

*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

Dott. Cristian Ficarelli
Dott.ssa Elisabetta Macchioni
Dott.ssa Sara Saccani
Dott. Fausto Braglia
Dott.ssa Francesca Benassi

Reggio Emilia, lì 03/02/2015

CIRCOLARE N. 8 - 2015 DEL 03/02/2015

Oggetto: nuovi reverse charge 2015

PREMESSA

La L. n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di Stabilità per il 2015), ha ampliato l'ambito di applicazione del meccanismo di inversione contabile, previsto dall'art. 17, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, a nuovi settori di attività, nel caso in cui l'operazione abbia ad oggetto:

- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (lett. a-ter)16; a differenza di quanto previsto dalla lett. a) dello stesso art. 17 co. 6 del DPR 633/72, la nuova norma, per espressa volontà legislativa, non contiene alcun riferimento a limitazioni soggettive, per cui le nuove disposizioni sono applicabili anche nel caso in cui le prestazioni siano rese nei confronti del contraente generale a cui il committente ha affidato la totalità dei lavori;
- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'art. 3 della direttiva 13.10.2003 n. 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'art. 12 della medesima direttiva (lett. d-bis);
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (lett. d-ter);
- cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore di cui all'art. 7-bis co. 3 lett. a) del DPR 633/72 (lett. d-quater);
- cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3) (lett. d-quinquies);
- cessioni di bancali di legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

I NUOVI SETTORI DELL'ARTICOLO 17, COMMA 6, D.P.R. 633/72 A CUI È APPLICABILE IL REVERSE CHARGE DAL 01/01/2015		
Prestazioni di servizi di pulizia negli edifici		lettera a-ter)
Prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici (anche in appalto e nei confronti di un soggetto passivo con codice diverso da quello della sezione F, Tabella Ateco)		lettera a) e a-ter)
Settore energetico	trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra	lettera d-bis)
	trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica	lettera d-ter)
	cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi rivenditori	lettera d-quater)
Grande distribuzione organizzata: cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2), discount alimentari (codice attività 47.11.3)(*)		lettera d-quinquies)
(*) l'entrata in vigore è sospesa fino al rilascio dell'autorizzazione comunitaria.		

Le novità sono già applicabili alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015, ad eccezione delle cessioni di beni nei confronti della grande distribuzione (ipermercati, supermercati, discount alimentari), per le quali l'entrata in vigore della nuova disciplina è subordinata all'ottenimento di un'apposita autorizzazione da parte del Consiglio dell'unione europea¹, secondo le regole previste nell'art. 6, D.P.R. n. 633/72:

- per le prestazioni di servizi: momento del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, quello della fatturazione;
- per le cessioni di beni mobili: momento della consegna o spedizione o, se anteriore, quello della fatturazione.

Il nuovo regime non si applica ove il committente non agisca in qualità di "soggetto passivo" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. In tale categoria sono inclusi, oltre alle persone fisiche non esercenti attività d'impresa o professione, i condomini e gli enti non commerciali. In tali situazioni il prestatore del servizio continuerà a emettere una fattura con l'IVA propria della prestazione eseguita.

La norma fa riferimento alle prestazioni di servizi, per cui rimangono escluse le cessioni di beni con posa in opera. Tale precisazione, fatta a suo tempo per il regime dei "subappalti", è contenuta nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37 del 29 dicembre 2006 (§ 3).

¹ Secondo quanto affermato dalla stampa specializzata, il Consiglio Europeo avrebbe negato all'Italia l'autorizzazione per l'applicazione del reverse charge per le cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, dei supermercati e dei discount alimentari, di cui all'art. 17 co. 6 lett. d-quinquies del DPR 633/72.

Sul medesimo tema l’Agenzia, con la risoluzione n. 220 del 10 agosto 2007, ha affermato che si rientra nella compravendita con posa in opera quando lo scopo principale è la cessione di un bene, mentre l’esecuzione dell’opera risulta esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura.

Viceversa, si è in presenza di un contratto di appalto se la volontà contrattuale risulta quella di addivenire a un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l’esecuzione dell’opera, in quanto la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato.

Pertanto, non dovrebbero rientrare nel nuovo obbligo le prestazioni di servizi che risultano meramente accessorie alla cessione di beni e materiali da parte di imprese che hanno per oggetto della propria attività quello della produzione e/o commercializzazione dei beni medesimi. In estrema sintesi, l’emissione di un documento di trasporto per il materiale ceduto e l’indicazione in fattura delle merci vendute anche se con l’ulteriore precisazione (e valorizzazione) della posa in opera dovrebbe escludere l’operazione dal regime del reverse charge.

IL MECCANISMO DEL “REVERSE CHARGE” - SINTESI

Il meccanismo del reverse charge, previsto dall’art. 17, comma 5, del D.P.R. 633/72, ha scopi antielusivi ed è adottato per ridurre il rischio di evasione dell’imposta.

Attraverso l’assolvimento dell’IVA da parte del cessionario soggetto passivo d’imposta (anziché tramite il cedente), si evita che l’acquirente porti in detrazione il tributo che potrebbe non essere versato all’Erario da parte del cedente. L’inversione contabile presuppone, per la sua applicazione, che il committente sia un soggetto passivo IVA (come previsto dall’art. 17, comma 5, D.P.R. n. 633/72).

Per consentire tale effetto, è stabilito che:

- il cedente/prestatore emette la fattura:
 - senza addebito di IVA;
 - con l’annotazione “inversione contabile” e l’eventuale indicazione della norma.
- Il cessionario:
 - integra la fattura con l’indicazione dell’aliquota e della relativa imposta;
 - annota la fattura sia nel registro delle fatture emesse o corrispettivi (entro il mese di ricevimento o anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese) sia nel registro degli acquisti.

NOZIONE DI “EDIFICIO” E ATTIVITA’ INTERESSATE

Nozione di “edificio”

Le prestazioni di servizi indicate nella nuova lettera a-ter), consistenti in pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento, sono riferite ad “edifici”.

In attesa dei chiarimenti ufficiali, occorre individuare la corretta nozione da attribuire al termine “edificio”, determinante ai fini dell’applicazione (o meno) della disciplina del reverse charge.

La disposizione introdotta dalla legge di stabilità 2015 costituisce, infatti, recepimento dell’art. 199 della direttiva 2006/112/CE, il quale dispone che gli Stati membri della UE possano stabilire che il debitore dell’IVA sia il soggetto passivo nei confronti del quale sono rese prestazioni di “servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili”.

La normativa dell’Unione europea contempla la sola nozione di “bene immobile”, quale criterio interpretativo ai fini IVA. Ai sensi dell’art. 13-ter del Regolamento UE 281/2011 (come introdotto dall’art. 1 del Regolamento UE 1042/2013), ancorché si tratti di una disposizione applicabile dal 1° gennaio 2017, si considerano beni immobili non solo i fabbricati o gli edifici, “eretti sul suolo o ad esso incorporati (...) che non siano agevolmente smontabili né rimuovibili”, ma anche le porzioni di suolo, su cui costituire diritti di proprietà e possesso, e gli elementi installati sui fabbricati o sugli edifici che ne formino parte integrante (ad esempio, porte, finestre, tetti, scale e ascensori).

A livello nazionale, invece, oltre alla nozione di “immobile”, in ambito IVA si riscontra quella di “fabbricati” (a seconda delle caratteristiche catastali dei quali risulta applicabile o meno il regime di esenzione ai sensi dei numeri 8, 8-bis e 8-ter dell’art. 10 comma 1 del DPR 633/72).

Sembra, dunque, che il legislatore nazionale abbia recepito solo parzialmente il contenuto dell’art. 199 della direttiva 2006/112/CE e che **il meccanismo del reverse charge si applichi alle sole operazioni rese su “edifici” (intesi, probabilmente, come fabbricati) e non a quelle rese su altri beni immobili**. Pertanto, rientrerebbero nella definizione di “edificio” sia i fabbricati civili che quelli ad uso industriale, commerciale, artigianale, nonché le parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio). Dovrebbero, invece, essere esclusi i cosiddetti macchinari “imbullonati”, ancorché ancorati al suolo. Altra esclusione dovrebbe riguardare le piscine e i giardini: anche se pertinenziali, non si ritiene che rientrino nella definizione di edificio sopraindicata.

Fermo restando quanto osservato, resta da capire se l’Amministrazione finanziaria intenda, in sede interpretativa, ampliare o ridurre la nozione di “edifici” qui in esame.

Individuazione dei settori di attività interessati

Ulteriori dubbi attengono all'ambito soggettivo della nuova disposizione.

Ci si chiede infatti se siano coinvolti dal nuovo meccanismo impositivo i soli operatori classificati in codici ATECO la cui descrizione contenga la nozione di "edifici".

Tale interpretazione potrebbe essere suffragata dal fatto che la relazione tecnica al Ddl. di stabilità 2015 ha affermato 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)".

Si deve, tuttavia, osservare che la relazione tecnica ha come finalità quella di definire l'impatto di una determinata norma finanziaria sul bilancio dello Stato, ma non può sostituirsi al dato letterale della disposizione.

Stando alla formulazione della norma, sembra preferibile una lettura oggettiva della stessa. Dunque, per l'applicazione del reverse charge nell'ambito dei "servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici", **si dovrebbe prescindere dal codice attività, considerando piuttosto l'effettiva natura del servizio reso dal soggetto passivo.**

Da quanto sopra, emerge la necessità di esaminare nel concreto la prestazione di servizi di volta in volta effettuata, per verificare se la medesima ha i requisiti per l'assolvimento dell'IVA con il reverse charge.

La nuova norma non pone vincoli di natura territoriale. Per cui, rientrano nel reverse charge anche le operazioni compiute tra soggetti esteri, laddove riferite ad edifici ubicati in Italia. Per le prestazioni rese da un soggetto estero nei confronti di uno nazionale, il reverse charge risulterebbe comunque applicabile a norma dell'art. 17 comma 3 del DPR 633/72, che disciplina il cosiddetto reverse "esterno".

SERVIZI DI PULIZIA NEGLI EDIFICI

Le prestazioni di pulizia possono essere individuate,

- negli interventi di pulizia generale di edifici;
- nelle altre attività di pulizia specializzata di edifici
- nei servizi disinfestazione (limitatamente alle prestazioni riferite agli edifici)

Devono essere escluse, dall'applicazione del reverse charge, le prestazioni di pulizia di beni diversi da edifici (esempio: treni, autobus, cisterne, caldaie, macchinari industriali, ecc).

Per l'applicazione del meccanismo di inversione contabile, le prestazioni devono essere rese nei confronti di un committente soggetto passivo IVA, per effetto delle condizioni richieste dal comma 5 dello stesso art. 17, del D.P.R. n. 633/72: di conseguenza, sulle prestazioni di pulizia rese nei confronti di un Condominio o di privati, l'IVA continua ad essere applicata con le modalità ordinarie.

Il meccanismo di inversione contabile deve essere applicato anche nel caso di servizi di pulizia su edifici effettuati nel 2014, resi a soggetti passivi IVA, la cui fatturazione avviene successivamente al 1° gennaio 2015. Al contrario, nel caso in cui il corrispettivo della prestazione di servizi sia riscosso nel 2015, a fronte di fattura emessa nel 2014, la prestazione rimane assoggettata ad IVA con le modalità ordinarie.

SETTORE EDILE

La nuova formulazione della lettera a), coordinata con la lettera a-ter), di nuova introduzione, dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/72, comporta sostanzialmente **l'estensione del reverse charge anche ai contratti di appalto (non solo di subappalto) relativi ad alcune prestazioni di servizi rese nel settore edile e consistenti in demolizioni, installazione di impianti, e completamento di edifici resi a soggetti passivi IVA operanti in qualunque settore.**

Tali prestazioni, ora espressamente previste dalla nuova lettera a-ter), erano già ricomprese nella più ampia sezione F della tabella ATECO 2007 e, fino al 2014, applicavano il reverse charge solo in presenza di subappalto reso nei confronti di un appaltatore esercente un'attività riconducibile al settore edile (sezione F), ma anche in strutture diverse da edifici.

La Legge di Stabilità per il 2015 ha modificato la lettera a), sopra descritta, escludendone l'applicazione alle operazioni individuate nella nuova lettera a-ter) (cioè, demolizioni, installazione di impianti, completamento di edifici). Da ciò consegue che il reverse charge è ora applicabile a tali specifiche prestazioni (già rientranti nella sezione "F" ATECO 2007) rese nei confronti di un soggetto passivo IVA **a prescindere dalla tipologia contrattuale (appalto, subappalto o contratto d'opera), operante in qualunque settore (anche diverso da quello delle costruzioni).**

È necessario precisare che qualora le prestazioni sopraindicate di demolizione, installazione impianti e completamento siano relative ad una struttura diversa dall'edificio (ponti, strade, etc.), il reverse charge è comunque applicabile, ma soltanto se la prestazione è resa in subappalto ed entrambi i soggetti passivi (subappaltatore e appaltatore) operano con un codice attività riconducibile alla sezione F (in sostanza, l'inversione contabile è in tal caso applicabile per effetto della lettera a, comma 6, art. 17).

Infine, ai sensi della medesima disposizione (lettera a), il reverse charge continua ad essere applicato solo alle ipotesi di subappalto relativamente alle altre attività (diverse da quelle di installazione impianti, di demolizione, di completamento di edifici) rientranti nel settore F, qualora sia il subappaltatore che l'appaltatore operino in tale settore.

Demolizione di edifici

Dal 1° gennaio 2015, i soggetti che svolgono attività di demolizione o fatturano in reverse charge in tutti i casi in cui effettuano la prestazione su edifici nei confronti di un soggetto passivo IVA, a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente (appalto, subappalto, contratto d'opera).

Non rientrano nella lettera a-ter) le prestazioni riconducibili alla preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno, nonché le prestazioni di trivellazioni e perforazioni, in quanto non relative ad edifici.

Tuttavia, il reverse charge continua comunque ad applicarsi per effetto dell'art. 17, comma 6, lettera a), alle condizioni ivi previste (quindi, se rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F). Per lo stesso motivo, il reverse charge si applica, con i limiti e le condizioni di cui alla citata lettera a), alle prestazioni di demolizione se relative a strutture diverse dagli edifici.

È da ritenersi, dunque, che se un soggetto (imprenditore) **non** nell'ambito di un subappalto, richiede ad una impresa edile di abbattere e ricostruire un immobile, occorra distinguere il corrispettivo dell'abbattimento dell'immobile (soggetto a reverse charge) da quello concernente la ricostruzione del medesimo (non soggetto a reverse charge).

Installazione impianti

Dal 1° gennaio 2015, gli installatori di impianti (ossia impianti elettrici, idraulici, etc.) fatturano in reverse charge in tutti i casi in cui effettuano la prestazione (anche di manutenzione e riparazione) su edifici nei confronti di un soggetto passivo IVA, a prescindere dalla tipologia contrattuale (appalto, subappalto, contratto d'opera), ai sensi della nuova lettera a-ter):

- installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione, inclusa manutenzione e riparazione (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici);
- installazione di impianti elettronici, inclusa manutenzione e riparazione;
- installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici);
- installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione);
- installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione);
- installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili;

-
- lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;
 - altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici).

Le prestazioni di servizi riconducibili ai codici attività sopraindicate, ma relative a strutture diverse da edifici, continuano ad essere fatturate con il meccanismo del reverse charge, di cui alla lettera a), solo in presenza delle condizioni ivi previste (cioè, subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F). In mancanza di tali requisiti (ad esempio, in assenza di subappalto), si applica l'IVA con le modalità ordinarie.

Non rientrano nella lettera a-ter) le prestazioni riconducibili ai seguenti codici attività, in quanto non relative ad edifici:

- installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione di piste degli aeroporti;
- installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)²;
- installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)³.

Tuttavia, poiché tali attività rientrano nella sezione F Tabella ATECO, il reverse charge continua comunque ad applicarsi per effetto dell'art. 17, comma 6, lettera a), alle condizioni ivi previste (quindi, se rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F).

Completamento di edifici

Si tratta delle attività consistenti in intonacatura, posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili, rivestimento di pavimenti e muri, tinteggiatura e posa in opera di vetri, altre attività di completamento non specializzate (muratori); nel dettaglio:

- intonacatura e stuccatura;
- posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate;
- posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili;
- rivestimento di pavimenti e di muri;
- tinteggiatura e posa in opera di vetri;
- attività non specializzate di lavori edili – muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);
- altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a..

² si ritiene che la piscina ed il giardino non possano essere considerate "edificio"

³ si ritiene che la piscina ed il giardino non possano essere considerate "edificio"

Per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015, l'IVA è assolta in reverse charge a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente (appalto, subappalto, contratto d'opera).

Le prestazioni di servizi riconducibili ai codici attività sopraindicati ma relative a strutture diverse da edifici, continuano ad essere fatturate con il meccanismo del reverse charge, di cui alla lettera a), solo in presenza delle condizioni ivi previste (cioè, subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F). In mancanza di tali requisiti (ad esempio, in assenza di subappalto), si applica l'IVA con le modalità ordinarie.

I reverse charge confermati: considerazioni

Si rendono opportune ulteriori considerazioni sulle prestazioni di cui all'art. 17, comma 6, lettera a), D.P.R. n. 633/72. È importante ribadire che, in considerazione del fatto che la lettera a) del citato art. 17, comma 6, ora si riferisce alle prestazioni di servizi diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento di edifici, il reverse charge di cui alla citata lettera a) continua ad applicarsi solo alle ipotesi di subappalto relativamente alle altre attività (diverse da quelle di installazione di impianti, demolizione e completamento) rientranti nel settore F.

A mero titolo esemplificativo, continua ad applicarsi il meccanismo del reverse charge in presenza di subappalto reso nei confronti di un appaltatore (soggetto passivo IVA) operante nel settore edile, alle attività contraddistinte dai codici riconducibili ai seguenti gruppi:

- attività di costruzione degli edifici (gruppo 41.2, sezione F);
- costruzioni di strade e ferrovie (gruppo 42.1, sezione F);
- costruzione di opere di pubblica utilità (gruppo 42.2, sezione F);
- costruzioni di altre opere di ingegneria civile (gruppo 42.9, sezione F);
- trivellazione e perforazione (classe 43.13, sezione F);
- altri lavori specializzati di costruzione (gruppo 43.9, sezione F): si tratta, ad esempio, della realizzazione dei lavori di copertura (costruzione di tetti, copertura di tetti, installazione di grondaie e pluviali, lavori di impermeabilizzazione, lavori di fondazione, di isolamento, montaggio e smontaggio di ponteggi, etc, codici ATECO 2007: 43.91.00, 43.99.01, 43.99.02, 43.99.09).

Dunque, il reverse charge di cui alla lettera a), continua ad applicarsi alle prestazioni di demolizione, installazione di impianti e di completamento rese su opere **diverse dagli edifici**, in presenza delle condizioni ivi previste (rese in subappalto nei confronti di un appaltatore con attività riconducibile alla sezione F della Tabella ATECO).

SETTORE ENERGETICO

Le nuove norme hanno esteso il regime dell'inversione contabile (reverse charge) ai trasferimenti domestici di titoli ambientali quali:

- le quote di emissioni di gas a effetto serra definite ex art. 3 della direttiva 2003/87/CE;
- altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE;
- i certificati relativi al gas e all'energia elettrica.

Si tratta di titoli volti a consentire agli operatori di ottemperare agli obblighi connessi al rispetto dell'ambiente, sia mediante la riduzione delle emissioni di gas ad effetto serra secondo i parametri inizialmente delineati dal Protocollo di Kyoto, sia mediante l'utilizzo di fonti rinnovabili e di mezzi di efficientamento per la produzione di energia elettrica e/o gas.

La ratio delle nuove disposizioni, come confermato dalla relazione tecnica, risiede nella necessità di porre in essere delle misure di contrasto ai fenomeni evasivi e alle frodi IVA – in special modo frodi carosello – che caratterizzano il settore.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che rientrano nell'ambito oggettivo delle nuove disposizioni:

- i "certificati verdi", introdotti nel nostro ordinamento con il DLgs. n. 79/1999, in attuazione della direttiva 96/92/CE, che sono titoli rappresentativi della produzione di energia elettrica mediante fonti rinnovabili e, come tali, consentono ai produttori di energia elettrica di adempiere all'obbligo di immettere ogni anno in rete una determinata quota di energia elettrica "pulita";
- i "certificati bianchi" (di cui ai Decreti Ministeriali del 20 luglio 2004 e successive modifiche), che attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito attraverso sistemi di efficientamento della produzione;
- le "garanzie di origine" (introdotte con DLgs. n. 28/2011), che hanno lo scopo di permettere ai fornitori di energia elettrica di provare ai clienti finali l'attestazione della quota o della quantità di energia che – nel proprio mix energetico – deriva da fonti rinnovabili.

Tuttavia, si auspica che l'Agenzia delle Entrate fornisca un elenco esaustivo dei titoli ambientali interessati dalle nuove norme, rivedibile periodicamente per tenere conto delle inevitabili evoluzioni del settore: l'elevato valore delle operazioni in parola, in presenza di dubbi interpretativi circa l'effettiva portata delle disposizioni di cui all'art. 17 comma 6 lettere d-bis) e d-ter) DPR 633/72, potrebbe avere pesanti ripercussioni in termini sanzionatori anche per l'operatore che agisce in buona fede.

BANCALI IN LEGNO (CD PALLET)

Per effetto dell'art. 1, comma 629, lettera d), L. n. 190/2014, che ha modificato l'art. 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/72, l'IVA è applicata dal cessionario, soggetto passivo d'imposta, alle cessioni di bancali in legno (pallet) **recuperati ai cicli di utilizzo successivo al primo**.

Tale disposizione, pur non modificando l'art. 17, comma 6, D.P.R. n. 633/72, di fatto produce l'applicazione del reverse charge ad una nuova categoria, caratterizzata dalla cessione di bancali in legno (pallet), richiedendo quale unica condizione che gli stessi "siano recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo": è sufficiente, quindi, che il pallet non sia "nuovo".

Non dovrebbe rilevare il fatto, richiesto per i rottami, di essere inutilizzabili rispetto alla loro primitiva destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione. Ciò, si ritiene, per effetto della formulazione letterale della norma, nonostante la collocazione dei pallet all'interno dell'art. 74, comma 7, potrebbe indurre a conclusioni diverse.

RIMBORSI IVA ANNUALI E INFRANNUALI

Per tutte le nuove fattispecie soggette a reverse charge, è possibile richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione IVA annuale in base al presupposto di cui all'art. 30, comma 3, lettera a), D.P.R. n. 633/72. È possibile altresì, richiedere il rimborso dell'IVA in relazione a periodi inferiori all'anno, ai sensi dell'art. 38-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/72.

Si ricorda, al riguardo, che il recente decreto legislativo in materia di semplificazioni (D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014) ha innovato la procedura di rimborso, elevando a 15.000 euro il limite massimo dei rimborsi eseguibili senza alcun adempimento, estendendo i casi di rimborso senza presentazione della garanzia ma con rilascio del visto di conformità e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, e limitando l'obbligo di garanzia ai soggetti più rischiosi.

SANZIONI

L'art. 6, comma 9-bis, del D.Lgs. n. 471/97, disciplina il regime sanzionatorio per le violazioni in materia di reverse charge, con l'obiettivo di modulare le relative sanzioni all'effettiva evasione del tributo.

In particolare, è prevista:

- una sanzione base dal 100 al 200% dell'imposta, con un minimo di euro 258, nel caso in cui il committente non assolva l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile e la medesima sanzione si applica

al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento;

- la sanzione è ridotta al 3%, con un minimo di euro 258, nell'ipotesi in cui l'imposta sia stata comunque assolta, seppure in modo irregolare.

Cordiali saluti.

SGB & Partners – Commercialisti