

# Reverse charge

 Fonti / Legge nazionale

## Decreto del Presidente della Repubblica - 26/10/1972 - n. 633 - Gazzetta Uff. 11/11/1972, n. 292

### Articolo 17

Debitore d'imposta 12(A).

L'imposta é dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 4273.

Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall' articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441 . Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale e' comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21. Il rappresentante fiscale deve essere in possesso dei requisiti soggettivi di cui all'articolo 8, comma 1, lettere a), b), c) e d), del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. In caso di nomina di una persona giuridica, i requisiti di cui sopra devono essere posseduti dal legale rappresentante dell'ente incaricato nominato ai sensi del presente comma. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati i criteri al ricorrere dei quali il rappresentante fiscale può assumere tale ruolo solo previo rilascio di idonea garanzia, graduata anche in relazione al numero di soggetti rappresentati 4.

Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato (E)5.

In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, n. 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati, come definiti nell'articolo 1, comma 1, lettera c), numero 3, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 150, 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'art. 25 67.

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 8;

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 9;

a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici 10 (B);

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 11;

a-quinqies) alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche e di altri enti e società di cui all'articolo 17-ter del presente decreto né alle agenzie per il lavoro di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 27612;

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 [ , nonché dei loro componenti ed accessori] 13;

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 14 (C);

[d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere<sup>15</sup>.] 1617 18

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 19;

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 20;

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) 21(D);

[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);] 22

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 2324.

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 2026 25.

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 26.

-----  
(A) In riferimento al presente articolo vedi: Circolare Agenzia delle Entrate 21 maggio 2013 n. 16/E; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2015, n. 22/E; Circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2015, n. 6/E.

- In riferimento al trattamento, ai fini IVA, dell'attività di organizzazione, programmazione e promozione di eventi sportivi vedi : Risposta Agenzia delle Entrate 05/04/2019 n. 99.

- In riferimento alla cessione crediti di emissione CO<sub>dep2</sub>, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 16 settembre 2020 n. 365.

- In riferimento all'IVA - Cessione di beni da San Marino - trasmissione tramite Sdl di un documento "fattura" valido ai soli fini contabili - Ammissibilità e casi - di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 4 marzo 2024, n. 58.

(B) In riferimento alla presente lettera vedi: Circolare dell'Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2015, n. 37/E; Risposta Agenzia delle Entrate 21 dicembre 2021, n. 845.

(C) In riferimento alla presente lettera vedi: Circolare dell'Agenzia delle Entrate 25 maggio 2016, n. 21/E; Risposta Agenzia delle Entrate 1 ottobre 2021, n. 643.

(D) In riferimento a un quesito riguardante il trattamento, ai fini Iva, dei servizi di trasporto di energia di cui alla presente lettera vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 02/11/2018 n. 59.

(E) In riferimento all'IVA – Intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia – di cui al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 10 luglio 2023, n. 374.

[1] Articolo modificato dall'articolo 1 del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687 e successivamente sostituito dall'articolo 1 del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 e dall'articolo 9 del D.P.R. 30 dicembre 1981, n. 793.

[2] Rubrica sostituita dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24.

[3] Comma modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera e), della legge 18 febbraio 1997, n. 28; successivamente sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191; dall'articolo 1, comma 1, lettera h), del D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 e, in seguito, modificato dall'articolo 8, comma 2, lettera g), della legge 15 dicembre 2011, n. 217 e, da ultimo, dall'articolo 1, comma 325, lettera b), numero 1), della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

[4] Comma modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera e), della legge 18 febbraio 1997, n. 28, sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191, successivamente modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 15 dicembre 2005, n. 294 e da ultimo sostituito dall'articolo 24, comma 4, lettera d), della legge 7 luglio 2009, n. 88 e dall'articolo 1, comma 1, lettera h), del D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18. Ulteriormente modificato dall'articolo 4, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13.

[5] Comma sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera h), del D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18.

[6] Comma aggiunto dall'articolo 3, comma 4, della legge 17 gennaio 2000, n. 7 e, successivamente, modificato dall'articolo 1, comma 325, lettera b), numero 2), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 e dall'articolo 1, comma 2, lettera c), del D.Lgs. 10 dicembre 2024, n. 211.

[7] A norma del D.M. 25 maggio 2007, a decorrere dal 1° ottobre 2007, le disposizioni di cui al presente comma, si applicano anche alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-ter), lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

[8] Lettera modificata dall'articolo 1, comma 162, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e successivamente dall'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 1), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

[9] Lettera aggiunta dall'articolo 1, comma 156, lettera a), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e successivamente sostituita dall'articolo 9, comma 1, lettera b), del D.L. 22 giugno 2012, n. 83.

[10] Lettera inserita dall'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 2), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

[11] Lettera inserita dall'articolo 1, comma 128, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

[12] Lettera inserita dall'articolo 4, comma 3, del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157 e successivamente sostituita dall'articolo 1, comma 57, della Legge 30 dicembre 2024, n. 207. Per l'efficacia vedi l'articolo 1, comma 58 della Legge 207/2024 medesima.

[13] Lettera modificata dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24.

[14] Lettera sostituita dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24; a norma dell'articolo 2, comma 1, del medesimo decreto legislativo, le disposizioni di cui alla presente lettera, come sostituite dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del citato decreto, si applicano alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'entrata in vigore del D.Lgs. 24/2016.

[15] Vedi inoltre l'articolo 35, comma 6-ter, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223

[16] Comma aggiunto dall'articolo 35, comma 5, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 e successivamente sostituito dall'articolo 1, comma 44, lettera a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

[17] Per l'individuazione di una ulteriore operazione cui applicare il meccanismo del "reverse charge", ai sensi del presente comma, vedi il D.M. 25 maggio 2007 .

[18] Lettera abrogata dall'articolo 1, comma 1, lettera d), del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24.

[19] Lettera aggiunta dall'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 3), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190; a norma del comma 631 del medesimo articolo 1, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 3), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 sono applicabili per un periodo di quattro anni.

[20] Lettera aggiunta dall'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 3), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190; a norma del comma 631 del medesimo articolo 1, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 3), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 sono applicabili per un periodo di quattro anni.

[21] Lettera aggiunta dall'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 3), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190; a norma del comma 631 del medesimo articolo 1, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 3), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 sono applicabili per un periodo di quattro anni. Da ultimo lettera abrogata dall'articolo 1, comma 1, lettera d), del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24.

[22] Lettera aggiunta dall'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 3), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190; a norma del comma 631 del medesimo articolo 1, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 629, lettera a), numero 3), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 sono applicabili per un periodo di quattro anni; vedi anche quanto ulteriormente disposto dal comma 632 dell'articolo 1 della Legge 190/2014.

[23] Comma aggiunto dall'articolo 1, comma 44, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e successivamente sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera e), del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24.

[24] Per l'applicazione delle disposizioni di cui al presente comma, vedi il D.M. 10 luglio 2012.

[25] Comma aggiunto dall'articolo 1, comma 1, lettera f), del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24; successivamente modificato dall'articolo 2, comma 2-bis, del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136 e, da ultimo, modificato dall'articolo 22, comma 1 del DL 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2022, n. 122.

[26] Comma aggiunto dall'articolo 1, comma 1, lettera f), del D.Lgs. 11 febbraio 2016, n. 24.

## Circolare Agenzia delle Entrate del 25 maggio 2016 - n. 21/E

### Epigrafe

Reverse charge per le cessioni "di console da gioco, tablet PC e laptop" - Art. 17, sesto comma, lett. c) del d.P.R. n. 633 del 1972.

## Circolare Agenzia delle Entrate del 27 marzo 2015 - n. 14/E

### Epigrafe

Reverse charge - Estensione a nuove fattispecie nel settore edile, energetico, nonché alle cessioni di pallets recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo. Primi chiarimenti - Articolo 1, commi 629 e 631 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di stabilità 2015).

### Fattura integrata dall'acquirente (c.d. reverse charge)

Il regime del reverse charge (detto anche **inversione contabile**) è un particolare meccanismo applicativo dell'IVA finalizzato a contrastare l'evasione e l'elusione fiscale constatate in taluni tipi di operazioni ([C.Giust. CE 29 marzo 2012 C-414/10](#)).

L'applicazione del reverse charge comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato (anche se non residente), sia obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente o prestatore.

Tale meccanismo, fondato sugli [artt. 199, 199 bis e 395 Dir. 2006/112/CE](#), rappresenta una deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'erario, ai fini IVA, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi; per le operazioni che applicano il reverse charge, invece, debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese.

Lo **scopo** del reverse charge è semplificare la riscossione dell'IVA e contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale, e pertanto interessa i settori considerati maggiormente a rischio di pratiche fraudolente, quali ad esempio il settore edilizio.

Il reverse charge **si differenzia** dalle ipotesi di **autofattura** esaminate in precedenza - diverse da quella relativa agli acquisti da non residenti, che invece integra il reverse charge con l'autofattura, v. n. [21220](#) - in quanto la fattura è pur sempre emessa dal fornitore, ma senza l'applicazione dell'IVA, poiché questa deve essere integrata dall'acquirente o dal committente.

## Fattura emessa dal fornitore e integrata dall'acquirente (c.d. reverse charge)

L'applicazione del meccanismo del reverse charge (RC, detto anche inversione contabile) comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato (anche non residente), sia obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente/prestatore.

I casi in cui si applica il RC solitamente **si differenziano dalle ipotesi di autofattura**, in quanto la fattura è emessa dal cedente/prestatore, ma senza l'applicazione dell'IVA, poiché questa deve essere integrata dall'acquirente o dal committente; fa eccezione il caso relativo agli acquisti da non residenti (richiamato alla nota 1 della **tabella** seguente) in cui l'autofattura convive con il reverse charge.

Sono interessati al RC i seguenti soggetti, quando effettuano le operazioni **imponibili** sottoindicate nei confronti di **acquirenti/committenti soggetti IVA** ([art. 17 c. 5 e 6 DPR 633/72](#)).

Settore di riferimento	Soggetti interessati (1) (2)
Edilizia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- che fatturano servizi (diversi da quelli dell'alinea successivo) in qualità di <b>subappaltatori</b> nei confronti di imprese operanti nel settore dell'edilizia (appaltatore principale o altro subappaltatore) (v. n. <a href="#">61390</a>);</li> <li>- che fatturano <b>servizi di pulizia</b>, di <b>demolizione</b>, di <b>installazione di impianti</b> e di <b>completamento</b> relativi ad <b>edifici</b> (v. n. <a href="#">61350</a>). Non rileva la qualità di subappaltatori;</li> <li>- che cedono <b>fabbricati</b> esercitando l'<b>opzione per l'imponibilità IVA</b> (es. abitazioni cedute dall'impresa che li ha costruiti/ristrutturati dopo 5 anni dalla costruzione/ristrutturazione, cessione di fabbricati strumentali dall'impresa che li ha costruiti/ristrutturati dopo 5 anni dalla costruzione/ristrutturazione, cessione di fabbricati strumentali da soggetti diversi; per le diverse casistiche v. n. <a href="#">60540</a> e n. <a href="#">60640</a>);</li> </ul>
Prodotti elettronici ceduti nella fase distributiva che precede il dettaglio (fino al 31/12/2026)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- che cedono <b>telefoni cellulari (3) (4)</b> (<a href="#">Ris. AE 31 marzo 2011 n. 36/E</a>, <a href="#">Circ. AE 23 dicembre 2010 n. 59/E</a>);</li> <li>- che cedono <b>microprocessori</b> e unità centrali di elaborazione (<b>CPU</b>) di cui al codice della tariffa doganale NC 85423190 e NC 85423110. Non rileva il fatto che l'acquirente abbia o meno intenzione, dopo l'acquisto, di provvedere all'installazione o all'assemblaggio in personal computer o server aziendali (<a href="#">Ris. AE 7 febbraio 2012 n. 13/E</a>, <a href="#">Ris. AE 31 marzo 2011 n. 36/E</a>, <a href="#">Circ. AE 23 dicembre 2010 n. 59/E</a>) <b>(3) (4) (5)</b>;</li> <li>- che cedono <b>console</b> da gioco (videogiochi), <b>tablet PC</b> e PC portatili, c.d. <b>laptop</b> (esclusi i PC comuni) (<a href="#">Circ. AE 25 maggio 2016 n. 21/E</a>) <b>(3)</b>;</li> </ul>

Settore di riferimento	Soggetti interessati (1) (2)
<b>Oro</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- che producono oro <b>da investimento</b>, lo commerciano o trasformano oro in oro da investimento, e che optano per l'applicazione dell'IVA (v. n. <a href="#">40755</a>);</li> <li>- che cedono oro <b>industriale</b> (v. n. <a href="#">40765</a>) o prodotti finiti d'oro o d'argento usati, destinati alla lavorazione industriale (<a href="#">Ris. AE 12 dicembre 2013 n. 92/E</a>);</li> </ul>
<b>Rottami</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- che cedono rottami (v. n. <a href="#">63360</a>), fra cui i <b>pallet</b> recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (non è richiesta la condizione che sia inutilizzabile rispetto alla sua originaria destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione, <a href="#">Circ. AE 27 marzo 2015 n. 14/E</a>). Se però la cessione di pallet avviene unitamente alle merci il RC non si applica in quanto operazione accessoria alla vendita delle merci stesse;</li> </ul>
<b>Gas - Energia</b> (escluso GPL) (fino al 31/12/2026)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- che trasferiscono <b>quote di emissioni di gas</b> a effetto serra, o altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di <b>certificati</b> relativi al gas e all'energia elettrica (es. certificati verdi o bianchi, garanzie di origine, unità di riduzione delle emissioni e riduzioni certificate delle emissioni, <a href="#">Circ. AE 27 marzo 2015 n. 14/E</a>, contratti di tolling, <a href="#">Risp. AE 19 novembre 2018 n. 69</a>);</li> <li>- che cedono <b>gas ed energia elettrica</b> a un soggetto passivo-rivenditore residente in Italia (es. Gse) <b>(6)</b>.</li> </ul>

(1) Un altro caso simile di integrazione della fattura da parte dell'acquirente si verifica in relazione agli **acquisti da non residenti** (v. n. [52980](#)).

(2) Se l'acquirente è un soggetto IVA **non residente** o se le citate operazioni avvengono in Italia fra **soggetti passivi entrambi non residenti**, è sempre l'acquirente che deve assolvere l'imposta tramite reverse charge e, in assenza di sede o di S.O. nel territorio dello Stato, deve identificarsi ai fini IVA in Italia oppure deve nominare un rappresentante fiscale ([Circ. AE 25 maggio 2016 n. 21/E](#), [Risp. AE 24 gennaio 2020 n. 14](#), [Ris. AE 28 marzo 2012 n. 28/E](#)).

(3) Il RC si applica anche se il cliente dichiara che i beni saranno utilizzati come strumentali per la propria attività anziché essere commercializzati ([Risp. AE 1° ottobre 2021 n. 643](#)).

Sono **escluse** dal RC, oltre alle cessioni al dettaglio, le cessioni:

- dei **componenti ed accessori** dei telefoni cellulari, ma solo quando non sono effettuate nel quadro dell'operazione principale di cessione del telefono cellulare, al fine di completare o integrare quest'ultima;
- di altri beni quali **monitor**, adattatori e **cavi di rete**, anche se ordinati insieme a un prodotto soggetto al RC (tablet, laptop);
- effettuate dai soggetti diversi dai commercianti al dettaglio, nelle ipotesi in cui siano **accessorie alla fornitura del c.d. traffico telefonico** (purché il numero dei telefoni ceduti non ecceda di oltre il 10% il numero delle SIMCARD cedute all'utente).

(4) Il RC alle fattispecie in esame è applicabile anche nei passaggi dal **committente** al **commissionario** o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione ([Ris. AE 31 marzo 2011 n. 36/E](#)).

(5) L'**acquirente**, a sua volta, quando opera la **successiva cessione**, emette una fattura senza IVA, a meno che non ceda un bene complesso, nel quale il microprocessore si è incorporato. In tale ultimo caso deve emettere fattura ordinaria, così come nel caso in cui renda una prestazione di servizi (es.

Settore di riferimento	Soggetti interessati (1) (2)
riparazione) per la quale ha utilizzato il microprocessore. <b>(6)</b> Se il soggetto che cede l'energia e il gas effettua anche il <b>trasporto</b> , anche questo servizio (accessorio) è soggetto al reverse charge ( <a href="#">Risp. AE 2 novembre 2018 n. 59</a> ).	

Ultimo aggiornamento 16/01/2025

 Memento / Memento Fiscale

**Violazioni relative alla contabilità e alla documentazione fiscale**

## Reverse charge

**Reverse charge** Chi, essendovi tenuto, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile e/o all'autofatturazione, è punito con le sanzioni indicate in **tabella** ([art. 6 c. 9 e s. D.Lgs. 471/97](#) e [Circ. AE 11 maggio 2017 n. 16/E](#)).

Violazione		Sanzione	
		fino al 31/08/2024	dal 1/09/2024
a) fattura emessa irregolarmente dal cedente/prestatore in via ordinaria con assolvimento della relativa imposta, senza reverse charge	- al cessionario/committente, che avrebbe dovuto assolvere il tributo, viene addebitata la sola sanzione in misura fissa (rimane salvo il diritto alla detrazione) <b>(1)</b> , senza necessità di regolarizzazione; - il cedente/prestatore rimane solidamente responsabile del pagamento della sanzione	da € 250 a 10.000	
b) fattura emessa irregolarmente dal cedente/prestatore senza IVA e trattata con reverse charge dal cessionario/committente, ma in assenza dei requisiti <b>(2)</b>	- al cedente/prestatore, che avrebbe dovuto assolvere il tributo, viene addebitata la sola sanzione in misura fissa <b>(1)</b> , senza necessità di regolarizzazione; - il cessionario/committente rimane solidamente responsabile del pagamento della sanzione (rimane salvo il diritto alla detrazione)	da € 250 a 10.000	

Violazione		Sanzione	
		fino al 31/08/2024	dal 1/09/2024
c) errata applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente su operazioni esenti, non imponibili o non soggette	in sede di accertamento sono espunti sia il debito conteggiato che la detrazione operata nelle liquidazioni eseguite, fermo restando il diritto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta (v. n. <a href="#">48058</a> ), mediante nota di variazione o richiesta di rimborso	nessuna sanzione ulteriore	5% dell'imponibile con minimo di € 1.000
d) errata applicazione del reverse charge su operazioni inesistenti ma esenti, non imponibili o non soggette		dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000	
e) al di fuori dai casi che precedono, il cessionario/committente omette di eseguire gli adempimenti conseguenti all'operazione soggetta a reverse charge	al cessionario/committente, che avrebbe dovuto assolvere il tributo, viene addebitata la sanzione indicata <b>(3)</b>	- se l'operazione risulta comunque dalla contabilità: da € 500 a 20.000; - se non è contabilizzata: dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000	- se l'operazione risulta comunque dalla contabilità: da € 500 a 10.000; - se non è contabilizzata: 5% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000
f) al di fuori dai casi che precedono, il cedente/prestatore non emette fattura per l'operazione o la emette in modo irregolare <b>(4)</b>	al cessionario/committente, che avrebbe dovuto entro il 90° giorno successivo informare l'AE e regolarizzare l'operazione, viene addebitata la sanzione indicata <b>(1) (4)</b>		

**(1)** Se però l'errore è dettato da intento di evasione o frode di cui risulti provato che il cessionario/committente era consapevole, si applica la sanzione per omessa fatturazione o registrazione.

**(2)** In caso di errata fatturazione in regime di non imponibilità e applicazione del reverse charge da parte dei cessionari con assolvimento dell'imposta, il regime applicato resta fermo ma è dovuta la sanzione amministrativa da € 250 a 10.000 ([Risp. AE 28 aprile 2021 n. 301](#)).

**(3)** Resta ferma l'eventuale applicazione delle sanzioni dovute per l'ipotesi di infedele dichiarazione e/o di indebita detrazione.

**(4)** Per le **violazioni commesse fino al 31 agosto 2024** il cedente prestatore può emettere fattura per regolarizzare entro 4 mesi e il cessionario committente informare l'AE entro 30 giorni.

Ultimo aggiornamento 02/08/2024

 Strumenti / Checklist

## Modalità di fatturazione degli acquisti soggetti a reverse charge "esterno"

***L'IVA relativa alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia, effettuate dal fornitore estero nei confronti del cliente italiano, è assolta da quest'ultimo tramite il sistema del reverse charge anche se il fornitore non residente è identificato, ai fini IVA, in Italia mediante l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale, che non fanno, quindi, venire meno la qualifica di "non residente" del fornitore.***

La fattura oggetto di integrazione e registrazione è quella emessa, senza addebito dell'imposta, dalla posizione IVA estera del fornitore e non, invece, quella emessa dalla sua posizione IVA italiana.

A quest'ultimo riguardo:

- il documento emesso con partita IVA italiana dal soggetto passivo estero per una cessione o prestazione effettuata nei confronti di un soggetto passivo italiano è da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA e deve essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal fornitore estero;
- in difetto, il cliente nazionale deve emettere un'autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, da registrare entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

### [Checklist](#)

 Quesiti operativi

## Posa in opera del bene: quando la prestazione rientra nel reverse charge

05 Maggio 2023 | Paolo Parisi

Un installatore lavora come terzista per conto di un produttore di infissi. Emette fattura al produttore per la prestazione di manodopera (montaggio di infissi presso il cliente finale) e il produttore, a sua volta, emette fattura al cliente finale per l'intera prestazione di fornitura comprensiva della posa; applicando l'IVA in quanto con il cliente finale stipula contratto di fornitura di beni (operazione principale) con posa in opera (servizio accessorio). L'installatore che fattura al produttore deve applicare l'IVA ordinaria o il reverse charge?

Le principali operazioni soggette a reverse charge interno sono gli acquisti:

- di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici, anche qualora il committente rivesta il ruolo di contraente generale.

I settori interessati possono essere desunti avendo riguardo alla classificazione Ateco, con esclusivo riferimento alle attività di completamento, che sono relative ad edifici, come segue:

43.31.00 Intonacatura e stuccatura

43.32.01 Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate

43.32.02 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili

43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri

43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri

43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili – muratori

43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

Per individuare le prestazioni rientranti tra i "servizi di completamento relativi ad edifici", si può fare riferimento alle attività ricomprese nei seguenti codici attività della Tabella ATECO 2007:

- intonacatura e stuccatura - codice 43.31.00;
- posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate - codice 43.32.01;
- posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili (la posa in opera di "arredi" deve tuttavia intendersi esclusa dall'applicazione del "reverse charge", in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici) - codice 43.32.02;
- rivestimento di pavimenti e di muri - codice 43.33.00;
- tinteggiatura e posa in opera di vetri - codice 43.34.00;
- attività non specializzate di lavori edili-muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici) - codice 43.39.01;
- altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. - codice 43.39.09.

Facendo riferimento al contenuto della Circ. AE 22 dicembre 2015 n. 37/E (paragrafo 12) in merito alle "prestazioni rese da soggetti terzi", si può concludere che la posa in opera del bene, in qualità di ordinaria prestazione di servizi B2B, laddove riferita a servizi di pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento di edifici, possa rientrare nell'ambito applicativo del "reverse charge" (per cui l'installatore dovrebbe emettere fattura senza esporre l'IVA).

 Quesiti operativi

## Cessione di PC portatili, laptop e tablet: perimetro reverse charge

11 Aprile 2022 | **Studio Tributario Gavioli&Associati**

La società X srl esercita il commercio all'ingrosso (codice Ateco 46.51) di laptop, acquistando i beni direttamente dalle case produttrici e rivendendoli a contribuenti titolari di partita IVA utilizzatori finali. Si chiede se sia corretto fatturare le cessioni con applicazione dell'IVA; oppure va applicato il cd. reverse charge?

In base all'art. 17 c. 6 lett. b) e c) DPR 633/72 si prevede che le cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale, sono soggette alla disciplina dell'inversione contabile, c.d. reverse charge.

L'AE (Circ. AE 25 maggio 2016 n. 21/E - par. 2.1) ha affermato che l'obbligo del meccanismo dell'inversione contabile alle fattispecie in esame trova applicazione per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio, in linea con quanto già precisato con la Cir. AE 23 dicembre 2010 n. 59/E e la Ris. AE 31 marzo 2011 n. 36/E; tale interpretazione è coerente con l'ampia facoltà concessa agli Stati membri in forza dell'art. 199 bis Direttiva IVA e con le caratteristiche che connotano il meccanismo del reverse charge, vale a dire, l'utilità ad evitare e scoraggiare eventuali tentativi di frode, nonché semplificare la procedura di riscossione dell'IVA. Ciò giustifica il fatto che il meccanismo dell'inversione contabile per le fattispecie in esame non trova 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-cliente.

In sostanza la cessione che vede come cessionario l'utilizzatore destinatario dell'acquisto in posizione di soggetto passivo IVA, quindi in teorica posizione di debitore d'imposta (per esempio una impresa che acquista il notebook come bene strumentale o il professionista che acquista il tablet PC per l'uso professionale), la quale non prevede una successiva rivendita tipica della fase intermedia distributiva, nonché la cessione che vede acquirente un consumatore finale (non soggetto IVA), non rientra nel regime del reverse charge e deve avvenire con IVA esposta in fattura. Non rileva, pertanto, la figura del grossista ma quella dell'acquirente.

---

 Quesiti operativi

## Fattura tra società per interventi edili: profili IVA

29 Aprile 2022 | **Studio Tributario Gavioli&Associati**

Una società che fa lavori edili sta eseguendo una ristrutturazione su abitazione di proprietà di un privato. Tale società ha commissionato la fornitura con posa in opera di infissi a una società commerciale. La società commerciale può fatturare all'impresa edile al 10% (trattandosi di intervento di ristrutturazione) oppure, poiché non interviene in diretto contatto con il committente finale (il privato), fatturerà tutto al 22%?

Nei lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria, le cessioni di beni sono assoggettate all'aliquota IVA ridotta se la relativa fornitura è posta in essere nell'ambito del contratto di appalto. Tuttavia, quando l'appaltatore fornisce beni di valore significativo, l'aliquota ridotta si applica ai predetti beni soltanto fino a concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni stessi.

Infatti, l'art. 7 c. 1 lett. b) L. 488/99 demanda a un DM l'individuazione dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle suddette prestazioni, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni. In sostanza, tale limite di valore si ricava sottraendo il valore dei beni significativi dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente.

Il DM 29 dicembre 1999 ha individuato i beni significativi: ascensori e montacarichi; infissi esterni e interni; caldaie; video citofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; sanitari e rubinetteria da bagni; impianti di sicurezza.

Su questi beni significativi, quindi, l'aliquota agevolata del 10% si applica solo sulla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni stessi.

La produzione di infissi, accompagnata dalla posa in opera, di base è riconducibile al contratto di cessione con posa in opera. Ne consegue che la stessa non è soggetta al reverse charge, in quanto cessione di beni e ciò vale sia con riferimento al cd. reverse charge in edilizia, sia al reverse charge di cui alla lett. a-ter), del sesto comma dell'art. 17 DPR 633/72.

L'aliquota agevolata non spetta sull'acquisto effettuato direttamente dal committente o quando i beni sono forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori; nel caso in esame, evidenziando che sull'argomento vi sono tuttavia diverse

interpretazioni, si ritiene non sia possibile per la società che ha commissionato i lavori beneficiare dell'IVA agevolata nei rapporti con la società che svolge i lavori.

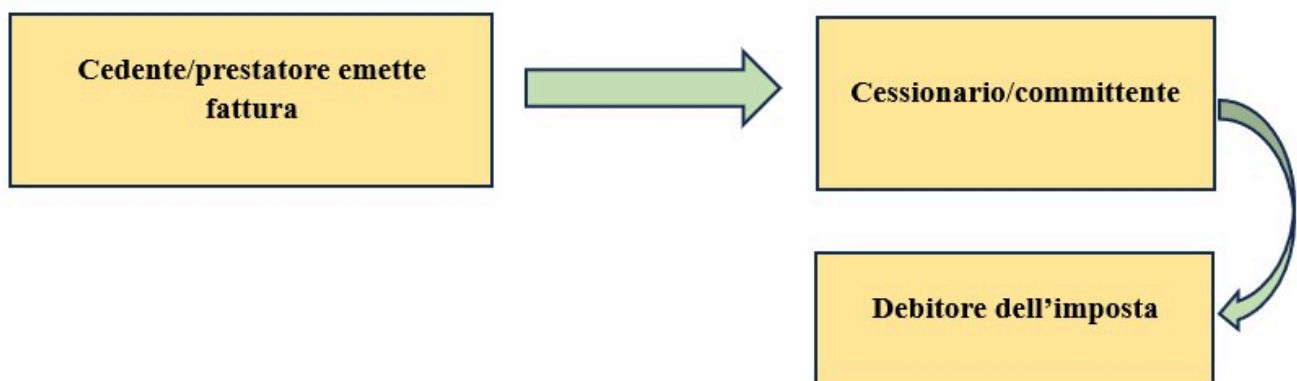
 Strumenti / Come fare per

## Fatturazione di operazioni con il meccanismo di reverse charge: casistiche e flusso operativo

14 Gennaio 2025 | **Claudia Iozzo**

In deroga alle ordinarie regole di assolvimento dell'IVA, per le operazioni per le quali è possibile applicare il reverse charge o inversione contabile, il debitore dell'imposta è il cessionario o committente. Il cedente o prestatore, infatti, emette fattura senza imposta e con l'annotazione del regime applicato, mentre, il cessionario o committente integra la stessa, oppure, in caso di operazioni con l'estero, emette un'autofattura.

In linea generale, nell'ambito delle **cessioni di beni** e delle **prestazioni di servizi**, il debitore dell'IVA è il cedente/prestatore. Tuttavia, per determinate operazioni, trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. **reverse charge**) attraverso il quale il debitore dell'imposta è, invece, il destinatario della cessione o della prestazione.



Tale meccanismo non è applicabile a tutte le operazioni, ma è limitato a specifiche fattispecie e, tra queste, quelle più diffuse sono:

- subappalto in edilizia (art. 17 c. 6 lett. a) DPR 633/72);
- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (art. 17 c. 6 lett. a-ter DPR 633/72);
- cessioni di rottami e di oro da investimento (art. 74 c. 7 e 8 DPR 633/72);
- cessioni di immobili abitativi e strumentali a soggetti passivi IVA in caso di opzione, da parte del cedente, per l'assoggettamento ad IVA;
- acquisti intracomunitari di beni;
- cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore (art. 17 c. 6 lett. d-quater);
- cessioni di telefonini e microprocessori.

Il regime del reverse charge è stato esteso dall'art. 1 c. 57-63L. 207/2024, anche ai contratti di appalto per la movimentazione di merci. Nello specifico, tale meccanismo contabile, è applicato anche alle **prestazioni di servizi**, effettuate tramite **contratti di appalto, subappalto**, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, rese nei confronti di imprese che svolgono **attività di trasporto e movimentazione di merci** e prestazione di servizi di logistica (art. 17 c. 6 nuova lett. a-quinquies DPR 633/72).

Tale previsione, tuttavia, non trova applicazione per le operazioni effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche e di altri enti e società (art. 17-ter DPR 633/72), né alle agenzie per il lavoro (art. 4 D.Lgs. 276/2003).

N.B. L'efficacia dell'estensione del reverse charge prevista nei contratti di appalto per la movimentazione di merci dovrà essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea, ai sensi del c. 58 L. 207/2024.

In attesa dell'autorizzazione, per le prestazioni di servizi di cui alla lett. a-quinquies) rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione merci e servizi di logistica, il prestatore e il committente possono optare affinché il pagamento dell'IVA sulle prestazioni rese venga effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta.

A tal fine:

- la fattura dev'essere emessa ai sensi dell'art. 21 DPR 633/72 dal soggetto prestatore;
- l'imposta è versata dal soggetto committente ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 241/97, senza possibilità di compensazione.

L'opzione di cui sopra, ha durata triennale ed è comunicata dal committente all'Agenzia delle Entrate.

Reverse charge interno	Reverse charge estero
<p>Operazioni tra soggetti passivi stabili in Italia, quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• cessione di oro e argento industriale;</li> <li>• cessione di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrati quali CPU, componenti per PC, microprocessori;</li> <li>• trasferimento di quote di gas ad effetto serra, nonché di gas ed energia a soggetti rivenditori;</li> <li>• cessione di rottami;</li> <li>• pallet usati;</li> <li>• prestazioni del comparto edile.</li> </ul>	<p>Per le operazioni con l'estero.</p> <p>In particolare, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi generiche, territorialmente rilevanti in Italia, gli obblighi devono essere adempiuti da questi ultimi.</p> <p>Il regime del reverse charge rimane in capo al cessionario - committente anche nell'ipotesi in cui il soggetto passivo estero operi tramite identificazione diretta, ovvero tramite rappresentante.</p>

### Modalità di fatturazione delle operazioni

Nell'ambito delle operazioni eseguite in reverse charge, l'obbligo di emissione della **fattura elettronica** è a carico del cedente/prestatore che dovrà predisporre il documento fiscale senza addebito dell'IVA.

#### Esempio 1 – cessione rottami

L'applicazione dell'**inversione contabile** di cui all'art. 74 c. 7 e 8 Decreto IVA riguarda le cessioni di:

- rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori;
- di carta da macero;
- di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica;
- i bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

Si supponga che un'impresa edile abbia effettuato la cessione di rottami ad una società specializzata e deve emettere la fattura elettronica. In tal caso, è applicabile il reverse charge di cui all'art. 74 c. 7 e 8 Decreto IVA e il documento elettronico è emesso così come segue:

Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Sconto/Magg. Ritenuta I. V. A.	Importo
1 Rottami Ferro - rif. formulario DUF 780735/2022 Natura: inversione contabile - cessione di rottami e altri materiali di recupero	1.700,00	0,16	0,00%	272,00
2 Metalli misti - rif. formulario DUF 780736/2022 Natura: inversione contabile - cessione di rottami e altri materiali di recupero	810,00	0,59	0,00%	477,90

**N.B.** Per la cessione di rottami e altri materiali di recupero dovrà essere utilizzato il codice natura **N6.1**.

### Esempio 2 – prestazioni comparto edile

Un'impresa esegue lavori di completamento di un edificio per un soggetto passivo IVA. Anche in tal caso, ci sono i requisiti per l'applicazione del reverse charge, in quanto, l'operazione rientra nella casistica di cui all'art. 17 c. 6 lett a-ter) Decreto IVA (Prestazioni comparto edile e settori connessi).

La fattura è emessa nel seguente modo:

Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Sconto/Magg. Ritenuta I. V. A.	Importo
Si emette fattura per i seguenti lavori: demolizione bagno, onere di carico e trasporto del materiale di risulta in apposite discariche autorizzate, messa in opera di due controtelai, divisione in cartongesso, messa in opera di un piatto doccia, battiscopa, pavimento in laminato, massetto pavimento in ceramica e rivestimento bagno, tinteggiatura pareti	1,00	11.500	0,00%	11.500,00
Natura: inversione contabile - prestazioni comparto edile e settori connessi				

### Esempio 3 – cessione energia a rivenditori

La società Delta produce energia elettrica tramite impianto eolico e rivende la stessa alla società GSE S.p.a. In tal caso, l'operazione di cessione è soggetta a reverse charge e la fattura dovrà essere emessa così come riportato nell'immagine seguente:

Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario
TD01 fattura		5	26-03-2024	JFAXES

Causale
TARIFE INCENTIVANTI DI CUI AL D.M. del 06/07/2012 - FATTURAZIONE CORRISPETTIVI

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
	Contratto FER						
	-----						
	Energia non Incentivata - ART. 4.3 b1		25,27			N6.8	25,27
	Tariffa fissa Onnicomprensiva - ART. 4.3 a1		9.978,15			N6.8	9.978,15

RIEPILOGHI IVA E TOTALI					
esigibilità iva / riferimenti normativi	%IVA	Spese accessorie	Arr.	Totale imponibile	Totale imposta
I (esigibilità immediata) REV. CHARGE - Art.17 comma 6 DPR633/72	N6.8			10.003,42	0
Importo bollo	Sconto/Maggiorazione		Arr.	Totale documento	
					10.003,42

### Riepilogo codici natura IVA da utilizzare nelle FTE

<b>N6.1</b>	inversione contabile - cessione di rottami e altri materiali di recupero
<b>N6.2</b>	inversione contabile - cessione di oro e argento ai sensi della legge 7/2000 nonché di oreficeria usata ad OPO
<b>N6.3</b>	inversione contabile - subappalto nel settore edile
<b>N6.4</b>	inversione contabile - cessione di fabbricati
<b>N6.5</b>	inversione contabile - cessione di telefoni cellulari
<b>N6.6</b>	inversione contabile - cessione di prodotti elettronici
<b>N6.7</b>	inversione contabile - prestazioni comparto edile e settori connessi
<b>N6.8</b>	inversione contabile - operazioni settore energetico
<b>N6.9</b>	inversione contabile - altri casi

### Reverse charge e soggetti non residenti

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti verso soggetti passivi IVA residenti, gli obblighi di fatturazione devono essere adempiuti dai cessionari/committenti, ai sensi dell'art. 17 c. 2 DPR 633/72.

#### Esempio

Una società olandese emette fattura mensile ad una società italiana per le commissioni POS. Il documento è inviato tramite mail.

La società italiana è tenuta ad integrare l'acquisto del servizio dall'estero emettendo un documento elettronico tipo TD17 da trasmettere al Sistema di Intercambio.

Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario
TD17 integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero		1/UE	01-01-2024	

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
	Fatt.Coll. 20231231003 del 01-01-2024 ----- Documento integrativo Art.17, c.2 DPR 633/72 - Servizi		106,41			N4	106,41

RIEPILOGHI IVA E TOTALI					
esigibilità iva / riferimenti normativi	%IVA	Spese accessorie	Arr.	Totale imponibile	Totale imposta
Esigib. non dich. (si presume immediata) ESENTE ART.10 N.DA 1 A 9 DPR 633/72 - OPERAZIONI OCCASIONALI (SERVIZI)	N4			106,41	0
<b>Importo bollo</b>	<b>Sconto/Maggiorazione</b>		<b>Arr.</b>	<b>Totale documento</b>	
					106,41

Il documento dovrà essere contabilizzato sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite.

Si ricorda che, le commissioni POS sono esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 c. 1 n.1) Decreto IVA (Risp. AE 1° aprile 2019 n. 91).

### Importazione di beni in Italia da San Marino

I beni di provenienza dalla Repubblica di San Marino e destinati a paesi comunitari, ivi compresa l'Italia, costituiscono **importazioni in territorio comunitario** e, pertanto, trovano applicazione regole diverse a seconda che siano destinati agli altri Stati comunitari, ovvero all'Italia.

Nel primo caso l'assolvimento dell'IVA avverrà tramite procedura doganale, mentre, nel secondo caso, in mancanza di una dogana fisica tra Italia e San Marino, l'imposta potrà essere assolta tramite una delle seguenti procedure:

1. procedura con addebito dell'imposta, con la quale il venditore sammarinese emette fattura con applicazione dell'IVA dovuta dal cessionario italiano e versa la stessa all'Ufficio Tributario sammarinese che provvederà a riversarne l'importo all'Ufficio delle Entrate;
2. procedura senza addebito dell'imposta, con la quale il venditore emette fattura senza applicazione dell'IVA, che viene assolta dall'acquirente nazionale ai sensi dell'art. 17 c. 3 DPR 633/72.

Applicando la procedura di cui al punto 2, il cessionario nazionale, soggetto d'imposta, procederà, attraverso il meccanismo dell'inversione contabile, ad integrare la fattura originale con l'indicazione dell'imposta dovuta, annotandola successivamente nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti.

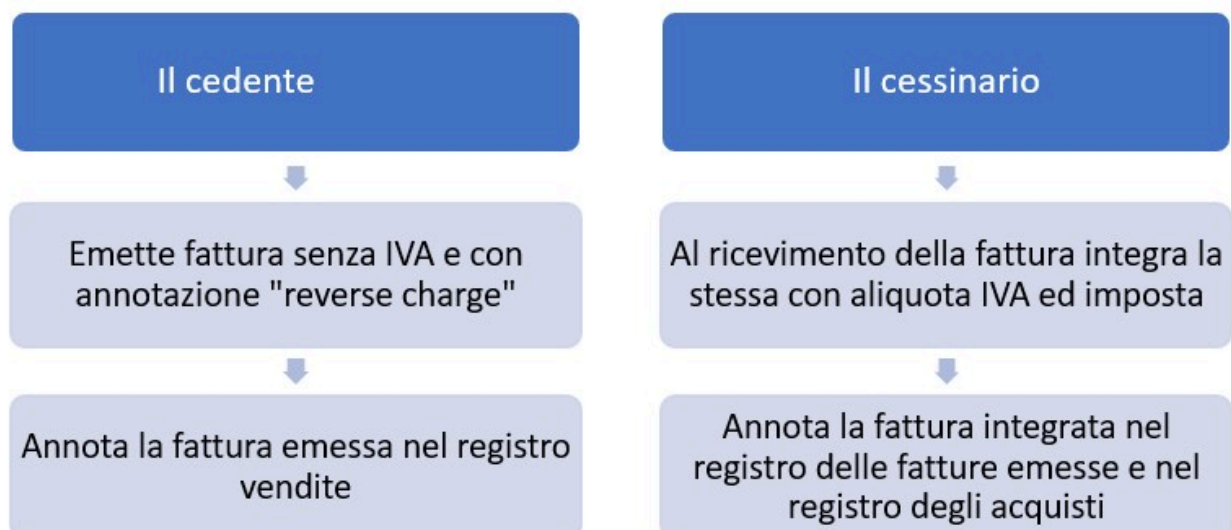
**Nell'ipotesi in cui, il cedente/prestatore si avvalga del proprio rappresentante fiscale in Italia per l'importazione dei beni, nel momento in cui questi ultimi vengano ceduti agli operatori italiani, gli obblighi di fatturazione elettronica sono a carico del rappresentante fiscale?**

L'importazione di beni nel territorio italiano e la successiva cessione ad un operatore nazionale non ha obbligo di essere documentata tramite fattura elettronica da parte del rappresentante fiscale. Ciò, in quanto, a provvedervi sarà l'operatore residente/stabilito in Italia tramite il meccanismo del reverse charge e l'emissione di un'autofattura ai sensi dell'art. 17, c. 2, del DPR 633/1972. Tuttavia, il rappresentante potrà comunque emettere un documento elettronico ai fini "contabili" per una migliore gestione dei rapporti tra le parti.

Il documento emesso dal soggetto estero (con partita IVA italiana) dovrà contenere:

- l'indicazione che l'imposta afferente all'operazione sarà assolta dal cessionario;
- il codice natura N2.2

### Flusso operativo degli adempimenti



## Integrazione elettronica FTE in reverse charge

Per integrare la fattura elettronica ricevuta nell'ipotesi di reverse charge interno, il cessionario/committente emette un documento con **tipologia TD16**, che sarà recapitato solo a sé stesso essendo quest'ultimo ad essere tenuto da integrare l'IVA in fattura.

Per rettificare, invece, una comunicazione trasmessa via SDI con TD16, il cessionario /committente dovrà trasmettere un documento della medesima tipologia (TD16), ma indicando gli importi con segno positivo o negativo a seconda del tipo di errore che si vuole correggere. In particolare:

1. se la rettifica è dovuta a seguito di una nota di variazione inviata dal cedente /prestatore, nel campo dati fatture collegate dovranno essere indicati separatamente il numero e la data della nota di variazione ricevuta e il relativo IdSdl;
2. se la rettifica è dovuta a seguito di un errore nella comunicazione precedentemente inviata dal cessionario / committente, nel campo dati fatture collegate vanno indicati separatamente il numero e la data della comunicazione errata e il relativo IdSdl.

## Sanzioni per l'errata applicazione del reverse charge

Le violazioni commesse in relazione alle operazioni cui si rende applicabile il meccanismo del reverse charge sono sanzionabili secondo quanto previsto dall'art. 6 D.Lgs. 471/97 così come modificato dal D.Lgs. 87/2024.

In particolare, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile, è punito con una **sanzione amministrativa** compresa fra **€ 500 e € 10.000**. Qualora, inoltre, l'operazione non risulti dalla contabilità, la suddetta sanzione è elevata ad una misura del 5% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

Nell'ipotesi in cui l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi venga erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, quest'ultimo non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra **€ 250 e € 10.000**. Tuttavia, al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore.

La medesima sanzione si applica in capo al cedente/prestatore nella fattispecie in cui venga applicato il reverse charge in assenza dei requisiti e l'imposta relativa all'operazione sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il suo diritto alla detrazione. Anche in tal caso, vige la responsabilità solidale del cessionario o committente.

Una particolare violazione è il caso in cui il cessionario o committente applichi l'inversione contabile per **operazioni esenti, non imponibili** o, comunque, **non soggette ad imposta**. In tale situazione, devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni medesime, fermo restando il diritto dello stesso soggetto di recuperare l'imposta eventualmente non detratta con una nota di variazione. La procedura appena esposta trova applicazione anche nel caso di **operazioni inesistenti** e il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa del 5% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000.

## Esempio

Un idraulico ha realizzato un impianto con contratto d'appalto in una piscina. Ha emesso fattura elettronica applicando il meccanismo del reverse charge, ai sensi dell'art. 17 c. 6 lett a-ter) Decreto IVA e con codice natura IVA N6.7. Tale

operazione, però, non rientra nell'ambito applicativo di cui alla citata lett. a-ter, in quanto l'installazione dell'impianto è stata eseguita in una piscina non connessa ad un edificio o pertinenza.

In merito, si ricorda che, l'Amministrazione Finanziaria, con le Circ. AE 27 marzo 2015 n. 14/E e Circ. AE 27 Ottobre 2015 n. 35/E, ha chiarito che, non rientrano nella nozione di edificio e vanno, quindi, escluse dal meccanismo del reverse charge in esame, le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso.

In tale fattispecie di errore, il committente, al ricevimento della fattura con l'inversione contabile, integra con IVA ed effettua la doppia registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite. In realtà, l'operazione, non avendo i requisiti per l'applicazione del reverse charge doveva essere assoggettata ad IVA. Ne consegue che, il regime sanzionatorio applicabile è quello previsto dall'art. 6 c. 9-bis2 D.Lgs. 471/97: il prestatore non è tenuto al versamento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra € 250 e € 10.000.

---

 Quesiti operativi

## Reverse charge nel settore immobiliare

02 Settembre 2024 | **Vincenzo Cristiano**

Un professionista attivo nel settore dell'artigianato effettua servizi di realizzo coperture di edifici. Si chiede se per i citati servizi, realizzati nell'ambito di manutenzioni e completamento di edifici verso imprese soggetti passivi, sia corretto applicare il meccanismo del reverse charge (per imprese del settore edile) oppure, diversamente, la lett. a-ter) per altre imprese.

Nel caso di specie, si ritiene vada applicata la lett. a-ter), del c. 6, dell'art. 17 DPR 633/72, in quanto servizi di completamento edifici.

La novella - come precisato in premessa - trova base giuridica comunitaria nell'art. 199 lett. a) Dir. 2006/112/CE secondo cui "gli Stati membri possono stabilire che il debitore d'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate prestazioni di **servizi di costruzione**, inclusi i servizi di **riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione** relative a beni immobili".

A tale riguardo, si precisa che l'ordinamento italiano ha già in parte recepito la norma comunitaria richiamata, prevedendo l'applicazione del **reverse charge** alle "prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili oppure nei 6 confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore" (art. 17 c. 6 lett. a) DPR 633/72).

---

 Dottrina / Riviste

## Operazioni inesistenti e reverse charge: novità dal 1° settembre 2024

03 Settembre 2024 | **Renato Portale**

In tutte le ipotesi di inversione contabile (i.e. "reverse charge esterno" e "reverse charge interno") l'Amministrazione finanziaria ha sempre assunto un atteggiamento di rigida interpretazione: con riferimento sia al recupero/detrazione

dell'IVA sia all'irrogazione di sanzioni. Al riguardo continuano a intervenire numerose sentenze e ordinanze della Corte di giustizia UE e della Cassazione. Si segnalano, poi, moltissimi interventi legislativi di modifica in tema sanzionatorio. La situazione si aggrava in presenza di effettuazione di operazioni inesistenti, attuate mediante il regime di inversione contabile.

## Operazioni inesistenti in inversione contabile

Il c. 9-bis 3 dell'art. 6 D.Lgs. 471/97 prevedeva, fino al **1° gennaio 2023**, soltanto due periodi:

i) il primo, riferito alle “**operazioni “reali”**” che disciplina il caso del cessionario o committente che ha applicato l'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta (perché ad esempio fuori campo IVA);

ii) il secondo, riferito invece alle “operazioni **inesistenti**” che disciplina il caso del cedente o prestatore e del cessionario o committente che hanno effettuato operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti attuando il regime di inversione contabile. In questi casi, era prevista unicamente l'applicazione della sanzione dal 5 al 10% del “corrispettivo” (imponibile), ma con riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta da parte del cessionario o committente.

Nonostante la norma prevedesse espressamente la tutela del diritto a detrazione, varie sentenze della Cassazione continuavano a negare tale diritto in presenza di operazioni inesistenti in reverse charge.

Dopo vari contrasti, sono dovute intervenire le Sezioni Unite che, con la Cass. 20 luglio 2022 n. 22727, hanno chiarito che:

■ il c. 9-bis3 secondo periodo, che prevede l'applicazione della sanzione dal 5 al 10% dell'imponibile con riconoscimento della detrazione, riguarda solo le operazioni inesistenti che siano astrattamente “esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta” e non anche le operazioni inesistenti astrattamente imponibili per le quali non è ammesso il diritto a detrazione;

■ l'unica eccezione a tale principio, con conseguente applicazione del citato c. 9-bis3 (detrazione ammessa ma **sanzione dal 5 al 10%** dell'imponibile, con un minimo di € 1.000), riguarda le operazioni soggettivamente inesistenti imponibili per le quali ricorrono comunque i requisiti per il riconoscimento del diritto alla detrazione, per carenza di prova dell'elemento psicologico, ossia qualora il cessionario/committente dimostri che non era a conoscenza della frode o di non aver partecipato alla stessa.

La Cassazione, quindi, ha introdotto il concetto della consapevolezza della frode, prima non presente nel corpo normativo.

Per ovviare a tale carenza, dal 1° gennaio 2023 è stato introdotto (dalla L. 197/2022) un terzo periodo al c. 9-bis 3 riferito alle operazioni inesistenti di cui è anche provata la consapevolezza del cessionario o committente. In tali casi, la detrazione viene negata e viene applicata la sanzione prevista dal c. 6, dell'art. 6. Tale sanzione era prevista in origine nella misura dal **90% al 180%**, ma è stata ridotta al **70%** per le violazioni commesse dal **1° settembre 2024** ad opera del D.Lgs. 87/2024.

Lo stesso D.Lgs. ha riscritto, sempre per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, il c. 9-bis 3, terzo periodo che recita:

*“Le disposizioni del presente comma non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6, primo periodo, con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti astrattamente imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole”.*

Ancora il D.Lgs. 87/2024 è intervenuto sulla sanzione prevista nel secondo periodo sempre del c. 9-bis 3 riducendola al 5% dell'imponibile.

## La situazione al 1° settembre 2024

Dopo questa vorticoso serie di modiche, la situazione che si viene a creare per le **violazioni** commesse dal 1° settembre 2024 dovrebbe essere la seguente:

**caso 1:** operazioni inesistenti con cessionario/committente non consapevole della **frode**: sanzione del **5%** dell'imponibile (in precedenza dal 5 al 10%) con riconoscimento del **diritto a detrazione** [c. 9-bis 3, secondo periodo];

**caso 2:** operazioni inesistenti con cessionario/committente consapevole della frode: sanzione del 70% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato (in precedenza dal 90 al 180%) con diniego del diritto a detrazione [c. 9-bis 3, terzo periodo].

La domanda che viene da porsi è: la Cassazione rispetterà tale distinzione? Oppure saranno più le sentenze che danno per assodata la consapevolezza della frode da parte del cessionario?

A tale ultimo proposito, la Cassazione è (viene da dire, giustamente) molto espansiva sul **concetto di consapevolezza**. Un esempio è contenuto nella recente Cass. 12 luglio 2024 n. 19318 con cui è stato chiarito che la CTR ha errato nel richiedere la "consapevolezza" ovvero la "conoscenza" del carattere fraudolento delle operazioni da parte della cessionaria, essendo sufficiente la "**conoscibilità**", cioè la ricorrenza di indici che avrebbero consentito ad un operatore commerciale di normale avvedutezza di rendersi conti delle anomalie delle operazioni compiute.

---

 Dottrina / Best practice

## Regolarizzazione delle fatture ricevute: come rimediare agli errori

03 Luglio 2024 | **Marco Peirola**

Il cessionario/committente che riceve una fattura errata o irregolare è tenuto a segnalarlo al cedente/prestatore affinché quest'ultimo possa emettere una nota di credito per eliminare o correggere la fattura. Solo se il cedente/prestatore non rettifica la fattura, il cessionario/committente – al fine di non incorrere in sanzione – deve regolarizzare l'operazione (solo per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024).

### Il caso

Se il cedente/prestatore non rimedia alla violazione commessa, spetta al cessionario/committente, soggetto passivo IVA, per non incorrere in sanzione, provvedere alla regolarizzazione secondo modalità che differiscono a seconda che la fattura non sia stata emessa o sia stata emessa irregolarmente. In quest'ultimo caso, è indispensabile individuare quale sia la tipologia di riscontro che il cessionario/committente è chiamato ad effettuare in merito al contenuto della fattura ricevuta.

Per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, il cessionario/committente è punito con un'autonoma sanzione rispetto a quelle applicabile al cedente/prestatore se, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, ha acquistato **beni/servizi** (art. 6, c. 8 D.Lgs. 471/97):

- senza che sia stata emessa fattura nei termini previsti dalla legge;
- con emissione di fattura irregolare.

La violazione commessa dal cessionario/committente non si realizza nello stesso istante in cui si perfeziona quella del cedente/prestatore, ma nel momento successivo in cui sono inutilmente scaduti i termini previsti dalla legge affinché il cessionario/committente, soggetto passivo IVA, provveda a regolarizzare l'operazione.

### Attenzione

La regolarizzazione del cessionario/committente esclude il potere dell'Amministrazione finanziaria di pretendere dal cedente/prestatore il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta eventualmente dovuta, versata dal cessionario/committente in sede di regolarizzazione (Cass. 5 dicembre 2001 n. 15394).

Per contro, se il cessionario/committente non regolarizza nei termini previsti l'operazione si applica, nei suoi confronti, la sanzione del 100% dell'imposta, con un minimo di € 250 e, inoltre, l'Amministrazione finanziaria può esigere dal cedente/prestatore il pagamento dell'imposta, nonché irrogare la sanzione del 30% (di cui all'art. 13 c. 1 D.Lgs. 471/97).

### Nota di credito e regolarizzazione

Il **principio di correttezza e buona fede** induce il cessionario/committente che riceve una fattura errata o irregolare a segnalarlo al cedente/prestatore affinché quest'ultimo possa emettere una nota di credito per eliminare o correggere la fattura (Norma di comportamento AIDC 24 giugno 2020 n. 209).

In altri termini, la regolarizzazione da parte del cessionario/committente presuppone che quest'ultimo abbia preventivamente comunicato al cedente/prestatore l'errore commesso affinché possa correggerlo mediante emissione di una nota di variazione (ex art. 26 DPR 633/72) a storno della fattura errata e successiva emissione di una nuova fattura corretta.

Solo laddove il cedente/prestatore non proceda in tal senso, il cessionario/committente – al fine di non incorrere nella sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di € 250 – deve provvedere alla regolarizzazione (Risp. AE18 maggio 2020, n. 133).

### Procedura di regolarizzazione

Per evitare l'applicazione della sanzione, il cessionario/committente deve:

- **se** non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentare all'Ufficio delle Entrate competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino tutte le indicazioni previste per la fattura;
- se ha ricevuto una **fattura irregolare**, per tale intendendosi quella recante un'imponibile oppure un'imposta inferiore, presentare allo stesso Ufficio, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggiore imposta eventualmente dovuta.

Osservati i suddetti adempimenti, un esemplare del documento, con l'attestazione dell'eseguita regolarizzazione, viene restituito dall'Ufficio al contribuente, che è tenuto ad annotarlo sul **registro degli acquisti** (art. 6 c. 9 D.Lgs. 471/97).

### Attenzione

A seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, ai fini della regolarizzazione dell'operazione, il cessionario/committente è tenuto a trasmettere l'**autofattura** al **Sistema di Interscambio**, compilando, nel **file XML** della **fattura elettronica** (Prov. AE 30 aprile 2018, n. 89757):

- il campo "TipoDocumento" con il codice "TD20"; e
- le sezioni anagrafiche del cedente/prestatore e del cessionario/committente, rispettivamente con i dati del cedente/prestatore e i propri.

In pratica, la trasmissione dell'autofattura al Sistema di Interscambio sostituisce l'obbligo, previsto dall'art. 6 c. 8 lett. a) D.Lgs. 471/97, di presentare l'autofattura in formato analogico all'Ufficio delle Entrate competente.

### Errata applicazione del reverse charge

In caso di errata applicazione del meccanismo del reverse charge, se l'IVA è stata assolta dal cedente/prestatore o dal cessionario/committente non è necessario procedere alla regolarizzazione delle fatture errate.

Infatti:

- se ricorrono i requisiti per l'applicazione dell'**inversione contabile** e l'imposta è stata erroneamente assolta dal cedente/prestatore, anziché dal cessionario/committente, quest'ultimo non è tenuto a regolarizzare l'operazione ed è fatto salvo il diritto alla detrazione. Tuttavia, la violazione dà luogo all'applicazione, nei confronti del cessionario/committente, debitore d'imposta, della sanzione fissa compresa fra € 250 e € 10.000, con responsabilità solidale del cedente/prestatore (art. 6 c. 9-bis.1 D.Lgs. 471/97);
- nell'ipotesi opposta, in cui l'IVA doveva essere assolta in via ordinaria, ma è stata erroneamente assolta con l'inversione contabile dal cessionario/committente, a quest'ultimo è riconosciuto il diritto alla detrazione, mentre il cedente/prestatore, anche se debitore dell'imposta, non è obbligato all'assolvimento della stessa, ma è punito con la sanzione fissa compresa fra € 250 e € 10.000, con responsabilità solidale del cessionario/committente (art. 6 c. 9-bis.2 D.Lgs. 471/97).

### Attenzione

Il cessionario/committente che riceva una fattura con imposta non dovuta o applicata in misura superiore a quella effettiva deve chiedere al cedente/prestatore l'emissione di una **nota di variazione** e, a seguire, di una nuova fattura corretta. Se il cedente/prestatore non aderisce alla richiesta, il cessionario/committente deve regolarizzare la fattura ricevuta tramite il Sistema di Interscambio e, in ogni caso, esimendosi dall'esercitare la detrazione l'IVA erroneamente applicata.

È vero, infatti, che la detrazione resta ammessa nel caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva (l'art. 6 c. 6 D.Lgs. 471/97), ma bisogna pur sempre considerare che la sanzione va da un minimo di € 250 ad un massimo di € 10.000 e potrebbe essere disconosciuta l'applicazione del **cumulo giuridico** a fronte di **violazioni plurime**.

### Erronea applicazione dell'IVA per un'operazione non imponibile, esente o non soggetta

Sugli effetti, in capo al cessionario/committente, dell'erronea applicazione dell'IVA per un'operazione non imponibile, esente o non soggetta esiste un contrasto interpretativo tra la posizione della prassi amministrativa e quella della giurisprudenza.

Secondo la prassi amministrativa, l'omessa regolarizzazione deve intendersi realizzata anche se la violazione è relativa ad **operazioni non imponibili** o **esenti** (Circ. Min. 25 gennaio 1999 n. 23/E, Cap. II, § 2.7).

Ad un diverso risultato è giunta la giurisprudenza, per la quale – fermo l'obbligo ex lege del cedente/prestatore di emettere fattura – il cessionario/committente è tenuto a verificare la regolarità formale dell'operazione in relazione:

- alla mancata ricezione della fattura nei termini di legge;
- alla ricezione di una fattura irregolare.

Secondo la Corte di Cassazione (Cass. 12 dicembre 2014, n. 26183):

- nella prima delle due ipotesi considerate, l'art. 6 c. 8 lett. a) D.Lgs. 471/97 presuppone che il cessionario/committente, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi. In sostanza, la norma presuppone l'incontestata riconducibilità del rapporto intercorso tra le parti ad una delle operazioni astrattamente soggette a IVA, venendo ad essere conseguentemente limitato il controllo del cessionario/committente all'osservanza, da parte del cedente/prestatore, del termine entro il quale la fattura deve essere emessa;
- diversamente, nell'ipotesi contemplata dall'art. 6 c. 8 lett. b) D.Lgs. 471/97, il controllo richiesto al cessionario/committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, tra cui i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e servizi, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota, l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile e - per quanto qui interessa - l'effettiva annotazione sulla fattura del **titolo di non imponibilità, esenzione o esclusione** da imposta e dell'eventuale riferimento normativo.

### Attenzione

Deve, invece, escludersi che sia richiesto al soggetto che riceve la fattura anche un **controllo di natura sostanziale** in ordine alla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, tenuto conto che il riferimento alla "maggiore imposta eventualmente dovuta" (art. 6 c. 8 lett. b) D.Lgs. 471/97), quale condizione cui è subordinata la regolarizzazione della fattura e la non punibilità del cessionario/committente, induce a ritenere che questa condizione sia collegata all'irregolarità dei dati - dai quali dipende l'irregolare liquidazione, in misura inferiore al dovuto, dell'imposta - risultanti dallo stesso documento, quali l'aliquota, la base imponibile e l'ammontare dell'imposta.

D'altra parte, la norma in esame non prevede che l'applicazione della sanzione sia esclusa anche nell'ipotesi del pagamento dell'intera imposta non versata dal cedente/prestatore, laddove questa specifica previsione sarebbe stata necessaria qualora si fosse voluto estendere il controllo del cessionario/committente anche alla valutazione della qualificazione fiscale dell'operazione e, quindi, alla valutazione giuridica della cessione/prestazione illegittimamente fatturata dall'emittente con il titolo di "non imponibilità", "esenzione", ecc.

Ne consegue che la regolarizzazione richiesta al destinatario della fattura implica l'obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine all'identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, non anche di controllare e sindacare le **valutazioni giuridiche** espresse dall'emittente medesimo, quando, nella fattura recante l'annotazione di tutti i suddetti estremi, sia inserita l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta, indipendentemente dalla questione dell'imponibilità dell'operazione (Cass. 18 febbraio 2000 n. 1841).

### In conclusione

Nel caso in cui le parti non trovino una soluzione condivisa per rimediare agli errori di fatturazione si pone il problema, per il cessionario/committente, di regolarizzare le fatture ricevute al fine di non incorrere in sanzioni, tenendo pur sempre conto che il cessionario/committente non è tenuto ad un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale dell'operazione.

Continua l'esame delle modifiche apportate al sistema sanzionatorio dal D.Lgs. 87/2024, approvato sulla GU n. 150 del 28 giugno 2024. Ci soffermiamo sulla modifica al quantum delle sanzioni (per le violazioni commesse successivamente al 1° settembre 2024) e sulla modifica per cumulo e ravvedimento (sempre per le violazioni dal prossimo 1° settembre).

### Modifica quantum sanzioni - per le violazioni commesse successivamente al 1° settembre 2024

Per quando concerne le **sanzioni** in tema di **esportazioni** (art. 7 D.Lgs. 471/97):

- qualora non si ottenga la **prova dell'avvenuta esportazione** ovvero quest'ultima avvenga oltre i 90 giorni dalla data di consegna, il contribuente incorre nella sanzione del **50%** (prima dal 50 al 100%) del tributo, a meno che entro i successivi 30 giorni dallo spirare dei 90 giorni non provveda alla regolarizzazione della fattura ed al versamento dell'imposta;
- stessa sanzione anche per chi effettua **cessioni di beni senza addebito d'imposta**, ai sensi dell'articolo 41, c. 1, lettera a), DL 331/93, qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il **bene non risulti pervenuto** in detto Stato **entro novanta giorni** dalla **consegna**;
- **fornitore** che effettua le **cessioni in regime di non imponibilità** senza aver prima verificato l'avvenuta presentazione della dichiarazione di intento da parte dell'esportatore abituale: sanzione **70%** dell'IVA non applicata (prima dal 100 al 200%);
- **fornitore** che effettua **operazioni senza addebito d'imposta**, in mancanza della dichiarazione d'intento: sanzione 70% dell'IVA non applicata (prima dal 100 al 200%);
- chi, in **mancanza dei presupposti** richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare o di importare merci e servizi senza pagamento dell'imposta, ..., ovvero ne beneficia oltre il limite consentito: **sanzione 70%** dell'IVA non applicata (prima dal 100 al 200%).

Passiamo poi alle **modifiche** in materia **reverse charge** articolo 6 commi: 9-bis. E' punito con la sanzione amministrativa compresa fra **500 euro e 10.000 euro** (in precedenza tra 500 e 20.000 euro) il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, **omette** di porre in essere gli **adempimenti** connessi all'inversione contabile (...). Se l'operazione non risulta dalla contabilità (...), la sanzione amministrativa è elevata a **una misura del 5%** (in precedenza compresa tra il cinque e il dieci per cento) dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Resta **ferma l'applicazione della sanzione prevista** dal comma 6 primo periodo (ora pari **al 70%** dell'ammontare della detrazione compiuta), con riferimento all'imposta che **non avrebbe potuto essere detratta** dal cessionario o committente, salvo quando la violazione abbia determinato una dichiarazione infedele. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nel caso in cui, non avendo adempiuto il cedente o prestatore agli obblighi di fatturazione o avendo emesso una fattura irregolare, il cessionario o committente **non informi l'Ufficio competente** nei suoi confronti **entro 90 giorni** dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta; **9-bis.3.** 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 ai sensi degli articoli 26, terzo comma, e 30-ter, primo comma (introdotto il nuovo riferimento al 30-ter). La disposizione del primo periodo si applica in tutti i casi di operazioni inesistenti, anche ove astrattamente imponibili, ma il cessionario o committente è punito con la **sanzione amministrativa del cinque per cento dell'imponibile**, con un minimo di 1.000 euro.

Le disposizioni del presente comma non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6, primo periodo, (ora pari al 70% dell'ammontare della detrazione compiuta) con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti astrattamente imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.

### **Modifica per cumulo e ravvedimento - per le violazioni commesse successivamente al 1° settembre 2024**

Per il cumulo (art. 12 D.Lgs. 472/97):

- recependo l'orientamento della Cassazione prevalente (Cass. 20 gennaio 2017 n. 1540, 22 marzo 2019 n. 8148, sconfessato di recente, però, in tema di IMU, da Cass. 8 aprile 2022 n. 11432) si afferma che per i tardivi, omessi o insufficienti versamenti c'è sempre il **cumulo materiale**;

- discostandosi, questa volta, dalla Cassazione (Cass. 5 maggio 2023 n. 11849), si recepisce la prassi (Circ. Min. 5 luglio 2000 n. 138) affermando che se le violazioni sono commesse in diversi periodi di imposta, c'è sia **l'aumento dalla metà al triplo**, sia **l'aumento da un quarto al doppio**.

La nuova formulazione dell'art. 12 D.Lgs. 472/97 prevede inoltre la possibilità di **applicare la continuazione anche** nel caso di **ravvedimento**, separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo.

Anche le norme sul **ravvedimento** (art. 13 D.Lgs. 472/97) vengono aggiornate. Più precisamente:

- confermata per i versamenti, la **riduzione a 1/10 del minimo** se avviene entro 30 giorni dalla scadenza (lett.a);

- confermata per tutte le violazioni, la **riduzione a 1/9 del minimo**, se avviene entro **90 giorni** dalla **data dell'errore**, ovvero se la regolarizzazione avviene entro **90 giorni** dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso (lettera a-bis);

- confermata per tutte le violazioni, la **riduzione a 1/8 del minimo**, se avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione **relativa all'anno** in cui la **violazione** è stata commessa o, in assenza di dichiarazione periodica, **entro un anno** da quando è stata commessa la violazione (lettera b);

- **modificata per tutte le violazioni** la **riduzione a 1/7 del minimo** se la **regolarizzazione** avviene **oltre** (prima entro) il **termine** per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno (prima entro due anni) dall'omissione o dall'errore (lettera b-bis);

- modificata la **riduzione a 1/6 del minimo** se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di contraddittorio non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (lettera b-ter);

- modificata la **riduzione a 1/5 del minimo** se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale di constatazione e, comunque, prima della comunicazione dello schema di contraddittorio (lettera b-quater)

- **nuova riduzione a 1/4 del minimo** se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di contraddittorio senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (nuova lettera b-quinques)

- confermata limitatamente alla tardiva dichiarazione, la **riduzione a 1/10 del minimo** se avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione (lettera c).

 Dottrina / Best practice

## Il trattamento IVA sulle cessioni di oggetti di oreficeria usati

04 Marzo 2024 | **Marco Peirolò**

Il meccanismo del reverse charge è applicabile da parte dei commercianti all'ingrosso e/o al dettaglio di preziosi, che acquistano 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. Di contro, il regime del margine si applica agli oggetti d'oro usati acquistati a scopo di successiva rivendita presso un privato consumatore o un soggetto passivo che non abbia esercitato la detrazione o che abbia applicato, a sua volta, il regime del margine.

### Il caso

Per le cessioni di prodotti di oreficeria usati non è immediato comprendere se sia applicabile il regime di inversione contabile previsto per le cessioni di materiale d'oro e di semilavorati d'oro, oppure il regime del margine.

Risulta, pertanto, necessario individuare i presupposti applicativi dei due distinti regimi.

### Cessioni di oro da investimento

L'oro da investimento è definito come (art. 10 c. 1 n. 11 DPR 633/72):

- l'oro in forma di **lingotti** o **placchette** di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque **superiore ad 1 grammo**, di **purezza pari o superiore a 995 millesimi**, rappresentato o meno da titoli;
- le **monete d'oro** di **purezza pari o superiore a 900 millesimi**, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione europea ed annualmente pubblicato nella GUUE, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco.

Le cessioni di oro da investimento, comprese le relative intermediazioni, sono esenti dall'IVA (art. 10 c. 1 n. 11) DPR 633/72).

### Attenzione

In particolare, l'esenzione si applica:

- alle **cessioni di oro da investimento**, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo;
- agli **"swaps"**, contratti **future** e **forward**, operazione di pronti contro termine, nonché altri strumenti finanziari che comportano il trasferimento del relativo diritto di proprietà o di credito sull'oro da investimento;
- alle **intermediazioni**, comprensive delle prestazioni di mandato e di mediazione, relative alle precedenti operazioni.

### Attenzione

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, l'esenzione deve intendersi circoscritta al solo oro che possiede determinate caratteristiche di forma, peso e purezza (forma di lingotti o placchette, peso superiore a un grammo, purezza pari o superiore a 995 millesimi) e che può essere rappresentato o meno da titoli. Le predette caratteristiche devono sempre sussistere congiuntamente, con la conseguenza che, se manca anche una soltanto di queste proprietà, l'oro deve considerarsi non da investimento, cioè oro industriale, e la sua cessione è imponibile con obbligo di assolvimento dell'IVA da parte del cessionario, soggetto passivo, mediante l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (Risp. consulenza giuridica 13 aprile 2021 n. 4).

La Corte di cassazione non ha condiviso questa interpretazione, ritenendo tassativi i requisiti relativi al peso e alla purezza, ma non alla forma, cosicché possono beneficiare dell'esenzione anche prodotti in oro la cui forma è diversa dal lingotto o placchetta, come nel caso dell'oro in lamine (Cass. 18 maggio 2023 n. 13742 e Cass. 24 marzo 2007 n. 4237).

## Regime di imponibilità per opzione

I soggetti che producono e commerciano oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento hanno la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA anche solo per singole cessioni. Anche le **prestazioni di intermediazione** sono soggette all'imponibilità per opzione, in particolare se il cedente ha, a sua volta, optato per l'applicazione dell'imposta.

### Attenzione

L'applicazione dell'imposta è a carico del cessionario, se soggetto passivo IVA nel territorio dello Stato, con il meccanismo del **reverse charge** (art. 17 c. 5 DPR 633/72).

L'opzione, sia se riferita a singole operazioni che alla globalità delle stesse, può essere esercitata solo in relazione a cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta.

I soggetti interessati devono dare comunicazione dell'**opzione** nell'anno successivo nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la scelta è stata operata, barrando la corrispondente casella nel **rigo VO13**.

L'opzione ha effetto per almeno tre anni e si applica, fino a revoca, qualora sia riferita alla generalità delle operazioni (art. 3 DPR 442/97).

La fattura, emessa dal cedente senza addebito dell'imposta e con l'annotazione "**inversione contabile**" e l'eventuale indicazione della norma di riferimento (art. 17 c. 5 DPR 633/72), deve essere:

- integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- annotata:
  - nel **registro delle fatture** emesse o dei **corrispettivi** entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese;
  - ai fini della detrazione, nel registro degli **acquisti** anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (art. 25 c. 1 DPR 633/72).

### Attenzione

A seguito della generalizzazione dell'obbligo di fatturazione elettronica, il cessionario, in alternativa all'integrazione manuale della fattura ricevuta, può effettuare l'integrazione attraverso il Sistema di Interscambio, utilizzando il tipo documento "**TD16**".

## Esercizio della detrazione IVA

In via di principio, in considerazione del **regime di esenzione** applicabile alle cessioni di oro da investimento effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento, la detrazione dell'IVA assolta "a monte" non è consentita (art. 19 c. 3 lett. d) DPR 633/72).

Il divieto di detrazione non opera per i soggetti diversi da quelli che producono oro da investimento o trasformano l'oro in oro da investimento. In particolare, la detrazione è ammessa per (art. 19 c. 5-bis DPR 633/72):

- gli acquisti, anche intracomunitari, di oro da investimento;
- gli acquisti, anche intracomunitari, e le importazioni di oro diverso da quello da investimento destinato ad essere trasformato in oro da investimento a cura degli stessi soggetti o per loro conto;
- i servizi consistenti in modifiche della forma, del peso o della purezza dell'oro, compreso l'oro da investimento.

### Cessioni di oro industriale

Per oro diverso da quello da investimento (cd. "**oro industriale**") s'intende (si veda anche la Ris. AE 28 novembre 2002 n. 375):

- il "materiale d'oro" di qualunque altra forma e purezza;
- i prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi;
- l'oro in lamine;
- i lingotti e le placchette non aventi i requisiti di peso, forma e purezza per essere considerati oro da investimento;
- i rottami d'oro non più idonei al consumo finale destinati ad una successiva lavorazione o trasformazione.

Le cessioni di oro diverso dall'oro da investimento sono soggette a IVA con il meccanismo del **reverse charge** (art. 17 c. 5 DPR 633/72).

### Oggetti di oreficeria usati

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. AE 28 novembre 2002 n. 375).

Il meccanismo del **reverse charge** (di cui all'art. 17 c. 5 DPR 633/72) 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 (Ris. AE 12 dicembre 2013 n. 92).

### Attenzione

Al ricorrere delle condizioni richiamate, laddove trovi applicazione il meccanismo del reverse charge, le cessioni di oro (si tratti di metallo da investimento, industriale o variamente equiparato ad essi) hanno sostanziale coincidenza di trattamento ai fini IVA, trovando peraltro esposizione nel medesimo **rigo VE35, campo 3**, della dichiarazione annuale.

Ne deriva che, ai fini dell'indicazione del "codice natura" dell'operazione, si deve fare riferimento al codice "**N6.2**", ossia "inversione contabile - cessione di oro e argento puro" (Risp. consulenza giuridica 24 dicembre 2020 n. 16).

Il regime del margine disciplina le cessioni di beni usati, intendendosi per tali quelli che sono suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione (art. 36 c. 1 DL 41/95).

Esso si applica in caso di rivendita di oggetti di oreficeria usati non soggetti al regime dell'inversione contabile.

A tal fine, è richiesto che gli oggetti d'oro usati siano acquistati:

- a scopo di successiva rivendita, mantenendo quindi il loro originario utilizzo, senza subire alcuna trasformazione;
- presso un privato consumatore o un soggetto passivo che non abbia esercitato la detrazione o che abbia applicato, a sua volta, il regime del margine.

### Attenzione

Il regime dell'inversione contabile richiede che il metallo ceduto si caratterizzi per il suo "tenore" e sia destinato non all'immediato consumo, ma alla sua trasformazione in un altro oggetto che avvii un nuovo ciclo economico, senza che assuma invece rilevanza il fatto che il cessionario debba egli stesso occuparsi direttamente del processo intermedio di lavorazione, stante la funzione da esso assolta di snellire il processo di riscossione al fine di prevenire le condotte di evasione per quei beni e quelle prestazioni che, per le loro caratteristiche, sono a rischio frodi.

Sufficiente si deve quindi ritenere, per l'applicabilità del regime di inversione contabile, che si tratti di prodotti non immediatamente destinati al consumo che rispondano ai requisiti di purezza stabiliti dalla norma. Altrimenti, si applica il diverso regime del margine (Cass. 17 gennaio 2024 n. 1837).

### In conclusione

Agli oggetti d'oro usati si applica il regime speciale del margine se acquistati a scopo di successiva rivendita presso un privato consumatore o un soggetto passivo che non abbia esercitato la detrazione o che abbia applicato, a sua volta, il regime del margine.



## Reverse charge antifrode: l'Unione europea proroga i regimi al 2026

Raffaele Rizzardi

L'utilizzo del **reverse charge** nella fatturazione con IVA è da sempre un elemento di tutela dell'erario, quando il fornitore non è affidabile e non può essere controllato in tempo reale. La nuova Dir. 2022/890/UE proroga al 31 dicembre 2026 alcune ipotesi di reverse charge in scadenza.



Dottrina / Riviste

## Operazioni inesistenti in reverse charge e regime sanzionatorio dopo la legge di Bilancio

18 Gennaio 2023 | Marco Peirola

Quando le operazioni inesistenti imponibili soggette al meccanismo del reverse charge sono state determinate da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario/committente era consapevole si applica nei suoi confronti la sanzione amministrativa pari al 90% dell'imposta. A stabilirlo è la legge di Bilancio 2023, in recepimento dell'orientamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

## Normativa originaria

L'art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97 prevede che se il cessionario/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 con la **procedura di variazione in diminuzione** di cui all'art. 26 c. 3 DPR 633/72 o con quella di rimborso di cui all'art. 21 c. 2 D.Lgs. 546/92 (ora art. 30-ter c. 1 DPR 633/72).

Tale previsione, avente più carattere procedurale che sanzionatoria, è relativa all'ipotesi dell'errata applicazione del meccanismo del **reverse charge** ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta. Trattasi, ad esempio, del caso in cui il cessionario/committente, che acquista un bene o un servizio da un soggetto non residente, ritenga per errore l'operazione rilevante ai fini **IVA** in Italia, assolvendo l'imposta mediante l'inversione contabile, quando invece l'operazione stessa non è soggetta ad IVA.

Nella fattispecie, l'organo accertatore è tenuto ad elidere sia il debito erroneamente computato dal cessionario/committente nelle liquidazioni periodiche, che la conseguente detrazione operata da quest'ultimo.

Resta fermo il diritto del cessionario/committente di recuperare l'imposta eventualmente non detratta (per **indetraibilità soggettiva o oggettiva**) mediante l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione** o chiedendone il rimborso.

Il citato art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97 prosegue stabilendo che tale disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, con sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000.

Come indicato l'Agenzia delle Entrate nella Circ. AE 11 maggio 2017, n. 16/E (§ 5), in base a quest'ultima disposizione, in sede di accertamento devono essere eliminati gli effetti dell'operazione contabilizzata, a tal fine espungendo sia il debito che il credito computato nelle liquidazioni dell'imposta, analogamente a quanto l'art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97 prevede per le operazioni esenti, non imponibili e non soggette alle sia stato erroneamente applicato il sistema dell'inversione contabile.

La medesima norma, tuttavia, prevede una specifica sanzione nel caso di operazioni inesistenti, in misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000, restando salvo, anche in tale ipotesi, il diritto del cessionario/committente di recuperare l'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva o oggettiva) mediante l'emissione di una nota di variazione o mediante la **procedura di rimborso**.

Resta, inoltre, salva la facoltà del cessionario/committente, che ha ricevuto la fattura da un soggetto diverso da quello che ha posto in essere l'operazione, di regolarizzare la violazione ai sensi dell'art. 6 c. 9-bis D.Lgs. 471/97.

## Indicazioni della giurisprudenza prima dell'intervento delle Sezioni Unite della Cassazione

La questione relativa alla portata applicativa dell'ultima parte dell'art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97 alle operazioni inesistenti per le quali sia stato applicato il sistema dell'inversione contabile ha dato luogo a contrasti interpretativi all'interno della Sezione tributaria della Corte di Cassazione.

Si sono registrati, infatti, due distinti orientamenti, di cui il primo ha ritenuto non applicabile la **sanzione** più mite, compresa tra il 5 e il 10%, con un minimo di € 1.000, alle fatture per operazioni inesistenti imponibili (Cass. 9 agosto 2016 n. 16679), mentre il secondo ha considerato applicabile il predetto **regime sanzionatorio** a tutte le operazioni inesistenti, senza

alcun'altra distinzione basata sul loro regime **impositivo** (Cass. 12 dicembre 2019 n. 32552, Cass. 12 dicembre 2019 n. 32553 e Cass. 12 dicembre 2019 n. 32554; Id., Cass. 30 luglio 2020 n. 16367; Id., Cass. 7 dicembre 2021 n. 38757).

Secondo l'indirizzo più risalente (Cass. 9 agosto 2016 n. 16679, cit.), la parte finale dell'art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97 riguarda le sole ipotesi di operazioni inesistenti regolate dal cessionario/committente con l'inversione contabile che siano anche esenti, non imponibili o, comunque, non soggette ad imposta, con esclusione, per l'effetto, di quelle inesistenti imponibili, essendo queste ultime, al pari della **frode**, sottratte al **diritto alla detrazione**, in quanto violazioni di carattere sostanziale alle quali è applicabile il regime sanzionatorio di cui agli artt. 5 c. 1, 3, 4 e 6 D.Lgs. 471/97.

A fondamento di questa posizione è stato osservato che, nel caso di operazioni inesistenti in regime di inversione contabile, il cessionario/committente è l'effettivo soggetto passivo e l'imposta a debito sulle fatture emesse è dovuta, in base al precetto dell'art. 203 Dir. 2006/112/CE, anche laddove la cessione o prestazione sia inesistente o diversa da quella indicata in fattura. Ciò incide, per il combinato disposto degli artt. 21 c. 1, 7, 19, e 26 c. 3 DPR 633/72, sul destinatario della fattura, che non può esercitare il diritto alla detrazione mancando uno dei presupposti richiesti, vale a dire la corrispondenza, anche soggettiva, dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata.

Il contrapposto orientamento è stato espresso più recentemente dalle pronunce sopra ricordate (Cass. 12 dicembre 2019 n. 32552, Cass. 12 dicembre 2019 n. 32553 e Cass. 12 dicembre 2019 n. 32554; Id., Cass. 30 luglio 2020 n. 16367; Id., Cass. 7 dicembre 2021 n. 38757, cit.), le quali, pur condividendo il **principio di diritto** espresso dalla richiamata sentenza Cass. 9 agosto 2016 n. 16679 – in base al quale le operazioni di cessione compiute in regime di reverse charge, ancorché effettuate sotto l'apparente osservanza dei **requisiti formali**, non danno luogo alla detrazione dell'imposta in caso di violazione degli **obblighi sostanziali**, ove venga meno la corrispondenza, anche soggettiva, dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata, con conseguente inesistenza dell'obbligo di corrispondere l'imposta indicata in fattura – hanno offerto una lettura unitaria dell'art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97, giungendo a riconoscere l'applicabilità del **trattamento sanzionatorio** più favorevole a tutte le operazioni inesistenti, senza alcuna ulteriore distinzione e, dunque, senza nemmeno ipotizzare la possibilità che l'espressione "operazioni inesistenti" contemplata dalla seconda parte della norma in esame possa essere riferita alle sole ipotesi cui la prima parte riconduce il **sistema di compensazione** delle operazioni soggette al regime interno di inversione contabile, purché esenti, non imponibili o non soggette a IVA.

## Intervento delle Sezioni Unite della Cassazione

Il contrasto giurisprudenziale relativo al regime sanzionatorio applicabile alle operazioni inesistenti assoggettate al meccanismo del reverse charge è stato risolto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la Cass. 20 luglio 2022 n. 22727, sposando l'orientamento maggiormente rigoroso in base al quale il trattamento sanzionatorio più mite previsto dall'art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97 è applicabile alle sole operazioni inesistenti esenti, non imponibili o non soggette e non anche a quelle imponibili, che restano pertanto soggette alla sanzione più grave dell'art. 6 c. 1 D.Lgs. 471/97 (dal 90 al 180% dell'imposta), oltre al recupero dell'imposta detratta.

A sostegno di questa conclusione, la Corte ha richiamato i principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, ivi compreso quello dell'indetraibilità dell'IVA per le operazioni inesistenti, ancorché il contribuente si sia avvalso del sistema dell'inversione contabile, che inducono a ritenere che la previsione di cui alla parte finale dell'art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97, laddove introduce per le operazioni inesistenti una sanzione ridotta rispetto a quella prevista per i casi nei quali il contribuente non ha applicato l'IVA con il sistema dell'inversione contabile interno, non possa che essere interpretata in modo tale da salvaguardare le **politiche di contrasto all'evasione** e alle **frodi** che sono state nel tempo veicolate dal diritto vivente della Corte di Cassazione e della Corte europea e che, diversamente opinando, risulterebbero fortemente depotenziate.

In sostanza, la neutralizzazione dell'IVA a credito e di quella a debito nell'ipotesi di inversione contabile prevista dalla prima parte del c. 9-bis.3 dell'art. 6 D.Lgs. 471/97 riguarda esclusivamente le operazioni inesistenti che siano astrattamente esenti, non imponibili o non soggette ad imposta e non anche le operazioni inesistenti astrattamente imponibili, per le quali non è ammesso il diritto alla detrazione. Per queste ultime, l'azione di contrasto all'evasione e alle frodi non può che essere perseguita dall'ordinamento interno attraverso la sanzione proporzionale più grave di cui all'art. 6 c. 1 D.Lgs. 471/97, avendo il legislatore inteso contrastare le condotte che integrano operazioni inesistenti, destinate potenzialmente a prestarsi a scopi frodati ed evasivi, mancando per tali operazioni i requisiti sostanziali previsti per il riconoscimento del diritto di detrazione.

In via di eccezione, le Sezioni Unite considerano applicabile il **trattamento sanzionatorio più mite** (dal 5 al 10% dell'imposta) nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti imponibili, sempreché ricorrano i requisiti per il riconoscimento del diritto alla detrazione per carenza di prova dell'elemento psicologico.

### Modifica normativa operata dalla Legge di Bilancio 2023

Tale eccezione è stata trasposta nel citato art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97 dall'art. 1 c. 152 L. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023), stabilendo che le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario/committente è punito con la sanzione di cui al c. 6 dello stesso art. 6 D.Lgs. 471/97, pari al 90% dell'imposta, anziché con quella del c. 1, con riferimento all'IVA che non avrebbe potuto detrarre quando le operazioni inesistenti imponibili sono state determinate da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario/committente era consapevole.

Dall'intervenuta modifica normativa si desume, pertanto, che la sanzione più lieve è applicabile esclusivamente in due ipotesi, vale a dire quando le operazioni inesistenti soggette a reverse charge sono:

- esenti, non imponibili o non soggette a IVA;
- imponibili, ma senza prova della partecipazione alla frode da parte del cessionario/committente.

Resta inteso che, mentre nel primo caso opera la **neutralizzazione** dell'IVA a credito e di quella a debito, nel secondo caso, l'organo accertatore non è tenuto ad elidere sia il debito erroneamente computato dal cessionario/committente nelle liquidazioni periodiche, che la conseguente detrazione operata da quest'ultimo, con l'effetto che l'imposta a debito deve essere versata quando, invece, quella a credito non è ammessa in detrazione.

---

 Dottrina / Riviste

## Reverse charge “esterno”: la disciplina in sintesi

13 Aprile 2022 | Marco Peirolò

In deroga alle regole generali, la normativa IVA prevede che, per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da un cedente/prestatore non residente verso un cessionario/committente residente, sia quest'ultimo il debitore della relativa imposta. La stessa viene assolta con la procedura di integrazione o auto fatturazione, a seconda che la controparte non residente sia stabilita in altro Stato UE o in uno Stato extra-UE.

### A quali condizioni si applica il reverse charge “esterno”?

L'art. 17 c. 2 DPR 633/72 prevede, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 18/2010, che gli obblighi relativi alle **cessioni di beni** e alle **prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di

**soggetti passivi** stabiliti nel territorio dello Stato sono adempiuti dai cessionari/committenti.

Tale norma amplia l'ambito applicativo del reverse charge obbligatorio, vale a dire delle ipotesi in cui – in deroga ai criteri generali previsti dall'art. 17 c. 1 DPR 633/72 – il debitore dell'imposta non è, come di regola avviene, il **cedente/prestatore**, bensì il **cessionario/committente**.

A partire dal 1° gennaio 2010, l'**IVA** relativa a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'**imposta** in Italia, rese da soggetti non residenti e non stabiliti in Italia, deve sempre essere assolta dal cessionario/committente, quando quest'ultimo sia un **soggetto passivo** stabilito in Italia che agisce in quanto tale, cioè nell'**esercizio d'impresa, arte o professione**, mediante l'applicazione del meccanismo del reverse charge, ancorché il cedente/prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia, tramite **identificazione diretta o rappresentante fiscale** (Ris. AE 25 agosto 2010 n. 89/E).

Verificandosi la duplice condizione sopra esposta, vale a dire cedente/prestatore non residente e cessionario/committente stabilito, è solo su quest'ultimo, ove soggetto passivo che agisce in veste di **operatore economico**, che, a norma dell'art. 17 c. 2 DPR 633/72, ricadono gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta.

### **Modalità di applicazione dell'IVA dal cessionario/committente italiano**

L'art. 17 c. 2 DPR 633/72, come modificato dall'art. 1 c. 325 lett. b) L. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013), dispone, in capo al soggetto passivo stabilito in Italia, l'**obbligo di integrare e registrare** la fattura che ha ricevuto dal cedente/prestatore di altro **Stato UE** per tutti gli acquisti di **beni/servizi** territorialmente rilevanti in Italia, adottando la procedura prevista dagli artt. 46 e 47 DL 331/93 per gli acquisti intracomunitari di beni.

Diversamente, in caso di acquisto di beni/servizi territorialmente rilevanti in Italia da cedenti/prestatori stabiliti in Stati **extra-UE**, rimane fermo l'obbligo, in capo al cessionario/committente nazionale, di emissione dell'autofattura.

Sul piano procedurale, la **procedura di integrazione** implica che il cessionario/committente nazionale deve:

- numerare la fattura del fornitore comunitario 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;
- annotare la fattura integrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 DPR 633/72), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera;
- annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel **registro degli acquisti** (di cui all'art. 25 DPR 633/72), al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante. In particolare, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell'art. 19 c. 1 DPR 633/72, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui l'imposta è divenuta esigibile;
- 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 comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, annotando il documento entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

La **procedura di auto fatturazione**, obbligatoria quando il cedente/prestatore è stabilito in uno Stato extra-UE, implica che:

- per le cessioni di beni e prestazioni di servizi non "generiche", l'autofattura deve essere emessa nel momento di effettuazione dell'operazione ed annotata:

- nel **registro** delle **fatture** emesse entro 15 giorni e con riferimento alla data di emissione;

- nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione;

- per le **prestazioni di servizi** “generiche”, l'autofattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ed annotata:

- nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;

- nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione.

L'effettuazione di acquisti di beni/servizi da soggetti stabiliti in altri Stati UE o extra-UE non rientra tra le operazioni per le quali è previsto l'obbligo di fatturazione elettronica di cui all'art. 1 c. 3. D.Lgs. 127/2015.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circ. AE 17 giugno 2019 n. 14/E, ha tuttavia precisato che, per documentare i predetti acquisti, è possibile emettere, su base facoltativa, un'autofattura in formato elettronico. In questa ipotesi, per le fatture trasmesse per mezzo del **Sistema di Interscambio**, il campo “TipoDocumento” è compilato con i codici:

- “TD17” – Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero;
- “TD19” – Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art. 17 c. 2 DPR 633/72.

### **Intestazione fattura emessa dal cedente/prestatore non residente**

Con la Ris. AE 12 febbraio 2015 n. 15/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il documento emesso con la **partita IVA** italiana del rappresentante fiscale o dell'identificazione diretta di un soggetto passivo residente in altro Stato UE o extra-UE, per una cessione di beni o prestazione di servizi effettuata nei confronti di un soggetto passivo residente in Italia, sia da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA e debba essere richiesta, al suo posto, la fattura emessa direttamente dal cedente/prestatore estero.

L'art. 17 c. 2 DPR 633/72, infatti, esclude che il cedente/prestatore non residente sia tenuto all'emissione della fattura tramite il numero identificativo IVA italiano eventualmente posseduto.

In difetto, si rientra nell'ipotesi della **mancata ricezione** della **fattura** del cedente/prestatore di altro Stato UE, nel qual caso il cessionario/committente italiano, in applicazione degli artt. 46 c. 5 e 47 c. 1 DL 331/1993, deve emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ed annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

Con lo stesso documento di prassi è stato ribadito che, per le cessioni/prestazioni territorialmente rilevanti in Italia, la posizione IVA italiana del cedente/prestatore non residente può, per proprie esigenze, emettere nei confronti del cessionario/committente italiano un documento non rilevante ai fini dell'IVA, con indicazione della circostanza che l'imposta relativa all'operazione deve essere assolta dal cessionario/committente.

### **Applicazione del reverse charge “esterno” al cessionario/committente non stabilito in Italia**

Secondo il costante orientamento della prassi amministrativa, in deroga all'art. 17 c. 2 DPR 633/72, l'applicazione dell'IVA mediante il sistema del reverse charge si applica anche quando il cessionario/committente non è stabilito in Italia se, in forza di disposizioni speciali, il debitore d'imposta è espressamente individuato, anche per le operazioni fra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario/committente. È tale il caso dell'inversione contabile prevista dall'art. 17 c. 5 e 7 DPR

633/72, per le operazioni riguardanti determinati **prodotti** o **settori**, nonché dall'art. 74 c. 7 e 8 DPR 633/72, riguardanti le **cessioni di rottami** e altri **materiali di recupero**.

In armonia con la finalità di **lotta alle frodi** che hanno ispirato l'introduzione di queste ultime disposizioni, è stato infatti ritenuto che le stesse trovino applicazione nelle ipotesi in cui il debitore dell'imposta non sia già individuato, sulla base di altre norme, nel cessionario/committente.

In definitiva, il debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario/committente, ove **soggetto passivo** ai fini IVA, anche se non avente sede o stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il cedente/prestatore abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA nel territorio dello Stato.

Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario/committente – in assenza di **sede** o di **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato – deve identificarsi ai fini IVA in Italia oppure provvedere alla nomina di un rappresentante fiscale (Risp. AE 1° ottobre 2021 n. 643; Circ. AE 25 maggio 2016 n. 21/E; Ris. AE 28 marzo 2012 n. 28/E).

### **Regime sanzionatorio applicabile alle violazioni in materia di reverse charge**

L'irregolare applicazione dell'IVA con il sistema del reverse charge o con il **regime ordinario** è soggetta ad uno specifico regime **sanzionatorio**.

L'art. 6 c. 9-bis.2 D.Lgs. 471/97 dispone che, nel caso in cui l'operazione sia stata erroneamente assoggettata a reverse charge dal cessionario/committente, fermo restando il diritto di quest'ultimo alla detrazione dell'imposta ai sensi degli artt. 19 e ss. DPR 633/1972, il cedente/prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra € 250 e 10.000 e, al pagamento della sanzione, è solidalmente tenuto il cessionario/committente.

La sanzione in misura fissa è dovuta in base a ciascuna **liquidazione (mensile o trimestrale)** e con riferimento a ciascun cessionario/committente e la stessa non è applicabile nei casi in cui la condotta sia determinata da un intento di **evasione** o di **frode** per il quale vi sia la prova di consapevolezza da parte del cedente/prestatore (si veda la Risp. AE 7 giugno 2021 n. 393).

Nell'ipotesi speculare in cui l'IVA sia stata erroneamente assolta, in via ordinaria, dal cedente/prestatore, anziché dal cessionario/committente con il **meccanismo di inversione contabile**, l'art. 6 c. 9-bis.1 D.Lgs. 471/97, dispone che, fermo restando il diritto di quest'ultimo alla detrazione ai sensi degli artt. 19 e ss. DPR 633/72, il cessionario/committente non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra € 250 e 10.000 e, al pagamento della sanzione, è solidalmente tenuto il cedente/prestatore.

La sanzione in misura fissa è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun fornitore e la stessa non è applicabile nei casi in cui la condotta sia determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario/committente era consapevole (si veda la Risp. AE 22 luglio 2021 n. 501).

In deroga alla regola generale, in base alla quale il cedente/prestatore è il debitore dell'imposta, la normativa IVA prevede che, per specifiche operazioni effettuate nei confronti del cessionario/committente, soggetto passivo IVA nel territorio dello Stato, è quest'ultimo il debitore della relativa imposta. Nel contributo analizziamo puntualmente le operazioni per cui si applica il reverse charge interno.

### Reverse charge "esterno" e "interno"

Il reverse charge "esterno", disciplinato dall'art. 17 c. 2 DPR 633/72, si applica, in via generale, alle **cessioni di beni e prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato da **soggetti non residenti** nei confronti di soggetti **passivi** stabiliti nel territorio dello Stato. È stato introdotto nella legislazione italiana per effetto della facoltà prevista dall'art. 194 Dir. 2006/112/CE.

Il reverse charge "interno", invece, si applica esclusivamente alle operazioni elencate dalla norma, essenzialmente riconducibili all'art. 17 c. 5, 6 e 7 DPR 633/72 e all'art. 74 c. 7 e 8 DPR 633/72, per le quali è richiesto che il cessionario/committente sia un soggetto passivo IVA nel territorio dello Stato (si veda la tabella seguente).

Operazione	Norma di riferimento
Cessioni di oro da investimento e di oro industriale;	Art. 17 c. 5 DPR 633/72;
Prestazioni di servizi rese dai subappaltatori edili;	Art. 17 c. 6 lett. a) DPR 633/72;
Cessioni di fabbricati, abitativi e strumentali, per le quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'IVA in sede di rogito;	Art. 17 c. 6 lett. a-bis) DPR 633/72;
Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;	Art. 17 c. 6 lett. a-ter) DPR 633/72;
Cessioni di telefoni cellulari;	Art. 17 c. 6 lett. b) DPR 633/72;
Cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;	Art. 17 c. 6 lett. c) DPR 633/72;
Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;	Art. 17 c. 6 lett. d-bis) DPR 633/72;
Trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;	Art. 17 c. 6 lett. d-ter) DPR 633/72;
Cessioni di gas ed energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori;	Art. 17 c. 6 lett. d-quater) DPR 633/72;

Cessioni di rottami e cascami, nonché di altri materiali di recupero;	Art. 74 c. 7 e 8 DPR 633/72:
Cessioni di pallet recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo;	Art. 74 c. 7 DPR 633/72.

### Ulteriori operazioni soggette a reverse charge

L'art. 17 c. 7 DPR 633/72 attribuisce al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

- il potere di individuare, con propri decreti di natura non regolamentare, ulteriori operazioni da assoggettare ad inversione contabile e, in proposito, è previsto che le stesse devono essere incluse fra quelle elencate negli artt. 199 e 199-bis Dir. 2006/112/CE, disponendo che un analogo potere disciplinare è attribuito per le operazioni oggetto della procedura del **meccanismo di reazione** rapida di cui all'art. 199-ter Dir. 2006/112/CE;
- il potere di individuare, con decreto di natura non regolamentare, ai sensi dell'art. 17 c. 3 L. 400/88, ulteriori operazioni da assoggettare ad inversione contabile, diverse da quelle di cui ai richiamati artt. 199, 199-bis e 199-ter Dir. 2006/112/CE, per le quali resta comunque necessario il rilascio di una misura speciale di deroga da parte degli **organi comunitari**.

### Operazioni in scadenza al 30 giugno 2022 per l'applicazione del reverse charge

L'art. 17 c. 8 DPR 633/72, in conformità all'art. 199-bis Dir. 2006/112/CE, prevede la scadenza del 30 giugno 2022 per l'applicazione dell'inversione contabile alle operazioni di cui all'art. 17 c. 6 lett. b), c), d-bis), d-ter) e d-quater) DPR 633/72, riguardanti, nell'ordine:

- le **cessioni** di telefoni cellulari;
- le cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- i **trasferimenti** di quote di emissioni di gas a effetto serra;
- i trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- le cessioni di gas e di energia elettrica ad un **"soggetto passivo-rivenditore"**.

### Operazioni per le quali la Commissione Europea non ha autorizzato il reverse charge

La Commissione europea non ha ritenuto sussistenti i presupposti per l'autorizzazione relativa all'applicazione del reverse charge per le operazioni previste:

- dall'art. 17 c. 6 lett. a-quater) DPR 633/72, relativo alle **prestazioni di servizi** rese dalle **imprese consorziate** nei confronti del **consorzio di appartenenza** che, ai sensi dell'art. 34 c. 1 lett. b), c) ed e) D.Lgs. 163/2006, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un **ente pubblico** al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura in regime di **"split payment"**, di cui all'art. 17-ter DPR 633/72 (si veda la Com. Commissione Europea 21 giugno 2018 n. 484);
- dall'art. 17 c. 6 lett. a-quinquies) DPR 633/72, relativo alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lett. da a) ad a-quater), effettuate tramite **contratti d'appalto, subappalto, affidamento** a soggetti consorziati o **rapporti negoziali** comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di **manodopera** presso le **sedì di attività** del committente con l'utilizzo di **beni strumentali** di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma. Il reverse charge non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di **Pubbliche amministrazioni** e altri **enti e società** e alle **agenzie** per il lavoro disciplinate dal Capo I del Titolo II del D.Lgs. 276/2003 (si veda la Com. Commissione Europea 22

## Modalità di applicazione dell'IVA

Come previsto dall'art. 17 c. 5 DPR 633/72, la fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta e con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di riferimento, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotata nel **registro delle fatture** emesse o dei corrispettivi entro il mese di ricevimento, oppure anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, deve essere annotato nel registro degli **acquisti** nel rispetto dei termini previsti dall'art. 25 DPR 633/72, vale a dire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il **diritto alla detrazione** della relativa imposta e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Per quanto riguarda l'obbligo di **fatturazione elettronica**, per le operazioni in reverse charge "interno", l'invio al **Sistema di Interscambio** è tuttora facoltativo, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (Circ. AE 17 giugno 2019 n. 14/E).

Per le fatture trasmesse per mezzo del Sistema di Interscambio, il campo "**TipoDocumento**" deve essere compilato con i codici indicati nella tabella che segue.

Codice	Operazione
N6.1	Inversione contabile – Cessione di rottami e altri materiali di recupero;
N6.2	Inversione contabile – Cessione di oro e argento ai sensi della L. 7/2000, nonché di oreficeria usata ad OPO;
N6.3	Inversione contabile – Subappalti nel settore edile;
N6.4	Inversione contabile – Cessione di fabbricati;
N6.5	Inversione contabile – Cessione di telefoni cellulari;
N6.6	Inversione contabile – Cessione di prodotti elettronici;
N6.7	Inversione contabile – Prestazioni comparto edile e settori connessi;
N6.8	Inversione contabile – Operazioni settore energetico;
N6.9	Inversione contabile – Altri casi.

## Rimborsi IVA per le operazioni soggette a reverse charge

Come si evince dall'art. 30 c. 3 lett. a) DPR 633/72, ai fini del presupposto del rimborso dell'eccedenza detraibile emergente dalla **dichiarazione IVA** annuale, basato sulla differenza di **aliquote media** delle **operazioni attive e passive**, le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate mediante il **meccanismo del reverse charge** sono considerate operazioni ad "aliquota zero", al pari delle operazioni soggette al regime dello "split payment", di cui all'art. 17-ter DPR 633/72. Per effetto del rinvio contenuto nell'art. 38-bis c. 2 DPR 633/72, le operazioni soggette ad inversione contabile si considerano operazioni ad "aliquota zero" anche ai fini del medesimo presupposto richiesto per ottenere il rimborso infrannuale.

Ai sensi dell'art. 38-bis c. 10 DPR 633/72, è possibile ottenere l'esecuzione dei **rimborsi IVA** in via prioritaria, sulla base dell'attività esercitata e alle tipologie di operazioni effettuate. Al momento della richiesta di rimborso devono sussistere contestualmente le seguenti condizioni:

- esercizio dell'attività da almeno tre anni;
- eccedenza detraibile chiesta a rimborso pari o superiore a € 10.000 in caso di rimborso annuale e a € 3.000 in caso di rimborso trimestrale;
- eccedenza detraibile chiesta a rimborso pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli **acquisti** e sulle **importazioni** effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso.

Tra i soggetti ammessi al rimborso prioritario, rientranti tra le categorie individuate dai DM MEF emanati ai sensi dell'art. 38-bis c. 10 DPR 633/72, sono compresi, ai fini che qui interessano:

- i **subappaltatori edili**, identificati da un **codice attività ATECO 2007** della sezione "F" (art. 17 c. 6 lett. a) DPR 633/72);
- i soggetti che effettuano prestazioni di **servizi di pulizia**, di **demolizione**, di **installazione** di impianti e di completamento relative ad edifici (art. 17 c. 6 lett. a-ter) DPR 633/72);
- i soggetti che si occupano del **recupero** e della preparazione per il **riciclaggio** di cascami e rottami metallici;
- i produttori di zinco, piombo, stagno, alluminio (e relativi semilavorati).

### Regime sanzionatorio per l'omessa o errata applicazione del reverse charge

L'art. 6 c. 9-bis D.Lgs. 471/97 dispone che, se il cessionario/committente non effettua l'inversione contabile, è applicabile la **sanzione amministrativa** fissa da € 500 a € 20.000. Qualora, però, l'operazione non risulti nemmeno dalla contabilità tenuta ai sensi del DPR 600/73, la sanzione è elevata ad una misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000.

Anche l'irregolare applicazione dell'IVA con il sistema del reverse charge o con il **regime ordinario** è appositamente sanzionata.

In particolare, nel caso in cui l'operazione sia stata erroneamente assoggettata a reverse charge dal cessionario/committente, l'art. 6 c. 9-bis.2 D.Lgs. 471/97 prevede che, salva l'ipotesi di **frode**, il cedente/prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra € 250 e € 10.000. A sua volta, il cessionario/committente risponde solidalmente della sanzione applicabile per la violazione e conserva il **diritto alla detrazione** dell'imposta.

Specularmente, nell'ipotesi in cui l'imposta sia stata erroneamente addebitata dal cedente/prestatore, l'art. 6 c. 9-bis.1 D.Lgs. 471/97 prevede che, salva l'ipotesi di frode, il cessionario o committente, fermo restando il diritto alla detrazione, non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra € 250 e € 10.000, al cui pagamento è solidalmente responsabile il cedente/prestatore.

---

 Speciali

## Reverse charge e appalti nell'edilizia

22 Aprile 2022 | Renato Portale

Le norme di applicazione del reverse charge nell'ambito dell'edilizia offrono un ampio ventaglio di casistiche pratiche. In questa prima parte dell'approfondimento, si analizzano esempi riguardanti diverse situazioni: immobili abitativi e strumentali imponibili per opzione; pulizia, demolizione, installazione di impianti; prestazioni di completamento degli edifici.

## Inquadramento

Il DM 25 maggio 2007 aveva introdotto con decorrenza 1° ottobre 2007 l'applicazione dell'**inversione contabile** alle **vendite di immobili strumentali** imponibili "per opzione".

La legge finanziaria 2008 (L. 244/2007) aveva aggiunto al sesto comma dell'art. 17 Decreto IVA la lett. a-bis) contenente l'introduzione dell'inversione contabile, con effetto dal 1° marzo 2008, per alcune **cessioni di fabbricati** o di **porzioni di fabbricato** strumentali ordinariamente imponibili ad IVA. La norma non riguardava le cessioni di immobili abitativi.

Il successivo DL 83/2012 ha sostituito dal 24 giugno 2012 la lett. a-bis) dell'art. 17, stabilendo che il sistema dell'inversione contabile si applica alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato abitativi e strumentali per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. La regola non si applica alle locazioni di fabbricati abitativi e strumentali concessi in affitto o locazione ed è in linea con l'art. 199 lett. c) Dir. 2006/112/CE.

## Immobili abitativi e strumentali imponibili per opzione (inversione contabile dal 26 giugno 2012)

Dal 26 giugno 2012 sono in vigore le norme di applicazione del reverse charge in **edilizia** che deve essere utilizzato per le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sia abitativi che strumentali, imponibili per opzione.

Si tratta:

- delle **vendite di fabbricati abitativi** effettuate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione oltre i cinque anni dalla data di ultimazione dei lavori;
- delle **vendite di fabbricati strumentali** da chiunque effettuate per le quali il cedente ha esercitato l'opzione per l'imponibilità.

Restano, invece, estranee al reverse charge le vendite di fabbricati abitativi e strumentali:

- effettuate da **imprese costruttrici** o di ristrutturazione nei cinque anni dalla data di ultimazione dei lavori;
- effettuate da chiunque nei confronti di **privati** o altri acquirenti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

In ordine alle regole per l'applicazione del reverse charge, questo il comportamento da seguire:

- 1) per il **cedente**, la vendita è considerata **operazione imponibile** a tutti gli effetti, anche se ad aliquota zero. Pertanto il cedente:
  - a) deve emettere fattura senza applicazione dell'imposta indicando quale titolo di inapplicabilità dell'IVA l'art. 17 c. 6 lett. a-bis) DPR 633/72;
  - b) deve annotare tale fattura nel registro delle fatture emesse ad aliquota "zero" e riportare la stessa in sede di presentazione della "Comunicazione dati delle liquidazioni periodiche IVA" (c.d. LiPe) e della "dichiarazione annuale IVA";

c) non soffre di alcuna limitazione in ordine alla detrazione dell'imposta assolta a monte sugli acquisti e sulle importazioni inerenti all'attività;

d) può esercitare il diritto al **rimborso** dell'IVA secondo le modalità di cui all'art. 38-bis;

2) per il **cessionario**, l'acquisto gli attribuisce la qualifica di soggetto passivo debitore dell'imposta per tale operazione. Pertanto il cessionario:

a) deve integrare la fattura emessa dal cedente senza IVA, indicando sul documento stesso o su un allegato l'aliquota e la relativa imposta;

b) deve annotare la fattura integrata nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi entro il mese di ricevimento della fattura o comunque entro 15 giorni dal suo ricevimento con riferimento al relativo mese, e nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale nella quale viene computata la detrazione;

c) deve contabilizzare la fattura integrata nelle liquidazioni periodiche e nella "**dichiarazione annuale**".

### **Pulizia, demolizione, installazione di impianti**

La Legge di stabilità 2015 (L. 190/2014) ha introdotto la nuova lett. a-ter) al sesto comma dell'art. 17, prevedendo l'applicazione del reverse charge anche alle "prestazioni di servizi di **pulizia**, di **demolizione**, di **installazione di impianti** e di **completamento** relative ad edifici".

L'inversione contabile si applica sempre ed in ogni caso anche nei confronti del soggetto passivo o ente soggetto passivo d'imposta proprietario del fabbricato ovvero del soggetto passivo in nome e/o per conto del quale vengono eseguite le prestazioni.

La disposizione va riferita sia ai fabbricati ad uso abitativo che a quelli strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché alle parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio). Vanno compresi, inoltre, anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale F4.

Non rientrano nella nozione di edificio e vanno, quindi, "**escluse** dal meccanismo del reverse charge le prestazioni di servizi di cui alla lett. a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, **terreni**, parti del suolo, **parcheggi**, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, ecc)".

Sono anche escluse dal reverse charge le forniture di beni con **posa in opera** in quanto tali operazioni, ai fini IVA, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

### **Pulizia negli edifici**

Relativamente ai servizi di pulizia l'unica condizione richiesta è che tali prestazioni siano "relative ad edifici" (ad esempio, i servizi di pulizia resi da una impresa del settore nei confronti di società o di uno studio di professionisti). Devono intendersi escluse le attività di **pulizia specializzata** di impianti e macchinari industriali, in quanto non rientranti nella nozione di edifici (Circ. AE 27 marzo 2015 n. 14/E) così come le attività di **derattizzazione**, di **spurgo** delle fosse biologiche, dei tombini e di rimozione della neve (Circ. AE 22 dicembre 2015 n. 37/E).

Per individuare le prestazioni rientranti nella nozione di servizi di pulizia occorre fare riferimento alle attività comprese nei codici attività della Tabella ATECO 2007, ossia il cod. n. 81.21.00 "Pulizia generale (non specializzata) di edifici" e n. 81.22.02 "Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali".

### **Demolizione edifici**

Anche qui si fa riferimento ai codici ATECO 2007, per cui rientra in detta attività il **codice «demolizione» 43.11.00**, riferito a edifici.

### **Installazione di impianti**

Per quanto riguarda «l'installazione di impianti relativi ad edifici», la Circ. AE 27 marzo 2015 n. 14/E elenca i codici attività della ATECO 2007 che rientrano in questa categoria, individuando i seguenti codici compresi nel settore dei servizi edili propriamente intesi:

**43.21.01** Installazione di **impianti elettrici** in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione);

**43.21.02** Installazione di **impianti elettronici** (inclusa manutenzione e riparazione);

**43.22.01** Installazione di impianti idraulici, di **riscaldamento** e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione;

**43.22.02** Installazione di impianti per la distribuzione del **gas** (inclusa manutenzione e riparazione);

**43.22.03** Installazione di impianti di spegnimento **antincendio** (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione);

**43.29.01** Installazione, riparazione e manutenzione di **ascensori** e **scale mobili**;

**43.29.02** Lavori di **isolamento** termico, acustico o antivibrazioni;

**43.29.09** Altri lavori di **costruzione** e **installazione** n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite a edifici).

Con l'**aggiornamento** della **Tabella ATECO 2007**, con decorrenza **1° aprile 2022**, l'installazione di insegne elettriche e impianti luce (incluse luminarie per feste), in precedenza ricomprese nel codice 43.29.09 "Altri lavori di costruzione e installazione", sono state inserite nel nuovo codice "**43.21.04**".

### **Esempi e casi pratici**

**Impianti installati in parte internamente e in parte esternamente all'edificio.** Secondo la Circ. AE 22 dicembre 2015 n. 37/E se l'installazione di un impianto è funzionale o servente all'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, deve trovare applicazione il meccanismo del reverse charge. Così sono soggetti all'inversione contabile i servizi relativi ai seguenti impianti: i) **videosorveglianza** perimetrale, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne, laddove gli elementi esterni (es. telecamera) sono necessariamente collocati all'esterno dell'edificio per motivi funzionali e tecnici; ii) **citofono**; iii) **climatizzazione** con motore esterno collegato agli split all'interno dell'edificio; iv) **impianto idraulico** di un edificio con tubazioni esterne.

**Altri impianti e relativa manutenzione.** Secondo la Circ. AE 22 dicembre 2015 n. 37/E: i) le prestazioni di manutenzione e riparazione degli **impianti** installati negli edifici devono essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile; ii) le attività di installazione e di manutenzione di **estintori** rientrano nel campo di applicazione del reverse charge, a condizione che gli stessi facciano parte di un impianto installato in un edificio e che l'attività sia resa nell'ambito della manutenzione

dell'intero impianto. Invece, gli estintori che non fanno parte di un impianto complesso non possono essere considerati impianti di spegnimento antincendio, bensì apparecchi mobili e in tal caso non trova applicazione il meccanismo del reverse charge; iii) le **porte tagliafuoco** e le **uscite di sicurezza** devono considerarsi impianti di protezione sia pure passiva contro gli incendi. L'attività di installazione di detti impianti deve essere ricondotta nel codice ATECO 43.29.09 ed è, pertanto, soggetta al meccanismo dell'inversione contabile.

Sempre secondo la Circolare, nel caso di **malfunzionamento** di un impianto la riparazione e/o la sostituzione di alcune parti dello stesso, difettose o diventate inutilizzabili per usura, rientra nell'ambito di applicazione del reverse charge, qualora la volontà contrattuale delle parti sia rivolta alla riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche mediante la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete e non alla mera fornitura di beni, a condizione, naturalmente, che i servizi resi siano relativi a edifici.

### **Attenzione a... Prestazioni di completamento degli edifici**

Secondo la Circ. AE 27 marzo 2015 n. 14/E, il termine è utilizzato dal Legislatore in modo atecnico. L'art. 3 Testo Unico dell'edilizia (DPR 380/2001) non menziona, infatti, la nozione di completamento, ma fa riferimento a interventi quali **manutenzione ordinaria e straordinaria**, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, etc. Non è necessario, pertanto, che si tratti di lavori eseguiti in fase di ultimazione per la costruzione di un nuovo edificio, ma rientrano nel regime dell'inversione contabile anche, ad esempio, l'attività di intonacatura e stuccatura nonché quella di tinteggiatura eseguita da un artigiano edile nello studio di un professionista o nei locali di un'impresa.

Secondo la Circolare, infatti, per l'applicazione del sistema del reverse charge occorre far riferimento ai seguenti codici attività ATECO 2007:

**43.31.00** Intonacatura e stuccatura;

**43.32.01** Posa in opera di cassaforti, forzieri, porte blindate;

**43.32.02** Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili. La posa in opera di "arredi" deve intendersi esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici;

**43.33.00** Rivestimento di pavimenti e di muri;

**43.34.00** Tinteggiatura e posa in opera di vetri;

**43.39.01** Attività non specializzate di lavori edili - muratori (limitatamente alle prestazioni afferenti gli edifici);

**43.39.09** Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a. "completamento di edifici".

La Circolare, inoltre, esprime questi chiarimenti:

■ le prestazioni consistenti nel rifacimento della **facciata** di un **edificio** possono ritenersi comprese fra i servizi di **completamento**;

■ devono, invece, essere **escluse** le prestazioni di servizi relative alla **preparazione** del **cantiere** di cui al codice ATECO 2007 43.12, in quanto le stesse non sono riferibili alla fase del completamento, bensì a quella propedeutica della costruzione;

- 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 devono scomporre le operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge, in quanto il meccanismo dell'inversione contabile, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria.

- nell'ipotesi di **scomposizione dei servizi**, le singole prestazioni soggette a reverse-charge devono essere distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile. Ad esempio, un contratto che preveda l'installazione di impianti, unitamente allo svolgimento di altre generiche prestazioni di servizi non rientranti nel meccanismo dell'inversione contabile. In questo caso, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni oggetto del contratto, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge (nell'esempio, il servizio di installazione di impianti) da quelle assoggettabili ad IVA secondo le regole ordinarie;

Tuttavia, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, tali indicazioni potrebbero risultare di difficile applicazione con riferimento all'ipotesi di un **contratto unico di appalto** - comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lett. a-ter) - avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'art 3 c. 1 lett. c) e d) DPR 380/2001. Viene quindi previsto che, anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla lett. a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge.

Secondo la successiva Circ. AE 22 dicembre 2015 n. 37/E:

- anche in presenza di un contratto avente ad oggetto il **frazionamento** di un'unità immobiliare, senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio e dell'originaria destinazione d'uso, in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti, non si deve procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi edilizi, ma si applica l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie;

- così pure in presenza di un contratto unico avente ad oggetto la **realizzazione** di una **nuova costruzione**, previa demolizione di un vecchio edificio, non si deve procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'attività di demolizione, ma si applica l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.