



NOTA OPERATIVA N. 2/2015

OGGETTO: *Novità in tema di Reverse charge.*

- Introduzione

L' **IVA** è un'imposta che, da un punto di vista economico, grava sul consumatore finale. Tuttavia, il soggetto passivo dell'imposta, cioè colui che è tenuto a versare il tributo all'Erario, e ad adempiere ad una serie di obblighi sostanziali e formali, è il **cedente/prestatore** che agisce nell'esercizio di un'attività d'impresa, arte o professione.

Il **Reverse charge, o inversione contabile**, è una particolare **modalità di assolvimento dell' IVA**, prevista per particolari operazioni individuate dal **D.P.R. 633/1972**, che esonera il cedente/prestatore da alcuni obblighi connessi al tributo.

La **legge di stabilità 2015** (legge n.190/2014) **ha ampliato le operazioni per le quali risulta obbligatoria l'applicazione dell'inversione contabile.**

Un'altra interessante novità, per i contribuenti che applicano la normativa in oggetto, deriva da una sentenza della Corte di Giustizia Europea (sentenza c-272/13), recentemente commentata dall'Amministrazione Doganale. A seguito della citata sentenza, infatti, **l'Agenzia delle Dogane non potrà pretendere l' IVA non assolta in dogana, se questa è stata assolta con il meccanismo del Reverse charge.**

- Modalità applicative e scritture contabili.

Con il Reverse charge, gli obblighi relativi all'assolvimento dell' IVA sono adempiuti non dal cedente/prestatore, come avviene nella maggior parte dei casi, ma dai cessionari/committenti.

Il motivo dell'introduzione di questa particolare norma sta nell'esigenza di prevenire frodi relative al versamento dell' IVA. In alcuni particolari settori, infatti, era frequente che il soggetto normalmente tenuto al versamento dell' IVA si rendesse irreperibile prima che il Fisco riuscisse a recuperare le somme dovute.

Nei casi espressamente previsti dalla legge, dunque, il cedente/prestatore non deve addebitare l'imposta in fattura, annotando, sul documento fiscale, che l'operazione è soggetta ad "inversione contabile". La fattura di vendita dovrà poi essere registrata nel registro Iva con le altre fatture emesse.

Il cessionario/committente, una volta ricevuta la fattura, deve integrarla indicando l'imposta dovuta mediante l'applicazione dell'aliquota relativa alla tipologia di prestazione ricevuta.

La fattura integrata, dunque, dovrà essere **registrata sia sul registro degli acquisti sia su quello delle fatture emesse.** In questo modo l'IVA a credito registrata sarà esattamente pari all'IVA a debito **rendendo, di fatto, l'operazione neutrale per il soggetto passivo tenuto alla doppia annotazione** (a meno che non ci siano dei limiti di detraibilità, oggettivi o soggettivi).

Questa procedura appena indicata è valida per tutte le operazioni soggette a Reverse charge **ad eccezione delle cessioni di beni o prestazioni di servizi rese da soggetti stabiliti fuori dalla comunità europea.**

Gli acquisti di servizi e beni da soggetti Extra-UE, nei casi in cui tali operazioni siano territorialmente rilevanti in Italia, dovranno essere rilevati mediante l'emissione di un'autofattura (e non mediante l'integrazione del documento emessa dal cedente/prestatore).

Con l'autofatturazione il cessionario/committente emette un vero e proprio documento fiscale a sé intestato, con l'indicazione dell'imponibile e dell'imposta (sempre che non si tratti di operazioni non imponibili).

L'autofattura, così come avviene per le altre operazioni soggette a Reverse charge, sarà poi registrata sia sul registro vendite che sul registro acquisti.

Da un punto di vista contabile il cedente prestatore dovrà semplicemente rilevare la voce di ricavo e il credito verso il cessionario/committente in quanto non viene attuato il meccanismo della rivalsa.

Credito verso cliente "A"	A	Ricavi	xxx
---------------------------	---	--------	-----

Il cessionario/committente rileverà invece il costo, il debito verso il fornitore e contemporaneamente sia l'IVA a credito che l'IVA a debito generata dalla doppia annotazione.

Diversi	A	Diversi	
Costi			XXX
Iva a credito			YYY
	A	Debito v/s fornitore "B"	XXX
	A	Iva a debito	YYY

Va evidenziato, infine, che il **Reverse charge si applica esclusivamente alle operazioni effettuate tra soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni.**

Non deve essere mai applicato se l'acquirente è un privato.

APPLICAZIONE DELL'IVA CON REVERSE CHARGE	
(Compravendita tra soggetti passivi)	
ADEMPIMENTI CEDENTE	ADEMPIMENTI CESSIONARIO
✓ Emissione fattura senza IVA con indicazione "inversione contabile"	✓ Integrazione fattura del cedente o autofattura
✓ Registrazione fattura nel registro vendite	✓ Registrazione fattura nel <u>registro acquisti e vendite</u>
✓ Nessuna rilevazione di IVA a debito	✓ Rilevazione IVA a credito e a debito
✓ Nessun versamento IVA (sulla specifica operazione)	✓ Versamento dell'IVA(sull'operazione) solo in caso di indetraibilità

- Operazioni soggette al Reverse charge.

Le operazioni sottoposte ad inversione contabile sono state ampliate a decorrere dal 01/01/2015. L'intento del Legislatore è quello di ampliare il più possibile questa metodologia di assolvimento dell'imposta al fine ostacolare l'attuazione di frodi ai danni del Fisco.

Di seguito sono elencate le vecchie e le nuove operazioni da sottoporre a Reverse charge previste dall'art. 17 comma 2, del D.p.r. 633/1972.

- Ai sensi del comma 2, del citato articolo, sono soggette a Reverse charge **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, se rese da soggetti non residenti a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.**

Come visto in precedenza se il cedente/prestatore è un soggetto EXTRA-UE si dovrà emettere un'autofattura, mentre se il cedente/prestatore è un soggetto UE basterà integrare la fattura ricevuta.

Non rientrano in questa casistica le seguenti operazioni:

1. Cessioni/prestazioni di servizi erogati mediante stabile organizzazione in Italia.
2. Cessioni/prestazioni di servizi erogati a privati.
3. Importazioni di beni per le quali l'IVA viene assolta in dogana.

▪ Ai sensi del comma 5 sono assoggettate a Reverse charge le **cessioni di oro industriale.**

Le cessioni di oro da investimento, invece, sono soggette ad inversione contabile solo se il cedente ha esercitato l'opzione per l'imponibilità. In assenza di tale opzione, infatti, la cessione di oro da investimento è un'operazione esente.

Le fatture emesse dal soggetto passivo dovranno sempre avere la dicitura "inversione contabile" ovvero "operazione esente ex-art.10".

▪ Il comma 6 dell'art. 17, alla lettera a), disciplina invece il Reverse charge in edilizia. **Sono tenuti ad applicare l'inversione contabile i subappaltatori che prestano servizi ad imprese appaltatrici che svolgono attività di costruzione, o ad altre imprese subappaltatrici.**

La circolare 11/2007 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **rientrano in questa categoria le attività edilizie comprese nella sezione F della tabella ATECO 2007.**

Dunque, il Reverse charge si applica se sussistono entrambi i requisiti:

1. Le due società devono svolgere attività edilizie di cui alla sezione F della tabella ATECO.
2. La prestazione deve essere eseguita in seguito a un contratto di subappalto.

L'appaltatore, invece, fatturerà normalmente (con IVA) al cliente finale appaltante (almeno che l'attività non rientri nei casi di cui alla lettera a-ter).

▪ La lettera a-bis), del comma 6, del citato art.17, fa riferimento, invece, alle **cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati per le quali il cedente abbia scelto di applicare l'IVA**, mediante opzione nell'atto di vendita.

L'opzione è esercitabile sulle cessioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese di costruzione e di ristrutturazione, se trascorsi 5 anni dall'ultimazione dei lavori, e sulle cessioni di fabbricati strumentali per natura (anche se il cedente non è l'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile).

▪ **Di nuova introduzione la lettera a-ter) che prevede l'applicazione del Reverse charge alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici.**

Questa disposizione si applica **a partire dal 1° gennaio 2015**; ciò significa che dovranno essere fatturate con Reverse charge tutte le operazioni effettuate e fatturate da tale data.

Le prestazioni di servizi effettuate precedentemente a tale data ma fatturate nel 2015 dovranno comunque essere soggette ad inversione contabile in quanto l'operazione si considera effettuata, ai sensi dell'art.6, al momento del pagamento ovvero al momento dell'emissione della fattura.

Per quanto riguarda le prestazioni di **servizi di pulizia si deve sottolineare che queste devono riguardare edifici o porzioni di essi**. Quindi, la disposizione si applicherà anche a prestazione di pulizie effettuate nei confronti di uffici professionali a condizione che la prestazione sia posta in essere nei confronti di un soggetto passivo IVA.

I servizi di pulizia erogati a privati, tra cui i condomini, rimangono sottoposti alla normativa ordinaria così come i servizi di pulizia non eseguiti su edifici (es. autolavaggio).

Con riferimento alle **prestazioni di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici** è necessario confrontare la disposizione di cui alla lettera a).

La lettera a) infatti prevede l'applicazione del Reverse charge in edilizia, per tutte le attività di cui alla sezione F (ATECO 2007), in presenza di contratti di subappalto.

La nuova disposizione, invece, a prescindere dall'esistenza di contratti di subappalto, amplia il Reverse charge a tutte le attività di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici effettuati tra soggetti passivi d'imposta.

I codici attività interessati dalla nuova normativa sono i seguenti :

- **43.1..** : Demolizione e preparazione del cantiere edile.
- **43.2..** : Installazione di impianti elettrici, idraulici ed altri lavori di costruzione e installazione.
- **43.3..** : Completamento e finitura di edifici.

La nuova disposizione dovrà essere applicata, comunque, anche se l'attività prevalente del prestatore è diversa da quelle indicate.

In assenza di chiarimenti ufficiali non pare certa l'applicazione della norma in esame anche alle attività di manutenzione ordinaria/straordinaria degli edifici.

▪ Le lettere b) c) d), del comma 6, già introdotte dalla Legge Finanziaria 2007 riguardano:

- **telefoni cellulari e accessori;**
- **personal computer e accessori;**
- **materiali e prodotti lapidei provenienti direttamente da cave e miniere.**

Per l'applicazione del Reverse charge a queste tipologie di operazioni era necessaria l'autorizzazione della Commissione Europea.

Tale autorizzazione è stata ottenuta, tuttavia, solo per le seguenti cessioni:

- 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).
- Dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati a consumatori finali.

Per le cessioni di personal computer e materiali e prodotti lapidei, invece, l'applicazione del Reverse charge non è stata autorizzata dalla Commissione. Per queste fattispecie, dunque, la disposizione normativa non è applicabile.

▪ **Di nuova introduzione sono anche le disposizioni di cui alle lettere d-bis), d-ter), d-quater) dell'articolo in rassegna.**

Queste individuano le seguenti operazioni:

- **trasferimenti di quote emissione di gas a effetto serra;**
- **trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;**
- **alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore.**

L'Agenzia delle Entrate, in occasione del video forum di Italiaoggi del 22 gennaio 2015, ha specificato che le cessioni di certificati verdi, titoli di efficienza energetica e delle garanzie di origine rientrano nella disposizione di cui alla lettera d-ter).

Per queste operazioni l'applicazione del Reverse charge è prevista **per 4 anni a partire dal 2015.**

▪ La disposizione che prevede l'applicazione dell'inversione contabile alle **cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3)** entrerà in vigore solo dopo l'approvazione della Commissione Europea.

Per queste operazioni dunque la norma non è ancora applicabile. Peraltro, essa non incontra il favore di molti produttori che si troverebbero sistematicamente a credito d'imposta e con conseguenti problemi di liquidità.

▪ Per completare l'analisi delle principali operazioni soggette ad inversione contabile **va menzionato l'art.74, comma 7, che dispone l'applicazione del Reverse charge anche ad altre particolari operazioni** (cessioni di rottami, avanzi di materiali ferrosi etc.).

La legge di stabilità 2015 ha ampliato anche questa categoria di operazioni introducendo le cessione di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivo al primo.

- Il Reverse charge e i depositi IVA dopo la sentenza c-272/13.

In tema di Reverse charge risulta interessante commentare brevemente la **sentenza c-272/13 della Corte di Giustizia Europea** che è stata recentemente **trattata nella Circolare 16/2014 dell'Agazia delle Dogane**.

La sentenza in oggetto riguarda l'utilizzo del Reverse charge in caso di importazione mediante depositi IVA. Tuttavia, il principio alla base della pronuncia dei giudici europei potrebbe avere degli effetti anche in altri ambiti di applicazione.

Con i depositi IVA è possibile custodire e sottoporre a lavorazione dei beni, senza che questi siano assoggettati ad IVA, fino a quando non vengano estratti dal deposito.

Quando i beni sono estratti da un cessionario Italiano e i beni sono venduti da un cedente Extra-Ue il cessionario è tenuto ad emettere autofattura e ad utilizzare il meccanismo del Reverse charge per assolvere l'IVA.

In sostanza, in questo modo anziché versare l'imposta in dogana, come avviene normalmente per le importazioni di beni, si assolve l'IVA mediante inversione contabile.

L'Agazia delle Dogane, fino all'emanazione della sentenza citata, riteneva di poter richiedere il pagamento dell'IVA qualora i beni non fossero transitati materialmente nel deposito IVA e il cessionario avesse assolto l'IVA mediante Reverse charge (e non mediante versamento in dogana).

La Corte di Giustizia ha censurato tale comportamento in quanto l'utilizzo del Reverse charge, se fatto senza scopi fraudolenti, determina il regolare assolvimento dell'imposta.

L'Agazia delle Dogane, dunque, non potrà chiedere nuovamente il versamento dell'IVA assolta con inversione contabile, se mancano elementi che provino un tentativo di frode, e potrà irrogare esclusivamente sanzioni per il ritardato versamento.

Con la Circolare 16/2014, tuttavia, l'Amministrazione Doganale ha di fatto circoscritto la validità del principio richiamato ai soli casi di utilizzo dei depositi IVA.

La sentenza sembra però voler stabilire un principio generale ben più ampio, applicabile non soltanto ai casi di importazione tramite i depositi fiscali.

- Conclusioni

Il Reverse charge, introdotto nel nostro ordinamento atto a prevenire violazioni fiscali in particolari settori, è oggi un meccanismo per assolvere l'IVA sempre più utilizzato.

La “Legge di Stabilità” ha ampliato il numero di attività da sottoporre ad inversione contabile ed è presumibile che nel corso degli anni le operazioni interessate aumenteranno ancora.

È, pertanto, importante conoscere sia le modalità di applicazione, sia le attività interessate al fine di prevenire errori e sanzioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Gli iscritti all'Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti