

## ■ Materiali Tributari

### Il "Reverse Charge" nelle cessioni di fabbricati. Tecniche contrattuali. Clausole

A decorrere dal primo ottobre 2007 entra in vigore il decreto del Ministero dell'Economia e Finanze del 25 maggio 2007 che ha esteso la applicazione del *reverse charge* o inversione contabile ad alcune ipotesi di cessione di fabbricati strumentali per natura.

#### Norme di riferimento

- Articolo 17 del d.P.R.. 26 ottobre 1972 n. 633, commi 5 e 7.
- Direttiva n. 69\2006\CE del Consiglio del 24 luglio 2006 – art. 199 della direttiva n. 112\2006\CE del 28 novembre 2006.
- Legge 27 dicembre 2006 n. 296.
- Decreto del Ministero dell'Economia e Finanze del 25 maggio 2007.

#### Condizioni

Il meccanismo di inversione contabile o *reverse charge* opera alle seguenti condizioni.

##### 1. Soggetti

- a) parte alienante soggetta ad imposta sul valore aggiunto;
- b) parte acquirente soggetto passivo di imposta sul valore aggiunto.

##### 2. Negozio

Alienazione di immobili soggetti ad imposta sul valore aggiunto esenti da imposta.

##### 3. Oggetto

Beni strumentali per natura di cui all'articolo 10, numero 8-ter del d.p.r n. 633\1972: beni che, per le loro caratteristiche, non siano suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni immobiliari, censiti nella categorie catastali B, C, D, E ed A\10.

Sono quindi estranei alla previsione i beni abitativi e comunque diversi da quelli strumentali per natura.

##### 4. Presupposto - Opzione

Manifestazione della parte cedente della opzione per la imposizione della imposta sul

valore aggiunto ai sensi della lettera d) del citato articolo 10 numero 8\ter.

N.B. Si ricorda che la opzione *può essere esercitata* nelle seguenti ipotesi:

- a) cessione di immobile strumentale per natura da imprese costruttrici o che abbiano effettuato lavori di ristrutturazione oltre quattro anni dalla fine lavori;
- b) cessione di immobile strumentale per natura effettuata da altre imprese.

La opzione è *esclusa*, poiché la cessione sostanzia una operazione non esente ove si tratti di cessione di beni strumentali per natura a favore di:

- 1) cessionari che svolgano attività con diritto di detrazione d'imposta pari o inferiore al 25 %;
- 2) cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione;
- 3) cessioni effettuate entro i quattro anni dalle imprese di cui alla superiore lettera a).

#### 5. Modalità (articolo 17 comma 5 d.p.r. n. 633\1972)

La parte cedente emette fattura per la cessione "ad Iva zero" ossia senza evidenziare ivi né aliquota né importo della imposta sul valore aggiunto.

A carico della parte cessionaria, che assume la veste di debitore d'imposta, sono gli obblighi della integrazione della fattura rilasciata dal cedente, con indicazione di aliquota ed importo della imposta, del versamento della imposta stessa e dell'adempimento del disposto di cui all'articolo 17, comma 5 del d.P.R. n. 633\1972.

### **Brevi cenni su alcune problematiche inerenti alla inversione contabile <sup>(1)</sup>**

In generale si rimanda ai chiarimenti succedutisi nel tempo relativamente alle manovre fiscali in ordine alla imposizione IVA (per esempio: per i *fabbricati non ultimati*, considerati, dall'amministrazione finanziaria, cessioni *non esenti* dalla imposizione; per il concetto di *pertinenza*, ecc.).

Per la effettuazione dell'opzione relativamente a cessioni i cui pagamenti sono stati in parte eseguiti prima della entrata in vigore della norma in oggetto (fino al 30 settembre p.v.) ed in parte dopo, sembra ritenersi che il meccanismo del "reverse charge" operi solo parzialmente.

Per le cessioni effettuate ai sensi del superiore punto 1 del numero 4 è stato osservato (*Sole 24 Ore, cit.*) come la certezza della detraibilità, superiore o pari o inferiore al 25 % si possa rilevare solo alla fine dell'anno.

### **Tecniche contrattuali. Clausole**

#### **1. RC**

## **OPZIONE**

**della parte alienante per la sottoposizione ad imposta sul valore aggiunto della  
cessione di fabbricato strumentale per natura**

**(art. 10, numero 8-ter, lettera d, d.P.R. 633\1972)**

## **REVERSE CHARGE**

**con integrazione della fattura già effettuata**

**(art. 17 d.P.R. 633\1972)**

**IVA | REGISTRO Fissa | IPOTECARIA 3% | CATASTALE 1%**

*La parte alienante dichiara di esercitare, come esercita, la opzione per la imposizione al presente atto, avente per oggetto un fabbricato strumentale per natura, dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi numero 8-ter, lettera d) dell'articolo 10 del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 numero 633 e di aver emesso, a norma dell'articolo 17 del decreto stesso, come integrato dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007, in forza della legge 27 dicembre 2006 n. 296, la relativa fattura, senza indicazione né dell'aliquota né dell'importo della imposta e contenente l'espresso riferimento al comma 5 dell'articolo 17 suddetto.*

*La parte acquirente dichiara di essere a conoscenza di assumere la qualità di soggetto passivo dell'imposta <sup>(2)</sup> e degli adempimenti posti a suo carico dalle citate disposizioni e di aver provveduto ad integrare la stessa fattura con la indicazione dei suddetti dati.*

*Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nelle rispettive aliquote del tre e dell'uno per cento <sup>(3)</sup>.*

## **2. RC**

**OPZIONE della parte alienante per la sottoposizione ad imposta sul valore aggiunto  
della cessione di fabbricato strumentale per natura**

**(art. 10, numero 8-ter, lettera d, d.P.R. 633\1972)**

**REVERSE CHARGE con integrazione della fattura non ancora effettuata**

**(art. 17 d.P.R. 633\1972)**

**IVA | REGISTRO: FISSA | IPOTECARIA: 3% | CATASTALE: 1%**

*La parte alienante dichiara che intende esercitare, come esercita, la opzione per la imposizione al presente atto, avente per oggetto un fabbricato strumentale per natura, dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi numero 8-ter, lettera d) dell'articolo 10 del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 numero 633 e di aver emesso, a norma dell'articolo 17 del decreto stesso, come integrato dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007, in forza della legge 27 dicembre 2006 n. 296, la relativa fattura, senza indicazione né dell'aliquota né dell'importo della imposta e contenente l'espresso riferimento al comma 5 dell' articolo 17 suddetto.*

*La parte acquirente dichiara di essere a conoscenza di assumere la qualità di soggetto passivo dell'imposta e degli adempimenti posti a suo carico dalle citate disposizioni e, in particolare, dell'obbligo di integrare la fattura con la indicazione dei suddetti dati.*

*Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nelle rispettive aliquote del tre e dell'uno per cento <sup>(4)</sup>.*

### **3 RC – L1**

#### **OPZIONE**

**della parte alienante per la sottoposizione ad imposta sul valore aggiunto del contratto avente ad oggetto cessione del fabbricato strumentale per natura in capo ad una**

#### **SOCIETÀ DI LEASING**

**(art. 10, numero 8-ter, lettera d, d.P.R. n.633\1972)**

#### **REVERSE CHARGE**

**con integrazione della fattura già effettuata**

**(art. 17 d.P.R. n. 633\1972)**

**IVA | REGISTRO: FISSA | IPOTECARIA: 1,50% | CATASTALE: 0,50%**

*La parte alienante dichiara di esercitare, come esercita, la opzione per la imposizione al presente atto, avente per oggetto un fabbricato strumentale per natura, dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 10, numero 8-ter, lettera d) del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 numero 633 e di aver emesso, a norma dell'articolo 17 del decreto stesso, come integrato dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007, in forza della legge 27 dicembre 2006 n. 296, la relativa fattura, senza indicazione né dell'aliquota né dell'importo della imposta e contenente l'espresso riferimento al comma 5 dell'articolo 17 suddetto.*

*La parte acquirente dichiara di essere a conoscenza di assumere la qualità di soggetto passivo dell'imposta e degli adempimenti posti a suo carico dalle citate disposizioni e di aver provveduto ad integrare la fattura con la indicazione dei suddetti dati.*

*Dichiara altresì di rivestire la qualifica di impresa di locazione finanziaria e che l'immobile oggetto dell'acquisto è da concedere in locazione finanziaria; pertanto le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nelle rispettive aliquote dell'uno virgola cinquanta e dello zero virgola cinquanta per cento <sup>(5)</sup>.*

#### **4. RC - L2**

#### **OPZIONE**

**della parte alienante per la sottoposizione ad imposta sul valore aggiunto del contratto avente ad oggetto cessione del fabbricato strumentale per natura in capo ad una**

#### **SOCIETÀ DI LEASING**

**(art. 10 numero 8-ter lettera d d.P.R. n. 633\1972)**

#### **REVERSE CHARGE**

**con integrazione della fattura non ancora effettuata**

**(art. 17 d.P.R. n. 633\1972)**

**IVA | REGISTRO: FISSA | IPOTECARIA: 1,50% | CATASTALE: 0,50%**

*La parte alienante dichiara di esercitare, come esercita, la opzione per la imposizione al presente atto, avente per oggetto un fabbricato strumentale per natura, dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 10, numero 8-ter, lettera d) del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 numero 633 e di aver emesso, a norma dell'articolo 17 del decreto stesso, come integrato dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007, in forza della legge 27 dicembre 2006 n. 296, la relativa fattura, senza indicazione né dell'aliquota né dell'importo della imposta e contenente l'espresso riferimento al comma 5 del articolo 17 suddetto.*

*La parte acquirente dichiara di essere a conoscenza di assumere la qualità di soggetto passivo dell'imposta e degli adempimenti posti a suo carico dalle citate disposizioni e, in particolare, dell'obbligo di integrare la fattura con la indicazione dei suddetti dati.*

*Dichiara altresì di rivestire la qualifica di impresa di locazione finanziaria e che l'immobile oggetto dell'acquisto è da concedere in locazione finanziaria; pertanto le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nelle rispettive aliquote dell'uno virgola cinquanta e dello zero virgola*

cinquanta per cento <sup>(6)</sup>.

## 5 RC – L3

### OPZIONE

**della parte alienante, che riveste la qualifica di SOCIETÀ DI LEASING, per la sottoposizione ad imposta sul valore aggiunto del contratto avente ad oggetto cessione del fabbricato strumentale per natura, oggetto di RISCATTO da parte dell'utilizzatore**

**(articolo 10 numero 8-ter lettera d, d.P.R. n. 633\1972)**

### REVERSE CHARGE

**con integrazione della fattura effettuata**

**(art. 17 d.P.R. n. 633\1972)**

**IVA | REGISTRO: FISSA | IPOTECARIA: 1,50% | CATASTALE: 0,50%**

*La parte alienante, che attesta di rivestire la qualifica di impresa di locazione finanziaria, dichiara di esercitare, come esercita, la opzione per la imposizione dell'imposta sul valore aggiunto al presente atto, avente per oggetto il riscatto di un immobile strumentale per natura, ai sensi dell'articolo 10 numero 8-ter, lettera d) del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 numero 633 e di aver emesso, a norma dell'articolo 17 del decreto stesso, come integrato dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007, in forza della legge 27 dicembre 2006 n. 296, la relativa fattura, senza indicazione né dell'aliquota né dell'importo della imposta e contenente l'espresso riferimento al comma 5 dell'articolo 17 suddetto.*

*La parte acquirente dichiara di essere a conoscenza di assumere la qualità di soggetto passivo d'imposta e di aver provveduto, ai sensi e per gli effetti delle citate disposizioni, ad integrare la fattura con la indicazione dei suddetti dati.*

*Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nelle rispettive aliquote dell'uno virgola cinquanta e dello zero virgola cinquanta per cento, portando a scomputo del relativo importo la somma di Euro ..... (€ .....) che costituisce l'ammontare delle imposte proporzionali corrisposte per il contratto di locazione finanziaria, come le parti dichiarano <sup>(7)</sup>.*

## **OPZIONE**

**della parte alienante, che riveste la qualifica di SOCIETÀ DI LEASING, per la sottoposizione ad imposta sul valore aggiunto del contratto avente ad oggetto cessione del fabbricato strumentale per natura, oggetto di RISCATTO da parte dell'utilizzatore**

**(articolo 10 numero 8-ter lettera d d.P.R. n. 633\1972)**

## **REVERSE CHARGE**

**con integrazione della fattura non ancora effettuata**

**(art. 17 d.P.R. n. 633\1972)**

**IVA | REGISTRO: FISSA | IPOTECARIA: 1,50% | CATASTALE: 0,50%**

*La parte alienante, che attesta di rivestire la qualifica di impresa di locazione finanziaria, dichiara di esercitare, come esercita, la opzione per la imposizione dell'imposta sul valore aggiunto al presente atto, avente per oggetto il riscatto di un immobile strumentale per natura, ai sensi dell'articolo 10, numero 8-ter, lettera d) del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 numero 633 e di aver emesso, a norma dell'articolo 17 del decreto stesso, come integrato dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 maggio 2007, in forza della legge 27 dicembre 2006 n. 296 la relativa fattura, senza indicazione né dell'aliquota né dell'importo della imposta e contenente l'espresso riferimento al comma 5 dell'articolo 17 suddetto.*

*La parte acquirente dichiara di essere a conoscenza di assumere la qualità di soggetto passivo dell'imposta e degli adempimenti posti a suo carico dalle citate disposizioni e, in particolare, dell'obbligo di integrare la fattura con la indicazione dei suddetti dati.*

*Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nelle rispettive aliquote dell'uno virgola cinquanta e dello zero virgola cinquanta per cento, portando a scomputo del relativo importo la somma di Euro ..... (€ .....) che costituisce l'ammontare delle imposte proporzionali corrisposte per il contratto di locazione finanziaria, come le parti dichiarano <sup>(8)</sup>.*

*A cura di Paolo Giunchi*

---

**1)** Cfr. *Sole 24 Ore* del 23 luglio 2007; L. Bellini - N. Forte - A. Lomonaco, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio numero 144-2007\T in *CNN Notizie* odierno (19 settembre 2007); Nota redazionale in *CNN Notizie* del 5 luglio 2007; P.Centore, "Reverse charge" al buio degli interpellati, in *Corriere Tributario* n .30\2007 pag. 2453 ss., contenente varie risoluzioni in argomento dell'Agenzia delle Entrate Direzione Generale normativa e contenzioso.

- 2)** L'articolo 17 comma 5 stabilisce che *"La fattura emessa dal cedente senza addebito d'imposta e con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti e con la indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con la indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli artt. 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nei registri di cui all'art. 25"*.
- 3)** Così stabilito dal d.l. 4 luglio 2006 n. 223 convertito in legge 4 agosto 2006 numero 248, a modifica del decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 347.
- 4)** Vedi nota 3.
- 5)** Tale riduzione delle imposte ipotecaria e catastale è stata stabilita dal d.l. 4 luglio 2006 n. 223 convertito nella citata legge numero 248\2006, che ha modificato il decreto legislativo 31 ottobre 1990 numero 347.
- 6)** Vedi nota 5.
- 7)** Vedi nota 5. La detrazione è ammessa dall'articolo 35 comma 10-sexies del d.l. 4 luglio 2006 n. 223 convertito nella citata legge numero 248\2006, che ha modificato il decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 347.
- 8)** Vedi nota 7.