
Aliquota IVA per l'installazione di reti a fibra ottica: ecco come procedere

di [Giovanni Mocci](#)

Pubblicato il 22 Ottobre 2013

l'installazione di cavi coassiali per le reti a fibra ottica ricade nell'aliquota IVA agevolata; data la recente presa di posizione del Fisco ecco le istruzioni pratiche per procedere alle opportune rettifiche IVA

L'Amministrazione finanziaria in risposta alla richiesta di consulenza giuridica proposta da Associazione rappresentativa del comparto delle aziende a partecipazione regionale, operanti nel Settore dell'informatica e delle telecomunicazioni per la pubblica amministrazione, (Cfr. la Risoluzione n.69/E del 16 ottobre 2013 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale Normativa), ha ritenuto superati i precedenti orientamenti della Risoluzione 20 marzo 2006, n. 41/E e ha espresso l'avviso *«che l'utilizzo della locuzione "ad ogni effetto"»* recato nell'art.2, comma 5, del DECRETO-LEGGE 25 giugno 2008, n. 112¹ «esprima esplicitamente la volontà del legislatore di ampliare il novero delle opere di urbanizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata. Tali considerazioni, valide anche in riferimento ai cavedi multiservizi e cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, portano a ritenere superata la Risoluzione 20 marzo 2006, n. 41/E».

Dato il carattere interpretativo della pronuncia di cui in premessa, è corretto ritenere che il chiarimento fornito dall'Amministrazione finanziaria abbia effetto *ex tunc* , cioè in grado di incidere sulla portata operativa del DL 112/2008, ormai di 5 anni or sono.

E' utile dunque esaminare alcuni risvolti operativi della recente interpretazione dell'Amministrazione finanziaria con riferimento a quelle partite per le quali il momento di effettuazione dell'operazione ai fini IVA si è perfezionato successivamente all'entrata in vigore del DL 112/2008, ma prima della citata pronuncia.

In concreto, particolare attenzione deve essere posta riguardo:

- al perimetro oggetto di operatività dell'applicazione dell'IVA con aliquota ridotta;
- ad eventuali eccezioni circa la legittima detrazione dell'IVA addebitata in misura ordinaria;
- all'eventualità di una rettifica, ai sensi dell'art.26, comma 3, del DPR 633/72, delle fatture emesse con IVA ordinaria;
- alla praticabilità del rimborso dell'IVA addebitata in fatture per le quali è spirato il termine per la variazione ex art.26 del DPR 633/72.

AMBITO OGGETTIVO DELL'ALiquOTA AGEVOLATA

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che beneficiano dell'aliquota ridotta del 10% quali opere di urbanizzazione primaria i lavori, le prestazioni, le forniture e i materiali necessari per realizzare la rete in fibra ottica completamente compiuta, oltre che la fornitura dei cavi per telecomunicazioni, armadi e telai di terminazione, materiali per scavi e ripristini, pozzetti di diverse dimensioni e chiusini, la posa di cavi.

Rimangono, invece, nell'area dell'IVA ordinaria le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che pur essendo poste in essere in relazione alla realizzazione di reti di telecomunicazione, non risultino qualificabili come opere di urbanizzazione primaria sulla base delle disposizioni vigenti in materia di edilizia pubblica.

Come noto, infatti, in base al n.127-quinquies, parte terza, della tabella A allegata al DPR 633/72, per i corrispettivi derivanti dalla realizzazione delle "*opere di urbanizzazione primaria e secondaria*" è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10%.

In considerazione, poi, di quanto disposto dal successivo n.127-septies) della citata tabella A allegata al DPR 633/72, l'aliquota ridotta del 10% è applicabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies).

A questo proposito giova ricordare quanto a suo tempo l'Amministrazione finanziaria ebbe a chiarire in relazione all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata sui servizi accessori alla realizzazione di opere di

urbanizzazione:

- con istanza diretta alla scrivente il Comune di Roma e l'ACEA s.p.a. hanno chiesto di conoscere il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA, alle operazioni derivanti dalla convenzione con cui il predetto ente locale ha affidato all'ACEA s.p.a., per un periodo settennale, l'esercizio di parte degli impianti costituenti il sistema di fognatura della città di Roma.

Per quanto concerne le prestazioni di servizi rese dall'ACEA al Comune per la progettazione e la costruzione di nuovi impianti fognari richiesti dall'ente locale, occorre verificare la natura giuridica del contratto in virtù del quale l'ACEA assume la relativa obbligazione. Se il contenuto pattizio è quello proprio del contratto d'appalto, è applicabile l'aliquota IVA del 10%, in virtù della norma di cui al n. 127-septies) della Tabella

E' opportuno precisare, per quanto concerne le prestazioni di progettazione degli impianti, che le stesse possono essere assoggettate all'aliquota ridotta solo nel caso in cui non siano rese autonomamente, bensì in dipendenza dell'unico contratto di appalto, avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell'opera. Diversamente, alle stesse prestazioni torna applicabile l'aliquota IVA ordinaria del 20% (ora 22% - Risoluzione MinFinanze 24-12-1999, n. 168/E/1999/175950).

- Ai sensi del n. 127-septies della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono soggette all'aliquota IVA del 10% le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, di cui al n. 127-quinquies, della medesima tabella.

Per fruire dell'aliquota agevolata è necessario, quindi, che le prestazioni - rese nel quadro di un contratto di appalto - riguardino la costruzione di un'opera rientrante fra quelle di urbanizzazione primaria o secondaria (Risoluzione Agenzia Entrate 19-05-2008, n.202/E).

DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA ORDINARIA SUBITA PER RIVALSA

Nella prassi, il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata per errore è contrastato.

Infatti, a parere dell'Amministrazione finanziaria, il committente di un servizio o il cessionario di un bene non può detrarre l'IVA indebitamente gravata sul compenso per il solo fatto che detta imposta è esposta distintamente in fattura e il prestatore o il cedente deve versarla all'Erario.

L'Amministrazione è dell'avviso che «per poter effettuare la detrazione dell'imposta assolta in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di imprese, arti o professioni non è sufficiente che l'imposta stessa sia distintamente indicata in fattura regolarmente registrata ma è anche necessario che l'operazione rientri nel campo di applicazione del tributo» (Cfr. la Risoluzione ministeriale n.355550 dell'11 ottobre 1985, ma anche la Risoluzione n.406888 del 28 gennaio 1986).

La giurisprudenza ha seguito al riguardo un orientamento contrastante, condividendo dapprima il pensiero dell'Amministrazione finanziaria (Cfr. la Cassazione Civile, Sez.I, sentenza n.7602 del 10 luglio 1993) e recependo in una seconda fase l'interpretazione meno restrittiva, secondo cui l'IVA addebitata in via di rivalsa «può essere detratta dal cessionario ... nonostante l'erroneo assoggettamento ad imposta dell'operazione da parte del cedente»

In base a talune prese di posizione dell'Amministrazione finanziaria, è per altro possibile ritenere che la problematica dell'eventuale indetrazione dell'IVA assolta sugli acquisti si ponga con esclusivo riguardo al caso di rivalsa IVA per le operazioni escluse dal campo impositivo o esenti, non anche nell'ipotesi di addebito con aliquota IVA maggiore rispetto a quella corretta.

In tale ultima evenienza, l'Amministrazione finanziaria non ha posto una questione di disconoscimento della detrazione, anzi ne ha legittimato l'esercizio laddove l'operazione commerciale sottostante esista e sia effettivamente posta in essere.

Infatti, nella Risoluzione MinFinanze n.33429 del 5/1/1982, tuttora non sottoposta a revisione, l'Amministrazione finanziaria ebbe a chiarire che *«nel caso in cui ... sia stata emessa fattura, regolarmente registrata dal cessionario, con applicazione di un'aliquota superiore a quella dovuta e risultante anche nell'esemplare in possesso dell'emittente e la relativa imposta viene portata in detrazione, non è ravvisabile l'esercizio di indebita detrazione sempreché, naturalmente, vengano rispettati i termini e le condizioni previste negli artt. 27 e segg. del citato DPR n. 633»*.

Resta inteso che un'eventuale problematica di limitazione della detrazione dell'IVA ordinaria laddove, invece, in base al chiarimento intervenuto, potesse trovare applicazione l'aliquota ridotta interessa non

tanto l'Ente pubblico territoriale appaltante (che non può esercitare la detrazione IVA per le operazioni poste in essere nell'ambito delle attività istituzionali), quanto la Società che, in attuazione della Delegazione Amministrativa Intersoggettiva, ha instaurato con ditte subappaltatrici l'esecuzione di opere di pubblico interesse.

Va in proposito ricordato che l'Amministrazione finanziaria, in passato, si era già pronunciata in merito all'aliquota IVA applicabile ai corrispettivi derivanti dalla realizzazione di strutture di connessione telematica a banda larga (Cfr. la Risoluzione Agenzia Entrate 20-03-2006, n. 41/E *"Cavidotti per reti di telecomunicazioni in fibra ottica"*) escludendo l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta.

Ora, invece, nella recente pronuncia di cui in premessa, l'Amministrazione finanziaria richiama la citata Risoluzione 41/E proprio per affermarne il superamento.

In proposito, trova senz'altro applicazione il disposto dell'art.10, comma 2, della Legge 212/2000, secondo cui *"non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima"*.

E' corretto poi ritenere che l'esercizio della detrazione non sia suscettibile di rettifica in relazione alla dinamica interpretativa legata all'aliquota IVA applicabile ai lavori di installazione dei cavi di rete, posto che detta detrazione, a suo tempo, è stata esercitata alle condizioni interpretative vigenti.

Va infatti tenuto conto che l'art.19, c. 1, del DPR 633/72 stabilisce non solo che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, ma anche che esso deve essere esercitato *"alle condizioni esistenti al momento della sua nascita"*, condizioni che, anteriormente alla Risoluzione di cui in premessa, prevedevano come visto il regime IVA ordinario.

RETTIFICA DELL'IVA AI SENSI DELL'ART.26 DEL DPR 633/72

Va da sé che, in molti casi, i committenti finali delle opere di urbanizzazione sono Enti territoriali, vale a dire soggetti non abilitati all'esercizio della detrazione IVA quando operano per finalità istituzionali.

E' dunque presumibile che vi sia interesse, da parte degli Enti territoriali, ad ottenere il recupero di quanto sino ad ora addebitato loro in eccedenza rispetto all'aliquota IVA ridotta del 10%, compatibilmente con le disposizioni che regolano le rettifiche in materia di IVA.

A quest'ultimo riguardo, va ricordato che l'art.26 del DPR 633/72 prevede un sistema di regolarizzazione consistente nell'annotazione della variazione da parte del prestatore del servizio nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 dello stesso DPR.

Sulla base del comma 3 del citato articolo 26, la variazione in diminuzione dell'IVA non può essere applicata “dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile”² ... in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art.21” (detto comma concerne, appunto, l'emissione di fattura recante IVA indicata “in misura superiore a quella reale”).

Ora, va tenuto presente che per quanto concerne l'esigibilità dell'imposta, le operazioni effettuate nei confronti degli Enti pubblici territoriali, l'art.6 del DPR 633/72 prevede che l'esigibilità IVA è sospesa sino al momento del pagamento della fattura, pur concorrendo tali operazioni sin dall'inizio al volume di affari del contribuente.

In sostanza, per le operazioni poste in essere nei confronti degli Enti territoriali, il momento impositivo si realizza sin dalla data di emissione della fattura, anche se il contribuente ha diritto a versare l'imposta all'Erario al momento del pagamento della fattura medesima.

Ciò stante, ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72, il soggetto appaltatore dell'Ente territoriale è abilitato a rettificare l'IVA ordinaria originariamente rivalsata entro l'anno dal momento di effettuazione dell'operazione (momento solitamente coincidente con la data di emissione della fattura), a prescindere dalla circostanza che nel frattempo abbia o no incassato il corrispettivo.

Sul piano operativo, in sede di rettifica delle precedenti fatturazioni poste in essere nei confronti degli Enti pubblici territoriali, particolare attenzione deve essere posta alla circostanza che le fatture oggetto di rettifica sono sottoposte al regime di differimento dell'esigibilità dell'imposta previsto dall'art. 6, c. 5, del DPR 633/72.

In pratica, per le fatture emesse non oltre l'anno di effettuazione della rettifica, e non incassate, è possibile emettere una nota di credito a storno integrale della fattura originaria con IVA ad esigibilità differita ed fatturare il corrispettivo dell'operazione con l'IVA ridotta al 10%, sempre ad esigibilità differita.

Questo tipo di rettifica non determina variazioni di imposta in sede di dichiarazione annuale IVA (rigo VE24), perché sia le rettifiche iniziali che il nuovo addebito sono circoscritti all'ambiente dell'IVA in sospensione (nel conto di contabilità aperto in avere) e non incide sul volume di affari del rigo VE40.

Il minor debito verso l'erario per l'IVA (rispetto alla fatturazione originaria con IVA ordinaria) si manifesterà finanziariamente al momento dell'incasso della nuova fattura.

Elemento di controindicazione per l'adozione della citata soluzione potrebbe intravedersi nella possibilità di un procrastinamento della data di incasso del credito, posto che il cliente potrebbe far decorrere il termine di pagamento dalla data (più recente) della nuova fattura e non da quella della fattura originaria.

Resta inteso, comunque, che il budget del cliente è inciso positivamente dal minore esborso previsto per il pagamento della nuova fattura.

Invece, nell'eventualità di rettifica di fatture già incassate, lo storno integrale della fattura originaria (con IVA ordinaria) e la emissione di un nuovo documento di addebito (con IVA ridotta) comporta, per il prestatore, l'immediato minor debito verso l'erario per l'IVA (o il maggior credito), posto che sia la nota di credito che la nuova fattura sono emesse con IVA ad esigibilità immediata (essendo la somma originaria già incassata).

Nessuna variazione di imposta deve essere esposta in sede di dichiarazione annuale IVA (rigo VE24).

Il cliente Ente pubblico territoriale potrà recuperare il credito derivante dalla differenza tra la nota di credito e la fattura riemessa in sostituzione portando il relativo importo finanziariamente a deconto dei successivi addebiti ricevuti dal soggetto prestatore, oppure dovrà ricevere la provvista ad estinzione della partita creditoria.

Analoga condotta di rettifica dovrà essere osservata nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore.

E' utile infine esaminare i risvolti operativi delle rettifiche delle fatture con IVA ad esigibilità differita, non incassate, per le quali è trascorso l'anno dalla data di effettuazione dell'operazione.

Come visto, per detti addebiti non può trovare applicazione il citato art. 26, c. 3, del DPR 633/72 atteso che tale disposizione ne condiziona l'applicabilità al decorso dell'anno dal momento di effettuazione IVA dell'operazione.

A tale riguardo va tuttavia chiarito che lo spirare del citato limite temporale preclude senza dubbio al prestatore la possibilità di emettere accrediti con rilevanza IVA, incidendo sul volume di affari dell'anno, ma non osta a che detti accrediti abbiano rilievo "extraIVA", vale a dire con effetto solo civilistico.

In concreto, il prestatore d'opera può emettere nota di accredito, irrilevante ai fini IVA, a storno integrale (imponibile più imposta) della fattura emessa con IVA ordinaria differita (e non incassata), utilizzando la causale "Fuori campo IVA art.26 DPR 633/72" e può rilasciare il nuovo documento di addebito (con IVA differita) recante l'IVA con aliquota ridotta.

Per effetto della registrazione di tale documento, il credito verso il cliente verrà stornato in "avere", in contropartita del "dare" di "rettifiche passive" e "IVA in sospensione". In sede, quindi, di registrazione del documento di addebito si potrà riattivare, in "dare", il credito verso il cliente (comprendendo in tale credito l'IVA agevolata), e si potrà movimentare, in "avere", le "rettifiche passive" per annullarle, accreditando nel contempo il conto "IVA in sospensione" (per l'IVA agevolata a esigibilità differita).

RETTIFICA DELL'IVA AI SENSI DELL'ART. 26 DEL DPR 633/72: LE CONTRASTANTI POSIZIONI ESPRESSE DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

In effetti, come visto, l'art.26 del DPR 633/1972 prevede che la variazione in diminuzione possa essere operata, entro il limite temporale di un anno, per rettificare le inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, c. 7, del citato DPR, disposizione questa che impone di corrispondere l'IVA indicata in fattura in misura superiore a quella reale.

L'ampiezza della formula usata dal Legislatore comporta che - ai fini delle variazioni in discorso - non si possa distinguere a seconda della causa che ha determinato l'inesattezza.

Per altro, la possibilità di emettere la nota di credito nel caso di errore su norme giuridiche era stata riconosciuta dal Ministero delle finanze con la Risoluzione n.523012 del 6/4/1993, laddove, nell'esaminare la fattispecie dell'errata applicazione dell' aliquota IVA ordinaria anziché agevolata, su contratti di locazione finanziaria di apparecchiature per esami di risonanza magnetica, è stato esplicitamente affermato che *«considerato che l'avvenuto decorso di più di un anno dalla data in cui si è verificata la fattispecie in questione non consente l'applicabilità di quanto previsto dall'art.26 del DPR n.633 del 26-10-1972, facendo quindi venir meno il diritto a detrazione delle somme indebitamente versate ma non quello della loro ripetizione ... la Scrivente ... ritiene che torni applicabile, al caso in questione, la previsione del succitato art. 16, sesto comma, del DPR n.636/1972 (ora art.21 del D.lgs. 546/1992, ndr)»*.

Se non che, in tempi più recenti, l'Amministrazione finanziaria (cfr. la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 108/E del 15/10/2010), nell'esaminare il caso dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per la somministrazione di gas metano usato per usi civili sino al massimo di 480 mc/annuo per appartamento, ha sostenuto che *«la connessa necessità di evitare che ... possano verificarsi indebiti arricchimenti, porta ad escludere che possano essere utilizzati, per ottenere il rimborso dell'imposta a suo tempo applicata in misura eccedente il 10 per cento, i meccanismi ordinari di variazione delle fatture, disciplinati dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972*.

Appare, invece, necessario il ricorso alla procedura di cui all'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale stabilisce, al comma 2, che la domanda di restituzione di tributi non dovuti "in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione", sempre che il diritto alla restituzione non sia prescritto. Nel caso di specie, si ritiene che il termine biennale di cui all'art. 21 del D.Lgs. 546/1992 decorra dalla data del versamento dell'imposta applicata nella misura del 20 per cento».

Ancora più di recente, l'Agenzia delle Entrate (Cfr. la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.15/E del 04/03/2013), prendendo in considerazione la fattispecie della revisione periodica obbligatoria degli impianti privati di riscaldamento e nel controllo delle emissioni degli stessi, ha sostenuto che *«in ragione della necessità di escludere che a seguito della presente risoluzione possano verificarsi indebiti arricchimenti, si precisa che, per ottenere il rimborso dell'imposta applicata in misura eccedente il 10 per cento, non possono essere utilizzati i meccanismi di variazione delle fatture disciplinati dall'art.26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633»*.

La cennata posizione è suscettibile di obiezioni, posto che, come visto, l'art.21, c. 7, del DPR 633/72, dispone che se viene emessa fattura con l'indicazione di una maggiore imposta, questa è dovuta per intero, ma la stessa può essere rettificata, come previsto all'art. 26, c. 3, ultimo periodo, dello stesso DPR, in presenza di inesattezze della fatturazione.

Al riguardo, sembra essere consolidato l'orientamento della giurisprudenza domestica e comunitaria, che si è espressa per la possibilità di applicare la variazione in diminuzione entro un anno dalla effettuazione della operazione, attraverso una apposita nota di accredito emessa dalle ditte fornitrici ai sensi dell'articolo 26, terzo comma.

La Corte di cassazione, con la sentenza 6 febbraio 2004, n. 2274, ha deciso che, qualora il contribuente abbia versato l'IVA calcolandola erroneamente sulla base di un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta, può emettere una nota di variazione Iva entro un anno dalla data di effettuazione dell'operazione, a norma del comma 3 dell'articolo 26.

Decorso tale termine, il contribuente può, comunque, chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccesso ai sensi dell'articolo 21 del Dlgs n. 546 del 1992 ed, eventualmente, impugnare il silenzio rifiuto dello stesso.

La Suprema Corte ha ribadito l'avviso nella sentenza n.2338 del 4/2/2005 e nella sentenza n.7330 dell'11/5/2012, laddove è precisato: *«è stato, infatti, ripetutamente affermato il principio secondo il quale, in tema di IVA, nella ipotesi in cui l'imposta pagata sia stata calcolata, per ignoranza o falsa conoscenza delle norme applicabili, sulla base di un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta, il D.P.R. n. 633 del 1972, art.26 va interpretato nel senso che la mancata attivazione della speciale procedura di variazione dell'imposta e dell'imponibile ivi prevista fa venir meno solo il diritto a recuperare il credito mediante detrazione, ma non preclude la possibilità di ottenere il rimborso della maggiore imposta, indebitamente versata, poiché il ricorso a tale procedura rappresenta una modalità di recupero dell'indebito rimessa alla libera scelta del contribuente, che potrebbe pertanto optare, del tutto legittimamente, per l'azione generale di rimborso prevista dalle norme sul contenzioso (già del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 16 ora D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 (Cass. nn. 5427 del 2000, 2274 e 3306 del 2004, 4416 e 5094 del 2005, 9437 del 2006)».*

Dello stesso tenore è la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, che *«Infatti, da un lato, l'emittente di una fattura è debitore dell'IVA indicata nella medesima anche in mancanza di*

un'operazione imponibile, conformemente all'art. 203 della direttiva 2006/112... In un siffatto contesto, il rispetto del principio della neutralità fiscale è garantito dalla possibilità, che deve essere prevista dagli Stati membri ed è ricordata al punto 37 ..., di rettificare le imposte indebitamente fatturate, qualora colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede o abbia completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale».

MANCATA APPLICAZIONE DELLA PROCEDURA DI RETTIFICA DELL'IVA AI SENSI DELL'ART.26 DEL DPR 633/72 – ATTIVAZIONE DELLA PROCEDURA DI RIMBORSO DI CUI ALL'ART.21 DEL D.LGS. 546/97

Più articolata si presenta la condotta da seguire per il recupero dell'IVA indebitamente versata qualora, essendo venuto a spirare il termine annuale (dall'effettuazione dell'operazione) previsto dall'art. 26 del DPR 633/72 non sia più consentito emettere la nota di variazione.

A tale riguardo, la Corte di Cassazione, nella citata sentenza sez. Tributaria, 04-02-2005, n. 2338 ha precisato che «questa Corte di Cassazione si è pronunciata con la sentenza 28.4.2000 n. 5427 , nella quale si è affermato come in caso di erroneo pagamento dell'Iva in misura superiore al dovuto, "la mancata attivazione della speciale procedura di variazione dell'imposta e dell'imponibile, di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633.72, non preclude la possibilità di ottenere il rimborso della maggiore imposta, indebitamente versata, avvalendosi dell'azione generale di rimborso disciplinata dall'art. 16 del D.P.R. n. 636.72 (ora ora art. 21 del D.Lgs 546/1997)".

Nello stesso senso, la sentenza 6.2.2004 n. 2274, secondo la quale la mancata attivazione della speciale procedura di variazione dell'imposta e dell'imponibile in ordine ad una Iva erroneamente calcolata fa venir meno solo il diritto a recuperare il credito mediante detrazione, e non preclude al contribuente l'esercizio dell'azione di restituzione della maggiore imposta, indebitamente versata, presentando istanza di rimborso e impugnando il silenzio-rifiuto a sensi dell'art. 16 del D.P.R. n. 636/72.

In base all'avviso espresso dall'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione n.108/E del 15/10/2010, « il ricorso alla procedura di cui all'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale stabilisce, al comma 2, che la domanda di restituzione di tributi non dovuti "in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è

verificato il presupposto per la restituzione”»

Nel caso di specie, poiché il mutamento interpretativo in materia di aliquota IVA applicabile ai lavori di insediamento dei cavi in fibra ottica è da parte dell’Amministrazione stessa intervenuto il 19 settembre scorso, si ritiene che il termine biennale di cui all’art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 decorra da tale data, giacché precedentemente vi erano pareri ufficiali di avviso contrario.

Resta tuttavia inteso che, sempre secondo la procedura delineata dall’Amministrazione finanziaria nella citata Risoluzione, «la restituzione, da parte dell’Erario ... dell’IVA ... addebitata ... in misura eccedente il 10 per cento, potrà avvenire solo a condizione che la stessa società dimostri la effettiva restituzione dell’imposta agli utenti medesimi e nel limite della somma effettivamente restituita a questi ultimi».

In sostanza, il soggetto appaltatore o subappaltatore, prima deve restituire l’IVA rivalsata in eccedenza e successivamente proporre istanza di rimborso nel termine biennale rispetto al 19 settembre 2013.

Mette conto, da ultimo, osservare che le rettifiche delle fatture con IVA ad esigibilità differita, non incassate, per le quali è trascorso l’anno dalla data di effettuazione dell’operazione, non determina fattispecie per le quali ricorre un’ipotesi restitutoria da parte dell’Amministrazione finanziaria, giacché il fatto generatore dell’esigibilità IVA, cioè l’incasso della fattura, non si è realizzato.

22 ottobre 2013

Giovanni Mocci

1 Pubblicato sul S.O. n. 152 alla G.U. n. 147 del 25.06.2008, entrato in vigore il giorno della pubblicazione e convertito, con modificazioni, dalla legge n.133/2008.

2 Di regola, il momento impositivo IVA coincide con il verificarsi degli eventi fissati dall’art.6 del DPR 633/72, vale a dire:

- per le cessioni di beni immobili, nel momento della stipula dell’atto di trasferimento della proprietà;
- per le cessioni di beni mobili, nel momento della consegna o spedizione;

- per le prestazioni di servizi, all'atto del pagamento del corrispettivo.

Resta fermo che se, anteriormente al verificarsi degli eventi sopra indicati, viene emessa fattura o viene pagato il corrispettivo, l'operazione di considera effettuata limitatamente all'ammontare fatturato o pagato e l'IVA diviene esigibile per l'importo corrispondente.