

Vito SARACINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

REVERSE CHARGE: PARTICOLARI REGIMI IVA E SOGGETTI ESCLUSI

a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)

L'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), integrando l'art. 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ha disposto l'estensione del meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante inversione contabile (c.d. *reverse charge*) a nuove fattispecie nell'ambito del settore edile ed energetico. Lo stesso articolo 1 della Legge di stabilità 2015, al comma 629, lettera d), inoltre, modificando l'articolo 74, comma 7, del DPR 633 del 1972, ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile anche alle cessioni di "bancali in legno (*pallet*) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo".

Con riferimento al settore edile, in conformità all'articolo 199, par. 1, lettera a) della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, il legislatore ha introdotto la nuova lettera a-ter) al sesto comma dell'articolo 17 del citato DPR 633 del 1972, prevedendo l'applicazione del *reverse charge* alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici".

Inoltre, compatibilmente con l'articolo 199-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, sono state aggiunte le nuove lettere d-bis), d-ter) e d-quater), al medesimo articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 per l'applicazione temporanea (fino al 31 dicembre 2018) del *reverse charge* ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra di cui all'articolo 3 della Direttiva n. 2003/87/CE; ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva n. 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; alle cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo rivenditore.

Questo studio si pone l'obiettivo di analizzare il meccanismo di inversione contabile in situazioni di regime ordinario Iva, ma soprattutto in rapporto a situazioni particolari quali il regime di iva per cassa, i soggetti operanti in modalità di esenzione Iva e il nuovo regime forfettario (ex minimi), definendo, in conclusione, i soggetti esclusi dall'ambito di applicazione della norma.

IL REVERSE CHARGE E REGIME IVA ORDINARIO

Il meccanismo di inversione contabile, comporta l'assolvimento dell'Iva da parte del cessionario soggetto passivo d'imposta in luogo del cedente.

L'inversione contabile, o *reverse charge* è un meccanismo di applicazione dell'Iva, per effetto del quale il destinatario di una cessione di beni o prestazione di servizi, se soggetto passivo nel territorio dello Stato, è tenuto all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente o prestatore.

Tale procedura prevede che il cedente/venditore emette fattura senza addebitare l'imposta, applicando la norma che prevede l'utilizzo del regime del *reverse charge* (articolo 17 comma 6 del Dpr 633/1972), il destinatario della prestazione, a sua volta, integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e dell'importo propria dell'operazione e registra il documento sia nel registro Iva delle fatture emesse sia nel registro Iva degli acquisti.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

In questo modo alla stessa fattura saranno attribuiti due diversi numeri di protocollo, uno per ogni registro Iva, ma uno stesso importo di Iva. Il che, per i soggetti che applicano il regime Iva ordinario, senza limiti alla detrazione, l'applicazione del reverse charge non genera alcun debito d'imposta.

REVERSE CHARGE E REGIME DELL'IVA PER CASSA

L'articolo 32-bis) del decreto legge n. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, prevede il differimento dell'esigibilità dell'Iva (c.d. regime Iva per cassa o cash accounting) per i soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di altri soggetti passivi Iva e che, avendo realizzato nell'anno precedente un volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, hanno esercitato apposita opzione.

Con circolare n. 44/E del 26 novembre 2012 è stato precisato che il regime dell'Iva per cassa non è applicabile alle operazioni per le quali l'Iva è applicata secondo regole peculiari. In particolare è stato chiarito che in relazione alle operazioni soggette al reverse charge, il cedente o prestatore non può oggettivamente applicare il differimento dell'esigibilità dell'imposta, in quanto il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, costituendo una deroga alle modalità ordinarie di assolvimento dell'imposta, esclude, quindi, l'applicabilità del regime di cash accounting.

Pertanto, qualora i soggetti che abbiano optato per l'Iva per cassa, dal 1° gennaio 2015, pongano in essere operazioni che, per effetto delle nuove disposizioni introdotte dalla Legge di stabilità 2015, rientrano nel meccanismo del reverse charge, relativamente a tali operazioni non potranno più applicare per il regimi di cash accounting.

Come sopra precisato, ai fini dell'applicabilità del meccanismo del reverse charge, il momento di effettuazione delle operazioni andrà verificato secondo le regole generali previste dall'articolo 6 del Dpr n. 633 del 1972.

Conseguentemente, le operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2014, per le quali, in base alla novella normativa, troverebbe applicazione a partire dal 1° gennaio 2015 il meccanismo del reverse charge, resteranno soggette al regime del cash accounting.

REVERSE CHARGE E ESENZIONE IVA

Poniamo ora il caso di un qualsiasi soggetto che effettui operazione esenti da Iva, che ha affidato ad una impresa le pulizie dei locali in cui esercita la propria attività e riceve da quest'ultima la fattura non soggetta ad Iva. In questo caso il soggetto è chiamato ad integrare la fattura con l'Iva e registrare la stessa sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite: siccome il predetto soggetto non ha il diritto alla detrazione, dovrà versare periodicamente l'imposta (entro il termine stabilito per i contribuenti che liquidano l'imposta con periodicità mensile, ossia entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni) e per di più tale soggetto perde l'esonero dalla dichiarazione annuale Iva.

70032 BITONTO (BA) – Via Piave, 47 – Tel. 080/3713314 - Fax: 080/3713314

E.mail: info@studiosaracino.it - P.E.C.: info@pec.studiosaracino.it - <http://www.studiosaracino.it>

Albo Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Bari n. 1802 del 28.01.1997 – C.F.: SRC VTI 67H26 A893M – P.I.: 04971680725

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

Analoga situazione si presenta per un imprenditore agricolo che opera nel regime speciale Iva di cui all'art. 34 del Dpr n. 633/72 per il quale non opera la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e quindi se ad esempio ha appaltato l'installazione di un impianto elettrico dovrà versare l'Iva all'Erario.

Il codice tributo per il versamento dell'Iva nei confronti dell'Erario è quello utilizzato dai contribuenti soggetti a liquidazione mensile dell'iva:

- 6001 versamento iva operazioni relative al mese di gennaio entro il 16/02;
- 6002 versamento iva operazioni relative al mese di febbraio entro il 16/03;

e così via fino al codice tributo 6012 per le operazioni relative al mese di dicembre da versarsi entro il 16/01 dell'anno successivo.

REVERSE CHARGE E REGIME DEI MINIMI

I contribuenti minimi (articolo 27 commi 1 e 2 del Dl n. 98/2011) e i nuovi forfettari (comma 54 e seguenti, Legge n. 190/2014), sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'Iva e dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili anche ai fini delle imposte sui redditi, nonché dai vari obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972 (come, ad esempio, registrazione delle fatture emesse e di acquisto, dichiarazione e comunicazione annuale, compilazione elenchi clienti e fornitori ecc.), ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.

Per tali soggetti rimane, quindi, obbligatoria l'emissione della fattura senza addebito dell'Iva a titolo di rivalsa, nel caso di operazioni sottoposte a reverse charge, che dovrà riportare l'annotazione "operazione in franchigia da Iva" con l'indicazione del riferimento normativo. Da quanto sopra illustrato discende che non si applica il reverse charge alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti che applicano il regime forfettario.

Diverso trattamento, invece, si ha nel caso di acquisto di beni o servizi in regime di reverse charge. L'indetraibilità soggettiva assoluta dell'imposta corrisposta sugli acquisti fa sì che nei casi in cui questi contribuenti, in relazione ad operazioni passive, assumono la qualità di debitori d'imposta nei confronti dell'Erario, essi saranno obbligati ad integrare la fattura di acquisto con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta ed a versarla entro il termine stabilito per i contribuenti che liquidano l'imposta con periodicità mensile, ossia entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Il codice tributo per il versamento dell'Iva nei confronti dell'Erario è quello utilizzato dai contribuenti soggetti a liquidazione mensile dell'iva:

- 6001 versamento iva operazioni relative al mese di gennaio entro il 16/02;
- 6002 versamento iva operazioni relative al mese di febbraio entro il 16/03;

e così via fino al codice tributo 6012 per le operazioni relative al mese di dicembre da versarsi entro il 16/01 dell'anno successivo.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

SOGGETTI ESCLUSI DALL'APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE

Come noto, l'applicazione del meccanismo di reverse charge comporta che i prestatori dei servizi emettano fattura senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti del DPR n. 633/1972 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione dell'inversione contabile; il committente, a sua volta, integra la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e la annota nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli articoli 23 o 24, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del DPR n. 633/1972.

In considerazione di quanto sopra, il meccanismo del reverse charge non trova applicazione alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti previsti dal DPR n. 633/1972 (annotazione delle fatture, tenuta dei registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti, di cui agli articoli 23, 24 e 25 del DPR n. 633/1972).

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

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

- I produttori agricoli con volume di affari non superiore a euro 7.000, di cui all'articolo 34 comma 6, del DPR n. 633/1972;
- Esercenti attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 ai quali, agli effetti dell'Iva, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633/1972;
- Enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398;
- Soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al DPR n. 633/1972 che, nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a euro 25.822,84, di cui all'articolo 74-*quater*, quinto comma, del DPR n. 633/1972.

Dott. Vito SARACINO

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)

info@studiosaracino.it

www.studiosaracino.it