

L' INVERSIONE CONTABILE (REVERSE CHARGE) NELLE CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI E STRUMENTALI PER NATURA

§§§§§§

1. EVOLUZIONE NORMATIVA

* L'imposta sul valore aggiunto è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili e deve essere dagli stessi versata all'erario cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. (Cfr. art. 17, comma primo, d.P.R. n.633/1972)

* Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con *Decreto 25 maggio 2007* stabilisce che a decorrere dal 1° ottobre 2007, le disposizioni di cui all'art. 17 del d.P.R. n. 633/1972 si applicano anche alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali per natura di cui all'art. 10, comma primo, n. 8-ter), lettera d), del medesimo d.P.R. n. 633/1972.

Pertanto **con effetto dal 1° ottobre 2007** il meccanismo dell'inversione contabile o "reverse charge" si applica anche alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali per natura per le quali nel relativo atto il cedente manifesti espressamente l' opzione per l' imposizione, escluse le altre ipotesi di cessione di cui al n. 8-ter), alle quali continuano ad applicarsi le regole ordinarie.

* Il comma 156 dell'art. 1, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) inserisce nell'art. 17, comma sesto, d.P.R. n. 633/1972, dopo la lettera a), la lettera a-bis) del seguente tenore:

“alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8-ter) dell'articolo 10”.

In pratica il meccanismo dell'inversione contabile viene esteso anche alle cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d' imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25% e viene regolato, sia per quest'ultima fattispecie

sia per quella già disciplinata dal citato DM 25 maggio 2007, all'interno dell'art. 17 del d.P.R. n. 633/1972.

Come previsto dal successivo comma 157, della l. 244/2007 citata, la disposizione del comma 156, relativamente alle cessioni di cui alla lettera b) del n. 8-ter), vale a dire le cessioni nei confronti di soggetti passivi con percentuale di detraibilità pari o inferiore al 25%, si applica a decorrere dal 1° marzo 2008, ferma restando la applicabilità dell'inversione contabile alle cessioni di cui alla lettera d) del n. 8-ter) a far tempo dal 1° ottobre 2007.

Conseguentemente, con riferimento alle cessioni di immobili strumentali per natura, restano escluse dal meccanismo dell'inversione contabile:

= le cessioni effettuate entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero;

= le cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

* La lettera b) dell'art. 19, n. 1, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, pubblicato nella G.U. n. 147 del 26 giugno 2012 – Suppl. Ordinario n. 129, in vigore dal 26 giugno 2012, sostituisce altresì la lettera a-bis) del comma sesto dell'art. 17, del d.P.R. n. 633/1972, con la seguente:

“a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”.

Pertanto, **con effetto da 26 giugno 2012**, il meccanismo dell'inversione contabile è applicabile alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa e alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali per natura, per le quali nel relativo atto la parte cedente manifesti espressamente l'opzione per l'imposizione.

Fatta avvertenza che ai sensi dell'art. 10, comma primo, nn. 8-bis) e 8-ter), come modificati dall'art. 19, n. 1, lettera a), del D.L. n. 83/2012 citato, l'opzione per l'imposizione può essere esercitata in relazione:

1. alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero degli stessi, decorsi cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

2. alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali per natura effettuate dalle imprese costruttrici o di recupero degli stessi, decorsi cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento;

3. alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali per natura effettuate da imprese diverse da quelle che li hanno costruiti o recuperati.

Conseguentemente il meccanismo non si applica, oltre che alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti "privati", altresì alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati abitativi e strumentali per natura effettuate dalle imprese di costruzione/recupero degli stessi, prima del decorso di cinque dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento.

2. MECCANISMO OPERATIVO

In sintesi:

- il soggetto che effettua la cessione emette la fattura ai sensi dell'art. 21, del d.P.R. n. 633/1972, senza addebito dell'imposta, con l'annotazione "inversione contabile" e con l'indicazione della norma di cui all'art. 17, comma quinto, del medesimo d.P.R. n. 633;
- il cedente annota la fattura emessa nell'apposito registro ai sensi dell'art. 23 del d.P.R. n. 633;
- il cessionario integra la fattura con indicazione dell'aliquota e della relativa imposta applicabili alla cessione;
- il cessionario annota la fattura sia nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 che in quello delle fatture di cui all'art. 23 del d.P.R. n. 633.

(Cfr. CNN Studio n. 17-2008/T)

Pertanto se il cessionario non ha limiti alla detrazione, l'operazione si configura come ad aliquota "0", cioè senza addebito e senza versamento.

Fatta avvertenza che ai sensi dell'art. 19-bis1, comma primo, lett. i, d.P.R. n. 633/1972, non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati o di porzione di fabbricato a destinazione abitativa, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni.

3. SANZIONE

Nell'ipotesi in cui l'IVA da assolvere in via ordinaria, sia stata assolta erroneamente con il meccanismo dell'inversione contabile dal cessionario, questi ha comunque il diritto alla detrazione dell'imposta, mentre il cedente, seppure debitore dell'imposta, non è obbligato all'assolvimento della stessa, ma è punito con la sanzione in misura fissa stabilita da un minimo di 250 euro a un massimo di 10.000 euro dall'art. 6, comma 9-bis.2, d.lgs. n. 471/1997. Del pagamento di tale sanzione è responsabile, in via solidale, il cessionario. (Cfr. Circolare 11 maggio 2017, n. 16/E)

In tale ipotesi l'erroneo comportamento tenuto dal cedente con fatturazione mediante il regime di non imponibilità e del cessionario con assolvimento dell'imposta mediante il reverse charge resta pertanto cristallizzato, applicandosi soltanto la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro.

Violazione che si realizza di fatto quando viene operata la liquidazione periodica dell'Iva. E' in tale sede, infatti, che il cedente ed il cessionario procedono erroneamente alla determinazione dell'imposta relativa alle operazioni attive da "assolvere". (Cfr. Risposta a Interpello n.301 del 28 aprile 2021)

4. FORMULE

4.1. Fabbricati abitativi

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano che trattasi di cessione di fabbricato/porzione di fabbricato a destinazione abitativa effettuata dall'impresa costruttrice/di recupero dello stesso, decorsi cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione/intervento, nei confronti di soggetto passivo Iva.

La parte cedente manifesta espressamente l'opzione per l'imposizione e conseguentemente la cessione è imponibile Iva ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 8-bis), d.P.R. n. 633/1972.

Alla cessione si applica pertanto la disciplina dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma quinto, d.P.R. n. 633/1972.

Al trasferimento si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

4.2. Fabbricati strumentali per natura

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano che trattasi di cessione di fabbricato/porzione di fabbricato strumentale per natura effettuata dall'impresa costruttrice/di recupero dello stesso, decorsi cinque anni dalla data di ultimazione

La parte cedente manifesta espressamente l'opzione per l'imposizione e conseguentemente la cessione è imponibile Iva ai sensi dell'art. 10, comma primo, n. 8-ter), d.P.R. n. 633/1972.

Al trasferimento si applicano l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200 e le imposte ipotecaria e catastale proporzionali rispettivamente del 3% e dell'1%.

Promemoria del 2012, aggiornato il 31.07.2024

5