

Prot. n. 3/2015

Roma, 23/01/2015

**Alle Associazioni del sistema Confimi
e alle relative Imprese associate**

REVERSE CHARGE PULIZIE, DEMOLIZIONI, INSTALLAZIONE IMPIANTI E COMPLETAMENTO EDIFICI

La legge di Stabilità 2015 ha introdotto, in materia di reverse charge, novità di rilevante impatto operativo, che non mancano di sollevare dubbi, non solo per le imprese del settore edile, ma anche per le rispettive imprese committenti di qualsiasi settore.

Avvertenza

Senza pretesa di esaustività, il presente contributo fornisce alcune prime analisi interpretative in attesa di conoscere il pensiero dell'Agenzia delle Entrate sulle novità in oggetto. Vi sono, infatti, questioni (illustrate nel prosieguo in formula dubitativa) che richiedono necessariamente un'interpretazione ufficiale. Trattasi, peraltro, di problematiche che la Confimi ha già evidenziato all'Agenzia e sulle quali ci si augura di avere chiarimenti nelle prossime circolari.

Le modifiche normative in vigore dal 01/01/2015

Il comma 629 lett. a) n. 1 e n. 2 della L. 190/2014 (legge di Stabilità 2015) ha ampliato, con effetto dal 1° gennaio 2015, le ipotesi di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nel settore dell'edilizia.

Più nel dettaglio, le disposizioni in esame:

- introducono nel D.P.R. 633/72, all'articolo 17, comma 6, una nuova **lettera a-ter**), disponendo l'applicazione del reverse charge anche alle *“prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”*;
- modificano, per motivi di coordinamento, la lettera a) del medesimo comma 6 del citato art. 17 (reverse charge nei subappalti), precisando che tale disposizione trova applicazione per i servizi diversi da quelli della nuova lettera a-ter).

Art. 17, co.6, DPR 633/72	
Fino al 31/12/2014	Dal 01/01/2015
<p>6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:</p> <p>a) alle prestazioni di servizi, compresa la manodopera, <u>rese</u> nel settore edile <u>da</u> soggetti subappaltatori <u>nei confronti</u> delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”. La disposizione <u>non</u> si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;</p> <p>a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni</p>	<p>6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:</p> <p>a) alle prestazioni di servizi, diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la manodopera, <u>rese</u> nel settore edile <u>da</u> soggetti subappaltatori <u>nei confronti</u> delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”. La disposizione <u>non</u> si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;</p> <p>a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni</p>

<p>di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</p> <p>b) ... omissis ...</p>	<p>di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;</p> <p>a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;</p> <p>b) ... omissis ...</p>
---	---

Tipologie contrattuali e soggetti coinvolti nel reverse da art. 17 co.6/a-ter

A differenza della disciplina dei subappalti in edilizia (lettera a), le disposizioni della nuova lettera *a-ter*), trovano applicazione “*a prescindere dalla qualifica soggettiva dei soggetti prestatori/cessionari dei servizi*”, fermo restando che il reverse opera solo tra soggetti passivi d'imposta (B2B). Da ciò consegue che, con effetto dal 1 gennaio 2015, per le prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, il reverse charge trova applicazione:

- non solo nel rapporto fra subappaltatore e appaltatore (**sub appalto**)¹ ma anche nel rapporto fra quest'ultimo ed il committente principale (**appalto**);
- a prescindere dall'appartenenza delle parti coinvolte al settore “costruzioni”².

Si ritiene che nella nuova disciplina in analisi l'inversione contabile trovi quindi applicazione anche:

- per le prestazioni riconducibili a **contratti d'opera** compresi quelli sub derivati (rimangono escluse, invece, le cessioni con posa in opera/installazione);
- nei confronti di eventuali contraenti generali o enti pubblici laddove soggetti passivi (a quest'ultimo riguardo, peraltro, conferma implicita deriva dall'inoperatività dello *split payment* – di cui al nuovo art. 17-ter - laddove l'ente pubblico sia debitore d'imposta ai sensi delle disposizioni Iva).

Per le prestazioni rese dai soggetti minimi (così come per i nuovi forfettari) non trova applicazione il reverse charge (in tal senso si era già espressa l'Agenzia con la C.M. 37/E/2006 per i soggetti in franchigia). Se invece il minimo/forfettario effettua acquisti soggetti al reverse (ovviamente non da soggetti minimi) è tenuto ad applicare l'inversione contabile e a versare l'imposta non potendo esercitare il diritto alla detrazione.

Individuazione delle prestazioni della nuova lettera a-ter)

Uno dei primi nodi interpretativi da affrontare riguarda l'individuazione delle prestazioni richiamate dalla nuova lettera a-ter). A tal riguardo si ritiene che per l'individuazione delle “**prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazioni di impianti e di completamento relative ad edifici**” debba aversi riguardo ai codici ATECO, in analogia a quanto precisato nella C.M. 37/E/2006 per il reverse charge nei subappalti in

¹ Il tal caso il reverse charge opera, già dal 01/01/2007, in funzione dell'art. 17, co.6, lett. a).

² Per le prestazioni della lettera a), invece, la prassi ha individuato il requisito della doppia appartenenza ossia della riconducibilità al settore edile, da individuare secondo i codici ATECOFIN, sia del subappaltatore che dell'appaltatore (vedi C.M. 37/E/2006 § 3; CM 11/E/07, §5.2 - caso del falegname - ; RM 154/E/07; RM 164/E/07; RM 243/E/07; RM 347/E/07; RM 97/E/08; RM 113/E del 28/03/2008 (viene richiamata la CM 11/E/07); RM 155/E del 16/04/2008; RM 173/E del 24/04/2008 (viene richiamata la CM 11/E/07); RM 174/E del 24/04/2008 (viene richiamata la CM 11/E/07); RM 245/E del 16/06/2008; RM 255/E del 20/06/2008; RM 474/E del 05/12/2008).

edilizia (lettera a). In tal senso deporrebbe anche il fatto che nella Relazione Tecnica, che spiega il motivo³ per cui in tali settori si è deciso di ampliare le casistiche di reverse, è stato fatto richiamo, per le prestazioni di pulizia, ai codici ATECO2007 81.2 e, per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici ai codici ATECO2007 43.

Volendo operare un raffronto con la normativa comunitaria, occorre rifarsi all'articolo 199 della Direttiva 2006/112/CE, che consente l'applicazione del reverse charge alle "prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili" e con quelle del relativo paragrafo 2 che consente agli Stati di definire le operazioni e le categorie di soggetti cui le misure possono applicarsi. A tal riguardo va osservato che la novella lettera a-ter) non ha eliminato tout court le limitazione della lettera a), che circoscrive l'applicazione del reverse charge per le prestazioni edili rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Fuori dalle ipotesi della nova lettera a-ter), il reverse continua quindi ad applicarsi limitatamente ai rapporti di subappalto (o sub contratto d'opera) laddove la prestazione sia riconducibile al settore costruzioni da individuare secondo le attività descritte nel settore F dei codici ATECO (in particolare, costruzioni di edifici, ingegneria civile e altri lavori di costruzione specializzati non riconducibili ad edifici e comunque all'elencazione della lettera a-ter). Fatte queste premesse, volendo ipotizzare che l'Agenzia mantenga fede alla scelta, già applicata per i subappalti della lettera a), di rifarsi ai codici ATECO, pare potersi concludere che quelli riferibili alle prestazioni della lettera a-ter) sono i seguenti.

Pulizia	43.39	Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione (<i>ndr</i> trattasi di altri lavori di completamento e rifinitura)
	43.99.01	Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
	81.21.00	Pulizia generale (non specializzata) di edifici
	81.22.02	Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali (<i>ndr, escludendo le attività di pulizia di impianti e macchinari</i>)
	81.29.10	Servizi di disinfestazione (<i>ndr, con esclusivo riferimento a edifici</i>)
Demolizione	43.11.00	Demolizione (<i>ndr, con esclusione della demolizione di altre strutture</i>)
Installazione di impianti	43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione) ⁴
	43.21.02	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione) ¹
	43.22.01	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) ⁴ in edifici o in altre opere di costruzione
	43.22.02	Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
	43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione) ⁴
	43.22.04	Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione) ¹ – NB: servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione la piscina può essere considerata edificio o parte di esso.

³ Fra i fornitori di tali settori vi sarebbe una maggiore propensione (rispetto a quella dei clienti) sia a non dichiarare l'IVA sulle operazioni imponibili sia a non effettuare il versamento dell'imposta dovuta.

⁴ Come diremo, anche se il codice Ateco richiama espressamente la manutenzione e le riparazioni, non è del tutto chiaro se tali prestazioni sono interessate dal reverse della nuova lettera a-ter.

	43.22.05	Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione) ⁴ – NB: <i>servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione il giardino può essere considerato edificio o parte di esso.</i>
	43.29.01	Installazione, riparazione e manutenzione ¹ di ascensori e scale mobili
	43.29.02	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
	43.29.09	Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (<i>ndr, solo se riferite ad edifici</i>)
Completamento	43.31.00	Intonacatura e stuccatura
	43.32.01	Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
	43.32.02	Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
	43.33.00	Rivestimento di pavimenti e di muri
	43.34.00	Tinteggiatura e posa in opera di vetri
	43.39.01	Attività non specializzate di lavori edili – muratori (<i>ndr, dovrebbero però rimanere escluse le attività di costruzione degli edifici</i>)
	43.39.09	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

Come si può osservare, nella tavola di cui sopra, non abbiamo indicato le seguenti attività ricomprese nei codici 81 e 43, che sembrano doversi escludere per i motivi a fianco indicati:

- 81.29.91: Pulizia e lavaggio di aree pubbliche, rimozione di neve e ghiaccio (in quanto non strettamente riferite ad edifici)
- 81.29.99: Altre attività di pulizia nca (laddove riferite a treni, autobus, aeroplani, cisterne per trasporti, bottiglie, ecc);
- 43.12: preparazione del cantiere (in quanto più che altro riferibili alla fase propedeutica alla costruzione e non a quella di completamento);
- 43.13: trivellazione e perforazione (in quanto non strettamente riferite ad edifici);
- 43.91: realizzazione di coperture (in quanto non ricomprese nelle attività di completamento e forse più propriamente riconducibili all'attività di costruzione vera e propria);
- 43.99: noleggio a caldo di attrezzature e macchinari (perché escluse anche per i subappalti in tutti quei casi in cui il prestatore è chiamato ad eseguire il servizio in qualità di mero esecutore delle direttive del committente)⁵.

I dubbi su manutenzioni e riparazioni

Non è del tutto chiaro (sulla questione serve necessariamente un chiarimento) se fra le prestazioni della nuova lettera *a-ter*) rientrano anche le prestazioni di manutenzione e riparazioni degli impianti (elettrici, idraulici, di allarme, antincendio, ecc) ovviamente se riferiti a impianti di edifici. Portano a propendere per una tesi attrattiva le seguenti considerazioni:

- le manutenzioni e le riparazione sono espressamente richiamata nei codici Ateco (vedi ad esempio il 43.21.01) e non osiamo immaginare cosa potrebbe derivare (già c'è tanta confusione così), se l'Agenzia si discostasse da una chiave interpretativa legata ai suddetti codici;
- tale attrazione è già stata sposata dalla prassi in materia di subappalti (R.M. 154/E e 164/E/2007 e R.M. 245/E/2008).

Anche il fatto che l'art. 199 della direttiva (vedi retro) richiami i servizi di riparazione e di manutenzione relativi agli immobili porterebbe, da una parte, a sposare questa tesi. Dall'altra, però, va osservato che la lettera *a-ter*) non cita tali voci e che la direttiva consente agli Stati di definire le operazione e le categorie di

⁵ Vedi RR.MM n. 187 e 205/E/2007.

soggetti cui applicare le disposizioni. Nel caso di specie, per gli impianti, la norma richiama solo l'installazione e quindi, sposando l'opposta tesi "letteral-restrittiva", la relativa manutenzione o riparazione rimarrebbe esclusa. Va da sé che se dovesse valere la tesi restrittiva allora bisognerà prestare attenzione anche a molte altre casistiche: nel caso dell'imbianchino, ad esempio, la tinteggiatura andrebbe in reverse solo se (sempre nel B2B) viene resa nella fase di completamento/ultimazione dell'edificio; rimarrebbe esclusa, invece, nel caso di un successivo intervento di manutenzione.

Le prestazioni miste

Non è nemmeno del tutto chiaro come ci si debba comportare quando il prestatore si trova a realizzare, nel contesto di un unico contratto, sia prestazioni richiamate nella nuova lettera *a-ter*) che nella lettera *a*). Si pensi, ad esempio, alla demolizione di un rudere per la successiva costruzione di un nuovo edificio. Solo le prime (demolizioni) rientrano nella nuova lettera *a-ter*) e quindi il reverse troverebbe applicazione in ogni caso tanto nei rapporti d'appalto che di subappalto; per la costruzione, invece, il reverse è previsto solo nei rapporti di subappalto ai sensi della lettera *a*). Se l'impresa agisce in qualità di subappaltatore a favore di un appaltatore del settore edile, non v'è dubbio che il reverse charge trova applicazione per l'intero corrispettivo, ma se ci si sposta nel rapporto appaltatore - committente sorgono i dubbi. Nel caso in analisi la demolizione è infatti propedeutica alla costruzione (questo il fine che è oggetto del contratto con il cliente) e quindi si potrebbe essere portati a considerare il contratto nel suo complesso, tuttavia, non mancano situazioni nelle quali (anche nel contesto edile) l'Amministrazione finanziaria ha spostato la tesi della separazione dei trattamenti fiscali. Tal'ultima soluzione, peraltro, è agevole quando il contratto prevede un capitolato con corrispettivi separati; si fa problematica se manca tale suddivisione.

Edificio

Un'ulteriore nodo da risolvere riguarda la definizione di edificio, atteso che la lettera *a-ter*) non trova applicazione in senso generale nel settore costruzioni ma **solo quando** le citate prestazioni **si riferiscono ad edifici**.

Per cercare di ricavare una definizione di edificio, si potrebbero evocare:

- la risoluzione 46/E del 26/5/98, ove fu affermato che il Ministero dei Lavori pubblici, con circolare n. 1820 del 23-7-1960, ha precisato che *“per edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”*;
- l'art. 2 D.Lgs 192 del 19/8/2005 (attuazione della Direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia) ove l'edificio *“è un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”*;
- l'art. 13-ter del Regolamento UE 282/2011 (norma vincolante per gli Stati dal 2017) che precisa come *“ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati beni immobili:*
 - a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;*
 - b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;*

c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;

d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio”.

In attesa di chiarimenti ufficiali, anche sulla base di quanto sopra, pare potersi formulare alcune prime conclusioni sull'applicazione della nuova lettera *a-ter*):

- non ha alcuna rilevanza la natura strumentale, abitativa o assimilata dell'edificio (rientrano, pertanto, capannoni, uffici, magazzini, abitazioni, scuole, teatri, ospedali, caserme, ecc);
- la definizione di edificio è più circoscritta di quella di immobile e pertanto sono escluse dal reverse le prestazioni eseguite su parcheggi a raso, terreni o aree verdi (è da chiarire, però, se i giardini pertinenziali siano o meno coinvolti nella nuova disciplina);
- sono attratti gli impianti (idraulici, elettrici, ecc) installati in modo permanente;
- sono da ritenersi escluse, invece, le prestazioni eseguite su una serie di opere di ingegneria civile quali, ad esempio, ponti e strade, viadotti, ferrovie, ecc, mentre dovrebbero essere attratte altre opere pubbliche quali scuole, ospedali, aeroporti.

Impianti

Un'altra questione (strettamente legata a quanto sopra), riguarda la definizione di impianto ai fini Iva. Impianti fotovoltaici a parte (il cui inquadramento fra gli immobili – per gli impianti catastalmente rilevanti - è ormai tracciata dalla C.M. 36/E/2013) servono chiarimenti sugli altri impianti (ad esempio silos, presse, linee produttive, ecc). Va da sé, infatti, che per la realizzazione, su edifici, degli impianti citati nella divisione Ateco 43 (elettrico, idraulico, ecc) vi è l'attrazione nel reverse di cui alla nuova lettera *a-ter*, a maggior ragione se parliamo di impianti che diventano parte integrante del fabbricato. E' altrettanto evidente, dall'altra, che rimangono invece esclusi quelli (diversi dalla divisione 43) che non sono installati in modo permanente e non formino parte integrante dell'edificio (vedi art. 13-ter della Direttiva, *cit*). Per tutti gli altri (silos, presse, linee produttive, ecc, ancorate al fabbricato) servono invece chiarimenti ancorché sia ragionevole ritenere che (a prescindere da eventuali aspetti catastali) possa essere indicativo orientarsi in base al trattamento previsto ai fini contabili e delle imposte dirette (DM 31/12/1988).

La lettera a) per i subappalti in edilizia

Abbiamo già accennato al fatto che la novella di cui alla nuova lettera *a-ter*) non ha eliminato tout court le limitazioni della lettera *a*) che circoscrive l'applicazione del *reverse charge* per le prestazioni edili rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Fuori dalle ipotesi della nuova lettera *a-ter*), quindi, il reverse nel settore dell'edilizia continua ad applicarsi limitatamente ai rapporti di subappalto (o sub contratto d'opera) laddove la prestazione sia riconducibile al settore costruzioni da individuare secondo le attività descritte nel settore F dei codici Ateco (in particolare, costruzioni di edifici, ingegneria civile e altri lavori di costruzione specializzati non riconducibili ad edifici e comunque all'elencazione della lettera *a-ter*).

Fatturazione e funzionamento del reverse charge

Nei casi individuati dalla norma, gli operatori coinvolti dovranno comportarsi come segue:

- **il prestatore**, emette fattura (nei termini ordinari) senza addebitare l'imposta, indicando “inversione contabile” ed eventualmente (dal 2013 non è più un obbligo) il riferimento normativo;

- **il committente soggetto passivo**, entro il mese di ricevimento (oppure anche successivamente ma comunque entro 15 gg e con riferimento al mese di ricevimento)⁶ integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota Iva e della relativa imposta, e la registra nel registro vendite/corrispettivi, assolvendo così l'imposta. La medesima fattura va poi annotata anche nel registro acquisti per la detrazione dell'imposta assolta.

Si ricorda che le fatture in reverse charge sono soggette ad Iva in capo al cessionario/committente e, pertanto, anche se al momento dell'emissione non riportano l'esposizione dell'Iva, non sono soggette ad imposta di bollo (C.M. 37/E/2006).

Esempi (operazioni B2B)

Prestazione	Fatturazione	
	Appalto	Subappalto
Costruzione edificio	Iva esposta	Reverse ex art. 17 co.6/a
Realizzazione pavimentazione (solo posa)	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter
Realizzazione impianto elettrico o idraulico edificio	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter
Realizzazione impianto illuminazione stradale	Iva esposta	Reverse ex art. 17 co.6/a
Vendita di una caldaia (solo cessione o cessione con installazione)	Iva esposta	Iva esposta
Tinteggiatura locali	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter (sicuramente in caso di completamento edificio; dubbio se come manutenzione)	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter (sicuramente in caso di completamento edificio; dubbio se come manutenzione)
Manutenzione impianto idraulico o elettrico	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter (trattasi di caso dubbio)	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter (trattasi di caso dubbio)
Pulizia edificio	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter	Reverse ex art. 17 co.6/a-ter

Rimborso crediti Iva

E' evidente come in capo al prestatore che si trova ad applicare il reverse charge per la totalità (o per rilevanti volumi) ci sia la tendenza ad accumulare crediti Iva⁷.

Al riguardo è possibile chiedere il rimborso dell'eccedenza:

- risultante dalla dichiarazione Iva annuale, ai sensi dell'art.30, co.3, lett. a) DPR. n. 633/72;
- relativa ai primi 3 trimestri dell'anno, ai sensi dell'art.38-bis, co.2 DPR. n.633/72.

Ai sensi delle citate disposizioni il rimborso è possibile quando il soggetto passivo Iva *“esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta*

⁶ In sostanza l'Iva a debito va assolta nel mese di ricevimento della fattura.

⁷ Tali soggetti saranno, infatti, contabilmente caratterizzati dalla presenza di Iva sulle operazioni passive e dalla mancanza di Iva su quelle attive.

con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma". Nella sostanza, i soggetti che emettono fatture senza Iva ai sensi dell'art. 17, co. 6, del DPR n. 633/72, le possono considerare (al denominatore) nella determinazione dell'aliquota media delle operazioni attive. Se tale aliquota, aumentata del 10% (moltiplicata x 1,1)⁸ risulta inferiore a quella media sugli acquisti e se il credito risulta superiore ad € 2.582,28, i contribuenti possono, quindi, richiedere a rimborso annuale oppure quello trimestrale. In presenza dei medesimi requisiti, in luogo del rimborso, i contribuenti, tramite il modello TR, possono altresì chiedere la possibilità di compensare orizzontalmente il credito sorto nel trimestre.

Plafond compensazioni

Il limite del plafond generale entro il quale è possibile effettuare compensazioni orizzontali dei crediti fiscali (e/o chiedere il rimborso semplificato su conto fiscale), per i soggetti subappaltatori ai quali si applica l'art. 17 comma 6, è elevato da € 700.000 a € 1.000.000 "qualora il volume di affari registrato dai predetti soggetti nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80 per cento da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto" (art. 35, co. 6-ter, D.L. 223/2006). Si ritiene che, dal 2015, ai fini del computo delle prestazioni di subappalto sia possibile considerare tanto quelle governate dall'art. 17, co.6, lett.a) quanto quelle, oggi, riconducibili alla nuova lettera a-ter (ad esempio imprese di pulizia che realizza prestazioni di subappalto per più dell'80% del proprio fatturato). Salvo diverse precisazioni, invece, si ritiene non siano computabili anche quelle di appalto di cui alla citata nuova lettera a-ter). Ovviamente, data la delicatezza della questione, una conferma ufficiale sarebbe auspicabile.

Nodo sanzioni

Infine, un breve cenno all'aspetto sanzionatorio. Ferma restando l'auspicabile applicabilità dell'esimente sanzionatoria legata all'obiettiva situazione d'incertezza (almeno in una prima fase priva di chiarimenti ufficiali), va da sé che le disposizioni sanzionatorie in materia sono quelle previste dall'art. 6, co.9-bis, del D.Lgs 471/97 (introdotto dalla Finanziaria 2008). Per le operazioni disciplinate dall'art. 17 e 74 co.7 e 8 del DPR 633/73, la norma citata ha "mediato" sul problema della detrazione (in capo al cessionario/committente) dell'Iva addebitata per errore (che, secondo la giurisprudenza, non sarebbe detraibile ma eventualmente recuperabile secondo altri metodi) introducendo la solidarietà in capo al cessionario/committente. In caso di errato di addebito, se il fornitore versa l'imposta rimangono comunque le seguenti problematiche:

1. è comunque prevista una sanzione ancorché ridotta al 3% con minimo € 258⁹ (il cessionario/committente risponde in solido anche per le sanzioni);
2. non è agevole per il cessionario/committente sapere se il fornitore ha, ancorché irrualmente, assolto il versamento dell'imposta, con conseguente rischio di coinvolgimento nella misura piena sia per l'imposta che per la sanzione (dal 100% al 200%).

Va ricordato che nell'ipotesi in analisi l'Agenzia (R.M. 140/E/2010) ha precisato che la violazione può essere sanata:

- con il pagamento della sola sanzione del 3%, con applicazione delle riduzioni premiali da ravvedimento, senza bisogno di porre in essere ulteriori adempimenti a rettifica del comportamento tenuto;
- per effetto della solidarietà, il ravvedimento può essere effettuato alternativamente dal fornitore o dal cessionario/committente.

⁸ Art. 3, co.6, del D.L. n. 250/1995

⁹ Va ricorda che, secondo una tesi restrittiva dell'Agenzia, il tetto che fissa tale sanzione nell'importo massimo di € 10.000 non è più operativo per le violazioni commesse dopo il 31/12/2010 (C.Ae n. 12/E del 19/02/2008 § 10.1; conferma nella R.M.140/E del 29/12/2010).

Va però ricordato che tale sanzione può essere evitata laddove (una volta chiarito che l'Iva non doveva essere addebitata) il fornitore ponga in essere, non oltre un anno dall'operazione, la nota di accredito ai sensi dell'art. 26, co.3, del DPR 633/72 (in tal senso anche R.M. 11/E/2007 § 5.1).

Infine, anche nel caso opposto in cui l'imposta sia stata assolta irrualmente in reverse la norma prevede la medesima sanzione attenuata del 3%, fermo restando, anche in questo caso, il coinvolgimento solidale dei soggetti. A tal riguardo va evidenziato, tuttavia, che alcuni uffici riconosceranno la sanzione attenuata solo per l'ipotesi di addebito irrutuale e non anche in quello di applicazione di reverse irrutuale nonostante la norma faccia riferimento ad ambedue i casi (question time 5-08583 del 5/12/2012).

Distinti saluti.

Il Direttore Generale
Fabio Ramaioli



Il Responsabile del Coordinamento Fiscale
Francesco Zuech

