

# Iva e fisco

## Enti Locali

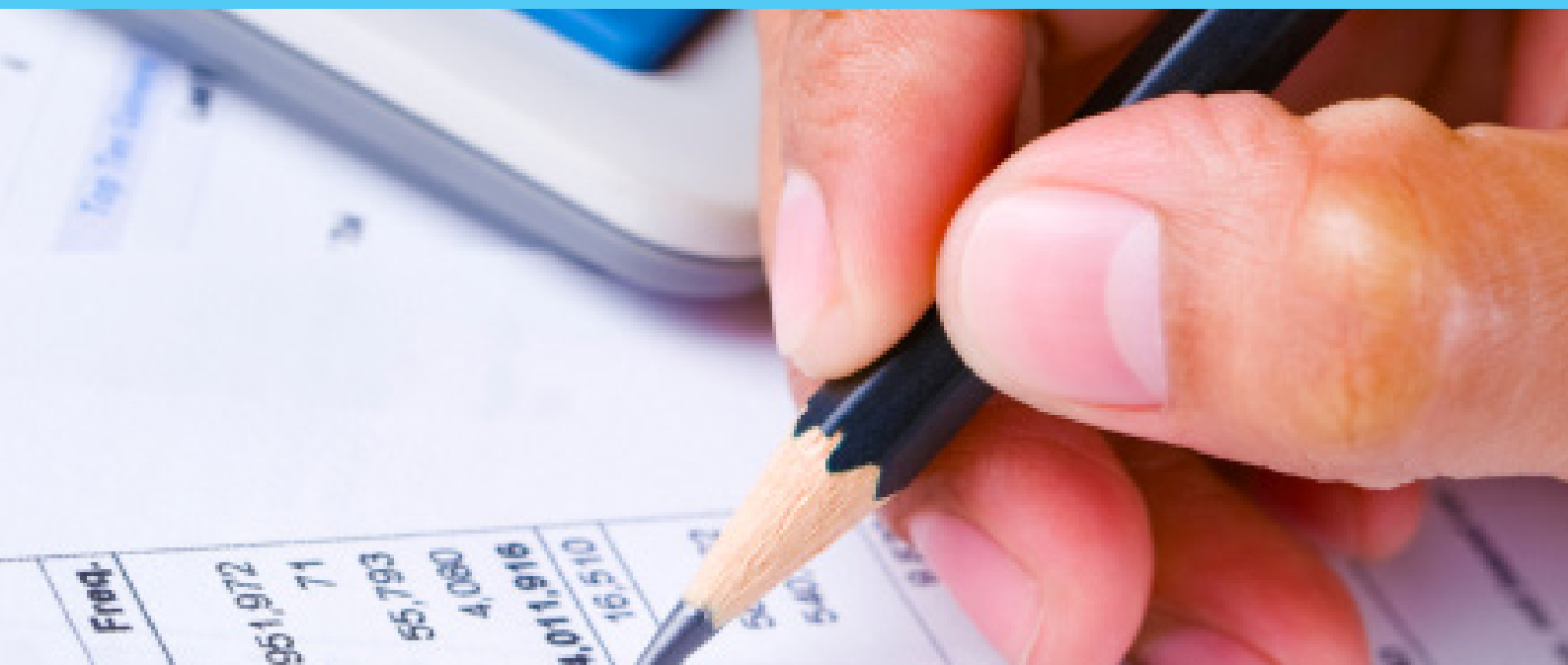
NUMERO

1

ANNO IV

Mensile di aggiornamento e approfondimento professionale  
per gli operatori degli Enti Locali

Gennaio 2016



**CENTRO STUDI**<sup>®</sup>  
EDITORIA



**4** **“Legge di stabilità 2016”**  
le novità fiscali di  
interesse per gli Enti  
Locali

**10** **“Reverse charge”**  
scatta la sanatoria per  
alcuni errori applicativi  
non fraudolenti  
commessi fino al 22  
dicembre 2015

**24** **Fatturazione  
elettronica**  
se trasmessa prima  
del 31 marzo 2015  
ad un Ente Locale  
non pronto a gestirla,  
può considerarsi non  
emessa?



**CENTRO STUDI**<sup>®</sup>  
ENTI LOCALI

# IVA & FISCO *ENTI LOCALI*



ANNO IV - n. 1  
Gennaio 2016

*In questo numero:*

<b>Flash sulle principali novità che interessano gli Enti Locali</b> .....	<b>pag.3</b>
<b>Il notiziario</b> .....	<b>pag.4</b>
“ <i>Legge di stabilità 2016</i> ”: le novità fiscali di interesse per gli Enti Locali .....	pag.4
“ <i>Reverse charge</i> ”: scatta la sanatoria per alcuni errori applicativi non fraudolenti commessi fino al 22 dicembre 2015 .....	pag.10
“ <i>F24 Enti pubblici</i> ”: istituiti i codici-tributo per la compensazione di somme rimborsate ai percipienti e delle eccedenze di versamento .....	pag.18
“ <i>Imposta di bollo</i> ”: approvato il nuovo Modello di dichiarazione per l’assolvimento in modo virtuale.....	pag.20
“ <i>Irpef</i> ”: imponente il rimborso spese di accesso corrisposto ai medici specialistici ambulatoriali .....	pag.20
“ <i>Interpello antielusivo</i> ”: chiarimenti in merito alla gestione delle istanze.....	pag.21
Riforma del processo tributario: in una corposa Circolare dell’Agenzia delle Entrate illustrate le novità introdotte dal Dlgs. n. 156/2015.....	pag.22
<b>I quesiti</b> .....	<b>pag.24</b>
Fatturazione elettronica: se trasmessa prima del 31 marzo 2015 ad un Ente Locale non ancora pronto a gestirla, può considerarsi non emessa? <i>di Cesare Ciabatti</i> .....	pag.24
<b>Lo scadenziario</b> .....	<b>pag.26</b>

*La rivista si compone di n. 27 pagine*

*Nella predisposizione e preliminarmente all’invio della presente Rivista  
sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici  
per verificare che i files siano indenni da virus.  
Ricordato che l’installazione di un’aggiornata protezione antivirus  
rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi  
sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus*



# FLASH

<p><b>“LEGGE DI STABILITÀ 2016”: LE NOVITÀ FISCALI DI INTERESSE PER GLI ENTI LOCALI</b></p>	<p>E' stata pubblicata sulla G.U. n. 302 del 30 dicembre 2015 (S.O. n. 70), la Legge 28 dicembre 2015, n. 208, contenente “<i>Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2016)</i>”.</p> <p style="text-align: right;"><i>(vedi commento a pag. 4)</i></p>
<p><b>“REVERSE CHARGE”: SCATTA LA SANATORIA PER ALCUNI ERRORI APPLICATIVI NON FRAUDOLENTI COMMESSI FINO AL 22 DICEMBRE 2015</b></p>	<p>Con la Circolare n. 37 del 22 dicembre 2015, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in materia di “<i>reverse charge</i>” ex art. 17, comma 6, lett. <i>a-ter</i>), del Dpr. n. 633/72.</p> <p style="text-align: right;"><i>(vedi commento a pag. 10)</i></p>
<p><b>“F24 ENTI PUBBLICI”: ISTITUITI I CODICI-TRIBUTO PER LA COMPENSAZIONE DI SOMME RIMBORSATE AI PERCIPIENTI E DELLE ECCEDENZE DI VERSAMENTO</b></p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 103/E del 9 dicembre 2015, ha istituito i codici-tributo per consentire ai sostituti d’imposta la compensazione delle somme rimborsate ai percipienti e delle eccedenze di versamento.</p> <p style="text-align: right;"><i>(vedi commento a pag. 18)</i></p>
<p><b>“IMPOSTA DI BOLLO”: APPROVATO IL NUOVO MODELLO DI DICHIARAZIONE PER L’ASSOLVIMENTO IN MODO VIRTUALE</b></p>	<p>Con Provvedimento del 17 dicembre 2015, l’Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo Modello di dichiarazione per l’assolvimento dell’Imposta di bollo in modo virtuale.</p> <p style="text-align: right;"><i>(vedi commento a pag. 20)</i></p>
<p><b>“IRPEF”: IMPONIBILE IL RIMBORSO SPESE DI ACCESSO CORRISPOSTO AI MEDICI SPECIALISTICI AMBULATORIALI</b></p>	<p>Con la Risoluzione n. 106/E del 21 dicembre 2015, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti relativi al trattamento fiscale del “<i>rimborso spese di accesso</i>” di cui all’art. 46 dell’Accordo collettivo nazionale.</p> <p style="text-align: right;"><i>(vedi commento a pag. 20)</i></p>
<p><b>“INTERPELLO ANTIELUSIVO”: CHIARIMENTI IN MERITO ALLA GESTIONE DELLE ISTANZE</b></p>	<p>Con Risoluzione n. 104/E del 15 dicembre 2015, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulla gestione delle istanze di “<i>Interpello antielusivo</i>”.</p> <p style="text-align: right;"><i>(vedi commento a pag. 21)</i></p>
<p><b>RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUNARIO: IN UNA CORPOSA CIRCOLARE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE ILLUSTRATE LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL DLGS. N. 156/2015</b></p>	<p>L’Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Affari legali, Contenzioso e Riscossione, con la Circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015, concernente la disciplina del processo tributario così come recentemente riformulata dal Dlgs. n. 156/15.</p> <p style="text-align: right;"><i>(vedi commento a pag. 22)</i></p>

# IL NOTIZIARIO

## **“Legge di stabilità 2016”: le novità fiscali di interesse per gli Enti Locali**

E' stata pubblicata sulla G.U. n. 302 del 30 dicembre 2015 (S.O. n. 70), ed è in vigore dal 1° gennaio 2016, la Legge 28 dicembre 2015, n. 208, contenente “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2016)*”, composta di un unico articolo suddiviso in 999 commi.

Passiamo ora all'analisi delle disposizioni che impattano, in maniera più o meno diretta, la fiscalità degli Enti Locali.

### **Commi da 5 a 7 – Aumento aliquote Iva**

Vengono disposte modifiche in materia di aumento delle aliquote Iva previste al comma 718, art. 1, della Legge n. 190/14 (“*Legge di stabilità 2015*”), ed in particolare:

- l'aliquota del 10% passa al 13% dal 1° gennaio 2017;
- l'aliquota del 22% aumenta al 24% dal 1° gennaio 2017, e al 25% dal 1° gennaio 2018.

A decorrere dal 1° gennaio 2018, aumenteranno anche le aliquote delle Accise sui carburanti tali da garantire entrate nette non inferiori ad Euro 350 milioni per l'anno 2018 (in luogo di Euro 700 milioni).

### **Commi da 53 a 54 – Riduzione aliquota Imu su immobili locati a canone concordato**

L'aliquota Imu stabilita dai Comuni, ai sensi del comma 6, art. 13, Dl. n. 201/11, per gli immobili locati a canone di cui alla Legge n. 431/98, è ridotta al 75%.

### **Comma 55 – Estensione aliquota del 2% per atti di trasferimento delle case di abitazione**

Il comma 55 estende, con l'introduzione del comma 4-bis, alla nota II-bis, art. 1, Tariffa, Parte I (“*atti soggetti a registrazione in termine fisso*”), del Dpr. n. 131/86, l'applicazione dell'aliquota del 2%, di cui allo stesso art. 1, prevista per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa i requisiti di cui alla lett. c), comma 1, nota 2-bis e per i quali i requisiti di cui alle lett. a) e b) del medesimo comma si verificano senza tenere conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lett. c), a “*condizione che l'immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto*”.

### **Comma 56 – Detraibilità Iva 50% per acquisto immobili di Classe energetica A o B**

Il comma 56 prevede una detrazione ai fini Irpef pari al 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'Iva sugli acquisti di unità immobiliari a destinazione residenziale di classe energetica A o B (cedute dalle stesse imprese costruttrici) effettuati entro l'anno 2016.

La detrazione è ripartita in 10 quote costanti a partire dall'anno in cui sono state sostenute le spese.

### **Comma 57 – Ricomposizione e riordino fondiario**

Il comma 57 introduce l'esenzione da Imposta di registro, ipotecaria, catastale e di bollo per tutti gli atti e provvedimenti emanati dagli Enti territoriali (Regioni, Province, Comuni e Comunità montane) in attuazione dei “*Piani di ricomposizione e riordino fondiario*”.

### **Comma 58 – Agevolazioni in materia di edilizia convenzionata**

La norma interpretativa in questione (ai sensi dell'art. 1, comma 2, Legge n. 212/00 recante “*Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*”) chiarisce che per gli atti di trasferimento della proprietà di aree rientranti negli interventi di edilizia residenziale, agevolata e convenzionata di cui al Titolo III, della Legge n. 865/71, si applica l'Imposta di registro in misura fissa e si prevede l'esenzione ai fini delle Imposte ipotecarie e catastali indipendentemente dal titolo di acquisizione della proprietà da parte degli Enti Locali.

### **Comma 59 – Registrazione del contratto di locazione di immobili ad uso abitativo**

La presente disposizione sostituisce interamente l'art. 13, della Legge n. 431/98, in materia di patti contrari nei contratti di locazione di immobili ad uso abitativo. La novità rilevante riguarda l'obbligo in

capo al locatore di procedere alla registrazione del contratto di locazione entro il termine perentorio di 30 giorni, provvedendo poi nei successivi 60 giorni a comunicare l'avvenuta registrazione al conduttore ed all'Amministratore del condominio ai fini dell'Anagrafe condominiale ex art. 1130 del Codice civile.

All'art. 13 in esame viene altresì introdotto il comma 5, il quale stabilisce che per i conduttori che, in caso di mancata o parziale registrazione del contratto di cui all'art. 3, commi 8 e 9, del Dlgs. n. 23/11, hanno corrisposto, nel periodo intercorrente la data di entrata di vigore del Dlgs. n. 23/11 e il 16 luglio 2015, il canone annuo di locazione previsto dalla disciplina del citato art. 3, comma 8, Dlgs. n. 23/11, *“l'importo del canone di locazione dovuto ovvero dell'indennità di occupazione maturata, su base annua, è pari al triplo della rendita catastale dell'immobile, nel periodo considerato”*.

#### **Comma 60 – Locazione a canone agevolato ad Associazioni sportive dilettantistiche di beni immobili dello Stato**

Con il comma 60 in commento viene estesa anche alle Associazioni sportive dilettantistiche la possibilità di avere in concessione d'uso o in locazione a canone agevolato i beni immobili dello Stato in conformità a quanto previsto dall'art. 11 del Dpr. n. 296/05.

Le Associazioni sportive in questione non devono avere fini di lucro, devono essere affiliate alle Federazioni sportive nazionali o ad Enti di promozione sportiva, ed infine, devono svolgere attività sportiva dilettantistica, come definita dalla normativa degli Organismi affiliati.

#### **Commida 61 a 64 – Riduzione Ires**

Il comma 61 riduce l'aliquota Ires dal 27,5% al 24% a decorrere dal 1° gennaio 2017, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Con il comma 62, invece, si prevede la riduzione dell'aliquota, attualmente pari all'1,375%, della ritenuta applicata, ai sensi dell'art. 27, comma 3-ter, Dpr. n. 600/73, agli utili corrisposti a Società ed Enti europei ovvero residenti negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella *“White list”*, soggetti ad Imposta di bollo nel loro paese di residenza.

L'aliquota passa all'1,20% a decorrere dal 1° gennaio 2017, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016.

A completamento dei commi 61 e 62, il comma 64 chiarisce che, con Decreto Mef saranno proporzionalmente rideterminate le percentuali di cui agli artt. 47, 58, 59 e 68 del Tuir, e art. 4, comma 1, lett. q), del Dlgs. n. 344/03.

#### **Commi da 74 a 75– Proroga detrazioni fiscali per ristrutturazione edilizia e di riqualificazione energetica e *bonus* mobili**

Con il comma 74 sono prorogate al 31 dicembre 2016 le detrazioni previste per interventi di ristrutturazione edilizia e riqualificazione energetica disciplinate agli artt. 14, 15 e 16, del Dl. n. 63/13, convertito con modificazioni dalla Legge n. 90/13.

Le detrazioni sono pari al 65% per gli interventi di riqualificazione energetica, compresi quelli relativi alle parti comuni degli edifici condominiali, ed al 50% per le ristrutturazioni e per il connesso acquisto di immobili.

Sempre al comma 74, è stata introdotta la possibilità per i soggetti di cui all'art. 11, comma 2, e all'art. 13, comma 1, lett. a) e comma 5, lett. a) del Tuir- come pensionati, dipendenti e lavoratori autonomi - di cedere la detrazione loro spettante per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali effettuati nel 2016 ai fornitori che hanno effettuato i lavori.

Le modalità per la cessione della detrazione di cui sopra sarà stabilita con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della presente norma.

Al comma 75 si prevede la possibilità per le giovani coppie, in cui almeno uno dei 2 componenti non abbia superato il 35esimo anno di età, che hanno acquistato un'abitazione, di usufruire di una detrazione pari al 50% per le spese sostenute per l'acquisto di mobili nel limite di Euro 16.000.

#### **Commi da 76 a 84 – Contratto di locazione finanziaria immobili ad uso abitativo**

Il comma 76 disciplina il contratto di locazione finanziaria di immobile da adibire ad abitazione principale. Con il contratto di locazione finanziaria, la banca o altro intermediario finanziario si obbligano ad acquistare o a far costruire l'immobile su scelta e indicazione del soggetto utilizzatore, il

quale potrà godere dell'immobile per un dato tempo e verso un determinato corrispettivo che deve considerare il prezzo di acquisto o di costruzione e la durata del contratto.

Alla scadenza del termine, l'utilizzatore potrà acquistare la proprietà dell'immobile ad un prezzo prestabilito.

In caso di acquisto dell'immobile verrà applicato, come chiarito dal comma 77, il “*divieto di azione revocatoria fallimentare*” ai sensi dell'art. 67, comma 3, lettera a), Rd. n. 267/42.

Al comma 78 è trattato il caso della risoluzione del contratto per inadempimento dell'utilizzatore. Il concedente ha diritto alla restituzione del bene ed è tenuto a corrispondere il ricavato dalla vendita o da altra collocazione del bene in conformità ai valori di mercato, dedotte alcune somme; l'utilizzatore dovrà corrispondere l'eventuale differenza negativa al concedente.

Nell'attività di vendita e ricollocazione del bene, la banca o l'intermediario dovranno attenersi a criteri di trasparenza e pubblicità nei confronti dell'utilizzatore.

Secondo quanto previsto dal comma 79, l'utilizzatore ha la facoltà di chiedere la sospensione del pagamento dei corrispettivi periodici, con preliminare richiesta al concedente, per non più di una volta e per un periodo massimo complessivo non superiore a 12 mesi nel corso dell'esecuzione del contratto medesimo. In caso di sospensione, la durata del contratto è prorogata di un periodo uguale alla durata della sospensione. L'ammissione al beneficio della sospensione è subordinato a specifici eventi intervenuti successivamente alla stipula del contratto, come la cessazione del rapporto di lavoro subordinato e la cessazione dei rapporti di lavoro di cui all'art. 409, n. 3), del Codice di procedura civile.

Una volta terminata la sospensione, il pagamento dei corrispettivi riprende nelle stesse modalità previste dal contratto; in caso di mancata ripresa dei pagamenti, si applicano le disposizioni di cui al comma 78.

I commi 82 e 83 recano la disciplina fiscale, applicabile dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020, relativa al contratto di locazione finanziaria, in particolare ai fini Irpef ed ai fini dell'Imposta di registro.

#### **Commi da 85 a 86 – Incentivi per rottamazione autocaravan**

Con i commi 85 ed 86 in commento, si stabiliscono incentivi fino ad un massimo di Euro 8.000 per i soggetti che intendono sostituire, mediante demolizione, autocaravan di categoria “euro 0”, “euro 1” o “euro 2” con veicoli nuovi, aventi classi di emissione non inferiore ad Euro 5. L'incentivo è previsto per i veicoli nuovi acquistati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2016 ed immatricolati non oltre il 31 marzo 2017.

#### **Commi da 87 a 88 – Detrazioni fiscali anche per gli Iacp**

Le detrazioni commentate ai commi 74 e 75 di cui all'art. 14 del Dl. n. 63/13, convertito con modificazioni, dalla Legge n. 90/13, valgono anche per gli Iacp, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 per interventi realizzati su immobili di loro proprietà adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

Possono essere applicate le medesime detrazioni di cui sopra anche per le spese sostenute per l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda o di climatizzazione delle unità abitative.

#### **Commi da 126 a 127 – Note di credito Iva**

I commi 126 e 127 fanno riferimento alla disciplina delle note di variazione dell'imponibile Iva o dell'Imposta di cui all'art. 26 del Decreto Iva, interamente sostituito dal comma 126.

La principale novità riguarda la possibilità, anticipata per il cedente, di emettere nota di credito e, di conseguenza, di portare in detrazione l'Imposta corrispondente alla variazione in caso di mancato pagamento da parte del cessionario o soggetto committente soggetto a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016.

Il soggetto cessionario o committente si considera assoggettato a procedura concorsuale “*dalla data delle Sentenza dichiarativa del fallimento o del Provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del Decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del Decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi*”.

Non vi è l'obbligo, da parte del cessionario o committente assoggettato a procedura concorsuale, di registrazione della nota di credito a norma dell'art. 23 e 24 del Dpr. n. 633/72 e, nel caso in cui il cedente o prestatore riceva, in seguito all'effettuazione della variazione in diminuzione per mancato

pagamento, il relativo pagamento totale o parziale del corrispettivo, dovrà effettuare nuova variazione in aumento e riversare l'Imposta corrispondente al corrispettivo pagato.

Nel caso invece di risoluzione contrattuale relativa a contratti ad esecuzione continuata o periodica derivante da inadempimento, la nota di variazione dovrà essere effettuata soltanto per quelle prestazioni in cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente non abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

#### **Comma 128 – “Reverse charge” tra Consorzio e Imprese consorziate**

Con il comma 128 in commento viene esteso il meccanismo dell'inversione contabile (“reverse charge”) di cui all'art. 17, comma 5, Dpr. n. 633/72, anche per le prestazioni di servizi da parte delle Imprese consorziate nei confronti del Consorzio di appartenenza, nel caso in cui il Consorzio sia aggiudicatario di prestazioni nei confronti di Enti pubblici ai quali verrà emessa fattura in “split payment”.

La disposizione in oggetto ha efficacia in seguito al rilascio di autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della Direttiva Iva 2006/112/Ce.

#### **Comma 129 – Compensazione cartelle esattoriali**

Il comma 129 estende anche per l'anno 2016 le disposizioni di cui all'art. 12, comma 7-bis, del Dl. n. 145/13, convertito con modificazioni dalla Legge n. 9/14, che permettono la compensazione delle cartelle esattoriali in favore delle Imprese titolari di crediti commerciali e professionali non prescritti, certi liquidi ed esigibili maturati nei confronti della P.A. e certificati secondo le modalità previste dalla normativa vigente.

#### **Commi da 130 a 132 – Prolungati i termini per l'accertamento delle Imposte sui redditi**

Vengono modificati i termini per l'accertamento dell'Iva - art. 57 del Dpr. n. 633/72 - e per l'accertamento delle Imposte sui redditi - art. 43 del Dpr. n. 600/73- ed in particolare:

- gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è stata presentata la Dichiarazione;
- nei casi di omessa presentazione della Dichiarazione o di presentazione di Dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino all'ottavo anno successivo a quello della Dichiarazione;
- non vale più la disposizione che raddoppia i termini di accertamento in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia per uno dei reati tributari previsti dal Dlgs. n. 74/00.

Al comma 132 si stabilisce che le disposizioni di cui sopra si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi.

Nel secondo periodo del comma 132 è inserita la disciplina transitoria relativa ai periodi d'imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2015.

Restano ferme le disposizioni in materia di accertamento ai fini della “voluntary disclosure” di cui all'art. 5-*quater* del Dl. n. 167/90, convertito con modificazioni dalla Legge n. 227/90.

#### **Comma 133 – Decorrenza dal 2016 della riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario**

E' anticipata al 1° gennaio 2016 la riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, contenuta nel Dlgs. 24 settembre 2015, n. 158.

Restano ferme le sanzioni dovute secondo le norme relative alla procedura della “voluntary disclosure” vigenti alla data di presentazione della relativa istanza.

In merito a quest'ultima procedura di collaborazione volontaria, si precisa che è possibile notificare gli atti al contribuente all'indirizzo di Posta elettronica certificata dal Professionista che lo assiste nell'ambito della procedura volontaria previo consenso del contribuente stesso.

#### **Commi da 134 a 138 – Rateazioni debiti tributari**

Le presenti norme sono finalizzate a consentire ai contribuenti decaduti dal beneficio della rateazione di somme dovute a seguito di accertamenti *ex* Dlgs. n. 218/97 di essere riammessi al piano di rateazione inizialmente concesso.

Più in dettaglio, il beneficio spetta nuovamente ai contribuenti decaduti nei 36 mesi antecedenti al 15 ottobre 2015 limitatamente al solo versamento delle Imposte dirette a condizione che entro il 31 dicembre 2016 riprendano il versamento della prima delle rate scadute. Il contribuente deve però



adempiere alla disposizioni di cui al comma 135, trasmettendo, nei 10 giorni successivi al versamento, copia della quietanza all'Ufficio competente.

Vale, secondo quanto previsto dal comma 136, il principio di non ripetibilità delle somme versate, ove superiori all'ammontare dovuto a seguito del ricalcolo delle rate.

Il mancato pagamento di 2 rate anche non consecutive, esclusa ogni ulteriore proroga, comporta la decadenza dal beneficio

Infine, il comma 138 prevede il divieto di avvio di nuove azioni esecutive una volta trasmessa la quietanza, se la rateazione è richiesta dopo una segnalazione effettuata ai sensi dell'art. 48-*bis* del Dpr. n. 602/73; la stessa non può essere concessa limitatamente agli importi che ne costituiscono oggetto.

#### **Commi da 152 a 161 – Canone Rai**

Il comma 152 prevede che, per l'anno 2016, il costo del canone Rai per uso privato, di cui al Regio Dl. n. 246/38, convertito dalla Legge n. 880/38, è ridotto ad Euro 100.

Con il comma 153 si dispone che per desumere la detenzione o l'utilizzo di un apparecchio televisivo è sufficiente l'esistenza di una utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui la persona ha la residenza anagrafica. Allo scopo di cui sopra, a decorrere dall'anno 2016 è ammessa esclusivamente una dichiarazione presentata all'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Torino – Sportello S.A.T..

Il canone di abbonamento è dovuto una sola volta a prescindere dal numero degli apparecchi utilizzati da una stessa famiglia anagrafica.

Sempre al comma 153 si dispone che, per i titolari di utenza di fornitura di energia elettrica di cui all'art. 1, comma 2, Regio Dl. n. 246/38, convertito dalla Legge n. 880/38, il pagamento del canone avviene in 10 rate mensili addebitate sulle fatture emesse dall'Impresa elettrica aventi scadenza del pagamento successiva alla scadenza delle rate.

Il comma 156 autorizza l'Anagrafe tributaria, l'Autorità per l'Energia elettrica, il Gas e il Sistema idrico, l'Acquirente unico Spa, il Ministero dell'Interno, i Comuni e gli altri soggetti pubblici o privati che ne hanno la disponibilità, allo scambio e all'utilizzo di tutte le informazioni utili e, in particolare, dei dati relativi alle famiglie anagrafiche, alle utenze per la fornitura di energia elettrica, ai soggetti tenuti al pagamento del canone di abbonamento alla televisione e ai soggetti esenti dal pagamento del canone.

#### **Comma 203 – Aliquota contributiva lavoratori autonomi**

Il comma 203 conferma, anche per l'anno 2016, l'aliquota contributiva del 27% di cui all'art. 1, comma 79, Legge n. 247/07, per i lavoratori autonomi, titolari di posizione fiscale ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, iscritti alla "*Gestione separata*" di cui all'art. 2, comma 26, della Legge n. 355/95, che non risultino iscritti ad altre Gestioni di previdenza obbligatoria.

#### **Comma 290 – No tax area pensionati**

Il comma 290 apporta modifiche all'art. 13 del Tuir in materia di detrazioni ai fini Irpef spettanti ai redditi da pensione (*no tax area* per i pensionati), prevedendo in particolare che:

- 1) se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno più redditi di pensione di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), spetta una detrazione dall'Imposta lorda pari a:
  - Euro 1.783 (anziché Euro 1.725) se il reddito complessivo non supera Euro 7.750 (anziché Euro 7.500);
  - "*Euro 1.255, aumentata del prodotto fra Euro 528 e l'importo corrispondente al rapporto fra Euro 15.000, diminuito del reddito complessivo, e Euro 7.250, se l'ammontare del complessivo è superiore a Euro 7.750 ma non a Euro 15.000*";
- 2) se alla formazione del reddito complessivo dei soggetti di età non inferiore a 75 anni concorrono uno o più redditi di pensione, spetta una detrazione pari a:
  - Euro 1.880 (anziché Euro 1.783), se il reddito complessivo non supera Euro 8.000 (Euro 7.750);
  - "*Euro 1.297, aumentata del prodotto fra Euro 583 e l'importo corrispondente al rapporto fra Euro 15.000, diminuito del reddito complessivo, e Euro 7.000, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a Euro 8.000 ma non a Euro 15.000*".

#### **Commi da 905 a 909 – Misure fiscali nel Settore agricolo**

I commi da 905 a 909 in commento recano misure al Settore agricolo.

Il comma 905 eleva l'Imposta di registro dal 12% al 15% per i trasferimenti di terreni agricoli a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 1, comma 1, Tariffa, Parte I, Dpr. n. 131/86.

Al comma 909 si prevede invece un aumento al 30%, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, del coefficiente di rivalutazione dei redditi dominicale e agrario ai dominicale al fine della determinazione delle imposte sui redditi.

### **Commi da 949 a 953– Dichiarazione precompilata**

Il comma 949 apporta modifiche al Dlgs. n. 175/14, recante “*Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*”.

Nello specifico, all'art. 3, comma 3, vengono compresi tra i soggetti obbligati alla trasmissione, al Sistema “*Tessera sanitaria*”, dei dati relativi alle prestazioni sanitarie erogate dal 1° gennaio 2015 anche non autorizzate all'erogazione dei servizi sanitari.

Viene data la possibilità ai cittadini di consultare i dati relativi alle proprie spese sanitarie acquisiti dal Sistema “*Tessera sanitaria*” mediante i servizi telematici messi a disposizione dal Sistema stesso.

La sanzione prevista in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui sopra è quella stabilita dall'art. 78, comma 26, della Legge n. 413/91.

Sempre al comma 3, dell'art. 3 citato, viene inserito il comma 5-ter, il quale prevede che non si applicano le sanzioni previste a carico dei soggetti obbligati in caso di errata trasmissione dei dati relativi all'anno 2014 a condizione che l'errore non abbia determinato una indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata.

Sempre il comma 949 aggiunge all'art. 5 il comma 3-bis, il quale rende noto che, nel caso di presentazione della Dichiarazione con modifiche rispetto alla Dichiarazione precompilata tali da determinare un rimborso superiore a Euro 4.000, l'Agenzia delle Entrate può effettuare controlli preventivi entro 4 mesi dal termine previsto per la trasmissione della dichiarazione.

Il comma 950 fissa nel 28 febbraio di ogni anno il termine entro il quale gli Enti assistenziali ed i Fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale devono comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle spese sanitarie rimborsate ai beneficiari per effetto dei contributi versati (art. 51, comma 2, lettera a) e di quelli di cui alla lett. e-ter), comma 1, art. 10, Tuir.

Con il comma 951 si incaricano i sostituti d'imposta di comunicare all'Agenzia delle Entrate entro il 7 luglio di ciascun anno i risultati finali delle Dichiarazioni.

In ultima analisi, sono apportate modifiche in materia di “*Dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta*” di cui all'art. 4, Dlgs. n. 322/98, e più in dettaglio:

- viene modificato il comma 3-bis), prevedendo che i soggetti che effettuano la ritenuta sui redditi secondo quanto previsto agli artt. 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter e 29, del Dpr. n. 600/73, tenuti al rilascio delle C.U. di cui al comma 6-ter del medesimo articolo, devono trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate il Modello “770 - *Semplificato*” entro il 31 luglio di ciascun anno;
- viene aggiunto con il comma 6-quinquies che, oltre alla C.U. trasmessa entro il 7 marzo dell'anno successivo, devono essere trasmessi “*gli ulteriori dati fiscali e contributivi e quelli necessari per l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi nonché quelli relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata ai sensi del Dlgs. n. 241/97*”.

Il comma 953, al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, in via sperimentale, per l'anno 2016, esonera dall'obbligo di comunicare le operazioni rilevanti ai fini Iva i contribuenti che hanno trasmesso i dati tramite il Sistema “*Tessera sanitaria*”.

### **Commi da 954 a 957– Interventi ai fini Irpef**

Il comma 954 aggiorna, a partire dal 2015, la detrazione per spese funebri in seguito alla morte di persone ad Euro 1.550, e chiarisce che la detrazione per la frequenza di corsi di istruzione universitaria vale anche per le Università non statali. L'importo della detrazione dovrà essere stabilito con apposito Dm. Miur, tenendo conto degli importi medi delle tasse e contributi alle Università statali.

Non di minor rilevanza è la disposizione, sempre del comma 954, che prevede, con la modifica dell'art. 24 del Tuir, l'estensione a tutti i soggetti non residenti nel territorio dello Stato delle modalità di determinazione del reddito imponibile ai fini Irpef (artt. 1-24 del Tuir), fermo restando che il reddito

prodotto nel territorio dello Stato deve essere pari almeno al 75% del reddito complessivo e che il soggetto non deve godere di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza.

Il comma 956 mantiene fermo l'onere dell'Agenzia delle Entrate, per le Dichiarazioni dei redditi a decorrere dall'anno 2016, di effettuare controlli preventivi, anche documentali, sulla spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia in caso di rimborso superiore a Euro 4.000.

Il comma 957 modifica l'art. 39, comma 1-*bis*, del Dlgs. n. 241/97, in materia di responsabilità solidale del Centro di assistenza fiscale con chi commette violazioni relative all'assistenza dei contribuenti. La modifica prevede che i Caf sono obbligati in solido con chi ha commesso la violazione a corrispondere un importo pari alla sanzione irrogata più le ulteriori somme irrogate al trasgressore ai sensi del comma 1, art. 39, del Dlgs. n. 241/97.

### **Commi da 960 a 963– Aliquota Iva 5% per le Cooperative sociali**

E' introdotta una nuova aliquota Iva agevolata pari al 5% per le prestazioni socio-sanitarie ed educative di cui ai nn. 18), 19), 20), 21) e 27-*ter*), dell'art. 10, comma 1, Dpr. n. 633/72, rese dalle Cooperative sociali e loro Consorzi ai soggetti elencati al n. 27-*ter* dello stesso comma.

---

## **“Reverse charge”: scatta la sanatoria per alcuni errori applicativi non fraudolenti commessi fino al 22 dicembre 2015**

Posto che le novità in materia di “reverse charge” introdotte dall'art. 1, comma 629, della “Legge di stabilità 2015” (Legge n. 190/14) - che ha inserito la lett. a-*ter*) all'interno dell'art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72 - producono effetti già in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, ma considerata la complessità di determinati risvolti applicativi di tale disciplina per gli operatori interessati, non saranno applicate sanzioni su eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti prima del 22 dicembre 2015.

E' con questa clausola di salvaguardia, posta a chiusura della Circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, che l'Agenzia delle Entrate ha di fatto previsto una sanatoria per gli errori nell'applicazione della normativa in materia di “reverse charge” commessi nelle casistiche prese in analisi nel Documento di prassi.

Sono fatte salve, naturalmente, le sanzioni che saranno applicate in caso di frode fiscale o laddove i comportamenti difformi adottati dal contribuente non siano riconducibili a tematiche specificamente affrontate dalla Circolare.

Facendo seguito alla propria precedente Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, l'Amministrazione finanziaria ha fatto chiarezza – con la Nota in commento - su diverse problematiche concernenti l'ambito applicativo del meccanismo del “reverse charge”, rispondendo a diversi quesiti posti dai rappresentanti delle Associazioni di categoria del Settore edile.

La Nota risulta di particolare interesse anche per gli Enti Locali che, soltanto nell'ambito dei propri Servizi rilevanti Iva, si sono trovati in questo anno o si troveranno in futuro a dover gestire forniture rientranti in tale regime.

Riportiamo quindi di seguito le diverse domande poste all'Agenzia delle Entrate e le risposte fornite, da tenere in debita considerazione dal 22 dicembre 2015 in poi.

In linea di massima, possiamo anticipare che le posizioni espresse dai tecnici delle Entrate confermano quanto sostenuto dai ns. esperti, sia su queste pagine che nell'ambito dei servizi fiscali erogati ai ns. clienti, anche perché in linea con la già citata Circolare n. 14/E del 2015.

### **1. Trattamento da riservare a taluni interventi edilizi inquadrabili nell'ambito della categoria delle “manutenzioni straordinarie”**

#### **Domanda**

“Si chiede di precisare se, in caso di contratto unico d'appalto comprensivo di prestazioni di manutenzione straordinaria di cui all'art. 3, comma 1, lett. b), del Dpr. n. 380/01 e di servizi di cui alla lett. a-*ter*) dell'art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72, si debba o meno procedere alla scomposizione delle singole prestazioni ai fini dell'applicabilità del meccanismo del “reverse charge”.

## **Risposta**

*“Con la Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 è stato precisato che, in presenza di un unico contratto di appalto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi, in parte soggette al regime dell’inversione contabile di cui alla lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72 e in parte soggette all’applicazione dell’Iva nelle modalità ordinarie, si deve procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del ‘reverse charge’. Ciò in quanto il meccanismo dell’inversione contabile, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria. In una logica di semplificazione, il medesimo Documento di prassi ha chiarito però che, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel Settore edile, nell’ipotesi di un contratto unico di appalto avente ad oggetto la costruzione di un edificio, ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all’art. 3, comma 1, lett. c) e d), del Dpr. n. 380/01, trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del ‘reverse charge’, anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla sopra citata lett. a-ter). In proposito, occorre tuttavia evidenziare che l’art. 17, comma 1, del Dl. 12 settembre 2014, n. 133, convertito con modificazioni dalla Legge 11 novembre 2014, n. 164, ha ricondotto nell’ambito degli interventi di manutenzione straordinaria di cui alla lett. b) dell’art. 3, comma 1, del Dpr. n. 380/01 gli interventi ‘consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l’originaria destinazione di uso’, precedentemente rientranti, in linea generale, nella ‘ristrutturazione edilizia’ di cui alla lett. d) dell’art. 3, comma 1, del Dpr. n. 380/01. Ciò posto, coerentemente con la logica di semplificazione perseguita già con la citata Circolare n. 14/E del 2015, si ritiene che, nell’ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a ‘reverse charge’ ai sensi della lett. a-ter) – avente ad oggetto interventi edilizi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari di cui alla lett. b) dell’art. 3, comma 1, del Dpr. n. 380/01, trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del ‘reverse charge’. Si precisa che l’attrazione della manutenzione straordinaria alle regole ordinarie, in virtù della modifica normativa sopra esposta, può trovare applicazione limitatamente agli interventi edilizi di frazionamento e accorpamento, precedentemente rientranti nella ‘ristrutturazione edilizia’ e ora derubricati a ‘manutenzione straordinaria’ (cfr. art. 17, comma 1, del Dl. n. 133/14). Conseguentemente, in presenza, ad esempio, di un contratto avente ad oggetto il frazionamento di un’unità immobiliare senza modifica della volumetria complessiva dell’edificio e dell’originaria destinazione d’uso, in cui è prevista anche l’installazione di uno o più impianti, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l’installazione di impianti dagli interventi edilizi, ma si applicherà l’Iva secondo le modalità ordinarie all’intera fattispecie contrattuale”.*

## **2. Demolizione e realizzazione di una nuova costruzione**

### **Domanda**

*“Si chiede di sapere se il meccanismo del ‘reverse charge’ trovi applicazione con riferimento all’attività di demolizione, anche nel caso in cui tale attività sia ricompresa in un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio”.*

### **Risposta**

*“Conformemente all’indirizzo interpretativo fornito con la già citata Circolare n. 14/E del 2015, si è dell’avviso che, in una logica di semplificazione, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel Settore edile, nell’ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, debbano trovare applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del ‘reverse charge’, previsto per la sola attività di demolizione dalla lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72. In tal caso, infatti, l’attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione. Così, ad esempio, in presenza di un contratto unico avente ad oggetto la realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione di un vecchio edificio, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l’attività di demolizione, ma si applicherà l’Iva secondo le modalità ordinarie all’intera fattispecie contrattuale”.*

## **3. Distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi**

### **Domanda**

*“Si chiede di chiarire quali siano i criteri per stabilire quando un’operazione è qualificabile come ‘cessione con posa in opera’ - in quanto tale esclusa dall’ambito applicativo del ‘reverse charge’ - e quando l’operazione è invece qualificabile come ‘prestazione di servizi’, soggetta al meccanismo del ‘reverse charge’ di cui alla lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72”.*

### **Risposta**

“La Circolare n. 14/E del 2015 ha precisato che devono ritenersi escluse dal reverse charge le forniture di beni con posa in opera in quanto tali operazioni, ai fini Iva, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (cfr. Circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 e Risoluzioni n. 148/E del 28 giugno 2007, n. 164/E dell’11 luglio 2007 e n. 172/E del 13 luglio 2007). Tuttavia, numerosi dubbi sono stati sollevati in proposito dagli operatori del settore, anche agli effetti dell’applicabilità del meccanismo del reverse charge, in quanto non sempre è agevole distinguere quando un’operazione è qualificabile come cessione di beni con posa in opera accessoria e quando, invece, la stessa costituisca una prestazione di servizi. A tal fine appare utile fornire, sulla base della recente giurisprudenza comunitaria e domestica, nonché della prassi dell’Amministrazione finanziaria, alcuni criteri interpretativi che possono essere di ausilio per la corretta qualificazione dell’operazione. Con riferimento alla giurisprudenza comunitaria, si richiama la Sentenza della Corte di Giustizia 29 marzo 2007, Causa C-111/05, in cui è stato precisato che, per qualificare l’operazione prevista, occorre esaminare, tra l’altro, l’importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene. In particolare, i giudici comunitari evidenziano che è necessario verificare se i servizi resi dal fornitore si limitino alla semplice posa in opera del bene, senza che lo stesso subisca alcuna alterazione, ovvero, se gli stessi siano diretti a modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente. La Corte di Giustizia ha inoltre precisato che, ai fini della qualificazione dell’operazione, il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato senz’altro obiettivo di cui si può tener conto, ma che il costo del materiale e dei lavori non può, da solo, assumere un’importanza decisiva. In linea con l’orientamento della giurisprudenza comunitaria, l’Agenzia delle Entrate, in diversi documenti di prassi, ha precisato che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. In sostanza, quando lo scopo principale è rappresentato dalla cessione di un bene e l’esecuzione dell’opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile quale cessione con posa in opera (cfr. Risoluzioni n. 164/E del 2007 e n. 148/E del 2007). In particolare, la Risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007 ha chiarito che, nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, per stabilire se sia prevalente l’obbligazione di dare o quella di fare, occorrerà fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti. In linea di principio, quando il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l’esecuzione dell’opera sia esclusivamente diretta a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura, il contratto è senz’altro qualificabile quale cessione con posa in opera. Al contrario, se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l’esecuzione dell’opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale. Da ultimo, in linea con la prassi dell’Amministrazione finanziaria, si segnala l’orientamento della giurisprudenza domestica, secondo cui occorre valutare se le parti abbiano inteso attribuire prevalenza all’attività lavorativa prestata o all’elemento della materia, senza che sia di per sé dirimente il dato oggettivo del raffronto tra valore della materia impiegata e valore dell’opera prestata (Cassazione civile n. 6925 del 21 aprile 2001 e n. 11602 del 2 agosto 2002). In particolare, nella Sentenza n. 6925/01, il Supremo Collegio ha precisato che si ha appalto quando la fornitura della materia costituisce un semplice mezzo per la produzione dell’opera ed il lavoro è lo scopo essenziale del negozio, in modo che le modifiche da apportare al bene consistono non già in accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarlo alle specifiche esigenze del committente della prestazione, ma sono tali da dar luogo ad un servizio che, sotto il profilo qualitativo, assume valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte”.

#### **4. Parcheggi interrati e parcheggi collocati su lastrico solare dell’edificio**

##### **Domanda**

“Si chiede di sapere se l’esclusione dall’applicazione del ‘reverse charge’ delle prestazioni di servizi di cui alla lett. a-ter), aventi ad oggetto i parcheggi (cfr. Circolare n. 14/E del 2015, par. 1.2), siano valide anche con riferimento ai parcheggi interrati e a quelli collocati sul lastrico solare dell’edificio”.

##### **Risposta**

“In linea con l’indirizzo interpretativo fornito nella Circolare n. 14/E del 2015, si ritiene che non rientrino nella nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del ‘reverse charge’ le prestazioni di servizi di cui alla lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72, aventi ad oggetto i parcheggi, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell’edificio stesso. Conseguentemente, ogni qual volta il parcheggio costituisca parte integrante dell’edificio, come nel caso prospettato dei parcheggi interrati nell’edificio e di quelli collocati sul lastrico solare dello stesso, alle prestazioni di servizi di cui alla citata lett. a-ter), aventi ad oggetto i parcheggi, dovrà applicarsi il meccanismo dell’inversione contabile.

#### **5. Attività di derattizzazione, spurgo e rimozione neve**

## **Domanda**

*“Si chiede di sapere se l’attività di derattizzazione, di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini nonché la rimozione della neve debbano essere ricomprese fra le prestazioni di pulizia di edifici e quindi essere assoggettate al meccanismo del ‘reverse charge’ di cui alla lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72”.*

## **Risposta**

*“Relativamente alle ‘prestazioni di servizi di pulizia’, la Circolare 14/E del 2015 richiama espressamente i seguenti codici attività Ateco 2007: 81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici; 81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici (...). Non risultano invece espressamente richiamati i codici Ateco relativi alle attività di derattizzazione (81.29.10), di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini (37.00.00) e di rimozione della neve (81.29.91). Pertanto, i servizi sopra indicati, non rientrando nell’ambito applicativo della lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72, non sono soggetti al meccanismo dell’inversione contabile e vanno assoggettati ad Iva secondo le modalità ordinarie”.*

## **6. Installazione di impianti posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all’edificio**

### **Domanda**

*“Si chiede di chiarire se rientrano nell’ambito di applicazione del ‘reverse charge’, di cui alla lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72, le prestazioni di servizi aventi ad oggetto impianti posizionati, per necessità funzionali o logistiche, in parte esternamente ed in parte internamente all’edificio”.*

### **Risposta**

*“Come noto, la lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72, ha esteso l’applicazione del meccanismo di inversione contabile alle prestazioni di installazione di impianti relative ad edifici. La Circolare n. 14/E del 2015, al fine di delineare l’ambito applicativo della norma in commento, ha individuato la nozione di edificio richiamando l’art. 2 del Dlgs. n. 192/05, che definisce l’edificio come ‘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’. In virtù di tale definizione normativa, in linea con i chiarimenti già forniti dall’Amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 46/E del 1998, si è inteso ricondurre la nozione di edificio a quella di ‘fabbricato’, e non alla più ampia categoria dei beni immobili. Ciò posto, relativamente ai casi in cui gli impianti siano posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all’edificio, in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, si ritiene che occorra valorizzare l’unicità dell’impianto che complessivamente serve l’edificio, anche se alcune parti di esso sono posizionate all’esterno dello stesso per necessità tecniche o logistiche. In altri termini, ogni qual volta l’installazione di un impianto sia funzionale o servente all’edificio, anche se parte dell’impianto è posizionato all’esterno dello stesso, deve trovare applicazione il meccanismo del ‘reverse charge’, ai sensi della lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72. Tale soluzione interpretativa appare coerente con le disposizioni contenute nel Decreto del Ministro dello Sviluppo economico n. 37 del 22 gennaio 2008, recante ‘riordino delle disposizioni in materia di attività di installazione degli impianti all’interno degli edifici’, che valorizza l’unicità dell’impianto posto al servizio dell’edificio, anche se parti di esso sono posizionate all’esterno per necessità tecniche o logistiche. Al riguardo, l’art. 1, comma 1, del predetto Decreto, specifica infatti che rientra nella nozione di impianto posto al servizio dell’edificio la porzione dello stesso che parte dal punto di consegna della fornitura (il punto in cui l’Azienda fornitrice o distributrice rende disponibile all’utente l’energia elettrica, il gas naturale o diverso, l’acqua, ovvero il punto di immissione del combustibile nel deposito collocato, anche mediante comodato, presso l’utente). Coerentemente a tali disposizioni, si può, pertanto, adottare una nozione più ampia di impianto, valorizzando la funzionalità e l’unitarietà dello stesso rispetto all’edificio.*

*Si forniscono, di seguito, alcuni esempi in cui l’adozione di tale criterio determina l’applicabilità del meccanismo del ‘reverse charge’:*

- *impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina posta all’interno dell’edificio e telecamere esterne, laddove gli elementi esterni (es. telecamera) sono necessariamente collocati all’esterno dell’edificio per motivi funzionali e tecnici;*
- *impianto citofonico che necessita di apparecchiature da collocare all’esterno dell’edificio;*
- *impianto di climatizzazione, con motore esterno collegato agli split all’interno dell’edificio. L’impianto, considerato nel suo complesso, è unico e relativo all’edificio, anche se una parte (motore) è posta all’esterno;*

- impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne. L'impianto è considerato nel suo complesso unitariamente, ivi comprese le tubazioni esterne che collegano l'impianto all'interno dell'edificio alla rete fognaria (cfr. Dm. n. 37 del 2008)".

## **7. Attività di manutenzione e riparazione di impianti**

### **Domanda**

*"In considerazione della circostanza che il codice Ateco 2007 43.29.09, denominato 'altri lavori di costruzione e installazione nca', come del resto altri codici della medesima divisione, non fa esplicito riferimento alle prestazioni di manutenzione e riparazione, si chiede di sapere se tali ultime prestazioni rientrino o meno fra le attività assoggettabili al meccanismo del 'reverse charge'".*

### **Risposta**

*"A richiesta di questa Agenzia, l'Istituto nazionale di statistica (Istat), ha precisato che nelle attività di cui al codice 43.29.09 'Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.' della Tabella Ateco 2007 sono comprese anche le prestazioni di manutenzione e riparazione. A parere di tale Istituto, infatti, fra le prestazioni indicate nel codice 43.29.09, come in tutti i codici della divisione 43 'Lavori di costruzione specializzati', sono comprese anche le attività di riparazione e manutenzione dei beni ivi indicati. Pertanto, anche le prestazioni di manutenzione e riparazione, ancorché non esplicitamente indicate dai codici Ateco di riferimento della divisione 43, dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi della lett. a-ter) dell'art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72".*

## **8. Impianti fotovoltaici**

### **Domanda**

*"Si chiede di precisare se le installazioni di impianti fotovoltaici 'integrati' (cioè quelli in cui il manto di copertura è sostituito dai pannelli), di impianti fotovoltaici 'semi-integrati' (ossia quelli in cui i pannelli sono appoggiati sopra l'esistente manto di copertura) e di impianti fotovoltaici a terra, se relativi ad un edificio, rientrino nell'ambito di applicazione del 'reverse charge' di cui alla lett. a-ter) dell'art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72".*

### **Risposta**

*"La più volte menzionata Circolare n. 14/E del 2015 ha precisato che non rientrano nella nozione di edificio e vanno quindi escluse dal meccanismo del 'reverse charge' le prestazioni di servizi di cui alla lett. a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, ecc.). L'attività di installazione (compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria) di impianti fotovoltaici 'integrati' o 'semi-integrati' agli edifici (ad esempio, nel caso in cui siano posizionati sul tetto dell'edificio) rientra nell'ambito di applicazione della lett. a-ter) dell'art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72 e deve essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile. Deve altresì applicarsi il meccanismo del 'reverse charge' anche all'installazione di impianti fotovoltaici 'a terra', sempre che questi ultimi, ancorché posizionati all'esterno dell'edificio, siano funzionali o serventi allo stesso. Per meglio definire l'area di applicazione del 'reverse charge' in ordine a tali impianti, si richiamano i chiarimenti forniti con la Circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013, con la quale sono stati delineati i criteri a cui fare riferimento per stabilire la natura (mobile o immobile) delle installazioni fotovoltaiche. In particolare, il predetto Documento di prassi ha chiarito che, con riferimento alle installazioni fotovoltaiche poste su edifici ed a quelle realizzate su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari censiti al Catasto edilizio urbano, 'non sussiste l'obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. In proposito, si chiarisce che è necessario procedere, con dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della rendita dell'unità immobiliare a cui risulta integrato, allorquando l'impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15% o superiore, in accordo alla prassi estimativa adottata dall'Amministrazione catastale'. La predetta Circolare n. 36/E del 2013 ha inoltre chiarito che la centrale fotovoltaica posta sul lastrico solare di un edificio, se censibile in Categoria D/1, ovvero D/10, costituisce un fabbricato strumentale 'autonomo' rispetto all'edificio sottostante. Alla luce di quanto sopra rappresentato, si ritiene che gli impianti fotovoltaici posti su edifici e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (ad esempio impianti fotovoltaici 'a terra'), sempre che gli impianti non siano accatastati come unità immobiliari autonome, siano soggetti al meccanismo del 'reverse charge' di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del Dpr. n. 633/72. Diversamente, l'installazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare (o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio), accatastate autonomamente in Categoria D/1, ovvero D/10, non costituendo un edificio né parte dell'edificio sottostante, non dovrà essere assoggettata al meccanismo del 'reverse charge' di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del Dpr. n. 633/72".*

## **9. Installazione e manutenzione degli impianti antincendio**

### **Domanda**

*“Si chiede se il meccanismo dell’inversione contabile sia applicabile o meno alle attività di manutenzione e riparazione delle porte ‘rei’ (c.d. porte tagliafuoco) e alle prestazioni di manutenzione aventi per oggetto gli estintori e gli idranti?”.*

### **Risposta**

*“Le attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti di spegnimento antincendio, in quanto riconducibili al codice Ateco 43.22.03 ‘Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)’, rientrano nell’ambito applicativo della lett. a-ter) dell’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72 e sono, quindi, soggette al meccanismo dell’inversione contabile, se effettuate verso soggetti passivi Iva e se relative ad edifici. In particolare, si evidenzia che con la Risoluzione n. 245/E del 16 giugno 2008, è stato chiarito che la manutenzione degli estintori, delle manichette e delle maschere deve essere assoggettata al regime di inversione contabile ‘solo nell’ipotesi in cui i materiali mobili oggetto di manutenzione facciano parte di un impianto complesso installato su un immobile e la manutenzione in discorso si inserisca nel quadro della manutenzione dell’intero impianto’. Si precisa che gli estintori fanno parte di un impianto complesso solo ove gli stessi siano parte integrante di un impianto di protezione attiva rispondente alle prescrizioni e ai dettami di cui al Dm. 20 dicembre 2012, recante ‘regola tecnica di prevenzione incendi per gli impianti di protezione attiva contro l’incendio installati nelle attività soggette al controllo di prevenzione incendi’. Sono tali ‘gli impianti di rivelazione incendio e segnalazione allarme incendio; gli impianti di estinzione o controllo dell’incendio, di tipo automatico o manuale; gli impianti di controllo del fumo e del calore’, che siano installati seguendo un progetto redatto da un tecnico abilitato, in osservanza delle vigenti normative e delle regolamentazioni tecniche applicabili. Pertanto, le attività di installazione e di manutenzione di estintori rientrano nel campo di applicazione del ‘reverse charge’, a condizione che gli stessi facciano parte di un impianto, avente le caratteristiche di cui al sopra citato Dm., installato in un edificio e che l’attività sia resa nell’ambito della manutenzione dell’intero impianto. Gli estintori che non fanno parte di un impianto complesso, come sopra definito sulla base della specifica normativa di riferimento (il Dm. 6 marzo del 1992 per gli estintori carrellati e il Dm. 7 gennaio 2005 per gli estintori portatili), non possono invece essere considerati impianti di spegnimento antincendio, bensì apparecchi mobili. In tal caso, il meccanismo del ‘reverse charge’ non trova applicazione per le prestazioni di servizi concernenti l’installazione di estintori, nonché per la manutenzione e la riparazione degli stessi. Da ultimo, si precisa che le porte tagliafuoco e le uscite di sicurezza devono considerarsi, ai sensi del Dm. 21 giugno 2004, impianti di protezione sia pure passiva contro gli incendi. L’attività di installazione di detti impianti deve essere ricondotta nel codice Ateco 43.29.09 (‘altri lavori di costruzione e installazione in edifici n.c.a.’) ed è, pertanto, soggetta al meccanismo dell’inversione contabile ai sensi dell’art. 17, comma 6, lett. a-ter), del Dpr. n. 633/72”.*

## **10. Sostituzione delle componenti di un impianto**

### **Domanda**

*“In caso di malfunzionamento di un impianto, si chiede di precisare se la riparazione e/o sostituzione di alcune parti dello stesso, difettose o diventate inutilizzabili per usura, rientri nell’ambito di applicazione del ‘reverse charge’”.*

### **Risposta**

*“Si è del parere che, qualora la volontà contrattuale delle parti sia rivolta alla riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche mediante la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete e non alla mera fornitura di beni, le suddette attività ricadano nell’ambito di applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, a condizione, naturalmente, che i servizi resi siano relativi a edifici. Quando l’interesse delle parti è diretto al conseguimento di una prestazione complessa diretta al mantenimento in funzione dell’impianto installato, gli interventi in questione devono essere assoggettati al meccanismo del ‘reverse charge’, prevalendo, in tali circostanze, la causa del fare sul dare. A maggior ragione, va applicato il ‘reverse charge’ nel caso in cui gli interventi siano tali da configurare un ‘nuovo impianto’, trattandosi, in concreto, di servizi di installazione”.*

## **11. Installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un’attività industriale e non al funzionamento dell’edificio**

### **Domanda**

*“Si chiede di sapere se le prestazioni di installazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento di un’attività industriale e non al funzionamento dell’edificio, autonomamente considerato, rientrino o meno nell’ambito di applicazione del meccanismo dell’inversione contabile”.*

### **Risposta**

*“Nel caso in cui l’attività di installazione di impianti sia riconducibile al codice Ateco 33.20.09 ‘Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali’, vale a dire ad un codice non ricompreso nell’elenco di cui alla più volte citata*



Circolare n. 14/E del 2015 (cfr. codici Ateco 2007 43.21, 43.22 e 43.29), non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter), del Dpr. n. 633/72. A tal riguardo si consideri, ad esempio, l'installazione di impianti di refrigerazione ad uso industriale, come nel caso di magazzini frigoriferi finalizzati alla conservazione, lavorazione e successiva distribuzione di prodotti agricoli ed alimentari. In tal caso, il codice Ateco 33.20.09, nel quale si colloca la predetta attività, non è tra quelli espressamente richiamati dalla Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 (da 43.21.01 a 43.29.09) e, quindi, per tali prestazioni non troveranno applicazione le disposizioni in materia di inversione contabile. Le attività di 'installazione impianti', individuate con i codici Ateco da 43.21.01 a 43.29.09, si riferiscono, infatti, ad impianti che formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi. Diversamente, nel caso in cui l'installazione di impianti sia strettamente funzionale allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato (sebbene una volta installati gli impianti costituiscano un tutt'uno con l'edificio medesimo), si applica l'Iva secondo le modalità ordinarie. Analogamente a quanto sopra chiarito, anche l'attività di manutenzione e riparazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento dell'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio, non ricompresi nei menzionati codici Ateco da 43.21.01 a 43.29.09, deve essere esclusa dall'ambito applicativo del 'reverse charge'".

## **12. Prestazioni rese da soggetti terzi**

### **Domanda**

"Unitamente all'attività di commercio di beni, una Società offre alla propria clientela anche il Servizio di installazione e allestimento degli stessi. Qualora detti servizi siano resi da soggetti terzi (c.d. 'terzisti') su incarico della Società cedente e vengano da quest'ultima fatturati al cliente, si chiede di sapere se alle prestazioni rese dai terzisti sia applicabile il 'reverse charge' di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter), del Dpr. n. 633/72".

### **Risposta**

"Qualora le prestazioni rese da soggetti terzi, su incarico della Società che commercializza i beni, siano riconducibili - sotto il profilo oggettivo - ai servizi di installazione di impianti e completamento di edifici di cui al citato art. 17, comma 6, lett. a-ter), e rientrino nei codici di attività di cui alla Tabella Ateco 2007 (cfr. Circolare n. 14/E del 2015), tali prestazioni devono essere assoggettate al meccanismo del 'reverse charge'. Si fa presente, inoltre, che anche nel caso in cui le prestazioni di installazione e/o allestimento siano rese, in via autonoma (e non su incarico della Società presso cui sono stati acquistati i beni), da soggetti terzi sulla base di un rapporto diretto con un committente soggetto passivo, deve essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile".

## **13. "Reverse charge" e beni significativi**

### **Domanda**

"Si chiede di precisare se alle prestazioni di servizi, di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter), del Dpr. n. 633/72, che prevedano anche l'eventuale fornitura di beni di valore significativo, di cui al Dm. 29 dicembre 1999, si renda applicabile la specifica disciplina in materia di aliquota Iva agevolata prevista per detti beni?".

### **Risposta**

"La lett. a-ter), comma 6, dell'art. 17 del citato Dpr. n. 633/72, prevede l'applicazione del 'reverse charge' alle 'prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento', effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva (B2B) se relative ad edifici. Con riferimento alla disciplina in materia di aliquota Iva agevolata prevista per i beni significativi, la Circolare n. 71/E del 7 aprile 2000 ha precisato che, in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dall'art. 7, comma 1, lett. b) della Legge n. 488/99, e tenuto conto delle disposizioni comunitarie in attuazione delle quali essa è stata emanata, '(...) l'agevolazione sia diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. Conseguentemente, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'Iva resta applicabile con l'aliquota per esse prevista'. Alla luce dell'indirizzo interpretativo sopra richiamato, si evidenzia, dunque, che la disposizione agevolativa in materia di aliquota prevista per i beni significativi, riguardando esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non possa trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. a-ter), comma 6, dell'art. 17 del citato Dpr. n. 633/72, che, come noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta".

## **14. Diritti fissi di chiamata e interventi di manutenzione con canone di abbonamento**

### **Domanda**

"Si chiede di precisare se nel caso in cui, nell'ambito di un intervento di manutenzione su impianti, sia addebitata una somma di denaro a titolo di 'diritto di chiamata', quest'ultima debba essere assoggettata al meccanismo dell'inversione

contabile. Si chiede, altresì, di chiarire quale sia il trattamento da riservare, ai fini Iva, alle prestazioni di manutenzione di impianti sulla base di contratti che prevedono la corresponsione di canoni di abbonamento periodici?”.

#### **Risposta**

“In linea generale, il diritto di chiamata rappresenta una somma di denaro che deve essere corrisposta in considerazione del fatto che un tecnico si rechi presso il cliente, in caso di guasti e malfunzionamenti dell'impianto, a prescindere dalla esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata. In proposito, si ritiene che, anche nel caso in cui non si renda necessario un vero e proprio intervento di manutenzione, la mera ‘verifica’ dell'impianto costituisca una modalità di ‘manutenzione’, in quanto viene comunque posta in essere un’attività di controllo da parte di un tecnico. Conseguentemente, trattandosi sostanzialmente di un intervento di manutenzione, il diritto di chiamata deve essere assoggettato a ‘reverse charge’. Coerentemente con quanto sopra precisato, le prestazioni di manutenzione, derivanti da contratti che prevedono la corresponsione di canoni di abbonamento periodici, devono essere assoggettate a ‘reverse charge’, anche se le stesse non siano correlate ad un intervento di manutenzione materialmente eseguito”.

#### **15. Trattamento da riservare all’allacciamento e all’attivazione dei Servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua**

##### **Domanda**

“Si chiede di precisare se i contributi relativi all’attività di allacciamento e di attivazione dei servizi, addebitati dalle Società di distribuzione del gas, dell’energia elettrica e dell’acqua, in quanto riconducibili nell’attività di installazione di impianti, siano o meno riconducibili nell’ambito di applicazione del ‘reverse charge’”.

##### **Risposta**

“In conformità con quanto precisato dalla Corte di Giustizia dell’Unione europea nella Sentenza n. C-442/05 del 3 aprile 2008, si è dell’avviso che il Servizio di allacciamento - inteso come installazione del complesso di tubazioni, ed apparecchiature necessarie alla fornitura del servizio al cliente - sia indispensabile ai fini dell’erogazione del gas, energia elettrica e dell’acqua. In assenza di tale allacciamento, infatti, la fornitura del servizio all’utente risulta impossibile. Invero, la Corte di Giustizia ha chiarito in proposito che l’operazione di allacciamento individuale, consistente nella posa di una conduttura che consente il raccordo dell’impianto idraulico di un immobile alle reti fisse di distribuzione dell’acqua, va ricompresa nello stesso Servizio di erogazione di acqua. In virtù di tale principio, si ritiene che il Servizio di allacciamento, non essendo riconducibile all’attività di installazione di impianti, ma costituendo parte integrante e indispensabile ai fini della fornitura del servizio, debba essere escluso dall’applicazione del meccanismo del ‘reverse charge’ di cui all’art. 17, comma 6, lett. a-ter), del dpr. n. 633/72. Analogo trattamento deve riservarsi anche al Servizio di attivazione, in quanto, come nel caso del Servizio di allacciamento, tale attività comprende tutte le operazioni necessarie all’avvio dell’alimentazione del punto di riconsegna dell’erogazione del Servizio (gas, energia elettrica e acqua)”.

#### **16. Rapporto tra operazioni non imponibili e meccanismo del “reverse charge”**

##### **Domanda**

“Si chiede di precisare se il meccanismo del ‘reverse charge’ trovi applicazione nei casi in cui le prestazioni individuate dall’art. 17, comma 6, lett. a-ter), del Dpr. n. 633/72 siano, agli effetti dell’Iva, operazioni non imponibili?”.

##### **Risposta**

“Come noto, l’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo, sia obbligato all’assolvimento dell’Iva, in luogo del cedente o del prestatore. In deroga infatti al principio di carattere generale secondo cui debitore d’imposta nei confronti dell’Erario è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, per le operazioni previste dall’art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/72, debitore d’imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese. Pertanto, il prestatore di servizi è tenuto ad emettere fattura senza addebito d’imposta, mentre il committente dovrà integrare la fattura con l’indicazione dell’aliquota e della relativa imposta dovuta. Alla luce della ratio di tale meccanismo di assolvimento dell’imposta, ne deriva che il presupposto applicativo dell’inversione contabile è l’imponibilità dell’operazione. Tale sistema non si applica quindi nell’ipotesi in cui l’operazione sia non imponibile agli effetti dell’Iva. Invero, il meccanismo del ‘reverse charge’, adottato dagli Stati membri – secondo la Direttiva 2006/69/Ce del 24 luglio 2006 – in deroga alla procedura normale di applicazione dell’Imposta sul valore aggiunto secondo il sistema della rivalsa, mira a contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il cessionario porti in detrazione l’imposta che il cedente non provvede a versare all’Erario. Tale rischio di frode non sussiste nel caso in cui l’operazione, rientrando nel regime di non imponibilità Iva, non preveda l’addebito dell’imposta al cessionario/committente. A titolo esemplificativo, si richiama l’ipotesi dei Servizi di pulizia effettuati all’interno di edifici siti in porti o aeroporti o la installazione di impianti negli stessi edifici. Tali prestazioni di servizi rientrano nel regime di non imponibilità previsto dall’art. 9, comma 1, n. 6), del Dpr. n. 633/72, che non

assoggetta ad Iva, fra l'altro, 'i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (...)'. Nel caso in esame, i servizi sopra indicati, ancorché riconducibili, in via di principio, nell'ambito applicativo dell'art. 17, comma 6, lett. a-ter), del Dpr. n. 633/72, non sono soggetti al meccanismo del 'reverse charge', trattandosi di servizi non imponibili ai sensi del citato art. 9, comma 1, n. 6), del Dpr. n. 633/72".

## **“F24 Enti pubblici”:** istituiti i codici-tributo per la compensazione di somme rimborsate ai percipienti e delle eccedenze di versamento

A completamento del Provvedimento 1° dicembre 2015 di approvazione del nuovo Modello “F24 Enti pubblici”, l’Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Amministrazione, Pianificazione e Controllo, con la Risoluzione n. 103/E del 9 dicembre 2015, ha istituito i codici-tributo per consentire ai sostituti d’imposta la compensazione, mediante Modello “F24EP”, delle somme rimborsate ai percipienti e delle eccedenze di versamento di ritenute e di imposte sostitutive, ex art. 15 del Dlgs. n. 175/14 (c.d. “Decreto Semplificazioni”).

L’art. 15, comma 1, lett. a) e b), del Dlgs. n. 175/14, infatti prevede che:

- “le somme rimborsate ai percipienti sulla base dei prospetti di liquidazione delle Dichiarazioni dei redditi e dei risultati contabili trasmessi dai Caf e dai Professionisti abilitati sono compensate dai sostituti d’imposta esclusivamente con modalità di cui all’art. 17 del Dl. n. 241/97, nel mese successivo a quello a quello in cui è stato effettuato il rimborso, nei limiti previsti dall’art. 37, comma 4, dello stesso Dl. n. 241/97. Dette somme non concorrono alla determinazione del limite di cui all’art. 34, comma 1, della Legge n. 388/00”;
- “in deroga a quanto previsto dall’art. 17, comma 1, del Dlgs. n. 241/97, le eccedenze di versamento di ritenute e di imposte sostitutive sono scomputate dai successivi versamenti esclusivamente con le modalità di cui all’art. 17, del citato Dlgs. n. 241/97. Dette somme non concorrono alla determinazione del limite di cui all’art. 34, comma 1, Legge n. 388/00, fermo restando quanto previsto dall’art. 1, commi da 2 a 6, del Dpr. n. 445/97 (...)”.

Riportiamo pertanto i nuovi codici-tributo da utilizzare ai fini della compensazione delle somme rimborsate ai percipienti ai sensi dell’art. 15, lett. a), del Dlgs. n. 175/14 sopra citato:

- “**150E**”, denominato “Somme a titolo di Imposte erariali rimborsate dal sostituto d’imposta a seguito di assistenza fiscale – art. 15, comma 1, lett. a), Dlgs. n. 175/14”;
- “**151E**”, denominato “Somme a titolo di Imposte erariali rimborsate dal sostituto d’imposta a seguito di assistenza fiscale prestata a dipendenti operanti in impianti situati fuori dalla Regione Valle d’Aosta i cui versamenti sono effettuati in Regione – art. 15, comma 1, lett. a), Dlgs. n. 175/14”;
- “**152E**”, titolato “Somme a titolo di Imposte erariali rimborsate dal sostituto d’imposta a seguito di assistenza fiscale prestata a dipendenti operanti in impianti situati nella Regione Valle d’Aosta i cui versamenti sono effettuati fuori dalla Regione – art. 15, comma 1, lett. a), Dlgs. n. 175/14”;
- “**153E**”, denominato “Somme a titolo di Addizionale regionale all’Irpef rimborsate dal sostituto d’imposta a seguito di assistenza fiscale – art. 15, comma 1, lett. a), Dlgs. n. 175/14”;
- “**154E**” denominato “Somme a titolo di Addizionale comunale all’Irpef rimborsate dal sostituto d’imposta a seguito di assistenza fiscale – art. 15, comma 1, lett. a), Dlgs. n. 175/14”.

In sede di compilazione del Modello i codici-tributo saranno esposti in corrispondenza delle somme indicate nella nuova colonna “importi a credito compensati”, come segue :

- i codici-tributo “**150E**”, “**151E**”, “**152E**”, nella Sezione “Erario”;
- il codice-tributo “**153E**” nella Sezione “Regioni”, con contestuale inserimento, nel campo “Codice”, del codice della Regione ricavabile dalla “Tabella T0 Codici delle Regioni e delle Province Autonome” pubblicata sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it);

Nel campo “*riferimento B*” deve essere indicato l’anno d’imposta cui si riferiscono le somme rimborsate. Per quanto riguarda invece la compensazione delle eccedenze di versamento di ritenute e di imposta sostitutive secondo quanto previsto dall’art. 15, lett. b), Dlgs. n. 175/14, i codici-tributo da utilizzare a tale scopo sono:

- “**155E**”, denominato “*Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro dipendente e assimilati – art. 15, comma 1, lett. b), Dlgs. n. 175/14*”;
- “**156E**”, intitolato “*Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi – art. 15, comma 1, lett. b), Dlgs. n. 175/14*”;
- “**157E**”, denominato “*Eccedenza di versamenti di ritenute su redditi di capitale e di imposte sostitutive su redditi di capitale e redditi diversi – art. 15, comma 1, lett. b), Dlgs. n. 175/14*”;
- “**158E**”, denominato “*Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro dipendente e assimilati maturate fuori dalla Regione Valle d’Aosta ed effettuati in Regione – art. 15, comma 1, lett. b), Dlgs. n. 175/14*”;
- “**159E**”, definito “*Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro dipendente e assimilati maturate nella Regione Valle d’Aosta ed effettuati fuori dalla Regione – art. 15, comma 1, lett. b), Dlgs. n. 175/14*”;
- “**160E**”, denominato “*Eccedenza di versamenti di addizionale regionale all’Irpef trattenuta dal sostituto d’imposta – art. 15, comma 1, lett. b), Dlgs. n. 175/14*”;
- “**161E**”, titolato “*Eccedenza di versamenti di addizionale comunale all’Irpef trattenuta dal sostituto d’imposta – art. 15, comma 1, lett. b), Dlgs. n. 175/14*”.

In corrispondenza delle somme indicate nella nuova colonna “*importi a credito compensati*”, ai fini della compilazione del Modello “F24EP”:

- i codici-tributo “**155E**”, “**156E**”, “**157E**”, “**158E**”, “**159E**” sono esposti nella Sezione “*Erario*”;
- il codice-tributo “**160E**” è esposto nella Sezione “*Regioni*”, con corrispondente indicazione del codice Regione desumibile dalla “*Tabella T0 Codici delle Regioni e delle Province Autonome*” pubblicata sul sito [internet www.agenziaentrate.gov.it](http://internet.agenziaentrate.gov.it);
- il codice-tributo “**161E**” rientra nella Sezione “*Enti Locali*”, con contestuale indicazione nel campo “*Codice*” del codice catastale del Comune di riferimento, ricavabile dalla “*Tabella dei Codici Catastali dei Comuni*” pubblicata sul sito [internet www.agenziaentrate.gov.it](http://internet.agenziaentrate.gov.it);

Anche per i sopra citati codici-tributo nel campo “*riferimento B*” deve essere indicato l’anno d’imposta nel quale è stato effettuato il versamento in eccesso.

Per consentire ai sostituti d’imposta di compensare, mediante il Modello “F24EP”, il credito per famiglie numerose e per canoni di locazione riconosciuti dagli stessi sostituti, il credito d’imposta per ritenute Irpef sulle retribuzioni corrisposte dalle Imprese che usufruiscono dei benefici di cui all’art. 4, comma 1, del Dl. n. 457/97, nonché le somme recuperate dai sostituti ai sensi dell’art. 1, del Dl. n. 66/14 e dell’art. 1, commi 12 e seguenti, della “*Legge di stabilità 2015*”, sono previsti i codici-tributo:

- “**162E**”, denominato “*Credito per famiglie numerose riconosciuto dal sostituto d’imposta di cui all’art. 12, comma 3, del Tuir*”;
- “**163E**”, denominato “*Credito per canoni di locazione riconosciuto dal sostituto d’imposta di cui all’art. 16, comma 1-sexies, del Tuir*”;
- “**164E**”, intitolato “*Credito d’imposta per ritenute Irpef su retribuzioni e compensi al personale di cui all’art. 4, comma 1, Dl. n. 457/97*”;
- “**165E**”, definito “*Recupero da parte dei sostituti d’imposta delle somme erogate ai sensi dell’art. 1, del Dl. n. 66/14 e dell’art. 1, commi 12 e ss., della Legge n. 190/14*”.

I codici sopra elencati sono esposti nella Sezione “*Erario*”.

Infine, allo scopo della compensazione delle eccedenze derivanti dalle Dichiarazioni del sostituto d’imposta, valgono i codici:

- **“166E”**, denominato *“Credito scaturito da ritenute di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale derivante dalla Dichiarazione del sostituto d’imposta – Mod. 770 semplificato”*;
- **“167E”**, definito *“Credito scaturito da ritenute di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi derivante dalla Dichiarazione del sostituto d’imposta – Mod. 770 semplificato”*;
- **“168E”**, denominato *“Credito scaturito da ritenute su redditi di capitale derivante dalla Dichiarazione del sostituto d’imposta – Mod. 770 ordinario”*.

Anche quest’ultimi codici sono esposti nella Sezione *“Erario”*, in corrispondenza delle somme nella colonna *“importi a credito compensati”*.

Così come le disposizioni previste dal Provvedimento 1° dicembre 2015, anche i nuovi codici-tributo saranno utilizzabili a decorrere dal 7 gennaio 2016.

## **“Imposta di bollo”: approvato il nuovo Modello di dichiarazione per l’assolvimento in modo virtuale**

Con Provvedimento del 17 dicembre 2015, il Direttore dell’Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo Modello di dichiarazione per l’assolvimento dell’Imposta di bollo in modo virtuale di cui all’art. 15, comma 5, Dpr. n. 642/72.

Il Modello viene utilizzato dai contribuenti per dichiarare, ai fini dell’Imposta di bollo in modo virtuale, gli atti e documenti emessi nell’anno precedente, oppure, in caso di rinuncia, per il periodo compreso tra il 1° gennaio al giorno da cui ha effetto la rinuncia.

Il contribuente deve presentare il Modello anche in caso di rinuncia all’autorizzazione per pagamento in modo virtuale in conformità a quanto previsto dall’art. 15, comma 9, Dpr. n. 642/72.

L’unica modalità di trasmissione ammessa è quella telematica (nel rispetto delle specifiche tecniche raccolte nell’Allegato *“B”* del Provvedimento in commento) direttamente, per chi è abilitato ai servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate (*Entratel o Fisconline*), in relazione ai requisiti posseduti per la presentazione delle dichiarazioni di cui al Dpr. n. 322/98, o tramite soggetto intermediario rientrante nell’elenco di cui all’art. 3, comma 3, Dpr. n. 322/98 come Caf e Professionisti.

Per quanto riguarda la struttura del Modello (già disponibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate) nel frontespizio troviamo, oltre all’informativa sul trattamento dei dati personali di cui all’art. 13, Dlgs. n. 196/03, anche i dati generali e la sezione riservata all’impegno alla presentazione in via telematica da parte dell’intermediario, mentre, nei Quadri *“A”*, *“B”* e *“C”*, devono essere inseriti rispettivamente gli *“Atti e documenti soggetti a Imposta fissa”*, gli *“Atti e documenti soggetti a Imposta proporzionale”* ed i *“Versamenti effettuati”*.

Nel Quadro *“C”*, in particolare, devono essere indicati i dati relativi a tutti i versamenti eseguiti nell’anno di riferimento della Dichiarazione, relativi alla liquidazione provvisoria effettuata dall’Ufficio territoriale (per ulteriori dettagli ai fini della compilazione del presente Quadro, si rimanda alle Istruzioni a pag. 7).

Tale versione del Modello rappresenta l’aggiornamento di quello approvato con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 14 novembre 2014.

## **“Irpef”: imponibile il rimborso spese di accesso corrisposto ai Medici specialistici ambulatoriali**

Con la Risoluzione n. 106/E del 21 dicembre 2015, l’Agenzia delle Entrate ha risposto a una richiesta di chiarimento di un’Azienda sanitaria in merito al trattamento fiscale del *“rimborso spese di accesso”* (previsto dall’art. 46 dell’Accordo collettivo nazionale), spettante ai Medici specialisti ambulatoriali convenzionati, per prestazioni effettuate presso Ambulatori situati in Comuni diversi da quello di

residenza, in quanto, con Ordinanza 2 aprile 2015, n. 6793, la Corte di Cassazione ha attribuito al “rimborso spese di accesso” funzione risarcitoria e quindi la non imponibilità ai fini Irpef.

L’Agenzia delle Entrate ha risposto al soggetto istante richiamando la Risoluzione n. 107/E dell’11 luglio 2000, in base alla quale tali importi “vengono corrisposti in funzione degli spostamenti del lavoratore dal Comune di residenza al luogo di lavoro. Tale fattispecie non rientra nella previsione del richiamato art. 48 [ora art. 51], comma 5, che (...) prevede delle soglie di non tassabilità per le indennità di trasferta corrisposte al dipendente per svolgere incarichi in un Comune diverso da quello della sede di lavoro. Conseguentemente se dalla documentazione relativa al rapporto di lavoro non è rilevabile che il Medico specialista effettui l’accesso in un Comune diverso da quello nel quale è situata la propria sede di lavoro, tali erogazioni sono interamente soggette a tassazione ai sensi del comma 1, dell’art. 48 [ora 51]”.

In base alle indicazioni di cui sopra e visto che non ci sono stati successivi interventi di prassi inerenti l’argomento in oggetto, l’Agenzia delle Entrate ha confermato l’orientamento già espresso, considerando imponibili i “rimborsi spese di accesso” ai sensi del comma 1, dell’art. 51, del Tuir.

Si ricorda che, riguardo alle somme corrisposte in relazione agli spostamenti per raggiungere la sede di lavoro, il Legislatore, alla lett. d) del comma 2 di tale norma, ha previsto la non imponibilità delle sole prestazioni di servizi di trasporto collettivo rivolte alla generalità o a categorie di dipendenti.

Non si considerano inoltre imponibili le somme corrisposte dal datore di lavoro ai dipendenti a titolo di rimborso spese nel caso in cui il dipendente abbia sostenuto spese in nome e per conto del datore di lavoro per l’acquisto di materiali utilizzati nell’attività lavorativa.

A completamento del parere, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che le motivazioni poste a base dell’Ordinanza della Corte di Cassazione 2 aprile 2015, n. 6793, riprendono quelle adottate dalla stessa Corte (nelle Sentenze n. 5081 del 1999, n. 9107/02 e n. 21517/06) in relazione alla natura del rimborso spese corrisposto ai dipendenti del Ministero del Lavoro in occasione di ispezioni effettuate presso Cooperative e che quindi tale fattispecie si discosta completamente da quella della Risoluzione in commento; in più, l’eventuale riconoscimento della non imponibilità del rimborso spese in esame sulla base del carattere risarcitorio sarebbe stato in netto contrasto con le vigenti disposizioni del Tuir.

---

## **“Interpello antielusivo”: chiarimenti in merito alla gestione delle istanze**

Con la Risoluzione n. 104/E del 15 dicembre 2015, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla gestione delle istanze di “Interpello antielusivo” in seguito alle disposizioni del Dlgs. n. 128/15 e del Dlgs. n. 156/15 che hanno modificato la relativa disciplina.

In particolare, l’art. 1, Dlgs. n. 128/15 ha disposto, rispettivamente, a decorrere dal 2 settembre 2015, l’abrogazione dell’art. 37-bis del Dpr. n. 600/73 e, nell’ambito della Legge n. 212/00 (c.d. “Statuto del contribuente”), con decorrenza del 1° ottobre 2015, l’introduzione dell’art. 10-bis con ulteriore specificazione che “tutte le disposizioni di legge che rinviano al previgente art. 37-bis devono intendersi riferite a detto art. 10-bis”.

Il Dlgs. n. 156/15 è intervenuto successivamente abrogando l’art. 21 della Legge n. 413/91 e il sopra citato art. 10-bis, comma 5, della Legge n. 212/00, a decorrere dal 1° gennaio 2016, introducendo altresì nuove disposizioni in ambito di “Interpello antiabuso” previsto dall’art. 1, comma 1, lett. c), della medesima Legge n. 212/00.

Sono emersi, di conseguenza, dubbi e incertezze in capo ai contribuenti sulla gestione delle istanze, tant’è che l’Agenzia delle Entrate è intervenuta con la Risoluzione in commento.

Le maggiori criticità sono sopravvenute per le istanze di “Interpello antielusivo” presentate:

- **entro il 1° settembre 2015** ai sensi dell’art. 37-bis del Dpr. n. 600/73 abrogato a partire dal 2 settembre per le quali non sia stata data risposta: l’Amministrazione finanziaria ha reso noto che fornirà il parere limitatamente alla richiesta di applicazione del citato art. 37-bis, in quanto le stesse istanze possono risultare prive di elementi indispensabili per una complessiva valutazione

antiabusiva della fattispecie rappresentata ai sensi e per gli effetti del menzionato art. 10-*bis*. Le istanze rientranti nel periodo in questione saranno trattate considerando le regole procedurali vigenti al momento di presentazione dell'istanza, e quindi il termine di 120 giorni per la risposta non è da considerarsi perentorio, mentre il contribuente ha la possibilità comunque di diffidare l'Amministrazione con la conseguenza che, decorsi altri 60 giorni dalla diffida, si forma il silenzio-assenso sulla soluzione interpretativa prospettata;

- **tra il 2 settembre 2015 e il 30 settembre 2015:** in questo caso vi è un vuoto normativo a causa dell'abrogazione dell'art. 37-*bis*, Dpr. n. 600/73 e l'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* soltanto dal 1° ottobre 2015. Nel rispetto del principio di buona fede e collaborazione tra contribuente e Amministrazione, quest'ultima inviterà il contribuente a presentare una nuova istanza di Interpello in conformità della nuova disciplina di cui all'art. 10-*bis*, Legge n. 212/00, senza la necessità di allegare i documenti eventualmente già trasmessi con la precedente istanza. Nel caso in cui il contribuente aderisse al suddetto invito, gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria si asterranno dal contestare l'eventuale assenza di preventività di tale nuova istanza se presentata entro i 60 giorni successivi alla ricezione dell'invito e sempreché questa abbia ad oggetto la medesima fattispecie;
- **dal 1° ottobre al 31 dicembre 2015:** il contribuente che intende richiedere parere in ordine all'abusività di una determinata operazione deve presentare l'istanza ai sensi dell'art. 10-*bis*, comma 5, della Legge n. 212/00, ossia secondo le disposizioni cui rinvia il successivo art. 11, non essendo più possibile procedere ai sensi dell'art. 21, comma 9, della Legge n. 413/91. Tuttavia, se in fase di prima applicazione il contribuente formula un'istanza ai sensi del citato art. 21, comma 9, l'istanza è comunque considerata ai sensi e per gli effetti dell'art. 10-*bis*, comma 5, qualora il richiamo all'art. 21, comma 9, risulti essere un errore materiale.

La Risoluzione conclude individuando gli elementi che l'istanza deve contenere e gli effetti della risposta all'istanza stessa in relazione alle specificità dell'oggetto di tale tipologia di Interpello.

Il contribuente, entro la scadenza dei termini per la presentazione della Dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie oggetto dell'istanza, può ottenere il parere dell'Amministrazione circa la qualificazione come abuso di diritto delle operazioni che intende realizzare o che siano state realizzate.

In linea generale, l'istanza deve contenere una compiuta descrizione della fattispecie su cui viene richiesto il parere ed essere supportata da idonea documentazione, tenuto conto che il comma 1 dell'art. 10-*bis*, della Legge n. 212/00 ha introdotto una definizione di "abuso del diritto" che unifica i concetti di abuso e di elusione con valenza generale per tutti i tributi, e che il successivo comma 5 dello stesso art. 10-*bis* non impone al contribuente istante di presentare una richiesta di parere relativa a tutti i tributi connessi o collegati all'operazione rappresentata.

Nell'istanza infine deve essere indicato il settore impositivo in relazione al quale si riferisce la richiesta di interpello pena l'inammissibilità della stessa.

L'Amministrazione finanziaria risponderà in riferimento al settore impositivo e alle norme richiamate nell'istanza e nei limiti delle fattispecie rappresentate e delle richieste formulate.

---

## **Riforma del processo tributario: in una corposa Circolare dell'Agenzia delle Entrate illustrate le novità introdotte dal Dlgs. n. 156/15**

L'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Affari legali, Contenzioso e Riscossione, con la corposa Circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015, ha fornito chiarimenti sulle rilevanti modifiche apportate dal Titolo II del Dlgs. n. 156 del 24 settembre 2015, pubblicato sul supplemento ordinario n. 55/L alla G.U. del 7 ottobre 2015 al Dlgs. n. 546/92, concernente la disciplina del processo tributario.

In allegato al Documento di prassi in oggetto è stato opportunamente riportato il testo delle norme risultanti dal Decreto di riforma, affiancato al testo delle disposizioni precedenti.

Rammentiamo che il citato Dlgs. n. 156/15 è stato emanato in attuazione dell'art. 10 della Legge n. 231/14, che al comma 1, lett. a) e b), ha delegato il Governo all'introduzione di *“norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'Organo giudicante”*.

---



# I QUESITI

## Fattura elettronica: se trasmessa prima del 31 marzo 2015 ad un Comune non ancora pronto a gestirla, può considerarsi non emessa? di Cesare Ciabatti

### Il testo del quesito:

*“Abbiamo ricevuto una istanza di certificazione relativa ad un documento fiscale che non risulta mai pervenuto a questo Ente. Per scrupolo prima di rilasciare la certificazione ho verificato nella Piattaforma per la certificazione del credito (RgS) e la fattura in questione risulta inviata elettronicamente tramite lo Sdi probabilmente prima del 31 marzo 2015 visto che la fattura è del 14 gennaio 2015. Quindi una fattura elettronica emessa prima del 31 marzo 2015, senza che l'Ente avesse attivato una fase sperimentale precedente al 30 marzo 2015, si può considerare come mai emessa?”*

### La risposta dei ns. esperti

Il caricamento dei dati della fattura in “Pcc” in data anteriore al 31 marzo 2015 poteva essere fatto, sia dal fornitore mediante Modello “001”, che dall'Ente mediante Modello “002”. Quindi, da un punto di vista operativo non ci sono lacune, anche se un'attenta gestione della Piattaforma da parte dell'Ente avrebbe dovuto far emergere la presenza di fatture scadute e non ancora pagate.

Sarebbe da valutare se l'inserimento della fattura in “Pcc” equivalga ad emissione della stessa nei confronti del Comune. Sotto questo aspetto deve essere attentamente letto il disposto dell'art. 21, comma 1, del Dpr. n. 633/72, secondo il quale *“la fattura cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”*. Resta da definire, nel caso di specie, non tanto la data di emissione ma piuttosto il concetto di *“messa a disposizione”*; infatti, siccome si tratta di un atto unilaterale e non di un contratto, la fattura produce il suo effetto giuridico dal momento in cui ne viene a conoscenza il destinatario. La definizione dei *“punti di accesso”* ovvero dei punti fisici (indirizzo civico) oppure virtuali (indirizzo *mail* o *pec*) deve essere previsto all'interno del *“Manuale di gestione”* e solo la documentazione ricevuta mediante tali canali sarà oggetto di registrazione a Protocollo o registrazione particolare nel caso delle fatture.

La “Pcc” non è uno dei punti di accesso previsti dal *“Manuale”* ma solo una *“Piattaforma”* con altre finalità, per cui la messa a disposizione di una fattura in tale ambiente non rientra tra le modalità di una corretta trasmissione; pertanto, ad avviso dello scrivente la fattura è da considerarsi non emessa.

Nell'operatività quindi è da suggerire di chiudere la fattura in “Pcc” anche mediante la nuova funzione *“chiusura fatture”* e rifiutare la richiesta di certificazione mediante procedura “Pcc”, precisando tra le motivazioni che il credito non sussiste in quanto la fattura si considera come mai emessa.

Resta inteso comunque che è opportuno verificare attentamente che la fattura in questione non sia mai pervenuta mediante altri punti di accesso, anche attraverso ricerche presso l'Ufficio competente, prima di procedere al disconoscimento del credito.

## **Iva & Fisco Enti Locali**

*mensile di aggiornamento e approfondimento professionale per gli operatori degli Enti Locali*

*Collaborano alla Rivista:*

Dott. Sergio Cucchi, già *Dirigente Superiore Responsabile Servizio Tributario del Comune di Roma, Dottore commercialista, Consulente e Revisore di Amministrazioni pubbliche*

Prof. Ciro D'Aries, *Dottore commercialista, Docente e Pubblicista*

Dott. Ignazio Del Castillo, *Magistrato della Corte dei conti*

Dott. Claudio Galtieri, *Magistrato della Corte dei conti*

Dott. Pantaleo Isceri, *Dirigente Servizi Finanziari Provincia Lecce, Componente Commissione Finanza Locale Anci, Consulente Anci-risponde*

Prof. Luciano Marchi, *Docente di Revisione Aziendale, Facoltà di Economia, Università degli Studi di Pisa*

Dott. Luigi Marzullo, *Funzionario Agenzia delle Entrate Roma*

Prof. Stefano Pozzoli, *Straordinario di Ragioneria generale Università di Napoli "Parthenope", Dottore comm. – Rev. contabile*

Dott. Antonio Scozzese, *Dirigente a. r. Servizio Finanza locale del Ministero dell'Interno*

*Comitato di redazione:*

Federica Giglioli, Veronica Potenza, Alessia Rinaldi, Edoardo Rivola, Nicola Tonveronachi, Giuseppe Vanni, Francesco Vegni

*Segreteria di redazione:* Ambra Valori

*Responsabile:* Fabrizio Mandorlini

*Editore e proprietario:* Centro Studi Enti Locali s.r.l.

Azienda con sistema di gestione della qualità UNI EN ISO 9001:2008 certificato da Certiquality

Via della Costituente, 15 – 56024 San Miniato (PI) – Tel. 0571/469222 – 0571/469230 – Fax 0571/469237

E-Mail: [segreteria@centrostudentilocali.it](mailto:segreteria@centrostudentilocali.it) – Sito internet: [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it)

*Stampa:* Grafiche Leonardo S.a.s. di Bettini Fabrizio & C. – Via Volta 50 – 56028 San Miniato (PI)

Registrato in data 18 dicembre 2001 al n. 24/01 del Registro della stampa presso il Tribunale di Pisa

Iscritto al n. 8581 del Registro degli operatori di comunicazione di cui alla Legge n. 249/97

Iscritto all'Unione Stampa Periodici Italiani

*Distribuzione:* vendita esclusivamente per abbonamento

*Abbonamento annuale:*

La Rivista viene inviata mensilmente agli abbonati sia in abbonamento postale che tramite e-mail.

# SCADENZARIO

Sabato 16 gennaio (\*)

## **Versamento Iva su acquisti in ambito istituzionale**

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta sugli acquisti operati nel mese precedente 2015 in ambito istituzionale, a seguito delle novità introdotte dal comma 629, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (*"Legge di stabilità 2015"*) in materia di *"split payment"* e del Decreto attuativo Mef 23 gennaio 2015.

Il versamento deve essere effettuato tramite Modello *"F24EP"*, codice tributo 620E, istituito con la Risoluzione n. 12/E del 15 febbraio 2015 e non è compensabile con altri crediti.

## **Versamento Iva mensile**

Scade in data odierna il termine per il versamento dell'Iva dovuta per il mese precedente, da effettuarsi tramite Modello *"F24EP"*, tenendo conto, per gli acquisti inerenti servizi rilevanti Iva, delle novità introdotte dal comma 629, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (*"Legge di stabilità 2015"*) in materia di *"split payment"* e dell'art. 5, Dm. Mef 23 gennaio 2015 che determinano fisiologicamente, una volta esaurito l'eventuale credito Iva dell'anno 2014, un versamento periodico di Iva.

## **Irap - Acconto mensile Amministrazioni dello Stato e Enti pubblici**

Deve essere versato entro oggi, da parte degli Organi e le Amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici, di cui all'art. 3, comma 1, lett. e), del Dlgs. n. 446/97, l'acconto mensile Irap, calcolato in base alle retribuzioni e compensi corrisposti nel mese precedente (art. 30, comma 5, Dlgs. n. 446/97, Dm. 2 novembre 1998). Il versamento deve essere operato telematicamente con Modello *"F24EP"*.

## **Ritenute alla fonte (Irpef ed Addizionale Irpef)**

Scade in data odierna il termine, per le Province, per i Comuni (tranne quelli con meno di 5.000 abitanti che non beneficiano di trasferimenti statali) e per i Consorzi, Associazioni, Unioni di Comuni e Comunità montane con più di 10.000 abitanti, per il versamento tramite Modello *"F24EP"* delle ritenute alla fonte sui redditi soggetti a tale disciplina corrisposti nel mese precedente.

## **Compensazione *"orizzontale"* credito Iva 2014**

Entro tale data può essere compensato in modo *"orizzontale"* il credito Iva maturato nel 2014 per importi superiori a Euro 5.000 annui (importo modificato con Provvedimento Agenzia Entrate 16 marzo 2012), essendo stata inviata telematicamente entro il 30 settembre 2015 la Dichiarazione *"Iva 2015"* ma inferiori a Euro 15.000 annui, qualora non sia stato apposto sulla Dichiarazione *"Iva 2015"* il *"visto di conformità"* o la firma dell'Organo di revisione (Circolare Entrate 15 gennaio 2009, n. 1), con anno di riferimento 2014 sul nuovo Modello *"F24EP"*, codice 619E, in uso dal 7 gennaio 2015.

Domenica 31 gennaio (\*)

## **Presentazione Modelli *"Intra 12"***

Scade in data odierna il termine per presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate, da parte degli Enti Locali che hanno assunto il ruolo di soggetti passivi Iva in base alle nuove disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2010 - recepententi i contenuti delle Direttive 2008/8/Ce 12 febbraio 2008 e

2008/117/Ce 16 dicembre 2008 - i nuovi Modelli “*Intra 12*” approvati dall’Agenzia con il Provvedimento 16 aprile 2010 - per dichiarare gli acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti effettuati nel mese precedente.

Martedì 16 febbraio

### **Versamento Iva su acquisti in ambito istituzionale**

Scade in data odierna il termine per il versamento dell’Iva dovuta sugli acquisti operati nel mese precedente 2015 in ambito istituzionale, a seguito delle novità introdotte dal comma 629, dell’art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (“*Legge di stabilità 2015*”) in materia di “*split payment*” e del Decreto attuativo Mef 23 gennaio 2015.

Il versamento deve essere effettuato tramite Modello “*F24EP*”, codice tributo 620E, istituito con la Risoluzione n. 12/E del 15 febbraio 2015 e non è compensabile con altri crediti.

### **Versamento Iva mensile**

Scade in data odierna il termine per il versamento dell’Iva dovuta per il mese precedente, da effettuarsi tramite Modello “*F24EP*”, tenendo conto, per gli acquisti inerenti servizi rilevanti Iva, delle novità introdotte dal comma 629, dell’art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (“*Legge di stabilità 2015*”) in materia di “*split payment*” e dell’art. 5, Dm. Mef 23 gennaio 2015 che determinano fisiologicamente, una volta esaurito l’eventuale credito Iva dell’anno 2014, un versamento periodico di Iva.

### **Irap - Acconto mensile Amministrazioni dello Stato e Enti pubblici**

Deve essere versato entro oggi, da parte degli Organi e le Amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici, di cui all’art. 3, comma 1, lett. e), del Dlgs. n. 446/97, l’acconto mensile Irap, calcolato in base alle retribuzioni e compensi corrisposti nel mese precedente (art. 30, comma 5, Dlgs. n. 446/97, Dm. 2 novembre 1998). Il versamento deve essere operato telematicamente con Modello “*F24EP*”.

### **Ritenute alla fonte (Irpef ed Addizionale Irpef)**

Scade in data odierna il termine, per le Province, per i Comuni (tranne quelli con meno di 5.000 abitanti che non beneficiano di trasferimenti statali) e per i Consorzi, Associazioni, Unioni di Comuni e Comunità montane con più di 10.000 abitanti, che non si avvalgono della possibilità di compensazione di cui all’art. 17 del Dlgs. n. 241/97, per il versamento tramite Modello “*F24EP*” delle ritenute alla fonte sui redditi soggetti a tale disciplina corrisposti nel mese precedente.

### **Compensazione “orizzontale” credito Iva 2014**

Entro tale data può essere compensato in modo “*orizzontale*” il credito Iva maturato nel 2014 per importi superiori a Euro 5.000 annui (importo modificato con Provvedimento Agenzia Entrate 16 marzo 2012), essendo stata inviata telematicamente entro il 30 settembre 2015 la Dichiarazione “*Iva 2015*” ma inferiori a Euro 15.000 annui, qualora non sia stato apposto sulla Dichiarazione “*Iva 2015*” il “*visto di conformità*” o la firma dell’Organo di revisione (Circolare Entrate 15 gennaio 2009, n. 1), con anno di riferimento 2014 sul nuovo Modello “*F24EP*”, codice 619E (di cui siamo in attesa delle istruzioni per la compilazione).

\* Il termine e i versamenti in scadenza in un giorno festivo sono automaticamente prorogati al primo giorno feriale successivo.