

"REVERSE CHARGE" (Inversione contabile)

A sensi del **1° comma dell'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633** i soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili sono tenuti al versamento dell'imposta all'erario cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista dal successivo art. 19, nei modi e termini stabiliti nel titolo secondo.

In deroga a tale principio, il 5° comma del medesimo art. 17 stabilisce che per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10 numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

Per le cessioni alle quali si applica il reverse charge, il cedente emette la relativa fattura senza addebito di imposta, osservando le disposizioni di cui agli artt. 21 e segg. e richiamando la norma in oggetto (art. 17 comma 5° DPR 633/72).

La fattura deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota di imposta e del relativo ammontare e deve essere annotata dallo stesso, oltre che nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, anche in quello degli acquisti ai fini della detrazione.

Le disposizioni di cui sopra si applicano anche alle cessioni e alle prestazioni di servizi elencate nelle lettere a), b) c) e d) del comma 6° del medesimo art. 17.

La lettera a) si riferisce alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

La lettera b) è relativa alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni.

La lettera c) riguarda le cessioni di personal computer, relativi componenti ed accessori.

La lettera d) ha per oggetto le cessioni di materiali e prodotti lapidei provenienti direttamente da cave e miniere.

Con riferimento a prestazioni e cessioni di cui alla lettera a) l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 11 settembre 2007 n. 243 precisa che l'operazione può essere collocata nel settore edile se riconducibile alle attività cui si riferiscono i codici della Sezione F della tabella Atecofin 2004.

Più in generale la Risoluzione ribadisce che il meccanismo del reverse charge introduce una deroga al principio in base al quale il debitore d'imposta è il soggetto che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi.

A sensi del successivo comma 7° il meccanismo dell'inversione contabile si applica inoltre alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio del 24.7.2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'art. 17 comma 3 della legge 23.8.1988 n. 400 nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/CEE

del Consiglio del 17.5.1977.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con **Decreto 25 maggio 2007** stabilisce che a decorrere dal **1° ottobre 2007**, le disposizioni di cui al citato art. 17 si applicano anche alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali di cui all'**art. 10, primo comma, n. 8-ter), lettera d)**, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto dal 1° ottobre 2007 il meccanismo del "reverse charge" si applica anche alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali per natura per le quali nel relativo atto il cedente manifesti espressamente l'opzione per l'imposizione, escluse le altre ipotesi di cessioni di cui al n. 8-ter) alle quali continua ad applicarsi il meccanismo ordinario.

Il **comma 156 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244** (Finanziaria 2008) inserisce nell'art. 17 sesto comma del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, dopo la lettera a), la lettera a-bis) del seguente tenore:

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

In pratica il meccanismo del “reverse charge” 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 che per quella già disciplinata dal citato DM 25 maggio 2007 all'interno dell'art. 17 del Dpr 633/1972.

Come disposto dal successivo comma 157 della l. 244/2007 la disposizione del comma 156 relativamente alle cessioni di cui alla lettera b) del n. 8-ter) si applica a decorrere dal 1° marzo 2008, ferma restando l'applicabilità dell'inversione contabile alle cessioni di cui alla lettera d) del n. 8-ter) a far tempo dal 1° ottobre 2007.

Esclusioni. Pertanto con riferimento alle cessioni di beni strumentali per natura *restano escluse* dal meccanismo del “reverse charge”:

- 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 (da imprese costruttrici o di recupero oltre il quadriennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento e da imprese diverse) nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- le cessioni effettuate (da imprese costruttrici o di recupero oltre il quadriennio dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento e da imprese diverse) nei confronti di soggetti passivi d'imposta con diritto alla detrazione d'imposta in percentuale superiore al 25 per cento, per le quali nel relativo atto il cedente non abbia manifestato l'opzione per la imposizione.

Sulla base della nota della Direzione Generale del Catasto (n. 3/330 del 3 febbraio 1989) si considerano fabbricati strumentali per natura quelli delle categorie catastali B, C, D, E e A/10.

Tenuto presente, per quanto riguarda autorimesse (C/6) e locali di deposito (C/2), che il

meccanismo dell'inversione contabile può trovare applicazione soltanto nelle ipotesi in cui tali beni siano ceduti autonomamente o quali pertinenze di immobili strumentali per natura, trovando applicazione, nel caso in cui formino oggetto di cessioni quali pertinenze di fabbricati a destinazione abitativa la disciplina di cui al n. 8-bis) dell'art. 10 del Dpr. 633/1972.

Studio Cnn . “(...) In sintesi:

- il cedente emette la fattura senza applicazione dell'IVA indicando nel documento emesso il riferimento all'art. 17, commi 5 e 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972;
- il cedente effettua la registrazione della fattura nel libro delle fatture;
- l'acquirente integra la fattura con l'indicazione materiale sullo stesso documento dell'aliquota e dell'IVA;
- l'acquirente registra la fattura sia nel registro degli acquisti che nel registro delle fatture.”

(CNN Studio n. 17-2008/T)

Ipotesi e clausole

A) CEDENTE - *Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:*

cessioni effettuate **oltre quattro anni** dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSIONARIO - Soggetto passivo d' imposta con diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale pari o inferiore al 25% si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

Clausola

Ai fini della tassazione:

- *le parti dichiarano che trattasi di cessione di fabbricato (o di porzione di fabbricato) strumentale per natura effettuata dall'impresa costruttrice (o che ha eseguito interventi di recupero) oltre quattro anni dalla ultimazione della costruzione (o dell'intervento), ultimazione avvenuta in data ... ;*

- *la parte cessionaria dichiara a quella cedente che la propria percentuale di detraibilità di imposta non supera il 25%.*

Entrambe le parti dichiarano pertanto che la presente cessione è soggetta a IVA a sensi dell' art. 10 n. 8-ter) Dpr n. 633/1972 e che alla stessa si applica il meccanismo del reverse charge.

Conseguentemente la parte cedente emette la relativa fattura senza addebito di imposta, richiamando le disposizioni di cui all'art. 17, commi 5 e 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972

La parte cessionaria si obbliga a integrare la fattura con l' indicazione dell'aliquota d'imposta e del relativo ammontare e a tutti gli adempimenti previsti dalla legge

Si applicano pertanto le imposte di registro in misura fissa, ipotecaria del 3% e catastale dell' 1%.

B) CEDENTE - Impresa costruttrice o che ha eseguito interventi di recupero:
cessioni effettuate oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dello intervento.

CESSIONARIO - Soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - in presenza di opzione

IMPOSTE

I.V.A.: **10% o 20%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale superiore al 25%, rispetto alle quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato la opzione per l' imposizione, si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

Clausola

Ai fini della tassazione:

- le parti dichiarano che trattasi di cessione di fabbricato (o di porzione di fabbricato) strumentale per natura effettuata dall'impresa costruttrice (o che ha eseguito interventi di recupero) oltre quattro anni dalla ultimazione della costruzione (o dell'intervento), ultimazione avvenuta in data ... ;*
- la parte cessionaria dichiara a quella cedente che agisce nell'esercizio di impresa (o arte o professione) e che la propria percentuale di detraibilità d' imposta supera il 25%;*
- la parte cedente manifesta espressamente l' opzione per l' imposizione di cui all' art. 10 n. 8-ter) lettera d) del Dpr n. 633/1972.*

Entrambe le parti dichiarano pertanto che la presente cessione è soggetta a IVA a sensi

dell'art. 10 n. 8-ter) Dpr n. 633/1972 e che alla stessa si applica il meccanismo del reverse charge.

Conseguentemente la parte cedente emette la relativa fattura senza addebito di imposta, richiamando le disposizioni di cui all' art. 17, commi 5 e 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972.

La parte cessionaria si obbliga a integrare la fattura con l' indicazione dell'aliquota d'imposta e del relativo ammontare e a tutti gli adempimenti previsti dalla legge

Si applicano pertanto le imposte di registro in misura fissa, ipotecaria del 3% e catastale dell' 1%.

C) CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO – Soggetto passivo d' imposta con diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari o inferiore al 25%.

IMPOSTE

I.V.A. : 20%

Registro: fissa

Ipotecaria: 3%

Catastale: 1%

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale pari o inferiore al 25% si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

Clausola

Ai fini della tassazione:

- le parti dichiarano che trattasi di cessione di fabbricato (o di porzione di fabbricato) strumentale per natura effettuata da impresa che non ha eseguito la costruzione o interventi di recupero;

- la parte cessionaria dichiara a quella cedente che la propria percentuale di detraibilità di imposta non supera il 25% .

Entrambe le parti dichiarano pertanto che la presente cessione è soggetta a IVA a sensi dell' art. 10 n. 8-ter) Dpr n. 633/1972 e che alla stessa si applica il meccanismo del reverse charge.

Conseguentemente la parte cedente emette la relativa fattura senza addebito di imposta, richiamando le disposizioni di cui all' art. 17, commi 5 e 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972.

La parte cessionaria si obbliga a integrare la fattura con l' indicazione dell'aliquota d'imposta e del relativo ammontare e a tutti gli adempimenti previsti dalla legge.

Si applicano pertanto le imposte di registro in misura fissa, ipotecaria del 3% e catastale dell' 1%.

D) CEDENTE - Impresa diversa dalle imprese costruttrici o di recupero

CESSIONARIO - Soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione e con percentuale di detraibilità d' imposta che supera il 25% - **in presenza di opzione**

IMPOSTE

I.V.A. : **20%**

Registro: **fissa**

Ipotecaria: **3%**

Catastale: **1%**

Reverse Charge. Alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d' imposta con diritto alla detrazione in percentuale superiore al 25%, rispetto alle quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato la opzione per l' imposizione, si applica il meccanismo dell'inversione contabile.

Clausola

Ai fini della tassazione:

- le parti dichiarano che trattasi di cessione di fabbricato (o di porzione di fabbricato) strumentale per natura effettuata da impresa che non ha eseguito la costruzione o interventi di recupero ;*
- la parte cessionaria dichiara a quella cedente che agisce nell'esercizio di impresa (o arte o professione) e che la propria percentuale di detraibilità d' imposta supera il 25%;*
- la parte cedente manifesta espressamente l' opzione per l' imposizione di cui all' art. 10 n. 8-ter) lettera d) del Dpr n. 633/1972.*

Entrambe le parti dichiarano pertanto che la presente cessione è soggetta a IVA a sensi dell' art. 10 n. 8-ter) Dpr n. 633/1972 e che alla stessa si applica il meccanismo del reverse charge.

Conseguentemente la parte cedente emette la relativa fattura senza addebito di imposta, richiamando le disposizioni di cui all'art. 17, commi 5 e 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972.

La parte cessionaria si obbliga a integrare la fattura con l' indicazione dell'aliquota d'imposta e del relativo ammontare e a tutti gli adempimenti previsti dalla legge

Al presente atto si applicano le imposte di registro in misura fissa, ipotecaria del 3% e catastale dell' 1%.

RTRABACE 2008