

La disciplina giuridica del reverse charge

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 2 Agosto 2017

è impossibile valutare bene l'applicazione del reverse charge nelle operazioni IVA senza conoscerne la disciplina giuridica e le regole applicative di base

Il *reverse charge* è un particolare **metodo di applicazione dell'IVA** che consente di effettuare l'inversione contabile della suddetta imposta sul destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio, anziché sul cedente.

L'effetto fondamentale del reverse charge è, dunque, lo spostamento del carico tributario IVA dal venditore all'acquirente, con conseguente pagamento dell'imposta da parte di quest'ultimo: l'onere IVA si sposta, pertanto, dal cedente al cessionario nel caso di cessione di beni e dal prestatore al committente nel caso di prestazioni di servizi.

Il *reverse charge* permette, quindi, di far ricadere gli obblighi IVA sul destinatario della cessione o della prestazione, qualora sia soggetto passivo nel territorio dello Stato. Per applicarlo è necessario, infatti, che entrambe le parti siano soggetti passivi Iva di imposta e che il destinatario del bene risieda nel territorio dello Stato.

Ciò posto, l'obiettivo del presente elaborato sarà quello di enucleare tutti i riferimenti normativi, gli aspetti sanzionatori e gli approdi giurisprudenziali che hanno caratterizzato negli ultimi anni il meccanismo della c.d. "inversione contabile".

1. DISCIPLINA GIURIDICA DEL REVERSE CHARGE

Come già rilevato in premessa, il regime del reverse charge si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi

gli enti pubblici e privati, i consorzi e le associazioni, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole. Il sistema del reverse charge si applica anche alle cessioni imponibili di oro da investimento, agli acquisti di gas naturale mediante rete di distribuzione e di energia elettrica.

Ebbene, la norma di riferimento è l'art. 17, cc. 5, 6 e 7, D.P.R. n. 633/1972 che testualmente dispone quanto segue.

“5. In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, 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 articoli 21 e seguenti e con l'annotazione ‘inversione contabile’ e l'eventuale 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 articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.

6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.

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

a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;

a-quater) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni.

b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995;

c) alle cessioni 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; [d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.]

d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;

d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);

[d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3);]

7. Le disposizioni del quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della citata direttiva 2006/112/CE.

Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d - bis), d-ter) e d-quater), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018.

Le pubbliche amministrazioni forniscono in tempo utile, su richiesta dell'amministrazione competente, gli elementi utili ai fini della predisposizione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, anche in applicazione del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, nonché ai fini degli adempimenti informativi da rendere obbligatoriamente nei confronti delle istituzioni europee ai sensi dell'articolo 199 -bis della direttiva 2006/112/CE.”.

Ebbene, un'analisi della suddetta norma consente di carpire che con la stessa è stato introdotto il meccanismo dell'**inversione contabile**, in forza del quale gli obblighi relativi al versamento dell'Iva devono essere adempiuti dal soggetto che ha ricevuto la prestazione e non da colui che l'ha eseguita in deroga alla procedura ordinaria di applicazione dell'imposta medesima.

- **MODALITA' DI EMISSIONE.** Il venditore emette fattura senza addebitare l'imposta (cioè senza includere l'IVA da aggiungere all'imponibile per determinare il totale della fatturazione, come normalmente invece accade), mentre l'acquirente integra la fattura ricevuta con l'aliquota di riferimento per il tipo di operazione fatturata. Contemporaneamente, procede con la **duplice annotazione nel registro acquisti** (fatture di acquisto) e nel registro vendite (fatture emesse). Ecco che avviene il **rovesciamento dei ruoli**, perché chi acquista un bene o servizio diventa automaticamente e obbligatoriamente soggetto passivo dell'imposta.

Pertanto, come inequivocabilmente sancito dalla norma in commento, per osservare gli obblighi contabili invertiti (e quindi per applicare il meccanismo del reverse charge), **è necessario che:**

- **il cedente indichi in fattura l'annotazione «inversione contabile» e la norma in virtù della quale si applica il reverse charge;**
- **e che il cessionario/acquirente, al momento della ricezione della fattura, la integri obbligatoriamente con l'applicazione dell'aliquota IVA prevista.** Non è tutto, in quanto l'acquirente ha l'ulteriore obbligo contabile di annotare la fattura di acquisto in 2 registri IVA: nel **registro IVA vendite** e, ai fini della detrazione, **nel registro IVA acquisti**. Per applicare il reverse charge, quindi, il cliente effettua la cosiddetta **doppia annotazione** ai fini IVA (se il cessionario usa il registro dei corrispettivi, può annotare la fattura o la ricevuta in tale registro).

Inoltre, come chiaramente sancito dall'art. 17, c. 5 cit., l'annotazione nei registri IVA deve essere assolta entro un preciso arco temporale, vale a dire, entro “... *il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese*”.

- **CASI DI APPLICAZIONE.** L'art. 17 cit., chiarisce inequivocabilmente che il **reverse charge è applicabile alle seguenti operazioni:**

1. cessioni imponibili di oro da investimento;
2. cessioni di materiale d'oro e cessioni di prodotti semilavorati di purezza pari o superiori a 325 millesimi;
3. prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
4. nel settore edile, è obbligatorio ricorrere all'inversione contabile per servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici;
5. vendite di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

6. alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b - c - e del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni;
7. cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;
8. microprocessori per computer e server;
9. rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi ecc.;
10. trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;
11. trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
12. cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore;
13. cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

I SETTORI INTERESSATI SONO, quindi, quelli:

- DELL'EDILIZIA;
- DEI PRODOTTI ELETTRONICI (ceduti nella fase distributiva che precede il dettaglio);
- DELL'ORO;
- DEI ROTTAMI;
- DEL GAS – ENERGIA (escluso Gpl);
- DEI CONSORZI (subordinati ad autorizzazione UE)

- *FINALITA'*. Ciò posto, è necessario chiarire che questo meccanismo di inversione contabile dell'IVA è nato come strumento finalizzato alla lotta contro le frodi Iva in modo da impedire che chi effettua la cessione di un bene e chi lo acquista, non versi l'imposta di valore aggiunto o ne chieda il rimborso all'Erario. Invero, attualmente, chi fornisce la merce prima fattura e poi paga al Fisco: con l'inversione contabile, è il venditore al dettaglio (l'acquirente della merce, non il consumatore finale) a pagare direttamente l'imposta sul valore aggiunto allo Stato; si salta, quindi, un passaggio e si evitano “manipolazioni”. Infatti, trasferendo il compito dell'assoluzione del pagamento dell'Iva sul destinatario, l'Erario ha una maggiore possibilità di controllo sugli adempimenti. Invero, senza il reverse charge il fornitore o venditore avrebbe emesso una fattura con IVA che sarebbe stata versata dall'acquirente al fornitore; quest'ultimo (si spera) l'avrebbe poi versata allo Stato mentre l'acquirente l'avrebbe portata in detrazione. Applicando il reverse charge IVA, invece, entrambe queste operazioni vengono effettuate dall'acquirente. Quest'ultimo addebiterà l'IVA sulla cessione al consumatore finale, il soggetto passivo effettivo dell'imposta. Il reverse charge è nato quindi come un meccanismo contabile e fiscale la cui finalità è proprio quella di eliminare l'evasione dell'IVA, evitando che l'acquirente detragga l'IVA anche in mancanza di versamento da parte del fornitore.

Nei rapporti intracomunitari, invece, lo scopo della diffusione di questo sistema è stato quello di evitare la detrazione di Iva applicata da fornitori esteri e incassata, quindi, da Stati esteri: in questo caso, infatti, la gestione delle detrazioni Iva transnazionali richiederebbe una stanza di compensazione comunitaria, che non è stata mai realizzata.

- *ALTRI RIFERIMENTI NORMATIVI.* Vi sono anche altri **riferimenti normativi relativi al reverse charge IVA** che di seguito così vengono sintetizzati:
- la Legge 296/2006 (Legge Finanziaria 2007);
- la circolare Agenzia delle Entrate numero 59/E del 23 dicembre 2010;
- la Legge 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) che ha ampliato l'ambito di applicazione del reverse charge IVA al settore edilizia;
- la circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 14/E del 27 marzo 2015 che ha chiarito diversi punti in materia di estensione del reverse charge IVA a nuove fattispecie del settore edilizia ed energia;
- la circolare Agenzia delle Entrate numero 37/E del 22 dicembre 2015 con le domande più frequenti delle associazioni professionali in materia di reverse charge IVA nel settore edilizia;

il Decreto Legislativo numero 24/2016 sul reverse charge IVA in materia di console da gioco, tablet, Pc e laptop (decreto che ha recepito le direttive europee numero 2013/42/UE e 2013/43/UE).

18 luglio 2017

Maurizio Villani e Federica Attanasi