
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

11. REVERSE CHARGE - SPLIT PAYMENT

INQUADRAMENTO GENERALE ►

Le procedure di autofatturazione e di inversione contabile (o "*reverse charge*") si applicano ad alcune operazioni, interne e con l'estero. L'inversione contabile si manifesta in tre modalità distinte: *reverse charge* "interno" per le operazioni nazionali, il *reverse charge* "esterno" per le operazioni effettuate da soggetti stabiliti nell'Unione europea, l'autofatturazione per le operazioni effettuate da soggetti stabiliti in Paesi diversi dalla UE e rilevanti nel territorio nazionale. L'effetto di tali procedure è il trasferimento del debito d'imposta dal soggetto che effettua l'operazione al cessionario o committente.

REVERSE CHARGE ESTERNO ►

Per "*reverse charge*" esterno si intende il procedimento di inversione contabile applicabile alle prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo stabilito nell'Unione europea ad un soggetto passivo italiano e che si considerano effettuate nel territorio dello Stato.

REVERSE CHARGE INTERNO ►

Per "*reverse charge*" interno si intende il procedimento di inversione contabile tra due soggetti passivi italiani che effettuano alcuni tipi di operazioni individuate dalla legge per prevenire il rischio di frodi ed evasione. Il mancato pagamento e trasferimento dell'IVA dal cessionario al cedente impedisce la sottrazione dell'imposta all'Erario.

SPLIT PAYMENT ►

Nel suo meccanismo essenziale, lo *split payment* prevede che, in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Pubbliche amministrazioni, per i quali queste non siano debitori d'imposta, cioè, escluse le operazioni soggette al regime di *reverse charge*, l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture deve essere versata dalla Pubblica Amministrazione acquirente direttamente all'Erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta. Con DL 50/2017 il regime è stato esteso anche alle società partecipate da enti pubblici e per le prestazioni di servizi soggette a ritenuta alla fonte a titolo di acconto.

AUTOFATTURAZIONE ►

L'autofatturazione consiste nell'emissione della fattura da parte di un soggetto passivo stabilito in Italia per le cessioni beni e prestazioni effettuate da soggetti passivi non stabiliti nell'UE e che si considerano effettuate nei territori dello Stato.

INADEMPIMENTI E REGIME SANZIONATORIO ►

Per il corretto funzionamento del meccanismo di inversione contabile è necessario rispettare determinati obblighi formali e sostanziali, il cui inadempimento può condurre a diverse ipotesi sanzionatorie. A riguardo, nell'ottica di un sistema fiscale più equo, il Legislatore ha riformato, nel 2016, il sistema sanzionatorio tributario, in attuazione dei principi di tassatività e di proporzionalità delle sanzioni rispetto all'effettiva gravità dei comportamenti.

ADEMPIMENTI ►

- 1) Emissione della fattura in modalità *reverse charge*
- 2) *Split payment*

RIFERIMENTI ►

DPR 633/72, art. 17 ss.; DLgs. 471/97, art. 6; DLgs. 472/97, art. 3; dir. 2006/112/CE artt. 193, 199, 199-bis; DLgs. 158/2015, art. 15; L. 208/2015, art. 1; DLgs. 24/2016; Corte di Giustizia UE 17.7.2014 C-272/13; Corte di Giustizia UE 11.12.2014, C-590/13; Corte di Giustizia UE 9.7.2015, C-183/14.

► INQUADRAMENTO GENERALE

Le procedure di **inversione contabile** (o “*reverse charge*”) e di **autofatturazione** si applicano ad alcune operazioni, interne e con l'estero (art. 17 del DPR 633/72, rubricato “*Debitore d'imposta*”, nel testo in vigore dal 3.3.2016).

La normativa IVA regola, inoltre, ulteriori ipotesi di autofatturazione e di inversione contabile, non contemplate dal citato art. 17, che ricorrono, per esempio, in caso di autoconsumo “esterno” di beni, di commercio di rottami e di altri materiali di recupero.

Per tali operazioni, in applicazione del regime dell'inversione contabile, non avviene alcun pagamento di IVA tra il prestatore ed il beneficiario di servizi. Quest'ultimo è **debitore** dell'IVA a monte per le operazioni effettuate, pur potendo in linea di principio detrarre questa stessa imposta in modo tale che all'amministrazione tributaria non sia dovuto alcun importo.

In sostanza avviene una mutazione del debitore di imposta verso l'Erario, che normalmente coincide con il cedente/fornitore che la riceve con il pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente, mentre in questo caso **il debitore diviene direttamente il cessionario/committente**. Il meccanismo si perfeziona con l'emissione della fattura da parte del cedente/prestatore senza l'addebito dell'imposta, la quale deve essere integrata dal destinatario del documento contabile. La *ratio* del meccanismo contabile risiede in esigenze di contrasto all'evasione fiscale e di semplificazione. Attraverso esso, infatti, si evita il trasferimento delle somme corrispondenti all'imposta che nei diversi passaggi commerciali potrebbero essere incassate dal soggetto passivo e sottratte al versamento. In merito alle modalità applicative del meccanismo di inversione contabile, occorre distinguere il *reverse charge* previsto per le **operazioni interne** da quello applicabile alle **operazioni con l'estero** (nella specie, a quelle con controparti stabilite in altri Paesi UE). Inoltre, l'inversione contabile deve essere tenuta distinta dalle ipotesi di autofatturazione previste per le operazioni effettuate con soggetti extra UE.

**Attenzione**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il meccanismo del *reverse charge* non trova applicazione alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti previsti dalla legge IVA (ad esempio, annotazione delle fatture, tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti).

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai soggetti esonerati dagli adempimenti contabili si porrebbe in contrasto con la *ratio* agevolativa e con le finalità di semplificazione previste dalle norme speciali.



A titolo esemplificativo, fra i soggetti esonerati dall'applicazione del meccanismo del *reverse charge* rientrano:

- i produttori agricoli, con volume di affari non superiore a 7.000 euro;
- i soggetti che esercitano attività di intrattenimento;
- i soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, che, nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro (circ. 27.3.2015 n. 14/E).

► REVERSE CHARGE “ESTERNO”

Per *reverse charge* esterno si intende il procedimento di inversione contabile applicato alle operazioni che intervengono tra soggetti passivi italiani e soggetti passivi stabiliti in altri Paesi membri dell'Unione europea.

La medesima procedura di assolvimento dell'imposta prevista, per gli **acquisti intracomunitari**, si applica sia alle cessioni di beni sia a tutte le prestazioni di servizi (anche “non generiche”) rese da un soggetto passivo europeo nel territorio dello Stato (artt. 46 e 47 DL 331/93).

La procedura di integrazione e registrazione della fattura richiede di (circ. Agenzia delle Entrate 3.5.2013 n. 12):

- **numerare la fattura** del fornitore europeo e integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'IVA, calcolata secondo l'aliquota applicabile (art. 46 co. 1 DL 331/93);
- **annotare la fattura**, come sopra integrata, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro IVA vendite (art. 23 DPR 633/72), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera (art. 47 co. 1 primo periodo DL 331/93);
- **annotare la stessa fattura integrata**, distintamente, anche nel registro IVA acquisti (art. 25 DPR 633/72), al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante (art. 47 co. 1 terzo periodo DL 331/93). La fattura potrà essere annotata, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l'imposta è divenuta esigibile (art. 19 co. 1 DPR 633/72 e circ. Agenzia delle Entrate 29.7.2011 n. 37);
- **emettere autofattura** entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione - nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore europeo entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione - ed annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (artt. 46 co. 5 e 47 co. 1 secondo periodo DL 331/93).

Occorre distinguere tale meccanismo dall'obbligo di **autofatturazione** previsto in capo al cessionario o committente in caso di acquisti di beni o servizi, territorialmente rilevanti in Italia, da **fornitori stabiliti in Paesi Extra-Unione europea** (circ. 3.5.2013 n. 12/E).



Attenzione

Il meccanismo del *reverse charge* opera anche nel caso in cui il cedente o prestatore estero è identificato ai fini IVA in Italia mediante l'**identificazione diretta** o la **nomina di un rappresentante fiscale**, che non fanno venire meno la qualifica di “non residente” del fornitore (circ. 18.3.2010 n. 14 e 21.6.2010 n. 36, quesito n. 31; ris. 20.2.2015 n. 21/E; risposta 24.1.2020 n. 11).

Di conseguenza, il **documento** emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero, residente nella Unione europea

(o fuori dalla Unione europea), per una cessione effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA residente in Italia, è irrilevante come fattura ai fini IVA e, quindi, deve essere richiesta, direttamente al fornitore estero, la fattura emessa (ris. 20.2.2015 n. 21/E; circ. 3.5.2013 n. 12/E; ris. 25.8.2010 n. 89/E; circ. 18.3.2010 n. 14/E; circ. 21.6.2010 n. 36/E).

Indice di ultimazione della prestazione

La fattura emessa dal prestatore UE può essere assunta come indice di ultimazione dell'operazione **anche in assenza di pagamento** da parte del cessionario/committente italiano (circ. 35/E/2012 e circ. 12/E/2013).



Attenzione

La procedura di integrazione e di registrazione assume come punto di riferimento non il momento di effettuazione o di esigibilità dell'imposta, ma il mese di ricevimento della fattura (circ. 35/E/2012).

▷ *Si veda anche il cap. 7 “Effettuazione delle operazioni”.*

Obbligo di identificazione del cessionario/committente

Il meccanismo dell'inversione contabile non trova applicazione nel caso in cui le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, siano effettuate da un **soggetto passivo non residente** e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi che siano anch'essi stabiliti fuori del territorio dello Stato. In tale caso, torna applicabile la regola generale di cui al primo comma dell'articolo 17 che individua il debitore dell'imposta nel cedente o prestatore, il quale, essendo un soggetto estero, dovrà assolvere i propri obblighi mediante identificazione diretta o nomina di un rappresentante fiscale (art. 17 co. 3).

Reverse charge esterno nei settori particolari

Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale impostazione è derogata “tutte le volte in cui, in forza di disposizioni speciali, il debitore di imposta sia espressamente individuato, anche per le operazioni fra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario o committente”. Il dubbio interpretativo era stato sollevato in riferimento alle **cessioni di rottami e di altri materiali di recupero**, per le quali si prevede che “al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo nel territorio dello Stato” (art. 74 co. 7 DPR 633/72).

Tuttavia, la soluzione offerta dall'Agenzia è estensibile agli altri settori (es. mercato dell'oro, subappalti edili, ecc.) rispetto ai quali l'IVA è dovuta dal destinatario del bene o del servizio, in luogo del cedente o del prestatore (art. 17 co. 5, 6 e 7 DPR 633/72). In questi casi, sostiene l'Agenzia, le operazioni rientrano oggettivamente nel meccanismo dell'inversione contabile e “**il debitore** dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel **cessionario**, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e del fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia”. Il cessionario non stabilito, per assolvere l'obbligo d'imposta, “dovrà **identificarsi** ai fini IVA in Italia oppure dovrà provvedere alla nomina di un **rappresentante fiscale**” (ris. 28/E/2012).

**Attenzione**

La Suprema Corte sostiene, invece, che dal tenore letterale della norma si evince che ai fini dell'applicazione del regime dell'inversione contabile alle operazioni di **cessioni di materiale ferroso** (e, quindi, più in generale in tutte le ipotesi di *reverse charge* interno) non è sufficiente la mera qualifica di soggetto passivo del cessionario o committente, ma occorre anche che quest'ultimo sia **stabilito nel territorio dello Stato** (Cass. 28.5.2020 n. 10152).

Inapplicabilità delle sanzioni

Non si applicano sanzioni nei casi di (circ. Agenzia delle Entrate 21.5.2013 n. 16):

- integrazione della fattura anteriormente all'effettuazione dell'operazione;
- emissione dell'autofattura “da regolarizzazione” prima che sia decorso il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, a condizione che sussistano obiettive condizioni di incertezza in relazione all'individuazione del momento di conclusione dell'operazione, ovvero per un errore scusabile nella sua individuazione.

► **REVERSE CHARGE “INTERNO”**

Il *reverse charge* interno corrisponde alle ipotesi di inversione contabile previste per le operazioni tra soggetti passivi **stabiliti in Italia**.

Il meccanismo è applicabile a specifici settori nei quali è più alto il rischio di evasione.

1. Operazioni soggette al “reverse charge”

Le operazioni soggette a “*reverse charge*” sono:

- le **cessioni “interne” di rottami, di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo, e di altri materiali di recupero** per le quali è previsto il pagamento dell'imposta da parte del cessionario, soggetto passivo IVA, comprese le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili, aventi per oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi (art. 74 co. 7 e 8 DPR 633/72);
- le **cessioni “interne” di oro da investimento** (poste in essere dai soggetti che producono e commerciano oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento), imponibili IVA per opzione, e relative prestazioni di intermediazione, effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta, nonché le cessioni “interne” di oro diverso da quello da investimento (c.d. “oro industriale”) e di argento puro, effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta (art. 17 co. 5 DPR 633/72);
- le prestazioni di servizi rese, nel **settore edile**, dai subappaltatori, senza addebito d'imposta (art. 17 co. 6 lett. a) DPR 633/72);
- le prestazioni di servizi rese di **pulizia, demolizione**, installazione impianti e completamento relative ad edifici (art. 17 co. 6 lett. a-ter) DPR 633/72);
- le prestazioni di servizi rese dalle **imprese consorziate** (art. 17 co. 6 lett. a-quater) DPR 633/72);
- le prestazioni di servizi diverse dalle precedenti effettuate tramite contratti di appalto, sub-appalto, affidamento a soggetti consorziati caratterizzati

- da prevalente utilizzo di manodopera presso la sede e con l'utilizzo dei beni strumentali del committente, esclusi gli enti pubblici (art. 17 co. 6 lett. a-quinquies) DPR 633/72;
- i trasferimenti di **quote di gas a effetto serra** (art. 17 co. 6 lett. d-bis), d-ter) e d-quater);
 - le **cessioni di fabbricati** (o di porzioni di fabbricato) abitativi o strumentali, individuate dall'art. 10 co. 1 nn. 8-bis e 8-ter DPR 633/72, imponibili IVA su opzione del cedente (art. 17 co. 6 lett. a-bis) DPR 633/72);
 - le cessioni, non al dettaglio, di **dispositivi elettronici**:
 - a) apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative (art. 17 co. 6 lett. b) DPR 633/72);
 - b) console da gioco, tablet PC e laptop, ovvero di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (art. 1 co. 1 lett. c.) del DLgs. 24/2016, applicabile alle operazioni effettuate a partire dal 2.5.2016, ex art. 2, co. 1 del DLgs. 24/2016);
 - le operazioni che saranno **soggette a reverse charge previa autorizzazione della Commissione UE**;
 - le operazioni, riguardanti **beni e servizi esposti alle frodi**, per le quali il Legislatore europeo concede agli Stati membri la facoltà di estendere l'applicazione del *reverse charge* (art. 199-ter dir. 2006/112/CE introdotto dalla dir. 2018/1695/UE).



Attenzione

Le disposizioni contenute nella lettera a-quater) e quinquies) sarebbero dovute entrare in vigore successivamente alla data di rilascio dell'autorizzazione da parte del Consiglio Europeo. Entrambe le disposizioni, tuttavia, hanno ricevuto il **parere negativo della Commissione Europea** (comunicazioni COM (2018) 484 del 21.6.2018 e COM (2020) 243 del 22.6.2020). Il Legislatore, nel modificare la disciplina IVA sull'inversione contabile, nell'ottica di rafforzare il contrasto alle frodi, ha inoltre:

- previsto la possibilità di **estendere il meccanismo del reverse charge** ad ulteriori e specifiche operazioni, secondo le modalità e le procedure stabilite dal Legislatore europeo (art. 17 co. 7 e 9 DPR 633/72, in vigore dal 3.3.2016);
- **circoscritto** l'applicazione del *reverse charge*, introdotta per determinate fattispecie (vale a dire, le cessioni di telefoni cellulari, oppure di console da gioco, tablet PC e laptop, ovvero di dispositivi a circuito integrato e, inoltre, i trasferimenti di quote di gas ad effetto serra), alle **operazioni compiute fino al 31.12.2018, termine inizialmente prorogato al 30.6.2022 dall'art. 2 co. 2-bis DL 119/2018, poi ulteriormente ampliato al 31.12.2026 ai sensi dell'art. 22 DL 73/2022** (art. 17 co. 8 DPR 633/72, in vigore dal 3.3.2016);
- **abrogato**, in mancanza delle necessarie autorizzazioni rilasciate dalle istituzioni europee, le disposizioni che prevedevano l'applicazione del *reverse charge* alle **cessioni sia di materiali e prodotti lapidei**, direttamente

provenienti da cave e miniere, sia di **beni effettuate verso ipermercati, supermercati e discount alimentari** (art. 1 co. 1 lett. d) DLgs. 11.2.2016 n. 24).

1.1 Subappalti edili

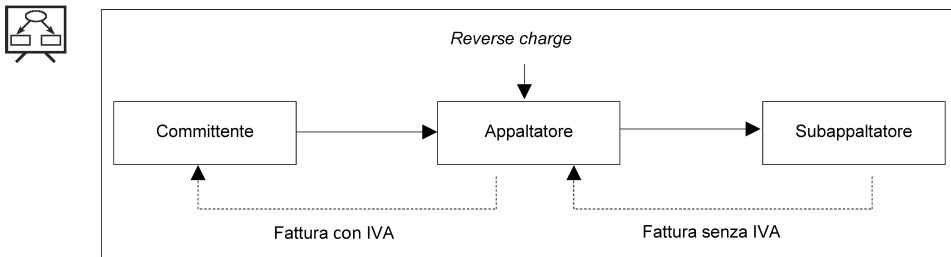
Si applica il "reverse charge" per le **prestazioni di servizi**, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti (art. 17 co. 6 lett. a) DPR 633/72):

- delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili;
- ovvero dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

Il *reverse charge* può essere applicato solo nel caso in cui le prestazioni di servizi siano relative a **beni immobili**. Ove, invece, i servizi siano realizzati su **beni diversi dagli immobili** (ad esempio navi o piattaforme galleggianti) l'imposta deve essere applicata secondo le **regole ordinarie**, atteso che, in tali casi, l'attività non è riconducibile al settore edile (ris. Agenzia delle Entrate 16.6.2008 n. 245).

Schema base

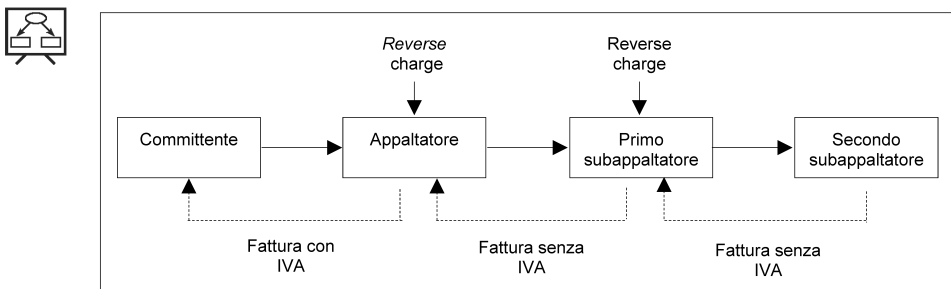
Nella figura che segue è esposto lo schema base, relativo al rapporto di subappalto stipulato dall'appaltatore nei confronti del subappaltatore.



Inversione contabile nel rapporto di subappalto

Rapporto di subappalto posto in essere dal subappaltatore

Nella figura che segue, lo schema base è integrato con l'ulteriore rapporto di subappalto posto in essere dal subappaltatore.

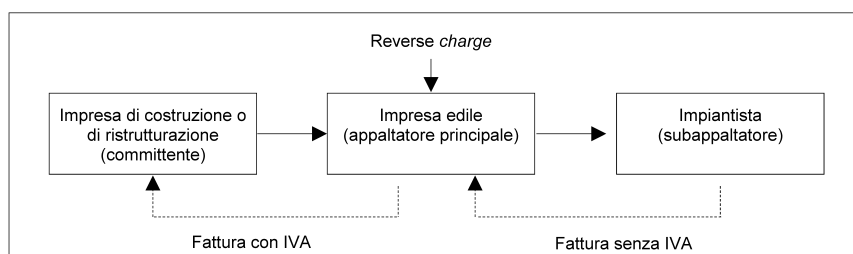


Inversione contabile nel rapporto di subappalto posto in essere dal subappaltatore

Caso concreto

Nella figura che segue è esposto un caso concreto, che vede coinvolti, in qualità di:

- committente, l'impresa di costruzione (o di ristrutturazione);
- appaltatore principale, l'impresa edile;
- subappaltatore, l'impresa che realizza gli impianti elettrici ed idraulici.



Caso concreto

Ambito applicativo

Il “reverse charge” si applica alle prestazioni di servizi rese, nel settore edile, dal subappaltatore all’appaltatore o, nel rapporto di subappalto posto in essere dal secondo subappaltatore nei confronti del primo.

Sono **escluse** (circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2006 n. 37):

- le prestazioni rese direttamente, in forza di un **contratto d’appalto**, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione (es. impresa che acquista un terreno per la successiva edificazione di un immobile e conclude un contratto d’appalto con altra impresa per la realizzazione del fabbricato stesso);
- le prestazioni d’opera intellettuale **rese da professionisti** (in quanto, per loro natura, non possono essere definite come prestazioni di manodopera e risultano comunque estranee alle tipologie di attività rilevanti ai fini dell’applicazione dell’inversione contabile, tali da estrinsecarsi in apporti materiali che concorrono alla realizzazione del manufatto);
- le forniture di beni con **posa in opera** (in quanto qualificate come cessioni di beni e non come prestazioni di servizi, laddove la posa in opera assuma una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene).

Sono tenuti all’applicazione del “reverse charge” i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici ATECOFIN (ora ATECO) riferiti alla sezione “Costruzioni” (sezione F).

Inoltre, il sistema in esame si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto **subappaltatore** che operi in uno dei settori indicati nella sezione F nei confronti di un altro soggetto IVA, operante nei medesimi settori, che agisca, a sua volta, quale appaltatore, o subappaltatore.

Pertanto, entrambi i soggetti devono appartenere al comparto dell’edilizia, non rilevando tanto il codice attività in concreto adottato (che rappresenta solo un requisito formale), quanto l’oggetto della prestazione, riconducibile - per l’appunto - ai codici previsti dalla sezione F (risposta 14.4.2020 n. 104). Il *reverse charge* non può essere applicato tra le **società consorziate** e la società

consortile, nel ribaltamento dei costi relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi riferiti a lavori edili di ristrutturazione appaltati dalla società consortile. In tal caso, infatti, occorre considerare che i rapporti posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative analoghe non configurano subappalti, mentre, affinché possa essere applicato il meccanismo del *reverse charge* è necessario che si configuri un subappalto in cui intervengano almeno tre soggetti: il committente, l'appaltatore e il subappaltatore (ris. Agenzia delle Entrate 10.10.2008 n. 380).



FATTISPECIE	AGENZIA DELLE ENTRATE
Costruzione e installazione di infissi	circ. 16.2.2007 n. 11
Prestazioni edili poste in essere all'interno dei rapporti associativi	circ. 4.4.2007 n. 19
Forniture di beni con posa in opera	ris. 28.6.2007 n. 148
Installazione e manutenzione di impianti idraulico-sanitari	ris. 5.7.2007 n. 154
Contratto di affidamento a <i>general contractor</i>	ris. 5.7.2007 n. 155 (si veda però l'art. 1 co. 162 della L. 244/2007)
Installazione, manutenzione e riparazione di impianti di allarme	ris. 11.7.2007 n. 164
Appalto, prestazione d'opera e fornitura di beni con posa in opera	ris. 13.7.2007 n. 172
Noleggio di ponteggi	ris. 26.7.2007 n. 187
Manutenzione ordinaria e straordinaria su fabbricati abitativi	ris. 11.9.2007 n. 243
Contratto di avvalimento stipulato tra società del gruppo	ris. 18.10.2007 n. 295
Nolo con operatore (c.d. "nolo a caldo")	risposta Ministero Economia e Finanze 24.10.2007 n. 5-01646 e ris. 3.8.2007 n. 205
<i>Franchising</i> di servizi	ris. 25.10.2007 n. 303
Costruzione e montaggio di prefabbricati	ris. 4.3.2008 n. 76
Prestazioni rese dalla società costruttrice nei confronti della società immobiliare di investimento	ris. 14.3.2008 n. 97
Operazioni di <i>project financing</i>	ris. 18.3.2008 n. 101
Contratto di affidamento a <i>general contractor</i>	ris. 28.3.2008 n. 111
Subappalto di lavori edili accessori alle attività principali del contratto di appalto	ris. 28.3.2008 n. 113
Modello " <i>in house providing</i> "	ris. 16.4.2008 n. 155
Realizzazione di scavi per opere civili per la costruzione di una centrale termoelettrica	ris. 24.4.2008 n. 173
Realizzazione di opere civili connesse alla costruzione di una centrale elettrica	ris. 24.4.2008 n. 174

REVERSE CHARGE “INTERNO”

FATTISPECIE	AGENZIA DELLE ENTRATE
Installazione e manutenzione di impianti idraulico-sanitari ed antincendio	ris. 16.6.2008 n. 245
Fornitura di beni con posa in opera	ris. 16.6.2008 n. 246
Contratto di fornitura con posa in opera	ris. 20.6.2008 n. 255
Associazioni temporanee di imprese (ATI)	ris. 10.10.2008 n. 380
Contratto di “global service”	ris. 12.11.2008 n. 432

Appaltatori e subappaltatori non residenti

Se l'appaltatore e il subappaltatore sono **entrambi soggetti esteri**, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di *reverse charge*, è tenuto ad **identificarsi** direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale, come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 11/2007 (art. 17 co. 3 del DPR 633/72).



Attenzione

Si ricorda, a tal proposito, l'orientamento contrario espresso dalla Cassazione con sentenza del 28.5.2020 n. 10152 (v. paragrafo “*Reverse charge esterno*”).

Il subappaltatore, ove sia un soggetto europeo senza stabile organizzazione in Italia, che abbia effettuato esclusivamente prestazioni di servizi nell'ambito del settore edile (assoggettate al regime di “*reverse charge*”) nei confronti di un appaltatore (o di altro subappaltatore) stabilito in Italia, può chiedere il rimborso (art. 38-bis2 DPR 633/72).

▷ *Si veda il cap. 42 “Rimborsi a soggetti non residenti”.*

Associazione Temporanea d'Imprese (ATI)

Non è applicabile il *reverse charge* in presenza di un'Associazione Temporanea d'Impresa (ATI) che si pone come subappaltatore diretto con esecuzione delle opere rimessa alle singole imprese associate, in quanto tra queste ultime e la capogruppo non si configura un contratto di subappalto bensì di **mandato** (ris. Agenzia delle Entrate 16.6.2008 n. 246).

Nel caso in cui un'Associazione Temporanea d'Imprese (ATI), priva di rilevanza esterna, stipuli un contratto di appalto in esecuzione del quale la società capogruppo si limiti a fornire i beni dalla stessa prodotti, mentre la posa in opera degli stessi è affidata ad altra impresa dell'ATI, soltanto quest'ultima deve applicare il *reverse charge* (ris. Agenzia delle Entrate 20.6.2008 n. 255).

Fornitura di beni con posa in opera

L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che devono ritenersi escluse dal *reverse charge* le forniture di beni, con **posa in opera**, in quanto tali operazioni, nel sistema IVA, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene. Inoltre, al fine della corretta qualificazione dell'operazione, l'Amministrazione finanziaria ha sottolineato che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla **causa contrattuale**, rintracciabile dal

complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. Quindi, in estrema sintesi, quando lo scopo principale è rappresentato dalla cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile quale cessione con posa in opera. Al contrario, se la **volontà contrattuale** è quella di addivenire ad un **risultato diverso** e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale.

In tali casi, l'Agenzia delle Entrate ritiene opportuno valutare se le parti abbiano inteso attribuire **prevalenza all'attività lavorativa prestata**, oppure all'elemento della materia, senza che sia di per sé dirimente il dato oggettivo del raffronto tra valore della materia impiegata e valore dell'opera prestata.

Specificando, altresì, che è configurabile il **contratto di appalto**, ove la fornitura della materia costituisce un semplice mezzo per la produzione dell'opera ed il lavoro è lo scopo essenziale del negozio, in modo che le modifiche da apportare al bene consistono non già in accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarlo alle specifiche esigenze del committente della prestazione, ma sono tali da dare luogo ad un servizio che, sotto il profilo qualitativo, assume valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte (circ. 22.12.2015 n. 37/E; circ. 14/E/2015).

In definitiva, nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare, occorre fare riferimento alla **volontà contrattualmente espressa dalle parti**.

1.2 Prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento relative ad edifici

L'estensione del regime del *reverse charge* a questa categoria di prestazioni di servizi è stata introdotta con la legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014).

Le attività finalizzate al completamento di edifici sono principalmente le prestazioni di servizi ma non possono considerarsi escluse le cessioni di beni (art. 17 co. 6 lett. a-ter) DPR 633/72).

La nuova fattispecie di inversione contabile, sotto il profilo oggettivo resta legata al settore dell'edilizia abbandonando, però, sotto il profilo soggettivo, il necessario vincolo con contrattuale del subappalto. Il meccanismo di fatturazione senza addebito di imposta, per tali operazioni, può essere applicato da tutti i soggetti passivi anche se non sono legati da un contratto di subappalto come invece è previsto per le altre operazioni relative al settore dell'edilizia (art. 17 co. 6 lett. a) DPR 633/72).

Se, da un lato viene meno la limitazione soggettiva, dall'altro quella oggettiva deve essere considerata in maniera restrittiva, e cioè dei **servizi**:

- **espressamente previsti** dalla disposizione (**pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento**). L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in presenza di un unico contratto di appalto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi, in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si deve procedere alla **scomposizione delle operazioni**, individuando

le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*, in quanto il meccanismo dell'inversione contabile costituisce la regola prioritaria. Tuttavia, in una logica di semplificazione, qualora non sia possibile procedere alla scomposizione (nell'ipotesi, ad esempio, di un contratto unico di appalto avente ad oggetto la costruzione di un edificio, ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia), trovano applicazione le regole ordinarie, anche con riferimento alla prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (circ. 27.3.2015 n. 14, circ. 22.12.2015 n. 37);

- relativi a **edifici**. In materia fiscale non esiste alcuna definizione di edificio. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, al fine di circoscrivere l'ambito oggettivo di applicazione della norma, torna utile fare riferimento all'art. 2 del DLgs. 192/2005 di “Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia”, che definisce l'edificio come “un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”. Tale definizione appare in linea con i chiarimenti già forniti dall'Amministrazione finanziaria, ove è stato precisato che per “edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome” (circ. 27.3.2015 n. 14, ris. n. 46/E/1998).



Attenzione

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare del 22.12.2015 n. 37, per risolvere le problematiche riguardanti l'applicazione del meccanismo di inversione contabile (*reverse charge*) nell'ambito del settore edile, ha ritenuto opportuno fornire, nel dettaglio, chiarimenti relativi a:

- trattamento da riservare a determinati interventi edilizi, inquadrabili nell'ambito della categoria delle manutenzioni straordinarie;
- demolizione e realizzazione di una nuova costruzione;
- distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi;
- parcheggi interrati e parcheggi collocati su lastrico solare dell'edificio;
- attività di derattizzazione, spurgo e rimozione neve;
- installazione di impianti posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio;
- attività di manutenzione e riparazione di impianti;
- impianti fotovoltaici;
- installazione e manutenzione degli impianti antincendio;
- sostituzione delle componenti di un impianto;

- installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio;
- prestazioni rese da soggetti terzi;
- *reverse charge* e beni significativi;
- diritti fissi di chiamata e interventi di manutenzione con canone di abbonamento;
- allacciamento ed attivazione dei servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua.

Reverse charge e classificazione ATECO

Per l'individuazione delle prestazioni di cui alla lettera a-ter) sopra elencate, in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, si ritiene, in conformità, peraltro, ai criteri adottati in sede di Relazione Tecnica, che debba farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella **ATECO 2007**. Tale criterio deve, quindi, essere assunto al fine di individuare le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative a edifici. Secondo l'Amministrazione finanziaria, i soggetti passivi che effettuano i **servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi a edifici**, devono applicare il *reverse charge*, indipendentemente dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.

Tuttavia, qualora il prestatore del servizio svolga sistematicamente attività ricomprese nelle classificazioni ATECO relative alle prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, ma tali attività non siano state comunicate all'Amministrazione finanziaria, le stesse dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, con l'obbligo, da parte dello stesso prestatore di procedere all'adeguamento del codice ATECO.

Inoltre, secondo l'Agenzia delle Entrate, il sistema dell'inversione contabile si applica a prescindere dalla circostanza che le prestazioni siano rese:

- **dal subappaltatore 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;
- **nei confronti di un contraente generale** a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

In più, come risulta dalla relazione tecnica alla legge di Stabilità 2015, per le prestazioni di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici, il sistema dell'inversione contabile si applica a prescindere:

- dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti;
- dalla tipologia di attività esercitata.



Attenzione

L'attività dell'impresa, che effettua lavori di opere murarie per il committente, nell'ambito di un ampliamento di un edificio, rientrante nel codice attività 43.39.01 "altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.", se riferita ad edifici, deve essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile (Camera dei Deputati - 5-08065 - Interrogazione. Risposta del 10.3.2016).

Fattispecie escluse dal meccanismo del reverse charge

Restano **escluse** dall'ambito applicativo del *reverse charge*:

- le prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento, aventi ad oggetto **beni** (quali, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, ecc.) **che non rientrano nella nozione di edificio**, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.). Fermo restando che il meccanismo del *reverse charge* non si applica alle prestazioni di servizi di pulizia, installazione di impianti e demolizione relative a beni mobili di ogni tipo (circ. 27.3.2015 n. 14/E);
- le operazioni che rientrano nel regime di **non imponibilità IVA** e che, per l'effetto, non prevedono l'addebito dell'imposta al cessionario/committente. Infatti, atteso che lo scopo del *reverse charge* è quello di contrastare le frodi in particolari settori a rischio, esso non trova applicazione nei casi in cui tale rischio non sussiste. Il che avviene, ad esempio, nelle ipotesi dei servizi di pulizia, effettuati all'interno di edifici siti in porti o aeroporti, oppure nel caso di installazione di impianti negli stessi edifici. Pertanto, queste operazioni non sono soggette al meccanismo del *reverse charge*, perché rientrano nel regime di non imponibilità, regolato dalla norma nazionale, che non assoggetta ad IVA, tra l'altro, i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti, ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (circ. 22.12.2015 n. 37/E).

1.3 Cessioni di oro usato

L'art. 1 della L. 7/2000 ha operato una distinzione tra:

- **oro da “investimento”**, consistente in lingotti e/o placchette con un peso superiore a un grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi e monete d'oro pari o superiori a 900 millesimi coniate dopo il 1800, con determinate caratteristiche;
- **oro “diverso da quello da investimento” o “industriale”**, consistente in materiali d'oro in forma diversa e semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi destinati in ogni caso alla lavorazione industriale.

Disciplina IVA

In merito alla disciplina IVA applicabile alle cessioni di oro, si rileva che:

- alle cessioni di oro da “investimento” si applica il regime di **esenzione** da IVA, con possibilità di **opzione** per l'imponibilità, (art. 10 co. 1 n. 11 DPR 633/72). In caso di opzione, l'imposta è assolta secondo il meccanismo del *reverse charge* da parte di coloro che “producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento” (art. 17 co. 5 DPR 633/72);
- alle cessioni di oro “diverso da quello da investimento”, ovvero di oro “industriale” effettuate a favore di soggetti passivi si applica il regime di **imponibilità**, con assolvimento dell'imposta mediante *reverse charge*, come richiamato nella CM 29.12.99 n. 247/E (art. 17 co. 5 DPR 633/72);

- alle cessioni dei prodotti d'oro finiti, quali gioielli o altri prodotti da inserire in quanto tali nel circuito commerciale, è riservato il trattamento di **imponibilità** con assolvimento dell'imposta secondo le regole ordinarie, ovvero con applicazione del **regime del margine** nel caso in cui il bene sia usato e sia stato ceduto da un privato.

Applicazione del reverse charge

Riguardo alle modalità di applicazione dell'imposta secondo il meccanismo del *reverse charge* 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. La **fattura**, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e ss. e con l'indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere **integrata dal cessionario con l'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 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'art. 25 (art. 17 co. 5 DPR 633/72).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i **prodotti finiti d'oro usati**, ceduti a soggetti passivi che effettuano lavorazione di oro industriale, anche se non qualificabili sotto il profilo merceologico come “oro industriale” possono essere **assimilati**, ai fini IVA, a quest'ultimo prodotto, in considerazione dell'univoca destinazione del metallo prezioso alla lavorazione da parte del cessionario (ris. 28.11.2002 n. 375).

Il meccanismo del *reverse charge* è dunque applicabile da parte dei commercianti all'ingrosso e/o al dettaglio di preziosi, che acquistano (anche da gioiellerie) oggetti d'oro usati per poi rivenderli, sotto forma di rottami d'oro, a soggetti che operano nel settore dell'affinazione e del recupero di metalli preziosi.



Attenzione

La citata risoluzione ha precisato che la **cessione di oggetti d'oro, non più idonei ad essere inseriti nel circuito commerciale** e insuscettibili di utilizzazione da parte del consumatore finale, in quanto impiegati in un processo intermedio di lavorazione e trasformazione industriale, è assimilata alla cessione di “materiale d'oro” o “semilavorato”. Ne consegue che, per tale cessione, l'imposta è assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile (art. 17 co. 5 DPR 633/72).

Destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale

Un bene risulta **destinato “per vocazione” ad un processo intermedio di lavorazione** (ris. Agenzia delle Entrate 12.12.2013 n. 92):

- non solo qualora sia inidoneo oggettivamente ad essere inserito nel circuito commerciale, perché rotto o difettoso (come nel caso dei rottami);
- ma anche ogni qual volta, pur essendo un monile sano e non definibile in senso stretto come “rottame”, sia ceduto ad un operatore che effettua su di esso l'attività industriale di trasformazione e affinazione del metallo prezioso e lo lavora alla stregua di oro industriale.

In sostanza, la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, che rende applicabile il regime dell'inversione contabile alle relative cessioni, riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma **qualsiasi bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova** (sia esso integro ovvero rotto o difettoso, riparabile o meno), in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell'oro industriale.

Il **reinserimento di tali beni nel processo di lavorazione industriale** deve risultare in modo univoco e non dipendere dalla scelta dell'industria di affinazione. È quindi necessario che il cessionario svolga effettivamente sul bene d'oro usato (che gli è stato ceduto) attività di fusione e trasformazione industriale del metallo, dovendo ritenersi che tale circostanza sia l'unica che consente di assimilare, sotto il profilo del trattamento IVA, l'acquisto dei suddetti beni di oro usato ad un acquisto di oro industriale (semilavorato), soggetto al meccanismo dell'inversione contabile.

In proposito, i beni d'oro usati possono essere **ritenuti per vocazione** destinati ad un processo di trasformazione industriale ogniqualvolta il cessionario è un'azienda che effettua esclusivamente l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi, ovvero ogniqualvolta il cessionario è un'azienda di fabbricazione, titolare di marchio di identificazione ai sensi del DLgs. 251/99, che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso al fine di immettere in produzione nuovi oggetti d'oro recanti il proprio marchio di identificazione.

Diversamente, l'esercizio da parte di un'azienda dell'attività di trasformazione e, contestualmente, di commercializzazione dei beni usati esclude che i beni d'oro usati possano essere ritenuti per vocazione sempre destinati ad un **processo di trasformazione industriale**.

Non si applicheranno quindi, in tal caso, le disposizioni relative alle attività di affinazione e trasformazione dell'oro, pertanto, l'imposta è dovuta con il meccanismo del *reverse charge* solo nell'ipotesi in cui la rivendita di beni d'oro usati è finalizzata al processo industriale di fusione e successiva affinazione chimica per il recupero del materiale prezioso ivi contenuto (art. 17 co. 5 DPR 633/72).



Tale caso si verifica sia qualora l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi sia l'attività esclusiva svolta dall'azienda cessionaria, sia qualora l'attività di lavorazione industriale sia strumentale alla produzione di nuovi oggetti d'oro recanti il marchio di identificazione, di cui al DLgs. 251/99, dell'azienda cessionaria.

Applicazione del regime del margine

Di converso, nell'ipotesi in cui gli oggetti d'oro usati siano acquistati allo scopo di rivenderli e quindi gli stessi siano destinati al loro originario utilizzo senza che subiscano alcuna trasformazione, si deve applicare il regime del margine qualora il soggetto **“compro oro”** abbia acquistato da un privato consumatore o da altro soggetto che ha applicato il medesimo regime fiscale; ovvero, il regime IVA ordinario nel caso di acquisto da operatori commerciali che a loro volta non abbiano adottato il regime del margine.

1.4 Cessione di telefoni cellulari e microprocessori

Il Legislatore italiano nel 2006 aveva introdotto il *reverse charge* per le cessioni di (art. 1 co. 44 lett. a) L. 296/2006):

- **apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette a tassa sulle concessioni governative** (di cui all'art. 21 della tariffa DPR 641/72), nonché dei loro componenti ed accessori (art. 17 co. 6 lett. b) DPR 633/72);
- **personal computer e dei loro componenti ed accessori** (art. 17 co. 6 lett. c) DPR 633/72).

L'entrata in vigore di tale deroga all'art. 193 della dir. 2006/112/CE, era subordinata alla preventiva autorizzazione comunitaria.

Con la Decisione del Consiglio Europeo 22.11.2010 n. 2010/710/UE, l'Italia (oltre che l'Austria, la Germania e il Regno Unito) era stata autorizzata a designare quale debitore dell'IVA il soggetto passivo destinatario della cessione di:

- **telefoni cellulari**, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una **rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche**, con o senza altro utilizzo (art. 199-bis lett. c) dir. 2006/112/CE);
- **dispositivi a circuito integrato**, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (art. 199-bis lett. d) dir. 2006/112/CE).

In ogni caso, in seguito alla introduzione dell'art. 199-bis della dir. 2006/112/CE, tale deroga non necessita più di preventiva autorizzazione, ma rientra fra le ipotesi di *reverse charge* temporanee applicabile alle operazioni effettuate **sino al 31.12.2026**. Infatti, a decorrere dal 3.3.2016, è stato previsto il *reverse charge* con riferimento alle cessioni:

- di **apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre** di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative (lett. b);
- di **console da gioco, tablet PC e laptop**, nonché alle cessioni di **dispositivi a circuito integrato**, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (lett. c).

Dal 3.3.2016, pertanto, la previsione della lett. b) risulta più aderente alla nuova disciplina contenuta nell'art. 199-bis della dir. 2006/112/UE e alla decisione del Consiglio 22.11.2010 n. 2010/710/UE.

Ambito oggettivo

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, l'autorizzazione si riferisce ai dispositivi la cui funzione principale sia di permettere di fruire dei **servizi di fonia in mobilità**; i relativi **componenti ed accessori**, il cui richiamo è stato eliminato dal testo dell'art. 17 co. 6 lett. b) del DPR 633/72 in vigore dal 3.3.2016, non sono stati invece autorizzati autonomamente, ma vanno comunque assoggettati a *reverse charge* se ceduti unitamente ai telefonini, in applicazione del principio di **accessorietà** come previsto dalla ris. Agenzia delle Entrate 31.3.2011 n. 36 (art. 12 co. 1 DPR 633/72).

Riguardo ai **dispositivi a circuito integrato**, la definizione contenuta nella norma, come chiarito nella Agenzia delle Entrate (circ. 59/E/2010), è più ampia di quella autorizzata dal Consiglio UE (art. 17 co. 6 lett. c) DPR 633/72).

Di conseguenza, il *reverse charge* deve intendersi **limitato** ai 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”.



Benché l'autorizzazione richiami i microprocessori e le unità centrali di elaborazione, tali riferimenti vanno considerati a titolo esemplificativo, in quanto il sistema di inversione contabile si applica anche:

- ai beni destinati ad essere installati in apparati analoghi ai *personal computer*, come i *server* aziendali e, più in generale;
- ai dispositivi comunque riconducibili ai concetti di “circuiti integrati elettronici” (di cui al codice NC 8542 3190 00 della nomenclatura tariffaria e statistica e della tariffa doganale comune, di cui all'all. I del reg. 2658/87/CEE).

Il riferimento al predetto codice NC 8542 3190 ha inteso individuare, in modo più oggettivo possibile, al fine di soddisfare esigenze di certezze degli utenti, i dispositivi a circuito integrato che devono essere assoggettati all'obbligo di inversione contabile.

In considerazione delle ulteriori richieste di chiarimenti pervenute, per meglio definire l'ambito di applicazione del *reverse charge* ai beni in esame, è stato tuttavia escluso che il riferimento alla predetta voce doganale sia sufficiente ad individuare i dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione cui fa riferimento la decisione di esecuzione del Consiglio UE 22.11.2010. Devono, infatti, essere assoggettati all'obbligo di inversione contabile anche quei dispositivi a circuito integrato, quali componenti di *personal computer*, riconducibili al codice NC 8542 3110 (ris. Agenzia delle Entrate 7.2.2012 n. 13).



Attenzione

Più in generale, ai fini dell'applicazione del *reverse charge*, rileva l'oggettiva riferibilità dei beni di cui ai predetti codici NC a *personal computer* o apparati analoghi.

Il sistema dell'inversione contabile deve, pertanto, essere applicato a microprocessori e unità centrali di elaborazione individuati in base al codice NC 85423190 e 85423110 in quanto oggettivamente **idonei ad essere installati** in *personal computer* o apparati analoghi, a prescindere dalla loro effettiva destinazione ai predetti apparecchi e a prescindere dal fatto che siano destinati ad essere incorporati nei predetti apparecchi ovvero in altre apparecchiature (es. elettrodomestici).

Ambito soggettivo

Il *reverse charge* si applica alle sole cessioni poste in essere nelle fasi di commercializzazione precedenti la vendita al dettaglio, purché - ovviamente - il cessionario sia un **soggetto passivo**.

Le **cessioni al dettaglio** restano, pertanto, **escluse** dall'inversione contabile, caratterizzate “per la destinazione del bene al cessionario-utilizzatore finale, ancorché soggetto passivo” (circ. Agenzia delle Entrate 59/2010, § 2).

Commercianti al minuto

Considerando che il *reverse charge* non si applica nella fase del dettaglio, sono esclusi dal relativo obbligo i commercianti al minuto, ossia quelli "autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante" (ris. 36/E/2011). In tale ipotesi, infatti, i beni in oggetto sono, di regola, ceduti direttamente ad acquirenti-utilizzatori finali, anche se soggetti passivi (art. 22 co. 1 n. 1 DPR 633/72).

Soggetti diversi dai commercianti al minuto

Il sistema di inversione contabile resta, inoltre, precluso quando le cessioni sono poste in essere, da soggetti diversi dai commercianti al minuto, direttamente nei confronti degli **utilizzatori finali**.



Rispetto ai telefoni cellulari, tale ipotesi si verifica esclusivamente quando la cessione di uno o più telefonini sia accessoria alla fornitura del "traffico telefonico"; in caso, però, di cessione di più telefonini allo stesso acquirente, titolare di una o più SIMCARD, il rapporto di accessorietà che legittima l'esclusione del *reverse charge* presuppone che il numero di telefoni ceduti non sia superiore al 10% del numero delle SIMCARD cedute al titolare dell'utenza telefonica.

Si considera, comunque, accessoria alla fornitura del "traffico telefonico" anche la cessione di telefonini effettuata in sostituzione di altri telefoni già ceduti nell'ambito del medesimo rapporto di fornitura del "traffico telefonico".



Per i dispositivi a circuito integrato, il *reverse charge* si applica se le relative cessioni sono anteriori alla loro installazione in prodotti (nella specie, *personal computer* o apparati analoghi) destinati al consumatore finale. In proposito, è irrilevante la circostanza che il cessionario, dopo l'acquisto, intenda provvedere o meno - anche in esecuzione di una prestazione di riparazione e manutenzione - all'installazione o all'assemblaggio su prodotti destinati al consumo finale.

Di conseguenza, il cessionario (ris. 36/E/2011):

- in sede di acquisto, assolve l'imposta con il meccanismo del *reverse charge*;
- in caso di eventuale rivendita:
 - emette fattura senza IVA, se la rivendita ha per oggetto i suddetti dispositivi a circuito integrato;
 - emette fattura con IVA, se la rivendita ha per oggetto un bene complesso, nel quale i dispositivi a circuito integrato sono stati incorporati;
- per le prestazioni di servizi (es. riparazione) rese utilizzando i dispositivi a circuito integrato, emette fattura con IVA.

1.5 Cessione di console di gioco, tablet PC e laptop

L'art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72 ha portata innovativa nella parte in cui estende, **a decorrere dal 2.5.2016** (art. 2 co. 1 DLgs. 24/2016), il *reverse charge* alle cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop (circ. Agenzia delle

Entrate 25.5.2016 n. 21). L'art. 199-bis della dir. 2006/112/CE ha previsto che **fino al 31.12.2026**, gli Stati membri possono stabilire che il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le operazioni di cui alla lett. h) dell'art. 199-bis della dir. 2006/112/CE.

Il Legislatore nazionale si è avvalso di tale facoltà estendendo il *reverse charge* non solo alle cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione (circ. Agenzia delle Entrate 59/E/2010 e circ. 36/E/2011), ma anche alle cessioni di console, tablet PC e laptop (circ. Agenzia delle Entrate 21/E/2016).

Ambito oggettivo

Il *reverse charge* è applicabile alle cessioni, territorialmente rilevanti in Italia, effettuate tra soggetti passivi, dei seguenti prodotti:

- a) console da gioco (NC 9504 50 00);
- b) tablet PC (NC 8471 30 00);
- c) laptop (NC 8471 30 00).

Ai fini dell'individuazione dei predetti beni, **non rileva la denominazione “commerciale”**, bensì la circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata (NC).

Ambito soggettivo

Per effetto dell'applicazione del *reverse charge*, il destinatario della cessione territorialmente rilevante, se **soggetto passivo d'imposta**, è **obbligato all'assolvimento dell'imposta**, in luogo del cedente. Pertanto:

- a) il **cedente è tenuto ad emettere fattura** senza addebito di imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e ss. del DPR 633/72 e il richiamo all'art. 17 co. 6 lett. c) DPR 633/72;
- b) il **cessionario dovrà integrare la fattura** con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi (artt. 23 o 24 DPR 633/72), entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al medesimo mese; il medesimo documento è annotato, ai fini della detrazione, anche nel registro degli acquisti (art. 25 DPR 633/72).

L'obbligo del *reverse charge* trova applicazione **per le sole cessioni dei beni in questione effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio** (circ. Agenzia delle Entrate 21/E/2016), analogamente a quanto già precisato dall'Agenzia delle Entrate (circ. 59/E/2010 e ris. 36/E/2010).

L'ampia facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 199-bis dir. 2006/112/CE e l'utilità del *reverse charge* al fine di evitare e scoraggiare eventuali tentativi di frode, nonché di semplificare la procedura di riscossione dell'IVA, giustificano che il meccanismo del *reverse charge* non trovi applicazione per la fase del commercio al dettaglio, la cui attività è di regola caratterizzata da una frequenza tale da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile in ragione della qualità di soggetto passivo del cessionario-cedente.

1.6 Reverse charge e nuovo regime forfetario

Il Legislatore ha introdotto, a partire **dall'1.1.2015**, un nuovo regime forfetario nel sistema IVA. In dettaglio, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, i soggetti passivi che applicano tale regime forfetario sono, tra l'altro, **esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi di legge**, ad eccezione degli **obblighi di numerazione** e di **conservazione** delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. Per tali soggetti rimane, quindi, **obbligatoria l'emissione della fattura** (senza addebito dell'IVA a titolo di rivalsa), che dovrà riportare l'annotazione "operazione in franchigia da IVA" con l'indicazione del riferimento normativo. Per quanto riguarda gli acquisti, conseguentemente, non potrà essere esercitato il **diritto alla detrazione dell'IVA** sulle relative fatture.

Dall'impianto normativo, sopra illustrato, discende che **non si applica il reverse charge** alle **cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti che applicano il regime forfetario**. Qualora, invece, tali soggetti acquistino beni o servizi in regime di *reverse charge*, gli stessi saranno tenuti ad assolvere l'imposta secondo tale meccanismo e, non potendo esercitare il diritto alla detrazione, dovranno effettuare il versamento dell'imposta a debito (circ. 27.3.2015 n. 14/E).



Attenzione

I **"contribuenti minimi"** - il cui **regime è abrogato dal 1.1.2016** - per le cessioni effettuate non applicano il *reverse charge*, fermo restando l'obbligo di certificazione dei corrispettivi, da adempiere senza l'addebito dell'imposta.

Il contribuente minimo che assume la veste di **cessionario** deve, invece, versare l'IVA entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (circ. Agenzia delle Entrate 59/2010).

1.7 Trasferimenti di quote di certificati CO2

La legge di Stabilità 2015 ha introdotto delle nuove fattispecie di *reverse charge* nel settore dei c.d. **certificati bianchi e verdi**:

- trasferimenti di quote di **emissioni di gas a effetto serra** e di altre unità (art. 17 co. 6 lett. d-bis) e lett. d-ter) DPR 633/72);
- trasferimenti di **"Titoli di Efficienza Energetica"** (TEE), nel settore del gas e dell'energia elettrica (art. 17 co. 6 lett. d-quater) DPR 633/72).

In queste ipotesi, l'applicazione del *reverse charge* è circoscritta alle operazioni effettuate fino al 31.12.2026 ai sensi dell'art. 22 del DL 73/2022 (art. 17 co. 8 DPR 633/72, in vigore dal 3.3.2016).

La cessione dei suddetti titoli viene effettuata senza addebito dell'imposta in regime di *reverse charge* "interno" ed il cessionario stabilito in Italia è soggetto all'obbligo di auto fatturazione.

1.8 Cessioni di pallets recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo

Il Legislatore, con una evidente finalità antifrode, ha esteso, **con decorrenza dall'1.1.2015**, il meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, non è richiesta la condizione che i beni in questione (pallets) siano inutilizzabili rispetto alla loro originaria destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione, essendo sufficiente, in questo caso, che il pallet sia ceduto in un ciclo di utilizzo successivo al primo. Peraltro, secondo l'Amministrazione finanziaria, con l'espressione **cicli di utilizzo successivi al primo**, si intende fare riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del pallet nuovo. Ciò in quanto il bene - essendo normalmente sottoposto al trasporto, magazzinaggio, selezione, ecc. - è di fatto un bene recuperato ad un ciclo di utilizzo successivo al primo. Conseguentemente, tutte le fasi di rivendita, successive alla prima, devono essere assoggettate al regime dell'inversione contabile (circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14/E).

1.9 Prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate

La legge di Stabilità 2016 ha ampliato il regime di *reverse charge* alle **prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate**, nei confronti del consorzio di appartenenza, che si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura secondo il meccanismo dello *split payment*.

L'efficacia della modifica normativa era subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga (art. 17, co. 6, lett. a-quater) integrato dalla L. 208/2015 art. 1 co. 128), non rientrando fra le operazioni per le quali gli Stati membri possono stabilire, senza alcun limite temporale, che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia il cessionario o il committente in luogo del cedente o prestatore (art. 199 dir. 2006/112/CE), né fra quelle - a carattere temporaneo - per le quali gli Stati membri possono prevedere l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* (art. 199-bis dir. 2006/112/CE).

Tuttavia, la Commissione Europea, con la Comunicazione 484 del 21.6.2018, ha negato l'autorizzazione poiché “l'Italia non ha dimostrato la necessità della misura di deroga al fine di evitare le frodi o semplificare le procedure per i soggetti passivi e/o per le amministrazioni fiscali a norma dell'articolo 395, Direttiva IVA, la richiesta non soddisfa le condizioni di cui al suddetto articolo”.

Ambito soggettivo

Si precisa, in ogni caso, che, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, i consorzi a cui il co. 128 della legge di Stabilità 2016 si riferisce sono unicamente:

- i **consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro**;
- i **consorzi stabili**, costituiti anche in forma di società consortili ai sensi dell'art. 2615-ter c.c., **tra imprenditori individuali, anche artigiani, società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro**;
- i **consorzi ordinari** di concorrenti di cui all'art. 2602 c.c.

Sono, pertanto, esclusi dall'ambito di applicazione della norma i raggruppamenti temporanei di imprese (di cui all'art. 37 DLgs. 12.4.2006 n. 163) e le imprese aderenti al contratto di rete (di cui all'art. 3, co. 4-ter, del DL 10.2.2009 n. 5, convertito con modificazioni dalla L. 9.4.2009 n. 33) (circ. Agenzia delle Entrate 18.5.2016 n. 20/E).



Attenzione

Il Legislatore ha, inoltre, **abrogato** la disposizione che prevedeva l'**estensione del reverse charge** alle **cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati, supermercati e discount alimentari**.

La scelta deriva dal fatto che la Commissione europea ha negato all'Italia l'autorizzazione ad introdurre, nell'ordinamento nazionale, la misura speciale che, in deroga al regime IVA ordinario, prevedeva l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile in relazione alle forniture ai cosiddetti grandi dettaglianti, cioè, ipermercati, supermercati e discount. La deroga doveva essere applicabile a tutti i tipi di beni di consumo, forniti ai grandi dettaglianti, destinati ad essere venduti da questi ultimi ai consumatori finali.

Analogamente, in assenza dell'autorizzazione rilasciata dalla Commissione europea, è stata **abrogata** la norma che stabiliva l'applicazione dell'inversione contabile alle **cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere** (art. 17 co. 6 lett. d) e lett. d-quinquies) DPR 633/72, abrogate dall'art. 1 co. 1 lett. d) DLgs. 24/2016; Commissione Europea, Doc. 22.5.2015, COM(2015) 214 final).

1.10 Reverse charge e cash accounting

La normativa prevede il **differimento dell'esigibilità dell'IVA** (c.d. "regime IVA per cassa" o "*cash accounting*") per i soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di altri soggetti passivi IVA e che, avendo realizzato **nell'anno precedente un volume di affari non superiore a 2 milioni di euro**, hanno esercitato apposita opzione.

A riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il regime dell'IVA per cassa non è applicabile alle operazioni per le quali l'imposta è applicata secondo regole peculiari.

In particolare, per quanto riguarda le operazioni soggette al *reverse charge*, il cedente o prestatore non può oggettivamente applicare il differimento dell'esigibilità dell'imposta, in quanto il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

Pertanto, il meccanismo dell'inversione contabile, costituendo una **deroga alle modalità ordinarie di assolvimento dell'imposta**, esclude l'applicabilità del regime di *cash accounting*.

Con la conseguenza che, se i soggetti che hanno optato per l'IVA per cassa, dall'1.1.2015, realizzano operazioni che, per effetto delle nuove disposizioni introdotte dalla legge di Stabilità 2015, rientrano nel meccanismo del *reverse charge*, relativamente a tali operazioni non potranno più applicare il regime di *cash accounting*.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate, ha puntualizzato che, ai fini dell'applicabilità del meccanismo del *reverse charge*, il **momento di effettuazione delle operazioni** deve essere verificato secondo le regole generali.

Quindi, le operazioni effettuate fino al 31.12.2014 - per le quali in base alla nuova normativa troverebbe applicazione, a partire dall'1.1.2015, il meccanismo del *reverse charge* - restano soggette al regime del *cash accounting* (circ. 27.3.2015 n. 14/E).

1.11 Reverse charge ed esportatore abituale

Secondo l'Agenzia delle Entrate, nel caso di cessioni all'esportazione, qualora la lettera di intento inviata dall'esportatore abituale sia emessa con riferimento ad operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile, relativamente a tali operazioni troverà applicazione la disciplina del *reverse charge*, che, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria. Conseguentemente, per tali operazioni **non potrà essere utilizzato il plafond**.

Può verificarsi, inoltre, il caso di un esportatore abituale che riceva dai fornitori delle fatture ove non sia facile scindere (anche per ragioni di formulazione del contratto) la parte soggetta al regime del *reverse charge* da quella soggetta all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie. In questa ipotesi, in presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla **scomposizione dell'operazione oggetto del contratto**, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*.

Ciò in quanto, precisa l'Amministrazione finanziaria, il meccanismo dell'inversione contabile costituisce la regola prioritaria. In tale ipotesi, pertanto, le singole prestazioni (ad es. demolizione, installazione di impianti e opere di completamento), ancorché formano oggetto di un unico contratto di appalto, devono essere distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, perché soggette, in via autonoma, al meccanismo dell'inversione contabile (circ. 27.3.2015 n. 14/E).

Fermo restando, che in presenza di un unico contratto d'appalto per il quale non è possibile procedere alla scomposizione dell'operazione, torna applicabile l'IVA secondo le regole ordinarie.

2. Adempimenti

2.1 Obblighi del cedente/prestatore

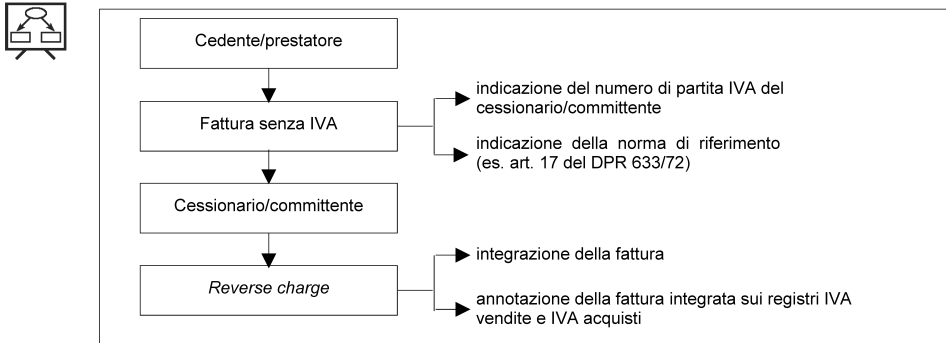
Il cedente/prestatore deve **emettere la fattura**, per le operazioni soggette al meccanismo del *reverse charge* osservando le seguenti condizioni:

- non deve recare l'**addebito** dell'imposta;
- deve contenere l'**annotazione** "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di riferimento (art. 17 co. 5 o 6 DPR 633/72).

2.2 Obblighi del cessionario/committente

Il cessionario/committente, una volta ricevuta la fattura, deve:

- integrarla con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- annotarla:
 - nel **registro delle fatture emesse**, entro il mese di ricevimento, ovvero anche successivamente, ma, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese (art. 23 DPR 633/72);
 - nel **registro degli acquisti**, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione (art. 25 DPR 633/72).



Reverse charge

3. Modalità compilazione dichiarazione annuale IVA

Nel Mod. IVA 2022, le operazioni effettuate con applicazione del *reverse charge* sono indicate nel **rigo VE35**. In particolare:

- il campo 1 accoglie il totale delle operazioni;
- il campo 2 riguarda le cessioni di rottami e altri materiali di recupero (art. 74 co. 7 e 8 DPR 633/72);
- il campo 3 riguarda le cessioni di oro e argento per le quali si rende applicabile il regime in commento;
- nel campo 4 sono indicate le prestazioni di servizi rese nel settore edile da subappaltatori (art. 17 co. 6 lett. a) DPR 633/72);
- nel campo 5, sono indicate le cessioni di fabbricati strumentali (art. 17 co. 6 lett. a-bis) DPR 633/72);
- nel campo 6 sono indicate le cessioni di telefoni cellulari (art. 17 co. 6 lett. b) DPR 633/72);
- nel campo 7 trovano posto le cessioni di microprocessori (art. 17 co. 6 lett. c) DPR 633/72);
- nel campo 8 sono indicate le prestazioni relative al comparto edile e settori connessi (art. 17 co. 6 lett. a-ter) DPR 633/72);
- il campo 9, infine, riguarda le operazioni del settore energetico (17 co. 6 lett. d-bis) d-ter) e d-quater) DPR 633/72).

4. Agevolazioni ai fini del rimborso IVA

Al fine di attenuare, almeno in parte, l'aumento del credito IVA per chi effettua operazioni soggette al meccanismo del *reverse charge* (in considerazione del fatto che l'imposta "a monte" resta detraibile, mentre, "a valle", non viene applicata alcuna imposta), sono previste talune agevolazioni. In particolare:

- le operazioni attive fatturate senza IVA vengono qualificate come operazioni ad "aliquota zero" ai fini del **rimborso** annuale ed infrannuale; in pratica, nel calcolo dell'aliquota media volto a verificare la sussistenza del presupposto per il diritto al rimborso (annuale e infrannuale) dell'eccedenza detraibile d'imposta si computano le prestazioni assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile (art. 17 co. 5 e 6 e art. 74 co. 7 DPR 633/72);

- viene riconosciuta la possibilità di effettuare la **compensazione infrannuale “orizzontale”** nei limiti di 700.000 euro. Anche ai fini della compensazione in esame debbono sussistere i requisiti previsti in ordine alla richiesta di rimborso, ciò in quanto la stessa costituisce una modalità per il recupero del credito IVA che emerge in corso d'anno, alternativa alla richiesta di rimborso infrannuale (art. 30 DPR 633/72).



Attenzione

Qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di **contratti di subappalto**, il limite previsto per la compensazione dei crediti nel Mod. F24 (o per l'esecuzione dei rimborsi da parte del Concessionario della riscossione) viene innalzato da 700.000 euro a 1.000.000 euro (art. 35 co. 6-ter DL 223/2006).

► SPLIT PAYMENT

Con la legge di Stabilità del 2015 è stato introdotto lo *split payment* per le operazioni effettuate nei confronti degli **enti pubblici** per le quali l'IVA è esigibile a partire dall'1.1.2015 (art. 17-ter del DPR 633/72).

L'applicazione di tale regime è stata estesa **sino al 30.6.2023** (Decisione di esecuzione Consiglio UE n. 1105/2020).

Con il DL 50/2017 è stato modificato il co. 1 dell'art. 17-ter del decreto IVA, che, nella nuova formulazione, rinvia per l'individuazione degli enti pubblici alla definizione contenuta nell'art. 1 co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196. Tale modifica, comporta l'ampliamento soggettivo di applicazione ad enti pubblici non economici, ancorché autonomi rispetto alla struttura statale. In particolare, il regime si applica anche a:

- enti pubblici economici** nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- fondazioni partecipate da Amministrazioni pubbliche** (di cui al co. 1) per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%.

Inoltre, il DL 148/2017 ha modificato il co. 1-bis dell'art. 17-ter, con la finalità di estendere il regime alle società partecipate da enti pubblici. La nuova formulazione della norma estende, con effetto dall'1.1.2018, il regime ai seguenti soggetti:

- società controllate** (ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 2 c.c.) direttamente dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri** e dai Ministeri;
- società controllate** direttamente o indirettamente (ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1) del Codice civile da Amministrazioni pubbliche di cui al co. 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);
- società partecipate**, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da Amministrazioni pubbliche di cui al co. 1 o da enti e società di cui alle lett. 0a) 0b) a) e b);
- società quotate** inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto; con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al co. 1 può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.

Sotto il profilo oggettivo, il regime dello *split payment* riguarda anche le prestazioni di servizi per le quali il committente è tenuto alla effettuazione della ritenuta di acconto (per effetto dell'abrogazione del co. 2 dell'art. 17-ter del DPR 633/72).



Attenzione

Con DL 12.7.2018 n. 87, art. 12, è stata reintrodotta l'esclusione dal regime dello *split payment* per le prestazioni di servizi rese dai soggetti i cui compensi sono assoggettati alle ritenute alla fonte a titolo di imposta o di acconto. La disposizione normativa è entrata in vigore il 14.7.2018 e si applica alle prestazioni per le quali viene emessa la fattura successivamente a tale data.

Il decreto del Ministro dell'Economia e Finanze del 9.1.2018 ha modificato il decreto del 23.1.2015, con il quale vengono individuate le modalità di formazione e pubblicazione dell'elenco dei soggetti destinatari del regime di *split payment*.

1. Differenze con il regime di reverse charge

Il meccanismo dello *split payment* prevede che il cedente/prestatore che effettui operazioni nei confronti di enti pubblici che non agiscono in qualità di soggetto passivo deve emettere la fattura addebitando l'IVA e annotando sulla stessa: "IVA da versare a cura del cessionario committente ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/72".

In questo caso, avviene un trasferimento del debito di imposta dal cedente/prestatore al cessionario/committente, ma al contempo non vi è alcuna inversione contabile. Nella pratica, l'imposta deve essere versata direttamente dall'ente pubblico all'Erario, senza passare al soggetto passivo (art. 17-ter DPR 633/72). La differenza tra i due meccanismi consiste perciò nell'addebito dell'imposta **senza incasso**, appunto in modalità separata, mentre con l'inversione contabile l'imposta non viene addebitata ma è contabilizzata nelle fatture attive e passive. Inoltre, essendo l'ente pubblico direttamente responsabile del versamento dell'imposta all'Erario, non dovrebbe sussistere il vincolo di solidarietà tra cedente e cessionario tipico nell'inversione contabile.

Infine, occorre precisare che i due diversi regimi non si sovrappongono, nel senso che restano **esclusi** dall'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, per espressa previsione normativa, **gli acquisti per i quali l'ente è debitore d'imposta**. Trattasi proprio delle fattispecie di c.d. "*reverse charge*", in cui la veste di debitore d'imposta non è attribuita, come di regola, a colui che cede il bene o presta il servizio, bensì al cessionario o al committente, ai quali, dunque, non viene addebitata (in rivalsa) alcuna imposta, da parte di colui che ha compiuto l'operazione imponibile.

In questi casi, sorge un debito IVA direttamente in capo alla Pubblica Amministrazione, soggetto passivo acquirente, per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale. In sostanza, tale meccanismo è **inapplicabile quando l'ente pubblico è il debitore di imposta**, come, ad esempio, nel caso di un ente pubblico, cessionario o committente che agisce in qualità di soggetto passivo d'imposta, ed è tenuto ad applicare il meccanismo del *reverse charge* (circ. 27.3.2015 n. 14/E; circ. 9.2.2015 n. 1/E).



Attenzione

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il meccanismo della scissione dei pagamenti si applica alle **cessioni di beni e alle prestazioni di servizi** (compresi, pertanto, in via generale, gli appalti di lavori, in quanto prestazioni di servizi) effettuate, nel territorio dello Stato, **nei confronti della Pubblica Amministrazione**.

Aggiungendo, altresì, che, in considerazione della ratio e delle caratteristiche del meccanismo di scissione dei pagamenti, il meccanismo dello *split payment* **non è applicabile** alle ipotesi nelle quali la **Pubblica Amministrazione non effettua alcun pagamento del corrispettivo** nei confronti del fornitore.

Trattasi, in particolare, delle **operazioni rese alla PA** (ad esempio servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) in relazione alle quali, il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo da versare e - in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria - trattiene lo stesso riversando alla PA committente un **importo netto** (circ. 13.4.2015 n. 15/E).

2. Natura giuridica dello split payment

Autorevole dottrina ha osservato che lo *split payment* deve essere inquadrato come semplice delega di pagamento dell'imposta, la cui titolarità rimane in capo al soggetto passivo, cioè, al fornitore, con le debite conseguenze in punto di errore (doloso o colposo) nella fatturazione dell'operazione.

Questo aspetto è affrontato e chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate, la quale ha precisato che **i fornitori**, quindi, ancorché debitori - verso l'Erario - dell'imposta addebitata in rivalsa alla Pubblica Amministrazione, **non devono computare nella liquidazione di periodo l'IVA a debito indicata in fattura**, ancorché bisognerà registrare nel registro "IVA vendite" le operazioni effettuate e la relativa IVA non incassata dalla Pubblica Amministrazione.

Al riguardo, si osserva che il fornitore dovrà provvedere ad annotare in modo distinto la fattura emessa in regime di scissione contabile (ad esempio, in un'apposita colonna ovvero mediante appositi codici nel registro di cui all'art. 23 del DPR 633/72), riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta, ma senza far concorrere la medesima nella liquidazione di periodo.

Allo stesso modo, sono regolati gli adempimenti e le sanzioni per inadempimento a carico del cliente, ovviamente limitati entrambi all'obbligo di versamento dell'IVA che è e resta dovuta dal soggetto passivo che ha effettuato l'operazione.

Qualora il fornitore, rientrando in una delle ipotesi previste dall'art. 26 del DPR 633/72, emetta una **nota di variazione**, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in "*split payment*", la stessa deve essere **numerata**, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura. Trattandosi di una **rettifica** apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non ha diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, ma deve limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro vendite, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA (circ. 13.4.2015 n. 15/E).

Modalità di recupero dell'imposta erroneamente versata

L'Agenzia ha chiarito che, in caso di emissione della nota di variazione da parte del fornitore, la Pubblica Amministrazione committente o cessionaria:

- nell'ipotesi in cui si tratti di un **acquisto** effettuato in ambito commerciale deve provvedere alla **registrazione della nota di variazione nei registri IVA acquisti e vendite** al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e rettificare l'imposta detraibile;
- nel caso in cui l'**acquisto** sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, in relazione alla parte d'imposta versata in eccesso, rispetto a quella indicata nell'originaria fattura, può computare tale maggior versamento a scomputo dei successivi pagamenti IVA da effettuare nell'ambito dello *split payment* (circ. 13.4.2015 n. 15/E).



Attenzione

L'Agenzia delle Entrate, nella diversa ipotesi in cui il fornitore non possa emettere la **nota di credito** (ad esempio per lo spirare dei termini di legge o perché non ne ricorrono i presupposti per l'emissione), ritiene che il maggiore importo pagato rappresenti un **indebito oggettivo** ex artt. 2033 e ss. c.c.

Tuttavia, in merito alle modalità di recupero del suddetto indebito l'Agenzia ha fornito pareri contrastanti:

- in un caso, affermando che l'indebito oggettivo, ove riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria, può dar luogo alternativamente alla **ripetizione delle somme indebitamente versate**, oppure al loro utilizzo in compensazione con i futuri versamenti da effettuare in *split payment* (risposta 16.7.2019 n. 243 e 18.9.2020 n. 378);
- nell'altro, che l'imposta può essere recuperata esclusivamente mediante la presentazione di un'**istanza di rimborso** ai sensi dell'art. 30-ter del DPR 633/72 (ris. 21.12.2020 n. 79).

► AUTOFATTURAZIONE

Sono soggette ad autofattura le operazioni effettuate da **soggetti extra UE** (art. 17 co. 2 DPR 633/72), territorialmente rilevanti in Italia e le operazioni per le quali non sia stata emessa la fattura entro i **termini** da parte del soggetto obbligato (art. 21 co. 4 lett. d) DPR 633/72).

1. Termini di emissione e modalità di registrazione

L'autofattura deve essere emessa in **unico esemplare** (art. 21 co. 5 DPR 633/72), con indicazione:

- dell'IVA, se si tratta di un'operazione imponibile;
- ovvero del titolo di **non imponibilità** o di **esenzione**, se si tratta di un'operazione non imponibile o esente da imposta.

Sul documento deve essere riportata la dicitura "autofatturazione" (art. 21 co. 6-ter DPR 633/72).

1.1 Cessioni di beni e prestazioni di servizi “specifici”

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi “specifici”, l'autofattura deve essere emessa nel momento di effettuazione dell'operazione determinato a norma dell'art. 6 DPR 633/72. Si rammenta che per servizi specifici si intendono quelli contenuti negli artt. 7-quater e 7-quinquies del DPR 633/72.

L'autofattura deve esse annotata:

- **nel registro delle fatture emesse** entro 15 giorni e con riferimento alla data di emissione (art. 23 co. 1 primo periodo DPR 633/72);
- **nel registro degli acquisti** anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione (art. 25 DPR 633/72).

1.2 Prestazioni di servizi “generici”

Le prestazioni di servizi generici (di cui all'art. 7-ter), si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi (art. 6 co. 6 DPR 633/72).

Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a 1 anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

La ricezione di un qualsiasi **documento** emesso dal fornitore, volto a certificare l'operazione posta in essere, è indice di ultimazione dell'operazione o di maturazione del corrispettivo (circ. 16/E/2013).

Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento.

L'autofattura deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione (art. 21 co. 4 lett. d) DPR 633/72) ed **annotata**:

- **nel registro delle fatture emesse** entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (art. 23 co. 1 secondo periodo DPR 633/72);
- **nel registro degli acquisti** anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione.

Utilizzo di registri sezionali

In analogia a quanto già riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria in materia di acquisti intracomunitari di beni, gli obblighi di numerazione e di registrazione si considerano regolarmente adempiuti attraverso un'unica numerazione e registrazione delle autofatture su un **apposito registro sezionale**, che funge da registro sezionale sia del registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi), sia del registro degli acquisti.



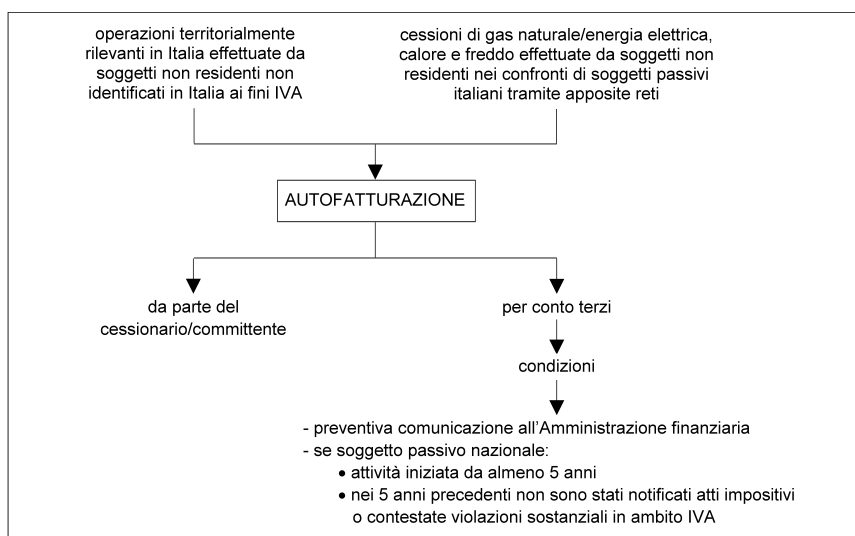
Attenzione

Sul punto, anche se con riferimento alle sole prestazioni di servizi “generiche”, la **semplificazione** già prevista per gli acquisti intracomunitari di beni viene ora generalizzata, applicandosi **a tutte le operazioni** - territorialmente rilevanti in Italia - per le quali l'obbligo IVA è traslato sul cessionario/committente italiano (circ. 36/E/2010).

2. Autofatturazione per conto terzi

L'emissione dell'autofattura (da parte del cessionario/committente), al pari dell'obbligo di emissione della fattura (da parte del cedente/prestatore), può essere **delegata ad un soggetto terzo**, il quale può anche essere residente in un Paese o territorio "terzo" con il quale non esistano strumenti giuridici che disciplinino la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta (art. 21 co. 1 DPR 633/72).

In quest'ultimo caso, l'emissione della fattura (o dell'autofattura) per conto terzi è consentita a **condizione** che ne venga data preventiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria e che il soggetto passivo d'imposta, se nazionale, "abbia iniziato l'attività da almeno 5 anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei 5 anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di imposta sul valore aggiunto" (art. 21 co. 1 DPR 633/72).



Autofatturazione

► INADEMPIMENTI E REGIME SANZIONATORIO

1. Irregolarità e inadempimenti

1.1 Omissione adempimenti formali - Diritto detrazione

La Corte di Giustizia, in plurimi interventi, ha affermato che il **diritto di detrazione è connesso alla effettività dell'operazione** (requisito sostanziale) e **non può essere subordinato al rispetto di adempimenti** od obblighi meramente formali.

Se l'Autorità fiscale dispone già delle informazioni necessarie per dimostrare che il cessionario/committente, in quanto destinatario delle operazioni soggette a *reverse charge*, è il debitore d'imposta e che l'operazione è effettivamente stata realizzata, risulta irrilevante la circostanza che il debitore d'imposta abbia

ricevuto e registrato la fattura emessa dal fornitore nella contabilità generale senza aver proceduto agli adempimenti ai fini IVA (integrazione della fattura o autofattura).

Riassumendo, secondo i giudici europei, nel rispetto della **neutralità fiscale**, se **l'operazione non è stata occultata** e se l'Amministrazione fiscale non ha trovato ostacoli nella sua ricostruzione, **l'infrazione è formale** e, dunque, la detrazione non può essere negata al soggetto passivo. A riguardo la Cassazione, nel recepire i principi della Corte di Giustizia, ha precisato che, sul piano processuale, se il contribuente si attiene agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna (nella specie annotando regolarmente le fatture attive e passive nei registri dei corrispettivi e degli acquisti), grava sull'Amministrazione fiscale, che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili, l'onere della relativa prova. Diversamente, ove il contribuente non si attenga alle prescrizioni formali e contabili, è onere di quest'ultimo provare l'esistenza delle condizioni sostanziali per l'esercizio del diritto alla detrazione (Corte di Giustizia 11.12.2014 C-590/13; Corte di Giustizia 9.7.2015 C-183/14; Cass. sent. 23.12.2015 n. 25871; Cass. 13.3.2015 n. 5072).



Attenzione

La Corte di Cassazione, con sentenza dell'11.10.2018 n. 25255, si è espressa in senso contrario, affermando che "la violazione degli obblighi formali di contabilità e di dichiarazione, e, nel caso in esame, quelli di autofatturazione, pur non impedendo di per sé la nascita del diritto di detrazione, può incidere sul suo esercizio, allorché, come nel caso in esame, entro il termine previsto dal Legislatore nazionale il relativo titolare non ne faccia uso" (in termini, fra varie, Cass. 15.7.2015 n. 14767; conf., 3.3.2017 n. 5401).

Anche la Corte di Giustizia, in tema di autofatturazione, ha affermato che il diritto alla detrazione dell'imposta non può essere riconosciuto se la violazione dei requisiti formali ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali. Ciò, secondo la Corte, si verifica qualora venga occultata l'identità del vero fornitore nella fattura in modo tale da rendere **impossibile la verifica circa la sua qualità di soggetto passivo**, la quale costituisce una delle condizioni sostanziali per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (Corte di Giustizia 11.11.2021, causa C-281/20).

1.2 Fattura irregolare

La Corte di Giustizia UE ha esaminato **l'esercizio della detrazione** dell'IVA nel caso in cui la fattura riporti correttamente l'importo del corrispettivo e della relativa imposta, ma sia viziata da un errore "formale". Nella fattispecie esaminata dalla Corte UE, la detrazione relativa alle prestazioni rese dal subappaltatore è stata negata, nei confronti dell'appaltatore, in quanto:

- da un lato, le fatture originariamente emesse dal subappaltatore menzionavano date errate di conclusione delle prestazioni;
- dall'altro, le fatture rettificate non risultavano idonee a garantire la continuità della numerazione dato che, per le note di credito e le fatture rettificate emesse lo stesso giorno, sono state adottate distinte serie numeriche.

La detrazione è subordinata al possesso di una fattura contenente le indicazioni **obbligatorie** previste dall'art. 226, della dir. 2006/112/CE.

Tale diritto può essere esercitato anche nel caso in cui una o più di queste indicazioni, benché erronee, siano state rettificate dallo stesso subappaltatore, anteriormente alla decisione dell'Autorità tributaria di primo grado che ha negato la detrazione, attraverso note di credito riportanti i dati corretti (art. 178 par. 1 lett. a) della dir. 2006/112/CE).

La normativa IVA comunitaria **non vieta la rettifica delle fatture erronee**, per cui la detrazione è legittima se il contenuto della fattura rettificata è conforme all'art. 226 della dir. 2006/112/CE. Del resto, il citato art. 226 non prevede che le fatture rettificate debbano appartenere alla stessa serie delle note di credito che annullano le fatture erronee (sent. 15.7.2010 causa C-368/09; sent. 8.5.2013. C-271/12).

1.3 Fattura incompleta

L'IVA relativa alle fatture d'acquisto incomplete è in linea di principio **indetraibile**, in quanto carenti della descrizione dell'operazione posta in essere. Il divieto, però, non sussiste se le informazioni idonee a dimostrarne l'effettività dell'operazione sono state fornite all'Amministrazione finanziaria prima dell'accertamento (sent. 8.5.2013 causa C-271/12).

2. Regime sanzionatorio

Nell'ottica di un sistema fiscale più equo, il Legislatore ha riformato il sistema sanzionatorio tributario in attuazione dei principi di tassatività e di proporzionalità delle sanzioni rispetto all'effettiva gravità dei comportamenti (art. 6 DLgs. 471/97, art. 15 co. 1 lett. f) DLgs. 158/2015).



Attenzione

In linea teorica, l'ambito applicativo delle nuove disposizioni sanzionatorie, in applicazione del principio del *favor rei*, **può estendersi alle violazioni**, non ancora definitive, **commesse** prima dell'entrata in vigore della riforma, cioè, **anteriormente all'1.1.2016**.

In argomento, è intervenuta l'Amministrazione finanziaria la quale ha confermato che nel caso di **successione di norme nel tempo**, in riferimento alla stessa fattispecie, ricorre il principio del *favor rei*, in forza del quale si applica la legge più favorevole, sia quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile, sia quando stabilisce sanzioni di entità diversa, rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione. Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate, per stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole, ciascun Ufficio deve applicare i principi generali, previsti nel diritto penale, tenendo conto delle peculiarità del diritto tributario. Più specificamente, l'Ufficio deve confrontare le norme sanzionatorie, ante e post modifica, in concreto e non in astratto, considerando anche le circostanze (aggravanti, attenuanti o esimenti) eventualmente previste dalla legge e verificando, inoltre, gli effetti della loro applicazione, in rapporto alle caratteristiche della condotta realizzata dal trasgressore, al fine di stabilire il trattamento sanzionatorio più mite.

In più, precisa l'Amministrazione finanziaria, per i **provvedimenti impositivi emessi a decorrere dall'1.1.2016**, riferiti a **violazioni commesse fino al 31.12.2015**, saranno esposte le circostanze di fatto e di diritto che giustificano l'applicazione del principio del *favor rei* che ha determinato l'irrogazione della sanzione più favorevole.

Specificando, altresì, che per gli atti emessi prima del 2016, non ancora definitivi, contenenti l'irrogazione della sanzione in base alle previgenti disposizioni, si applica comunque il principio del *favor rei*.

Riassumendo, secondo l'Agenzia delle Entrate, è **riconosciuto al contribuente il diritto al ricalcolo della sanzione**, eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole. Quest'ultimo, pertanto, può rivolgersi all'Ufficio, presentando una semplice istanza, per richiedere la rideeterminazione della sanzione irrogata.

Infine, sul piano processuale, l'Amministrazione finanziaria sottolinea che secondo la giurisprudenza della Cassazione l'applicazione dello *jus superveniens*, invocato dal contribuente e relativo a norme più favorevoli nel frattempo intervenute, è rilevabile dal giudice, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio (DLgs. 158/2015; art. 3 DLgs. 472/97; circ. 4.3.2016, n. 4/E).

2.1 Inosservanza degli obblighi relativi al reverse charge

È punito con la sanzione compresa tra **500 euro e 20.000 euro** il cessionario o il committente che omette di effettuare gli adempimenti relativi all'inversione contabile.

Se l'operazione non risulta dalla contabilità, la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il **5% ed il 10% dell'imponibile**, con un minimo di 1.000 euro (art. 6, co. 9-bis DLgs. 471/97).

2.2 IVA assolta erroneamente dal cedente/prestatore

Nell'ipotesi in cui, in presenza delle condizioni per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi è stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cessionario o il committente non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra **250 euro e 10.000 euro**.

Al pagamento della sanzione è **solidalmente tenuto il cedente o il prestatore**. Tali sanzioni, tuttavia, non si applicano e il cessionario o il committente è punito con la sanzione compresa tra il **90% o il 180%** dell'imposta, quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario, anziché mediante l'inversione contabile, è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole (art. 6, co. 9-bis 1 DLgs. 471/97).

2.3 IVA assolta erroneamente dal cessionario/committente

Nel caso in cui, in assenza dei requisiti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione ammi-

nistrativa compresa fra **250 euro e 10.000 euro**. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente. Tuttavia, tali sanzioni non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione compresa tra il **90% o il 180%** dell'imposta, quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile, anziché nel modo ordinario, è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole (art. 6, co. 9-bis2 DLgs. 471/97).

2.4 IVA assolta erroneamente dal cessionario o committente per operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta

Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta, che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta (art. 6, comma 9-bis3, D.lgs. 471/1997). Ciò vale anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova, in questa ipotesi, applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il **5% e 10%** dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro (Cass. 12.12.2019 n. 32552).

Le disposizioni per erronea applicazione del *reverse charge* non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione piena (di cui al comma 6, dell'art. 6, D.lgs. 471/1997) con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole (periodo aggiunto dall'art. 1, comma 152, della L. 29/12/2022, n. 197).



Attenzione

Il Legislatore ha previsto che il cessionario che, nell'esercizio della sua attività economica, abbia acquistato mezzi tecnici, per i quali gli sia stato rilasciato un documento privo dell'indicazione della denominazione e del soggetto passivo che ha assolto l'imposta o con indicazioni manifestamente non veritiere, è punito, salva la responsabilità del cedente, con la sanzione dal 10% al 20 % del corrispettivo dell'acquisto non documentato regolarmente, a condizione che non provveda, entro il 15° giorno successivo all'acquisto dei mezzi tecnici, a presentare all'ufficio competente nei suoi confronti un documento contenente i dati relativi all'operazione irregolare.

Nelle eventuali successive transazioni, ciascun cedente deve indicare nel documento attestante la vendita gli estremi dell'avvenuta regolarizzazione, come risultanti dal documento rilasciato dall'ufficio competente (art. 6, co. 9-ter DLgs. 471/97).



Soggetti	Violazione	Sanzione
Cessionario/committente	Inosservanza degli obblighi relativi al <i>reverse charge</i>	Da euro 500 a euro 20.000

ADEMPIMENTI

Soggetti	Violazione	Sanzione
Cedente/Prestatore o Cessionario/Committente	IVA assolta erroneamente	Da euro 250 ad euro 10.000. Se l'errore è stato determinato da un tentativo di evasione o frode, dal 90% al 180% dell'imposta

► ADEMPIMENTI

1. Emissione della fattura in modalità *reverse charge*



Adempimento	Il <i>reverse charge</i> consente l' inversione contabile dal venditore all'acquirente per quanto riguarda gli obblighi IVA . La fattura è emessa dal cedente/prestatore ma senza applicazione dell'IVA, poiché questa deve essere integrata dall'acquirente o dal committente. Il meccanismo è applicabile alle specifiche operazioni di cui agli artt. 17 e 74, DPR 633/72.
Chi	Per applicare il <i>reverse charge</i> è necessario che entrambe le parti siano soggetti passivi IVA e che il destinatario del bene o del servizio risieda nel territorio dello Stato .
Scade il...	La fattura integrata deve essere annotata nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese.
Procedure	1) Il cedente/prestatore emette la fattura: - senza addebito dell'imposta; - con l'annotazione "inversione contabile"; - con l'indicazione del riferimento normativo che disciplina la procedura (art. 17, commi 5 e 6, DPR 633/72). 2) L' acquirente/committente : - integra la fattura con indicazione dell'aliquota e della relativa imposta; - annota la fattura integrata sia nel registro delle fatture emesse, o dei corrispettivi, sia nel registro degli acquisti ai fini della detrazione.

2. Split payment



Adempimento	La scissione dei pagamenti (<i>split payment</i>) deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'IVA, trasferendo la responsabilità del pagamento dell'imposta dal cedente al cessionario . Sono esclusi gli acquisti soggetti a reverse charge o a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura oltre ai soggetti che effettuano prestazioni di servizi nell'ambito del lavoro autonomo ed i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto .
--------------------	--

Chi	<p>Sono soggetti al meccanismo ed esonerati dal versamento i soggetti passivi IVA per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - P.A.; - enti pubblici economici nazionali; - società controllate da amministrazioni pubbliche, enti ovvero da società controllate da tali soggetti; - società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana (o altro indice alternativo); - enti pubblici economici comprese aziende speciali e pubbliche di servizi alla persona; - fondazioni e società partecipate da P.A. o da enti e società dalle stesse controllate, in misura non inferiore al 70%.
Scade il...	Versamento dell'IVA (cessionario): entro il giorno 16 del mese successivo al mese di pagamento dei corrispettivi (ovvero di ricezione della fattura in caso di esigibilità anticipata dell'imposta).
Procedure	<p>Il fornitore:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) emette fattura con annotazione "scissione dei pagamenti"; 2) non è tenuto al pagamento dell'imposta; 3) opera la registrazione delle fatture emesse in modo distinto riportando aliquota applicata e ammontare dell'imposta;
	<ol style="list-style-type: none"> 4) non deve computare l'imposta indicata nella liquidazione periodica; 5) è ammesso ai rimborsi dell'IVA. <p>La P.A. e gli altri soggetti cessionari effettuano il pagamento dell'IVA con mod. F24; in alternativa, gli enti possono annotare le fatture entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente: l'imposta dovuta partecipa alla liquidazione periodica del mese di esigibilità o del relativo trimestre.</p>

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer