



FONDAZIONE  
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA  
GIORGIO DI GIULIOMARIA

## NOTA OPERATIVA N. 6/2012

### OGGETTO: il “reverse charge” e scritture contabili

#### - Introduzione

Il reverse charge, o inversione contabile, rappresenta una modalità particolare di assolvimento dell'Iva.

Ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972 l'imposta sul valore aggiunto è **normalmente assolta** dal soggetto che effettua le cessioni di beni o le prestazioni di servizi imponibili. Ciò significa che l'Iva dovuta sulle operazioni imponibili dovrà essere sempre addebitata all'acquirente, tramite l'esercizio della rivalsa, da colui che ha effettuato la cessione o la prestazione di servizi. Quest'ultimo dovrà, quindi, emettere un documento (fattura) nel quale va evidenziata oltre alla base imponibile anche l'aliquota Iva applicata e l'importo dell'imposta oggetto di rivalsa nei confronti dell'acquirente.

Ogni soggetto passivo Iva, inoltre, potrà detrarre, dall'imposta dovuta sulle operazioni attive, l'Iva assolta sulle operazioni d'acquisto, in modo tale che l'imposta risulti neutrale da un punto di vista economico. L'unico soggetto inciso è il consumatore finale che non può esercitare il diritto alla detrazione del tributo.

I soggetti passivi Iva, inoltre, devono registrare le fatture attive e passive in appositi registri e versare periodicamente, ove dovuto, la differenza tra “Iva a debito”, cioè quella indicata nelle fatture di vendita, e “Iva a credito”, cioè quella indicata nelle fatture d'acquisto.

L'art. 17 del D.P.R. 633/1972 (ai commi 2, 5 e 6) prevede, oltre all'ordinario sistema di assolvimento dell'Iva, anche una modalità alternativa detta, appunto, “reverse charge” o inversione contabile.

<b>APPLICAZIONE DELL'IVA CON MODALITA' ORDINARIE</b>	
<b>(Compravendita tra soggetti passivi)</b>	
ADEMPIMENTI CEDENTE	ADEMPIMENTI CESSIONARIO
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Emissione fattura con Iva</li> <li>- Registrazione fattura nel registro vendite</li> <li>- Rilevazione Iva a debito</li> <li>- Versamento (eventuale) Iva</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pagamento dell'Iva al cedente</li> <li>- Registrazione fattura nel registro acquisti</li> <li>- Rilevazione Iva a credito</li> <li>- Detrazione o rimborso dell'Iva</li> </ul>

### - **Funzionamento del Reverse Charge**

Il meccanismo dell'inversione contabile consiste, sostanzialmente, nell'inversione dell'obbligo di assolvimento dell'Iva e **può essere applicato esclusivamente alle operazioni poste in essere tra due soggetti passivi Iva.**

Nei casi espressamente previsti dalla legge, dunque, il soggetto che effettua la cessione o la prestazione di servizi soggetta a reverse charge non è tenuto ad addebitare l'imposta tramite l'esercizio della rivalsa. Nella fattura emessa saranno indicati, in luogo del tributo, gli estremi della norma che prevede l'applicazione dell'inversione contabile.

L'acquirente, dal canto suo, è obbligato ad assolvere l'imposta in maniera autonoma in due modi diversi a seconda dell'operazione effettuata:

1. integrando la fattura del fornitore con l'indicazione dell'imposta;
2. emettendo un'autofattura con l'indicazione dell'imposta.

La fattura integrata, ovvero l'autofattura, dovrà poi essere registrata distintamente nel registro acquisti e, contemporaneamente, nel registro delle fatture attive dell'acquirente. In alternativa possono essere utilizzati appositi registri separati.

Con quest'ultimo passaggio la medesima operazione genererà per l'acquirente sia Iva a credito che a debito, in questo modo, solitamente, non sarà necessario effettuare alcun versamento effettivo all'erario relativo all'operazione in oggetto. In sostanza, ad eccezione dei casi in cui trovino applicazione norme che prevedono l'indetraibilità del tributo, la doppia registrazione determina una neutralizzazione del debito con il credito.

Con il reverse charge, pertanto, si ottengono due effetti essenziali:

1. **Il venditore** non addebita l'Iva in fattura e quindi non dovrà versare all'erario l'Iva dovuta sulla vendita;
2. **L'acquirente** non dovrà pagare l'Iva al venditore e maturerà contemporaneamente un debito e un credito Iva.

Con questo sistema si ottiene il risultato di evitare che il cedente o il prestatore di servizi abbia la possibilità di incassare l'iva sulle vendite e di non versarla all'erario, allo stesso tempo, però, non viene intaccato il meccanismo generale dell'iva volto da un lato a tassare il consumatore finale e dall'altro ad essere neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nella filiera produttiva.

La necessità di introdurre nel nostro ordinamento il meccanismo del reverse charge è nata da una pratica di evasione fiscale molto frequente nel nostro paese. Nel settore edile, infatti, era frequente che le società subappaltatrici, una volta incassata l'iva dall'appaltatore, si rendessero irreperibili rendendo il recupero dell'imposta praticamente impossibile. Il legislatore ha pertanto deciso di utilizzare il meccanismo del reverse charge sia nell'edilizia sia nei settori che generano operazioni particolarmente a rischio di evasione.

<b>APPLICAZIONE DELL'IVA CON REVERSE CHARGE</b>	
<b>(Compravendita tra soggetti passivi)</b>	
ADEMPIMENTI CEDENTE	ADEMPIMENTI CESSIONARIO
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Emissione fattura senza Iva</li> <li>- Registrazione fattura nel registro vendite</li> <li>- Nessuna rilevazione di Iva a debito</li> <li>- Nessun versamento Iva (sull'operazione)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Integrazione fattura del cedente o autofattura</li> <li>- Registrazione fattura nel <u>registro acquisti e vendite</u></li> <li>- Rilevazione Iva a credito e a debito</li> <li>- Versamento dell'iva (sull'operazione) solo in caso di indetraibilità</li> </ul>

**- Principali casi in cui è obbligatorio applicare il reverse charge**

L'art. 17 del D.P.R. 633/1972 dispone l'applicazione del reverse charge per una serie di operazioni ben definite.

**Il comma 2°** dell'articolo in rassegna dispone che: *“Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. nel caso delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione, il committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni.”*

In base alla norma richiamata sono soggette al reverse charge:

1. le **compravendite di beni e le prestazioni di servizi “generici”** (ex art. 7-ter D.P.R. 633/1972) poste in essere tra soggetti passivi Iva residenti in paesi diversi ed appartenenti all’Unione Europea. (ad esempio: cedente/prestatore Italiano e cessionario/committente tedesco e viceversa).
2. **Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti nell’Unione Europea**. (ad esempio: cedente/prestatore Statunitense e cessionario/committente Italiano). Analogamente, per le cessioni di beni l’operazione deve essere territorialmente rilevante. Ad esempio l’inversione contabile trova applicazione per la cessione di un terreno edificabile sito in Italia effettuata da una società statunitense nei confronti di una società con sede in Italia. In questo caso la società italiana deve emettere ai sensi del citato art. 17 un’autofattura e procedere alla “doppia” registrazione (nel libro degli acquisti e delle fatture).

L’inversione contabile non si applica, invece:

- se il prestatore/cedente eroga il servizio tramite stabili organizzazioni situate nel territorio dello Stato;
- alle cessioni di beni rilevanti territorialmente in Italia effettuate nei confronti di coloro che non sono in possesso della soggettività passiva ai fini Iva (es. società statunitense che cede un terreno edificabile nei confronti di un soggetto privato);
- alle importazioni di beni. In questo caso l’Iva deve essere assolta in dogana sulla base del valore dichiarato.

**Il comma 5°** dispone l’applicazione del reverse charge per *“le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all’articolo 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”*.

Quanto ai materiali e prodotti d’oro, va precisato che la norma si applica esclusivamente ai semilavorati e dunque all’oro destinato ad una successiva lavorazione prima di essere venduto al consumatore finale. Rientrano in questa categoria, inoltre, anche gli acquisti di rottami di gioielli destinati alla fusione e successiva affinazione.

**Il comma 6°** elenca una serie di operazioni sottoposte ad inversione contabile:

- a) *“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;”*

Rientrano in questa norma solamente i **contratti di subappalto** per le attività edilizie comprese nella sezione F della tabella Ateco 2007 se poste in essere non occasionalmente (cfr Circ. 45 del 30 luglio 2007 Assonime). L’impresa appaltatrice che fattura direttamente al committente, dunque, dovrà applicare l’Iva in fattura normalmente.

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;”*

Questa disposizione fa riferimento alle compravendite di fabbricati, in tutti i casi in cui il cedente abbia esercitato l'opzione per l'applicazione dell'iva.

b) *“alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641.”*

Per apparecchiature terminali si intendono telefoni cellulari in grado di connettersi ad una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche (agenzia delle entrate circolare n.59/E 2010).

Devono considerarsi escluse dall'applicazione del reverse charge, inoltre, le cessioni effettuate nei confronti dell'utilizzatore finale del prodotto, sia esso soggetto passivo Iva o meno.

c) *“alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;”*

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.59/E 2010 ha chiarito che rientrano in questa fattispecie solamente le cessioni di “componenti di personal computer cui possono ricondursi i concetti di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”.

Devono considerarsi **escluse** dall'applicazione del reverse charge, pertanto, **le cessioni di personal computer**.

Tale interpretazione deriva dal fatto che le disposizioni legislative nazionali, che derogano al normale funzionamento del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto, devono essere espressamente autorizzate dalla Commissione Europea. Nel caso in esame la Commissione ha autorizzato il reverse charge solo con riferimento ai componenti e non alle cessioni di personal computer.

Anche per questa categoria di operazioni sono escluse le cessioni di componenti effettuate nei confronti dell'utilizzatore finale del prodotto, sia esso soggetto passivo Iva o meno.

d) *“alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.”*

Questa disposizione normativa non trova applicazione in quanto non è stata autorizzata dalla Commissione Europea.

Nei casi sopracitati, ad eccezione degli acquisti di beni e servizi da soggetti residenti al di fuori della comunità europea, è sempre prevista **l'integrazione della fattura** in luogo dell'autofatturazione.

E' necessario evidenziare, tuttavia, che l'acquirente è comunque tenuto ad emettere l'autofattura se il venditore non emette fattura entro i termini stabiliti per legge.

Per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari, ad esempio, se il venditore non emette fattura entro un mese dall'effettuazione dell'operazione (o del pagamento) l'acquirente è obbligato ad autofatturare.

- **Scritture contabili.**

Una volta compreso appieno il meccanismo dell'inversione contabile non risulta particolarmente complicata la rilevazione in contabilità delle operazioni sottoposte a reverse charge.

Per quanto riguarda le scritture del venditore è necessario evidenziare che l'operazione dovrà essere rilevata allo stesso modo di una qualsiasi operazione esente.

Si ipotizza che  $\alpha$  ceda a  $\beta$  un bene al prezzo di 10.000, l'aliquota Iva è del 21% ma l'operazione è soggetta a reverse charge.

Il venditore  $\alpha$ , emettendo fattura senza addebito dell'Iva, dovrà rilevare esclusivamente il credito verso  $\beta$ :

crediti verso $\beta$	a	ricavi di vendita	10.000€
-----------------------	---	-------------------	---------

**l'acquirente**, dovendo integrare la fattura del fornitore con Iva e dovendola registrare sia nel registro delle fatture di vendita che in quello delle fatture d'acquisto, rileverà:

1. Il debito verso il fornitore :

c/acquisti	a	debiti verso $\alpha$	10.000€
------------	---	-----------------------	---------

2. L'importo dell'Iva sia a credito che a debito:

Iva c/acquisti	a	Iva c/vendite	2.100€
----------------	---	---------------	--------

- **Conclusioni**

L'inversione contabile è una particolare **modalità di assolvimento** dell'Iva, prevista per una serie di operazioni ben definite, applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate tra soggetti passivi Iva.

Questa particolare modalità di assolvimento del tributo consiste nel trasferire sull'acquirente del bene/servizio una serie di **adempimenti necessari alla liquidazione dell'imposta**.

L'acquirente è obbligato ad **integrare la fattura** del venditore (emessa senza l'indicazione dell'Iva) riportando l'aliquota, l'importo dell'imposta e in alcuni casi anche la base imponibile. In alternativa dell'integrazione è prevista, per determinate operazioni, l'emissione di un nuovo documento (**autofattura**) da parte dell'acquirente.

La fattura integrata, ovvero l'autofattura, deve essere registrata dall'acquirente **sul registro iva/acquisti e contemporaneamente sul registro iva/vendite**. Detta "doppia registrazione" comporta la rilevazione sia di **Iva a credito** che di **Iva a debito**.

L'acquirente è tenuto a **liquidare periodicamente l'Iva** secondo le regole ordinarie facendo attenzione a valutare correttamente la **detraibilità o indetraibilità dell'Iva a credito** generata dall'operazione soggetta a reverse charge.

Il venditore, invece, non rileverà alcuna Iva a debito in relazione alle sole operazioni soggette a reverse charge.

Ulteriori delucidazioni o approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti dagli **iscritti all'Accademia di Ragioneria**.

**Il Redattore**  
**Dott. Alessandro Corona**

**Il Presidente della Fondazione**  
**Prof. Paolo Moretti**