

Berta, Nembrini, Colombini e Associati

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E DEL LAVORO

- dott. Giorgio Berta
- rag. Mirella Nembrini
- rag. Sergio Colombini

AI CLIENTI
LORO SEDI

Circolare n. 12 del 06 Aprile 2016

I chiarimenti applicativi dell'Agenzia delle Entrate in tema di *reverse charge*

1. Premessa

La legge di Stabilità per il 2015 (L. 190/2014) aveva introdotto, con decorrenza 01/01/2015, alcune nuove fattispecie di operazioni soggette al cosiddetto *reverse charge* (o inversione contabile).

In particolare all'art. 17 c. 6 DPR 633/1972 è stata aggiunta, fra l'altro, la lettera a-ter che prevede che siano soggette al *reverse charge* **"le prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti, e di completamento relative ad edifici"**.

Al fine di fornire gli opportuni chiarimenti operativi, l'Agenzia delle Entrate aveva pubblicato in data 27/03/2015 la circolare n. 14/E, già commentata nella circolare di studio n. 13 del 17/04/2015 alla quale si rimanda per una più completa disamina della stessa (http://www.studiobnc.it/content/moduli/170/CIRCOLARE_13_DEL_17.04.2015.pdf).

In tale circolare l'Agenzia ha fornito due criteri fondamentali per la determinazione delle operazioni soggette; in particolare ha chiarito che sono soggette ad inversione contabile le prestazioni:

- ricomprese, per **natura della prestazione**, nei codici della Tabella Ateco 2007 individuati dalla circolare n. 14/E (indicati nella circolare di studio sopra richiamata (http://www.studiobnc.it/content/moduli/170/CIRCOLARE_13_DEL_17.04.2015.pdf));
- **relative ad edifici**. La circolare in 14/E del 2015 definisce gli edifici:
 - o sulla base del D. Lgs 192 del 19/08/2005 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*

• Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Contabili

Via dei Partigiani, 4 - 24121 Bergamo - Tel. 035.235688 - Fax 035.216380

Via Martiri della Libertà, 12 - 24064 Grumello del Monte (Bg) - Tel. 035.832026 - Fax 035.4420936

Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G - 24047 Treviglio (Bg) - Tel. 0363.419330 - Fax 0363.594558

Cod. Fisc. e P.IVA: 02210110165 - E-mail: info@studiobnc.it - www.studiobnc.it

parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”;

- o sulla base della risoluzione 46/E/1998 *“qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”.*

La circolare precisa inoltre che nella definizione di edificio:

- sono ricompresi sia i fabbricati ad uso abitativo che ad uso strumentale;
- sono ricompresi anche gli edifici in corso di costruzione e le unità in corso di definizione o le parti di edifici;
- non sono ricompresi i terreni, le parti del suolo, i parcheggi, le piscine, i giardini salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell’edificio stesso.

Permanendo però numerosi dubbi applicativi relativi ai casi pratici che i contribuenti si sono trovati a fronteggiare durante l’anno 2015, in data 22/12/2015 l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuna la pubblicazione di una nuova circolare (n. 37/E) con l’approfondimento di alcuni casi pratici (affermando che si ritengono comunque corretti i comportamenti tenuti precedentemente in conformità alla precedente circolare).

2. I casi pratici analizzati dalla circolare n. 37/E del 22/12/2015

A. Manutenzioni straordinarie (accorpamento e frazionamento di edifici)

Viene confermato quanto già previsto Con la circolare n. 14/E/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’articolo 17, sesto comma, del DPR 633 del 1972 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 costituisce la regola prioritaria.

In una logica di semplificazione la medesima circolare ha chiarito però, che, data 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 trovano applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*, anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla sopra citata lettera a-ter).

L’articolo 17, comma 1, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133 ha ricondotto nell’ambito degli interventi di manutenzione straordinaria 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. Pertanto nell’ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi della lettera a-ter) – avente

ad oggetto interventi edilizi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari trovano applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*.

B. Demolizione e realizzazione di una nuova costruzione

Viene confermato che nell'ipotesi di un contratto unico di appalto avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio devono trovare applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge* (previsto in ogni caso per la sola attività di demolizione). Questo in quanto in tale caso l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione.

Segnaliamo invece che in occasione del Question Time del 10/03/16 in Commissione Finanza della Camera è stato chiarito che il meccanismo del *reverse charge* è applicabile nel caso in cui l'impresa effettui i lavori di opere murarie nell'ambito del solo ampliamento di un edificio.

C. Distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi

Viene confermato che sono 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.

Vengono altresì fissati alcuni criteri guida di ausilio alla corretta qualificazione dell'operazione (fornitura con posa in opera o prestazione di servizi):

- a) È necessario verificare se i servizi resi dal fornitore si limitano alla semplice posa in opera del bene, senza che lo stesso subisca alcuna alterazione, ovvero se i servizi vadano a modificare la natura del bene e/o ad adattarlo alle esigenze del cliente (in tale ultimo caso la prestazione di servizi sarebbe prevalente, e si applicherebbe il sistema del *reverse charge*);
- b) È necessario fare riferimento alla volontà contrattuale tra le parti. Quando il contratto ha quale scopo principale la cessione di un bene, e l'esecuzione dell'opera è esclusivamente diretta a consentirne l'uso, senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile come cessione con posa in opera (al quale si applica il regime iva ordinario);
- c) È necessario valutare se le parti hanno inteso attribuire prevalenza all'attività lavorativa prestata o all'elemento della materia (beni), senza che sia per forza dirimente il raffronto tra il valore della materia (beni) impiegata e il valore dell'opera prestata. Pertanto, si ha appalto quando la fornitura della materia costituisce un semplice mezzo per produrre un'opera, e si applica pertanto il sistema del *reverse charge*.

D. Parcheggi interrati e parcheggi realizzati su lastrico solare dell'edificio

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che quando i parcheggi costituiscono parte integrante di un edificio, come nel caso di parcheggi interrati e/o realizzati su lastrico solare dell'edificio, deve applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile.

• Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Contabili

Via dei Partigiani, 4 - 24121 Bergamo - Tel. 035.235688 - Fax 035.216380

Via Martiri della Libertà, 12 - 24064 Grumello del Monte (Bg) - Tel. 035.832026 - Fax 035.4420936

Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G - 24047 Treviglio (Bg) - Tel. 0363.419330 - Fax 0363.594558

Cod. Fisc. e P.IVA: 02210110165 - E-mail: info@studiobnc.it - www.studiobnc.it

Quando invece i parcheggi non formano parte integrante dell'edificio, si dovrà applicare il regime ordinario.

E. Attività di derattizzazione, spurgo e rimozione neve

Non risultano espressamente richiamati nella circolare 14/E/2015 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 tali servizi non sono soggetti al meccanismo dell'inversione contabile e vanno assoggettati ad IVA secondo le modalità ordinarie.

F. Installazione di impianti posizionati in parte internamente e in parte esternamente all'edificio

Nel caso in cui gli impianti siano posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio viene chiarito che è necessario valutare l'esistenza di un rapporto funzionale o servente all'edificio; in tal caso deve trovare applicazione il meccanismo del *reverse charge*.

Alcuni esempi pratici forniti dall'Agenzia delle Entrate sono:

- 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.

G. Attività di manutenzione e riparazione di impianti

Viene chiarito che le prestazioni di manutenzione e riparazione, ancorché non esplicitamente indicate dai codici ATECO di riferimento della divisione 43 "Lavori di costruzione specializzati", devono essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi della lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

Analogamente, in presenza di un contratto tra le parti relativo alla riparazione e/o all'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.

H. Installazione, manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti fotovoltaici

Per quanto riguarda i lavori di installazione e manutenzione ordinaria e straordinaria di impianti fotovoltaici, già nella Circolare n. 14/E del 2015 l'Agenzia aveva affermato che il *reverse charge* era applicabile soltanto nel caso in cui l'impianto fotovoltaico costituisse parte integrante dell'edificio.

A parziale rivisitazione del proprio pensiero, ora, l'Agenzia ritiene necessario suddividere gli impianti a seconda che costituiscano parte integrante dell'edificio ovvero abbiano una propria autonomia, tanto da essere iscritti al catasto edilizio urbano come D/1 ovvero come D/10.

Secondo la Circolare n. 37/E, pertanto, nel caso in cui gli impianti fotovoltaici siano autonomamente accatastati gli impianti non sono mai interessati dal *reverse charge*.

Diversamente, in mancanza di autonomo accatastamento, gli impianti fotovoltaici ("integrati" o "semi-integrati") sono soggetti all'inversione contabile, anche se posizionati "a terra", sempre che questi ultimi siano funzionali o serventi un edificio.

È importante sottolineare come in base a questa posizione, dove la discriminante è dettata dall'autonomo accatastamento, viene implicitamente affermato che non è rilevante dove è ubicato l'impianto (su tetto o a terra), ciò che rileva è infatti la sua funzionalità all'edificio, tant'è che sono richiamati a titolo esemplificativo gli impianti fotovoltaici a terra.

I. Installazione e manutenzione degli impianti antincendio

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'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 e sono, quindi, soggette al meccanismo dell'inversione contabile, se effettuate verso soggetti passivi IVA e se relative ad edifici.

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 si inserisca nel quadro della manutenzione dell'intero impianto*".

Si precisa, per quanto riguarda gli estintori, che le attività di installazione e di manutenzione degli stessi rientrano nel campo di applicazione del *reverse charge*, a condizione che gli stessi facciano parte di un impianto, avente le caratteristiche di cui al DM 20 dicembre 2012, installato in un edificio e che l'attività sia resa nell'ambito della manutenzione dell'intero impianto.

Ne consegue che gli estintori che non fanno parte di un impianto complesso, 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.

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'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972.

J. Sostituzione delle componenti di un impianto

• Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Contabili

Via dei Partigiani, 4 - 24121 Bergamo - Tel. 035.235688 - Fax 035.216380

Via Martiri della Libertà, 12 - 24064 Grumello del Monte (Bg) - Tel. 035.832026 - Fax 035.4420936

Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G - 24047 Treviglio (Bg) - Tel. 0363.419330 - Fax 0363.594558

Cod. Fisc. e P.IVA: 02210110165 - E-mail: info@studiobnc.it - www.studiobnc.it

Per la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete di un impianto (funzionale o servente un edificio), se l'intento delle parti è quello di mantenere in funzione l'impianto installato va applicato il *reverse charge*.

K. Installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio

Viene precisato che l'installazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento di un'attività industriale (riconducibili al codice ATECO 33.20.09), non trova applicazione il meccanismo del *reverse charge*.

Ciò in quanto tali impianti non sono funzionali all'edificio autonomamente considerato, anche se una volta installati gli impianti stessi costituiscono un tutt'uno con il medesimo.

L. Diritti fissi di chiamata e interventi di manutenzione con canone di abbonamento

Il diritto di chiamata che deve essere corrisposto in caso di guasti e malfunzionamenti dell'impianto (funzionale o servente un edificio) e a prescindere dalla esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata, si ritiene debba essere assoggettato al meccanismo del *reverse charge* anche nel caso in cui non si sia reso necessario un vero e proprio intervento di manutenzione ma una mera verifica.

Coerentemente, 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.

M. Allacciamento e attivazione dei servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha precisato, nella sentenza n. C-442/05 del 3 aprile 2008, 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.

In virtù di tale principio, 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, deve essere escluso dall'applicazione del meccanismo del *reverse charge* di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972.

Analogo trattamento deve essere riservato anche al servizio di attivazione.

N. Rapporto tra operazioni non imponibili e meccanismo del reverse charge

La circolare 37/E, in merito al rapporto fra operazioni non imponibili e operazioni soggette a reverse sostiene che presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione. Il sistema del *reverse charge* non si applica pertanto nell'ipotesi in cui l'operazione non sia imponibile agli effetti dell'Iva.

A titolo esemplificativo, la circolare 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'articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972.

Nel caso in esame, i servizi sopra indicati, ancorché riconducibili, in via di principio, nell'ambito applicativo dell'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972, non sono soggetti al meccanismo del *reverse charge*, trattandosi di servizi non imponibili ai sensi del citato articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972.

Si segnala però che il chiarimento in questione sembra in contrasto con quanto sostenuto dall'Agenzia nella circolare n. 14/E del 27/03/2015, relativamente alle operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972 (lettere di intento) per le quali veniva prevista l'applicazione della disciplina del *reverse charge*.

A nostro parere, riteniamo che la circolare n. 37/E non abbia superato il precedente orientamento proposto con la circolare 14/E e, pertanto, in presenza di operazioni non imponibili a seguito di lettera d'intento per le quali è prevista l'applicazione della disciplina del reverse charge, riteniamo che debba prevalere l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, sebbene vi siano interpretazioni che privilegiano l'applicazione della non imponibilità.

Provvederemo tuttavia a segnalare ai Signori Clienti eventuali modifiche e/o ulteriori chiarimenti in merito che dovessero essere divulgati dall'Agenzia delle Entrate.

3. Indicazioni relative a particolari fattispecie

Riteniamo infine opportuno fornire alcune indicazioni di ordine pratico in merito a casistiche ricorrenti. In particolare segnaliamo:

- che le nuove disposizioni relative al meccanismo del *reverse charge* sono da applicare prioritariamente rispetto all'applicazione della lettera a) comma 6 art. 17 DPR 633/1972 (prestazioni rese nel settore edile da soggetti subappaltatori);
- che le nuove disposizioni non sono applicabili alle prestazioni effettuate nei confronti di condomini (in quanto non soggetti passivi Iva);
- che relativamente alle prestazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni che operano in veste commerciale (non istituzionale) il meccanismo del *reverse charge* prevale rispetto al meccanismo dello *split payment*.

4. Nuovo regime sanzionatorio

Con la Legge di Stabilità 2016 viene anticipata di un anno la decorrenza delle disposizioni contenute nel D. Lgs. 158/2015 di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario.

La decorrenza di tali disposizioni, infatti, originariamente prevista al 1° gennaio 2017 è stata anticipata al 1° gennaio 2016.

Tra le numerose modifiche introdotte dal citato decreto, una è relativa alla gestione delle operazioni soggette al regime dell'inversione contabile.

L'impianto sanzionatorio di seguito descritto riguarda in particolare tutte le violazioni che il contribuente potrebbe commettere nella "gestione" delle operazioni da assoggettare al meccanismo dell'inversione contabile, sia nel caso in cui lo stesso sia tenuto ad emettere una

• Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Contabili

Via dei Partigiani, 4 - 24121 Bergamo - Tel. 035.235688 - Fax 035.216380

Via Martiri della Libertà, 12 – 24064 Grumello del Monte (Bg) – Tel. 035.832026 – Fax 035.4420936

Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G – 24047 Treviglio (Bg) – Tel. 0363.419330 – Fax 0363.594558

Cod. Fisc. e P.IVA: 02210110165 - E-mail: info@studiobnc.it - www.studiobnc.it

fattura in applicazione di tale meccanismo (cosiddetta fattura “ad aliquota zero”) sia nel caso in cui il contribuente riceva una fattura emessa sulla base di tale disciplina.

Va in proposito evidenziato come per effetto delle nuove disposizioni, le violazioni che non comportano un danno per l’Erario, risultano ora sanzionate nella più favorevole misura fissa (riducibile peraltro mediante utilizzo dello strumento del ravvedimento operoso) in luogo della previgente sanzione di tipo proporzionale.

Fattispecie	Sanzione prevista	Riferimento
Cessionario/committente omette di porre in essere gli adempimenti previsti in materia di <i>reverse charge</i> (ad esempio, non integra la fattura ricevuta e/o non la annota nei registri Iva ma solo in prima nota)	in misura fissa tra 500 euro e 20.000 euro	Comma 9-bis
Cessionario/committente omette di registrare in contabilità la fattura soggetta a <i>reverse charge</i> (ad esempio, il cedente/prestatore non emette la fattura e il cessionario/committente non effettua la procedura di regolarizzazione)	in misura proporzionale tra il 5% e il 10% dell’imponibile, con un minimo di 1.000 euro	Comma 9-bis
In presenza di <i>reverse charge</i> il cedente/prestatore applica l’Iva (rimane il diritto di detrazione per cessionario/committente) Il cessionario è solidale con il cedente/prestatore.	in misura fissa tra 250 euro e 10.000 euro (nessun obbligo di regolarizzazione)	Comma 9-bis1
In presenza di regime ordinario il cedente/prestatore applica il <i>reverse charge</i> Il cessionario è solidale con il cedente/prestatore.	in misura fissa tra 250 euro e 10.000 euro (nessun obbligo di regolarizzare l’operazione)	Comma 9-bis2
Cessionario/committente applica <i>reverse charge</i> per operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta (il cessionario/committente integra erroneamente la fattura)	Nessuna (recupero da parte contribuente dell’eventuale imposta non detratta per indetraibilità soggettiva o oggettiva mediante nota di variazione entro l’anno)	Comma 9-bis3
Cessionario/committente applica <i>reverse charge</i> per operazioni inesistenti	in misura proporzionale tra il 5% e il 10% dell’imponibile, con un minimo di 1.000 euro	Comma 9-bis3

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati

• Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Contabili

Via dei Partigiani, 4 - 24121 Bergamo - Tel. 035.235688 - Fax 035.216380

Via Martiri della Libertà, 12 – 24064 Grumello del Monte (Bg) – Tel. 035.832026 – Fax 035.4420936

Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G – 24047 Treviglio (Bg) – Tel. 0363.419330 – Fax 0363.594558

Cod. Fisc. e P.IVA: 02210110165 - E-mail: info@studiobnc.it - www.studiobnc.it