

**LE NOVITÀ SUL
REGIME IVA DI
INVERSIONE
CONTABILE
(*REVERSE CHARGE*)**

Circolare del 30 Gennaio 2015

F
N
C

ABSTRACT

La legge di stabilità 2015 (art. 1, commi 629-633, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha ampliato il novero delle operazioni IVA soggette al regime di inversione contabile (o reverse charge), estendendo detto regime alla cessione dei bancali di legno recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (il c.d. pellet), ad ulteriori ambiti del settore edile, del settore energetico e della grande distribuzione. La novella normativa, destinata ad avere un impatto significativo sugli operatori del settore, soprattutto sotto il profilo degli adempimenti cui saranno chiamati a fare fronte, presenta alcuni margini di incertezza in merito all'esatto ambito di applicazione della medesima.

Il presente studio, si prefigge, quindi, da un canto di offrire dei primi chiarimenti in ordine ai dubbi interpretativi già in parte segnalati dalla stampa specializzata e, dall'altro, di richiamare brevemente le modalità applicative del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge), nonché il relativo regime sanzionatorio.

Si è ritenuto, infine, opportuno dedicare specifica attenzione alla diversa efficacia temporale che hanno le norme da ultimo introdotte nel nostro ordinamento al fine di ampliare l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge). Mentre, infatti, le disposizioni relative al settore edile e alle cessioni di bancali di legno recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (il c.d. pellet) operano a far data dal 1° gennaio 2015 senza alcun limite temporale, quelle relative al settore energetico e alla grande distribuzione hanno efficacia limitata ad un solo quadriennio.

Tale differenziazione trova spiegazione, nonché fondamento, nelle diverse forme di comunicazione e/o autorizzazione comunitaria, alle quali il Legislatore nazionale deve ottemperare, in funzione delle diverse tipologie di operazioni per le quali intende adottare il regime IVA di inversione contabile (o reverse charge). In funzione di questo dato, si è quindi ritenuto opportuno prendere le mosse proprio da una breve analisi della disciplina comunitaria di riferimento.

ABSTRACT**NEWS ON THE REVERSE CHARGE SYSTEM FOR VAT ***

The so called Stability Law (Legge di stabilità) 2015 (art. 1, paragraphs 629-633, of Law n. 190, 23 December 2014,) has increased the number of VAT transactions that are subject to reverse charge system, including, for example, pellets sales, and some additional areas in the building sector, energy industry and the large scale retail trade. The new provisions, which are likely to have a significant impact on market participants, especially in view of the compliance requirements to be fulfilled, present some uncertainties as to their exact scope.

This research aims, on one hand, at providing some explanations regarding the possible interpretations, partially reported on the specialized press and, on the other hand, at outlining the application procedure of the reverse charge system for VAT, and its related sanctioning regime.

We deemed appropriate to dedicate specific attention to the different temporal effects of the regulation lastly introduced in our jurisdiction, in order to extend the scope of the reverse charge system for VAT. As a matter of fact, while the provisions for the building sector and pellets sales are in force as of 1° January 2015, without any time limit, the effectiveness of the provisions concerning the energy industry and the large scale retail trade is limited only to a four-year period.

This difference is explicable by, and is based on, the different forms of reporting and/or EU authorization the national legislator is required to comply with, according to the various types of transactions to be carried out under the reverse charge system for VAT.

Further to all these considerations, a brief analysis of related EU legislation seemed appropriate.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

Sommario: 1. Premessa. – 2. La matrice comunitaria del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*). – 3. L'ambito di applicazione della novella normativa. – 4. Modalità applicative del regime di inversione contabile (o *reverse charge*). – 5. Regime sanzionatorio

1. Premessa

In virtù del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) una serie di obblighi, attinenti alle modalità di assolvimento dell'imposta, che normalmente gravano sul cedente/prestatore vengono viceversa posti a carico del cessionario/committente. Tale regime è dettato in deroga al meccanismo di detrazione e rivalsa dell'IVA, in base al quale il debitore dell'imposta è il soggetto che ha effettuato l'operazione e a lui compete l'obbligo di rivalsa nei confronti del proprio cessionario o committente.

La descritta deroga al regime IVA ordinario trova il proprio fondamento nelle disposizioni recate dagli artt. 199, 199-bis e 395 della Direttiva 2006/112/CE le quali, tuttavia, hanno un'efficacia temporale diversificata, essendo soggette a differenti regimi autorizzatori. Pertanto, prima di entrare nel merito della novella normativa e, quindi, andare ad individuarne il relativo ambito di applicazione, si ritiene opportuno svolgere qualche considerazione in ordine alla matrice comunitaria cui la medesima fa riferimento.

2. La matrice comunitaria del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*)

Nell'analizzare la normativa comunitaria che disciplina le possibili deroghe che gli Stati membri possono adottare al regime ordinario di contabilizzazione e fatturazione dell'IVA, si devono prendere le mosse dall'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE. Ai sensi della richiamata disposizione, gli Stati membri possono stabilire, senza alcun limite di carattere temporale, che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia, in luogo del cedente o del prestatore d'opera, colui nei cui confronti sono state effettuate le seguenti operazioni, tassativamente elencate dalla disposizione richiamata:

- a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni;
- b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lett. a);
- c) cessioni di beni immobili qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione;
- d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI alla Direttiva 2006/112/CE;

- e) cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia;
- f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;
- g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

Il successivo art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, ad integrazione della precedente disposizione, reca un ulteriore regime derogatorio il quale si caratterizza, tuttavia, per un diverso ambito d'applicazione ed un'efficacia temporale limitata. In base alla norma da ultimo richiamata, infatti, solo fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possano stabilire che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia, in luogo del cedente o del prestatore d'opera, colui nei cui confronti sono state effettuate le seguenti operazioni:

- a) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- b) trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa direttiva;
- c) cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
- d) cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- e) cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2;
- f) cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica;
- g) prestazioni di servizi di telecomunicazione;
- h) cessioni di *console* di gioco, *tablet PC* e *laptop*;
- i) cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;
- j) cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi.

In entrambe le ipotesi (vale a dire sia per le fattispecie elencate all'art. 199 che per quelle di cui all'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE), qualora gli Stati membri intendano introdurre il regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), i medesimi non devono richiedere alcuna preventiva autorizzazione comunitaria, dovendo unicamente provvedere ad informare il Comitato IVA, secondo le specifiche modalità individuate dalle disposizioni in rassegna.

Al di fuori delle descritte ipotesi, qualora gli Stati membri intendano adottare il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) con riferimento a fattispecie non contemplate fra quelle di cui ai precedenti

artt. 199 e 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, diviene necessario richiedere un'apposita preventiva autorizzazione al Consiglio dell'Unione europea. L'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE, infatti, prevede che il Consiglio dell'Unione europea, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga (fra cui anche le misure di deroga al regime ordinario di fatturazione delle operazioni IVA), allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Fermo restando che le misure adottate dallo Stato membro non debbano influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro, riscosso dal c.d. "Stato del consumo".

Questa la matrice comunitaria alla quale il Legislatore nazionale deve fare riferimento qualora, come in occasione della legge di stabilità 2015, intenda ampliare l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*). Alla luce di tale dato, risulta di immediata comprensione, il motivo per il quale le disposizioni da ultimo introdotte hanno un'efficacia temporale differenziata, in base alla tipologia di operazioni alle quali fanno riferimento. Nello specifico, la tempistica relativa alla vigenza delle norme di ampliamento del regime di inversione contabile (o *reverse charge*) da ultimo adottate, può essere riassunta nel seguente schema:

- la disposizione relativa al comparto edile (di cui alla lett. a-*ter*) aggiunta all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottata ai sensi dell'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE, opera a far data dal 1° gennaio 2015 senza alcun limite di tempo;
- la disposizione relativa al c.d. *pellet* (di cui all'art. 74, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dalla legge di stabilità 2015), adottata ai sensi dell'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE, opera a far data dal 1° gennaio 2015 senza alcun limite di tempo;
- le disposizioni relative al settore energetico (di cui alle lett. d-*bis*), d-*ter*) e d-*quater*) aggiunte all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottate ai sensi dell'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, operano a far data dal 1° gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2018;
- la disposizione relativa al settore della grande distribuzione (di cui alla lett. d-*quinquies*) aggiunta al comma 6 dell'art. 17, del d.P.R. n. 633 del 1972), adottata ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE, è applicabile per un periodo transitorio di 4 anni, ma la sua efficacia è subordinata al rilascio della necessaria autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea.

3. L'ambito di applicazione della novella normativa

Come anticipato, i commi 629-633, dell'art. 1 della legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) hanno esteso l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) ad alcune cessioni di beni effettuate nell'ambito del settore energetico, della grande distribuzione e dei

bancali di legno recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (il c.d. *pellet*), nonché ad ulteriori prestazioni di servizi rese nell'ambito del settore edile (anche se non integranti le caratteristiche del subappalto di cui alla lett. a) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972).

Più nel dettaglio, le nuove operazioni che devono essere fatturate mediante applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) possono essere riassunte secondo il seguente schema:

1. trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra e di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori, nonché di certificati relativi all'energia e al gas (di cui alle lett. d-*bis*) e d-*ter*) aggiunte all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972);
2. cessioni di gas ed energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore (di cui alla d-*quater* aggiunta all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972);
3. cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari (di cui alla lett. d-*quinquies*) aggiunta al comma 6 dell'art. 17, del d.P.R. n. 633 del 1972);
4. cessioni di bancali di legno (*pellet*) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (di cui all'art. 74, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dalla legge di stabilità 2015);
5. prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (di cui alla lett. a-*ter*) aggiunta all'art. 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972).

L'esatta individuazione delle operazioni in concreto riconducibili alle definizioni di cui ai precedenti punti, necessita senza dubbio di interventi interpretativi da parte dell'Amministrazione finanziaria che, si auspica, siano sollecitati data l'operatività immediata della maggior parte delle misure richiamate¹.

Gli unici chiarimenti ad oggi forniti sono stati resi con riferimento alle operazioni di cui al precedente punto 1 e finalizzate a chiarire che nella nozione di "certificati relativi all'energia e al gas" rientrano anche i c.d. "certificati verdi", i titoli di efficienza energetica (o "certificati bianchi") e le garanzie di origine².

In proposito, si ricorda che i "certificati verdi" sono stati introdotti in Italia con il D.lgs. n. 79 del 1999, in attuazione della Direttiva 96/92/CE, al fine di consentire ai produttori di energia elettrica di adempiere all'obbligo di immettere ogni anno in rete una determinata quota di energia elettrica pulita (vale a dire prodotta mediante fonti rinnovabili); i c.d. "certificati bianchi", invece, sono i titoli di efficienza energetica (introdotti con i D.M. 20 luglio 2004, successivamente modificati dal D.M. 21 dicembre 2007 e 28 dicembre 2012) che attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito attraverso sistemi di efficientamento della produzione; mentre le garanzie di origine (introdotte dal

¹ Fa eccezione unicamente la misura relativa alla grande distribuzione che, come si è detto, è in attesa delle necessarie autorizzazioni comunitarie.

² Cfr. Risposte dell'Agenzia delle Entrate al Videoforum Italia Oggi del 22 gennaio 2015.

D.lgs. n. 28 del 2011) consentono ai fornitori di energia elettrica di fornire prova, ai propri clienti finali, della quantità di energia derivante da fonti rinnovabili, nell'ambito del proprio mix energetico.

Aldilà delle scarse indicazioni esegetiche, ad oggi fornite dall'Amministrazione finanziaria, sembra opportuno svolgere qualche ulteriore considerazione in merito all'individuazione dell'esatto ambito di applicazione della misura riferita alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici" (di cui al precedente punto 5), tenuto conto del fatto che il dato letterale della disposizione di riferimento suscita diversi dubbi interpretativi, destinati a rifrangersi in altrettante difficoltà operative.

La lett. a-ter) aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 va ad ampliare l'ambito di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) relativo al settore edile, in precedenza disciplinato, con esclusivo riferimento al subappalto, dalla lett. a) del medesimo comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972. Come noto, ai sensi di tale ultima disposizione, le prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da 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, devono essere effettuate in regime di inversione contabile (o *reverse charge*)³.

Pertanto, ai sensi della richiamata lett. a) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, affinché il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) trovi applicazione, è necessaria, in primo luogo, la presenza di un contratto d'appalto⁴ e, inoltre, che un soggetto IVA, qualificabile come subappaltatore, che svolge attività identificate dai codici ATECO (già ATECOFIN) riferiti alla sezione "Costruzioni" (sezione F), effettui prestazioni nei confronti di un altro soggetto passivo IVA, qualificabile come appaltatore (o, a sua volta, subappaltatore), anch'esso svolgente le medesime attività⁵. La disposizione in esame, negli anni è stata oggetto di copiosi interventi di prassi amministrativa, a causa delle difficoltà operative frequentemente riscontrate nell'individuazione delle singole fattispecie di subappalto edile alla medesima riconducibili, sulle quali, per esigenze di sintesi, non è possibile soffermarsi in questa sede⁶. L'intervento legislativo da ultimo operato, sempre nell'ambito del settore edile, si va quindi ad

³ Come chiarito dalla risoluzione 28 marzo 2008, n. 111/E, fanno eccezione le prestazioni di servizi rese nei confronti del contraente generale (art. 176 comma 7, del D.lgs. n. 163 del 2006), a cui viene affidata dal committente la totalità dei lavori, tali prestazioni, infatti, applicano in ogni caso la disciplina IVA ordinaria.

⁴ In proposito, la prassi amministrativa ha chiarito che la presenza di un contratto di appalto andrà individuata tenendo conto, a prescindere dal *nomen iuris* attribuito dalle parti all'accordo negoziale, della natura sostanziale delle prestazioni concordate e della volontà negoziale manifestata dalle parti (in tal senso: risoluzione 28 giugno 2007, n. 148/E, circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E e circolare 16 giugno 2008, n. 246/E).

⁵ In tal senso: risoluzione 16 giugno 2008, n. 245/E; circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E e circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E.

⁶ Si segnalano, fra gli altri, i seguenti interventi di prassi: risoluzione 16 giugno 2008, n. 245/E; nota dell'Agenzia delle Entrate 8 aprile 2008, n. 954-49553; risoluzione 4 marzo 2008, n. 76/E; risoluzione 5 luglio 2007, n. 154/E; risoluzione 11 luglio 2007, n. 164/E; risoluzione 8 marzo 2007, n. 205/E; risoluzione 26 luglio 2007, n. 187/E; circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E.

inserire in un tessuto normativo già di non facile applicazione, creando ulteriori incertezze negli operatori del settore.

Con riferimento alla disposizione recata dalla lett. a-ter), aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, va in primo luogo sottolineato che la medesima trova applicazione a prescindere sia dalla tipologia contrattuale adottata dalle parti, che dall'attività commerciale svolta dal committente. A differenza quindi, di quanto disposto con riferimento alle prestazioni rese nell'ambito del subappalto edile, le operazioni indicate alla lett. a-ter) del comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 vanno individuate in base ad un criterio strettamente oggettivo.

In particolare, in presenza di operazioni riconducibili alla nozione di “servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”, il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) va applicato a prescindere da qualsivoglia valutazione in merito all'esistenza o meno di un rapporto di subappalto o alla tipologia di attività svolta dal committente. Così, per esempio, l'installazione di un impianto termico va assoggettata al regime di inversione contabile (o *reverse charge*), anche se effettuata nei confronti di uno studio professionale.

La correttezza di siffatta interpretazione è suffragata dai lavori preparatori della normativa di riferimento. Si legge, infatti, nella Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015 “rispetto alla disposizione generale di cui all'articolo 17, comma sesto, lettera a), concernente le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile, la previsione di cui alla lettera a-ter) elimina l'operatività della limitazione soggettiva in relazione alle prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici. Per tali ultime prestazioni di servizi, il sistema dell'inversione contabile si applica in ogni caso, a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano 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 o che siano rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.”.

Ciò posto, per individuare le prestazioni in concreto riconducibili alla nuova lett. a-ter), in attesa dei necessari chiarimenti ministeriali, è a nostro avviso opportuno fare riferimento, oltre che ai lavori preparatori, anche alla disciplina comunitaria di riferimento. Come si è detto, la disposizione in esame è stata adottata in conformità alla lett. a) dell'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE, la quale cita testualmente le “prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni”.

Da un primo confronto emerge chiaramente che, mentre l'art. 199 della Direttiva 2006/112/CE individua prestazioni effettuate in relazione a “beni immobili”, la lettera a-ter) del comma 6 dell'art. 17

del d.P.R. n. 633 del 1972 si riferisce a “servizi relativi ad edifici”. Sembra, quindi, evidente che il Legislatore nazionale ha inteso adottare un regime derogatorio il cui ambito di applicazione risulta oggettivamente più ristretto di quello consentito dalla Direttiva 2006/112/CE. Deve, infatti, ritenersi che siano esclusi dall’ambito d’applicazione della normativa nazionale le prestazioni di servizi effettuate in relazione a beni immobili non qualificabili come “edifici”.

Al fine di individuare la corretta nozione da attribuire al termine “edificio”, in contrapposizione a quella di “bene immobile”, è possibile fare riferimento a quanto indicato dall’art.13-ter del Regolamento 2011/281/UE, sebbene si tratti di una disposizione applicabile a far data dal 1° gennaio 2017. In particolare, ai sensi dell’articolo da ultimo richiamato, si considerano “beni immobili” non solo i fabbricati o gli “edifici”, eretti sul suolo o ad esso incorporati (che non siano facilmente smontabili o rimovibili), ma anche le porzioni di suolo su cui costituire diritti di proprietà e possesso, nonché gli elementi installati sui fabbricati o sugli edifici che ne formino parte integrante.

Ebbene, come anticipato, stando al dato testuale della lett. a-ter) aggiunta al comma 6 dell’art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, vanno assoggettate al regime di inversione contabile (o *reverse charge*) le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative unicamente ad “edifici” e non genericamente a “beni immobili”. Tale dato, evidenzia immediatamente una importante criticità in merito alla possibilità di fare riferimento alla sezione F della tabella ATECO per determinare l’esatto contenuto delle prestazioni menzionate dalla più volte richiamata lett. a-ter). In proposito basti riflettere sul fatto che alcune prestazioni di servizi individuate all’interno della sezione F della tabella ATECO devono ritenersi escluse dall’ambito di applicazione della disposizione di cui alla lett. a-ter) proprio in quanto non riferibili ad “edifici”: così, per esempio, l’installazione di impianti di illuminazione viaria.

Dovendo, quindi, escludere la possibilità che in relazione alle prestazioni di cui alla lett. a-ter) (così come per quelle di cui alla precedente lett. a del medesimo comma 6 dell’art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972) si possa fare incondizionato riferimento ai servizi individuati dalla sezione F della tabella ATECO⁷, si pone l’ulteriore questione di determinare i criteri in base ai quali definire l’esatto contenuto della nozione di “servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici”.

⁷ In senso contrario sembrerebbe militare il fatto che nella Relazione tecnica al disegno di legge di stabilità 2015 si legge che “la stima del maggior gettito derivante dall’entrata in vigore della disposizione fa, prudenzialmente, esclusivo riferimento all’introduzione del *reverse charge* per le prestazioni di servizi di pulizia (codice ATECO 81.2), nonché per le prestazioni di servizi di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (codice ATECO 43 – edilizia specializzata”. Tuttavia, va in proposito osservato che la Relazione tecnica, a differenza di quella illustrativa, non si pone la finalità di specificare il contenuto della norma in corso di adozione, essendo esclusivamente finalizzata a definire l’impatto di una determinata norma sul bilancio dello Stato.

In particolare, in mancanza di specifiche indicazioni operative, appare particolarmente difficile individuare i servizi che possano essere definiti “di completamento di edifici”. A tal fine, può essere senz’altro utile fare riferimento alla normativa urbanistica (di cui al d.P.R. n. 380 del 2001) che, fra gli altri, individua interventi di manutenzione straordinaria, ristrutturazione, nuova costruzione. Così operando si determina un ambito di applicazione piuttosto ampio della nozione di “interventi di completamento relativi ad edifici”, che finisce per ricondurre a detta nozione tutti gli interventi relativi alla costruzione di edifici, ad eccezione unicamente gli interventi di ristrutturazione e risanamento non assimilabili alla costruzione di “edifici”.

4. Modalità applicative del regime di inversione contabile (o reverse charge)

Come anticipato, in ipotesi di applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), si deroga alle modalità ordinarie di attuazione dell’IVA e l’imposta è applicata direttamente dal cessionario/committente. Sotto il profilo operativo, ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell’art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, il prestatore/cedente deve fatturare l’operazione senza addebitare l’imposta, indicando nella fattura medesima la norma che prevede l’applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*). La fattura, quindi, dovrà essere annotata, a cura del medesimo prestatore/cedente, nel registro delle fatture emesse e riportata nella comunicazione dei dati IVA e nella dichiarazione annuale.

L’operazione così realizzata integra per il prestatore/cedente un’operazione soggetta ad IVA e, di conseguenza, la medesima implica da un lato la piena detraibilità dell’IVA assolta sugli acquisti e, dall’altro, la non applicazione dell’imposta di bollo sulla fattura emessa.⁸

Il prestatore/cedente, inoltre, avrà diritto ad esercitare l’eventuale rimborso IVA secondo le modalità previste dall’art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora l’aliquota media sulle vendite sia minore di quella sugli acquisti.

Dal suo canto, il committente/cessionario deve integrare il documento contabile ricevuto mediante l’applicazione dell’imposta, indicando, quindi, sulla fattura sia l’imposta che l’aliquota applicata. La fattura integrata dovrà quindi essere annotata, a cura del committente/cessionario, nel registro delle fatture emesse, secondo le modalità di cui all’art. 23 del d.P.R. n. 633 del 1972, entro il mese di ricevimento, ovvero, anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese.

La fattura integrata, inoltre, deve essere annotata dal committente/cessionario anche nel registro degli acquisti, di cui all’art. 25 del d.P.R. n. 633 del 1972; in tal modo, infatti, l’imposta indicata in fattura concorrerà, in occasione delle liquidazioni periodiche, sia come IVA a debito che come IVA a credito,

⁸ Sul punto cfr. la circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E.

compensando le rispettive voci, salvo l'ipotesi in cui il committente/cessionario sia in regime di limitazione della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti.

La fattura integrata dovrà, altresì, essere contabilizzata dal committente/cessionario nella comunicazione dei dati IVA e nella dichiarazione annuale.

5. Regime sanzionatorio

Alla luce delle rilevate incertezze operative, sembra da ultimo utile richiamare brevemente anche il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni commesse in relazione ad operazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*).

A tal proposito, va ricordato in via preliminare che, in linea di principio, è fondato ritenere che inesatte o incomplete applicazioni del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) alle operazioni di cui alla lett. a-ter) aggiunta al comma 6 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 non si prestino, almeno in una fase iniziale, a censure sanzionabili da parte dell'Amministrazione finanziaria, attesa la indiscutibile sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza di cui all'art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 472 del 1997 e all'art. 10 dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000).

Ciò posto, si ricorda che il comma 9-bis dell'art. 6 del D.lgs. n. 471 del 1997 disciplina come segue il regime sanzionatorio delle operazioni soggette a inversione contabile IVA (o *reverse charge*):

- a) una sanzione dal 100% al 200% dell'imposta (con un minimo di 258,00 euro) applicabile in tutti i casi in cui l'IVA non sia stata assolta (neppure irregolarmente), se non a seguito di verifica o controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- b) la medesima sanzione dal 100% al 200% dell'imposta (con un minimo di 258,00 euro) si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento;
- c) una sanzione più lieve del 3% (sempre con un minimo di 258,00 euro) che trova applicazione in tutti i casi in cui l'IVA sia stata assolta, ancorché irregolarmente.

In questa ultima ipotesi (di cui alla precedente lett. c), per espressa previsione normativa, è fatto salvo il diritto all'esercizio della detrazione IVA, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972. Tuttavia, va sottolineato che in proposito la risoluzione 6 marzo 2009 n. 56/E⁹ ha chiarito che, qualora in sede di verifica sia stata constatata una errata applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) che comporti il pagamento dell'IVA da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito IVA deve essere riconosciuto al contribuente il diritto alla detrazione dell'imposta medesima;

⁹ Risoluzione adottata in recepimento del principio affermato dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza 8 maggio 2008 (cause riunite C-95/07 e C-96/07).

a nulla rilevando l'eventuale decorso del termine biennale per l'esercizio di detta detrazione, di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa (quella tra il 100% e il 200% dell'imposta), il contribuente non sarà tenuto a versare alcuna imposta, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione.

Infine, nel caso di ravvedimento operoso (ex art. 13 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472), il soggetto passivo dovrà versare, sebbene in misura ridotta, la sanzione più grave se l'imposta non è stata assolta in alcun modo e la sanzione più lieve se, invece, l'imposta è stata assolta, ancorché irregolarmente¹⁰.

Viviana Capozzi – 30 gennaio 2015

¹⁰ In tal senso: risoluzione 6 marzo 2009 n. 56/E.