

# Reverse charge nella cessione di immobili abitativi e strumentali

*Nell'ambito delle operazioni soggette al regime di inversione contabile rientrano anche le cessioni di immobili poste in essere nei confronti di soggetti Iva in presenza di determinate condizioni. L'[articolo 17](#), comma 6, lettera a-bis), D.P.R. 633/1972 stabilisce infatti che l'Iva va applicata con l'inversione contabile alle cessioni di immobili abitativi e strumentali laddove il cedente abbia optato nell'atto di vendita per l'imponibilità Iva. Restano quindi escluse dall'inversione contabile le cessioni di immobili poste in essere dalle imprese che hanno costruito o ristrutturato l'immobile entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.*

## Premessa

A seguito di diversi interventi normativi, che hanno riscritto la lettera a-bis), contenuta nell'articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972, si assoggettano ora al meccanismo del *reverse charge* tutte le cessioni di fabbricati abitativi e strumentali che risultano imponibili ai fini Iva, per effetto dell'esercizio dell'apposita opzione nell'atto di compravendita. In particolare, la nuova formulazione dell'articolo 17, comma 6, lettera a-bis), D.P.R. 633/1972, prevede l'applicazione dell'inversione contabile:

*“alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai n. 8-bis) e 8-ter), comma 1, articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”.*

Sul punto, va precisato che, rispetto al quadro normativo in essere precedentemente alle modifiche introdotte dal D.L. 83/2012, rientrano nell'ambito applicativo del *reverse charge*, oltre alle cessioni dei fabbricati strumentali già interessati dalla precedente previsione, anche quelle riguardanti i fabbricati abitativi (ovviamente nei casi in cui tali cessioni rientrino nel campo di applicazione dell'Iva e non dell'esenzione).

Come ribadito anche dall'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 22/E/2013](#)), l'inversione contabile si applica (per obbligo) alle sole cessioni imponibili Iva a seguito di opzione e non a quelle per le quali il cedente è tenuto all'assoggettamento al tributo nei modi tradizionali (con l'esercizio della rivalsa). Peraltro, l'applicazione del *reverse charge* presuppone che il cessionario sia un soggetto passivo Iva stabilito in Italia. Di conseguenza, se il cessionario è un privato, rimane

applicabile l'ordinario meccanismo dell'addebito con rivalsa in fattura, anche se la cessione del fabbricato abitativo o strumentale è imponibile ai fini Iva, per effetto di apposita opzione esercitata nell'atto di compravendita.

Pertanto, ai fini dell'applicazione del *reverse charge*, è necessario innanzitutto individuare il corretto trattamento impositivo Iva riservato alle cessioni degli immobili (abitativi e strumentali) tenuto conto del fatto che, a seguito delle modifiche apportate dal citato D.L. 83/2012, l'ambito di applicazione dell'Iva su tali operazioni è stato sostanzialmente ampliato, soprattutto per quanto riguarda il comparto abitativo, che in precedenza "soffriva" di un'applicazione quasi esclusiva del regime di esenzione. Nel dettaglio, l'[articolo 9](#), D.L. 83/2012, riscrivendo i n. 8-*bis*) e 8-*ter*), [articolo 10](#), D.P.R. 633/1972, ha previsto le seguenti modifiche:

- al pari di quanto previsto per le locazioni di immobili, anche per le cessioni di beni immobili il regime naturale è l'esenzione da Iva;
- per tutte le cessioni, sia aventi a oggetto fabbricati abitativi, sia strumentali, è possibile optare per l'imponibilità Iva a cura del cedente, nel relativo atto di compravendita;
- viene prevista una "nicchia" di naturale applicazione dell'Iva, senza necessità di alcuna opzione, per le cessioni di immobili, sia abitativi, sia strumentali, poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti, o vi hanno eseguito interventi di ristrutturazione di cui all'[articolo 3](#), comma 1, lettere c), d) ed f), D.P.R. 380/2001, purché tali cessioni avvengano entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione. In tal modo, è stato sostanzialmente uniformato il termine quinquennale per entrambe le tipologie di immobili, mentre in precedenza tale termine era di 4 anni per i fabbricati strumentali e di 5 per quelli abitativi;
- per le cessioni di alloggi sociali (di cui al D.M. 22 aprile 2008), in sede di conversione in Legge del D.L. 83/2012, è stato previsto che tali operazioni sono esenti da Iva, salva la possibilità di optare per l'applicazione dell'Iva nel relativo atto.

## **Definizione di impresa costruttrice o ristrutturatrice**

Prima di entrare nel merito delle descritte modifiche normative, assume particolare rilievo la nozione di "impresa costruttrice" o "ristrutturatrice", posto che a tali imprese è riservato un trattamento particolare per l'applicazione dell'Iva sulle cessioni di immobili. A tal riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha fornito un'esaustiva definizione di "impresa costruttrice". Si tratta delle imprese che, con organizzazione e mezzi propri, ovvero mediante appalto dei lavori a terzi, hanno effettivamente edificato l'immobile: le imprese costruttrici si identificano, inoltre, con i soggetti ai quali è intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale avviene la costruzione dell'immobile di riferimento ([circolare n. 22/E/2013](#)). Secondo la

---

prassi dell'Agenzia delle entrate è impresa di costruzioni quella che (anche occasionalmente) svolge attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita. Relativamente a tale impresa, è bene ricordare che risulta ininfluenza la modalità di esecuzione dei lavori, nel senso che gli stessi possono essere affidati, in tutto o in parte, anche ad altre imprese (circolari [n. 45/E/1973](#) e [n. 27/E/2006](#)).

La definizione di impresa costruttrice comprende, peraltro, anche le seguenti fattispecie:

- impresa che ha fatto costruire l'immobile, ma normalmente svolge altra attività. In particolare, secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate (risoluzioni [n. 430065/1990](#) e [n. 93/E/2003](#)), l'impresa di costruzione è tale anche qualora il soggetto svolga abitualmente un'altra attività, ma occasionalmente realizzi un edificio, direttamente o tramite appalto a imprese terze;
- società cooperative edilizie (in tal caso, la costruzione avviene sia direttamente, sia tramite imprese terze, e gli alloggi sono successivamente assegnati ai soci);
- impresa che esegue interventi di recupero, ovvero impresa che, anche tramite appalto, esegue gli interventi di recupero, di cui alle lettere c), d) ed f), [articolo 3](#), D.P.R. 380/2001 (anche in relazione a tali interventi, il testo dell'[articolo 10](#), n. 8 e 8-bis, D.P.R. 633/1972, conferma lo *status* di impresa di ristrutturazione, anche in presenza di contratto di appalto).

## Fabbricati oggetto di ristrutturazione

Come detto poc'anzi, l'impresa che effettua un intervento di ristrutturazione (quelli di cui alle lettere c), d) e f), [articolo 3](#), D.P.R. 380/2001), sono equiparate alle imprese di costruzione, con la conseguenza di poter assoggettare, a determinate condizioni, la cessione degli immobili a Iva. Al ricorrere di tale ipotesi si pone, quindi, la questione di quale sia il regime Iva che deve essere applicato qualora l'impresa, prima di terminare i lavori di ristrutturazione, proceda alla vendita dell'immobile. Sul punto, l'Agenzia delle entrate ([circolare n. 12/E/2007](#)) ha posto precise condizioni affinché le cessioni in parola possano essere assoggettate a Iva. In particolare, devono sussistere i seguenti requisiti:

- richiesta e concessione del permesso a costruire, ovvero presentazione della dichiarazione di inizio attività, la quale dipende dalla tipologia di intervento;
- inizio dei lavori edili con apertura del cantiere, anche se poi tali lavori non sono portati a termine.

La posizione dell'Agenzia delle entrate ha natura cautelativa, in quanto si intendono evitare manovre "elusive", che potrebbero realizzarsi da parte di un'impresa che acquisti un immobile da ristrutturare, proceda con l'avvio dell'*iter* burocratico e l'ottenimento dei relativi permessi, ma successivamente non inizi in alcun modo i lavori. In tal caso, la cessione dell'immobile è esente

da Iva, in quanto il soggetto acquirente, non avendo iniziato minimamente i lavori, non acquisisce lo *status* di impresa ristrutturatrice.

## Il trattamento Iva delle cessioni di immobili abitativi e applicazione del *reverse charge*

Prima di entrare nel merito del corretto trattamento Iva della cessione degli immobili abitativa, va precisato che, per individuare ciò che rientra nella nozione di “fabbricato a destinazione abitativa”, è necessario fare riferimento non all’effettiva utilizzazione del fabbricato, ma al criterio oggettivo della classificazione catastale dello stesso: rientrano, dunque, nella nozione di “fabbricati a destinazione abitativa” tutti i fabbricati classificati o classificabili nella categoria catastale A, con la sola esclusione di quelli classificati o classificabili nella classe A/10 ([circolare n. 27/E/2006](#)). Infatti, ai fini Iva, a dispetto di quanto prescritto per le imposte sui redditi, non assume rilevanza il fatto che il fabbricato costituisca (o meno), per l’impresa, un bene alla cui produzione o scambio è diretta l’attività dell’impresa, ma solo ed esclusivamente la classificazione catastale attribuita allo stesso sicché, se un immobile di categoria “A/3” è utilizzato effettivamente per lo svolgimento di un’attività d’impresa (sede legale o amministrativa di una società), ovvero di carattere professionale (studio legale), tale immobile è comunque di tipo abitativo. Tale aspetto riveste, peraltro, una certa importanza, soprattutto per quanto riguarda il trattamento Iva della cessione di tale tipologia di immobile.

Sempre ai fini Iva, non deve essere trascurato il fatto che gli immobili costituenti pertinenza di un fabbricato abitativo (quali, tipicamente, i *box* auto, le cantine o le soffitte) devono essere assoggettati al medesimo trattamento tributario previsto per il fabbricato abitativo relativamente al quale sussiste il vincolo pertinenziale, ivi compreso il caso in cui l’atto di disposizione del bene principale non comprenda anche il bene pertinenziale: la pertinenza, essendo a servizio di un bene principale, anche se autonomamente classificato catastalmente (normalmente nelle categorie C/2 e C/6), non gode di un’autonomia propria, in quanto assorbe lo stesso regime Iva del bene principale. Tale aspetto assume rilevante importanza per l’applicazione dell’agevolazione della “prima casa”, nonché per il corretto trattamento Iva della vendita degli immobili abitativi.

Trascurando i diversi interventi normativi che si sono susseguiti, allo stato attuale le cessioni di fabbricati abitativi sono soggetti ai fini Iva alle seguenti regole.

<b>Imponibilità per obbligo</b>	Cessioni di fabbricati abitativi operate dall’impresa costruttrice o ristrutturatrice, a condizione che i lavori di costruzione o ristrutturazione siano stati ultimati non oltre i 5 anni precedenti alla data di cessione.
---------------------------------	--

<b>Imponibilità per opzione</b>	Cessioni di fabbricati abitativi operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione oltre 5 anni dopo la conclusione dell'intervento o della costruzione, in presenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente.
	Cessioni di alloggi sociali effettuate da qualsiasi soggetto Iva, in presenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente.
<b>Operazioni esenti da Iva</b>	Cessioni di immobili abitativi operate da qualsiasi cedente (soggetti Iva) diverse da imprese di costruzione o ristrutturazione.
	Cessioni di immobili abitativi operate, in veste di cedente, da imprese di costruzione o ristrutturazione, oltre 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento, in assenza di opzione per l'imponibilità espressa in atto dal cedente.

Per effetto del regime impositivo appena delineato, l'impresa costruttrice, o ristrutturatrice, di fabbricati abitativi che ceda detti immobili entro i 5 anni dal completamento dei lavori, essendo tenuta ad applicare l'imposta (senza alcuna opzione e senza possibilità di usufruire del *reverse charge*), dovrà anche esporla sul documento fiscale (esercitando la rivalsa nei modi ordinari), incassarla dal cessionario e provvedere al versamento facendola concorrere alla propria liquidazione Iva, a nulla rilevando che il cessionario sia o meno un soggetto passivo Iva.

Diversamente, invece, quando la cessione è imponibile Iva per opzione (cessione effettuata dalle stesse imprese costruttrici o ristrutturatrici decorsi 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori o cessione di fabbricati abitativi destinati ad "alloggi sociali"), l'applicazione dell'inversione contabile è obbligatoria, sempreché il cessionario sia un soggetto passivo Iva. A tale regola generale è lecito sottrarre la cessione di immobile a favore di un contribuente privo della partita Iva, per gli evidenti impedimenti tecnici in capo a tale ultimo soggetto.

<b>Cessioni fabbricati abitativi</b>		
<b>Cedente</b>	<b>Termini/Tipologia di abitativo</b>	<b>Iva</b>
Imprese costruttrici o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione	Imponibile per obbligo di legge
	Oltre 5 anni dall'ultimazione	Esente Imponibile per opzione espressa in atto (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)
Qualsiasi cedente	Fabbricati abitativi destinati ad "alloggi sociali" di cui al D.M. 22 aprile 2008	Imponibile per opzione (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta) Esente
	Altri fabbricati abitativi non destinati ad "alloggi sociali"	Esente

## Il trattamento Iva delle cessioni di immobili strumentali e applicazione del reverse charge

Partendo dalla nozione di “fabbricato a destinazione abitativa” di cui al paragrafo precedente, è possibile ricavare “per differenza” anche quella dei “fabbricati strumentali per natura”: i fabbricati diversi da quelli a destinazione abitativa sono individuati, infatti, nei “*fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*” ([circolare n. 27/E/2006](#)). Ne consegue, dunque, che rientrano nella nozione di “fabbricati strumentali per natura”, tutti i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali B, C, D ed E, nonché nella classe A/10 (che ovviamente non siano pertinenze dell’abitazione principale). Rientrano, peraltro, nel novero dei fabbricati strumentali:

- le aree attrezzate con sovrastante impianto di autolavaggio, classificate nella categoria D/7 o C/3, se dotate di attrezzature semplici ([circolare n. 12/E/2007](#));
- le aree attrezzate per campeggio, classificate nella categoria D/8 ([risoluzione n. 126/E/2008](#)).

Inoltre, al pari di quanto visto per gli immobili abitativi, dal punto di vista della nozione di strumentalità, rileva esclusivamente il criterio oggettivo fondato sulle caratteristiche urbanistiche del fabbricato (c.d. “strumentalità per natura”), a nulla rilevando, invece, la specifica utilizzazione che l’impresa fa del fabbricato (c.d. “strumentali per destinazione”).

Per quanto riguarda il trattamento Iva degli immobili strumentali, l’[articolo 10](#), comma 1, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, così come modificato dal D.L. 82/2012, da un lato provvede all’ampliamento del periodo (da 4 a 5 anni) entro il quale le cessioni poste in essere dalle imprese che hanno costruito o ristrutturato l’immobile rientrano obbligatoriamente nell’ambito delle operazioni imponibili ai fini Iva, dall’altro modifica radicalmente le altre eccezioni al regime di esenzione dell’Iva. Più nel dettaglio, a seguito delle modifiche apportate dal citato D.L. 82/2012, sono imponibili Iva le cessioni di immobili strumentali poste in essere:

- dalle imprese che hanno costruito o ristrutturato l’immobile, entro 5 anni dall’ultimazione dei lavori (l’unica novità per tali operazioni è l’ampliamento di un anno del lasso temporale rispetto alla data di ultimazione dei lavori);
- da qualsiasi impresa (compresa quella di costruzione o ristrutturazione decorso il termine di 5 anni dall’ultimazione dei lavori), per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l’opzione per l’imponibilità.

In sintesi, le cessioni di fabbricati strumentali sono soggette ai fini Iva alle seguenti regole.

---

<b>Imponibilità per obbligo</b>	Cessioni di fabbricati strumentali operate dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice, a condizione che i lavori di costruzione o ristrutturazione siano stati ultimati non oltre i 5 anni precedenti alla data di cessione.
<b>Imponibilità per opzione</b>	Cessioni di fabbricati strumentali operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione oltre 5 anni dopo la conclusione dell'intervento o della costruzione, in presenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente.
<b>Operazioni esenti da Iva</b>	Cessioni di immobili strumentali operate da qualsiasi cedente (soggetti Iva) diverse da imprese di costruzione o ristrutturazione
	Cessioni di immobili strumentali operate, in veste di cedente, da imprese di costruzione o ristrutturazione, oltre 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento, in assenza di opzione per l'imponibilità espressa in atto dal cedente.

Per effetto del regime impositivo appena delineato, l'impresa costruttrice, o ristrutturatrice, di fabbricati strumentali che ceda (a un altro soggetto passivo Iva) detti immobili entro i 5 anni dal completamento dei lavori, essendo tenuta ad applicare l'imposta (senza alcuna opzione), dovrà anche esporla sul documento (esercitando la rivalsa nei modi ordinari), incassarla dal cessionario e provvedere al versamento facendola concorrere alla propria liquidazione Iva. Diversamente, invece, quando la cessione è imponibile Iva per opzione (cessione effettuata da qualsiasi impresa oppure cessione effettuata dall'impresa di costruzione/ristrutturazione decorsi 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori), l'applicazione dell'inversione contabile sarà l'unica soluzione praticabile, qualora il cessionario sia un altro soggetto passivo Iva. Resta inteso che, se il cessionario è un privato, rimane applicabile l'ordinario meccanismo dell'addebito con rivalsa in fattura, anche se la cessione del fabbricato strumentale è imponibile ai fini Iva (per obbligo o per opzione esercitata nell'atto di compravendita). Anche in caso di cessione di fabbricati strumentali in esenzione Iva, si potrebbero presentare le problematiche relative agli effetti derivanti dall'effettuazione di operazioni esenti, e in particolare l'applicazione del pro-rata di detrazione e la rettifica della detrazione.

<b>Cessioni fabbricati strumentali</b>		
<b>Cedente</b>	<b>Termini</b>	<b>Iva</b>
Imprese costruttrici o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile per obbligo di legge
	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile per opzione espressa in atto (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)
		Esente
Qualsiasi cedente		Imponibile per opzione espressa in atto (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)
		Esente

## Requisito temporale (5 anni) e ultimazione del fabbricato

Come descritto nei paragrafi precedenti, per quanto riguarda le imprese che hanno costruito l'immobile, o che sullo stesso vi hanno eseguito interventi di ristrutturazione, l'applicazione dell'Iva costituisce il regime naturale (e obbligatorio), se non sono trascorsi più di 5 anni rispetto alla data di ultimazione dei lavori. Risulta pertanto necessario verificare i seguenti aspetti:

- il regime Iva delle cessioni di immobili in corso di costruzione (e quindi prima del momento in cui l'immobile è ultimato);

- quando l'immobile si intende ultimato, e quindi la data da cui inizia a decorrere il termine di 5 anni.

Relativamente al primo aspetto, le disposizioni normative non si riferiscono espressamente alla cessione di fabbricati non ancora ultimati, al contrario di altre norme contenute nel D.P.R. 633/1972, quali ad esempio:

- il n. 21 della [Tabella A](#), Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972;

- il n. 127-*undecies*) della Tabella A, Parte III, allegata sempre al D.P.R. 633/1972.

Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle entrate ([circolare n. 12/E/2007](#)), la cessione di fabbricati non ultimati posta in essere, in qualità di venditore, da un soggetto passivo Iva (ad esempio una società di costruzione, una società manifatturiera, etc.) esula dall'ambito di applicazione del regime di esenzione previsto dall'[articolo 10](#), n. 8-*bis*) e 8-*ter*), D.P.R. 633/1972 e sconta l'Iva, con le aliquote previste dalla legislazione vigente. A ciò si aggiunga che, in presenza dei necessari presupposti normativi, la cessione di fabbricati non ultimati sconta l'Iva con le aliquote agevolate:

- del 4%, ex n. 21) della [Tabella A](#), Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972 (fabbricati non ultimati per cui sussistono i requisiti oggettivi e soggettivi per fruire dell'agevolazione prima casa);

- del 10%, ex n. 127-*undecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al medesimo D.P.R. 633/1972 (case di abitazione non ultimate non di lusso ex D.M. 2 agosto 1969; fabbricati "Tupini" o porzioni di fabbricati "Tupini" non ultimati ceduti dall'impresa costruttrice).

Relativamente al secondo aspetto, ossia quello della data in cui l'immobile si deve considerare ultimato, l'[articolo 35](#), comma 8, lettera a), D.L. 223/2006, convertito in L. 248/2006, non contiene alcuna precisazione in merito all'esatta individuazione di detto momento. Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 12/E/2007](#)) ha chiarito che il momento dell'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero coincide con quello in cui l'immobile diviene idoneo a espletare la sua funzione, ovvero a essere destinato al consumo. Rifacendosi ai chiarimenti forniti con la [circolare n. 38/E/2005](#), emanata in materia di accertamento dei requisiti

per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa", l'Agenzia delle entrate ha quindi precisato che l'ultimazione della costruzione (o dell'intervento di recupero) si verifica quando viene attestata dal direttore dei lavori, di norma in sede di dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli [23](#) e [24](#), D.P.R. 380/2001.

Tuttavia, anche a prescindere dall'attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico, il fabbricato si considera ultimato qualora sia concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile (ad esempio locazione, comodato). In tal caso, infatti, si presume che l'immobile, in quanto idoneo a essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere completata l'opera di costruzione o di ristrutturazione.

### Cessionari con pro-rata di detrazione limitato

Qualche aspetto di maggior criticità si pone in relazione alle cessioni effettuate nei confronti di acquirenti che presentano delle limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione, in quanto effettuano operazioni esenti. Come noto, l'[articolo 19](#), comma 5, D.P.R. 633/1972, e il successivo [articolo 19-bis](#), D.P.R. 633/1972 prevedono l'applicazione del regime del c.d. pro-rata di detrazione, calcolato in funzione del volume di operazioni imponibili rispetto al volume d'affari, per il cui conteggio si deve tener conto anche delle operazioni esenti. Nell'ipotesi di acquirente dell'immobile che applichi il pro-rata:

- quando questo acquista un immobile (abitativo o strumentale) entro i 5 anni dal completamento dell'immobile da un'impresa che ha costruito o ristrutturato, si vedrà l'imposta addebitata in fattura nei modi ordinari;
- nel caso di cessione da costruttore o ristrutturatore oltre i 5 anni (di abitativo o strumentale), il cedente potrà optare per l'Iva, con la conseguenza che tale operazione sarà interessata dall'inversione contabile;
- qualora il fabbricato strumentale fosse ceduto da parte di soggetto diverso dal costruttore (e qui senza alcun limite temporale) il cedente potrà optare per l'applicazione dell'Iva (la cessione di abitativo da soggetto diverso dal costruttore, o ristrutturatore, è invece sempre in esenzione Iva), ma essendo in ogni caso una cessione in Iva per opzione, sarà sempre necessario applicare l'inversione contabile.

### Adempimenti contabili del *reverse charge*

Il meccanismo del *reverse charge* implica che:

- chi effettua la cessione non la assoggetta a Iva, né tanto meno la addebita al proprio cessionario;
-

– il cessionario, ricevuta la fattura senza addebito dell'imposta, la integra applicando l'Iva nella misura in cui essa risulta dovuta, in ragione della specifica tipologia di cessione, dopodiché annota il documento "integrato" sia nel registro degli acquisti sia in quello delle vendite.

In buona sostanza, si tratta del medesimo meccanismo (e dei medesimi risvolti adempimentali, per quel che concerne l'obbligo di integrazione della fattura ricevuta senza Iva e di duplice annotazione della fattura "integrata" sia nel registro degli acquisti che nel registro delle vendite) che trova applicazione con riferimento agli "acquisti intracomunitari", di cui all'[articolo 38](#), D.L. 331/1993, nonché con riferimento ai "subappalti nel settore edile", di cui alla lettera a), comma 6, [articolo 17](#), D.P.R. 633/1972 e alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici settore edile", di cui al novellato articolo 17, comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Il cedente che emette fattura in presenza dei presupposti per l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*:

- non applica l'Iva, indicando sul documento gli estremi della norma che presiede a tale mancata applicazione (nel caso di specie, il riferimento va al comma 6, *a-bis*), articolo 17, D.P.R. 633/1972);
- registra la fattura nel registro Iva delle vendite, di cui agli articoli [23](#) e [24](#), D.P.R. 633/1972, secondo le regole ordinarie.

Alfa Srl  
Via Milano, 12  
12051 Vicenza  
Cf e P.Iva 01234567890

Beta Srl  
Via Rossl, 61  
12051 Vicenza  
Cf e P.Iva 09876543210

Fattura n. 150 del 1° ottobre 2014

Vendita dell'immobile strumentale sito in Vicenza

Via Bergamo, 12,

Fg. X, numero Y, particella z,

come da atto notarile del 1° ottobre 2014

rep. 11111, raccolta 222222

200.000 euro

**Operazione senza addebito di imposta soggetta al regime del *reverse charge* ex articolo 17, comma 6, lettera *a-bis*), D.P.R. 633/1972**

**L'applicazione dell'Iva è a carico del destinatario della fattura.**

Il cessionario che riceve la fattura senza applicazione dell'Iva, ai sensi del comma 6, lettera a-bis), [articolo 17](#), D.P.R. 633/1972:

– integra il documento ricevuto applicando l'Iva con le aliquote dovute in relazione alla specifica natura della compravendita effettuata;

Alfa Srl Via Roma, 12 36100 Vicenza Cf e P.Iva 01234567890	Beta Srl Via Rossl, 61 36100 VicenzaA Cf e P.Iva 09876543210
Fattura n. 150 del 1° febbraio 2018	
Vendita dell'immobile strumentale sito in Vicenza Via Bergamo, 12, Fg. X, numero Y, particella z, come da atto notarile del 1° ottobre 2014 rep. 11111, raccolta 222222	
	200.000 euro
<b>Operazione senza addebito di imposta soggetta al regime del <i>reverse charge</i> ex articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972 - l'applicazione dell'Iva è a carico del destinatario della fattura.</b>	
<b>Integrazione ai sensi dell'articolo 17, comma 5, D.P.R. 633/1972</b>	
Imponibile	200.000 euro
Iva 22%	44.000 euro
Totale	244.000 euro

– annota il documento “integrato” nel registro Iva delle vendite, di cui agli articoli [23](#) e [24](#), D.P.R. 633/1972, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese;

– ai fini della detrazione dell'Iva annota il documento “integrato” anche sul registro Iva degli acquisti, di cui all'[articolo 25](#), D.P.R. 633/1972.

Si ricorda inoltre che:

– le operazioni soggette al regime di cui all'articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972 (operazioni ad aliquota “zero”) non pongono limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione e consentono la possibilità di richiedere il rimborso dell'imposta in base al presupposto dell'aliquota media sugli acquisti superiore rispetto a quella applicata sulle vendite;

– la doppia annotazione sul registro delle fatture di acquisto e su quelle delle fatture emesse operata dal cessionario, se non vi sono limitazioni all'esercizio della detrazione, comporta una sostanziale neutralità dell'imposta nell'ambito delle liquidazioni periodiche.

Secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate ([circolare n. 22/E/2013](#)), il *reverse charge* trova applicazione anche nei confronti degli eventuali acconti sul prezzo, mentre non opera rispetto alle cessioni di immobili non ultimati, in quanto escluse dall'ambito di efficacia dell'[articolo 10](#), comma 1, n. *8-bis*) e *8-ter*), D.P.R. 633/1972: tali fattispecie sono, pertanto, soggette alle regole ordinarie di cui al successivo [articolo 17](#), D.P.R. 633/1972.

Peraltro, sempre nel suddetto documento di prassi, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il cedente – in presenza dei relativi presupposti di legge, individuati dall'articolo 10, comma 1, n. *8-bis*) e *8-ter*), D.P.R. 633/1972, a seconda che si tratti di vendita di immobili abitativi o strumentali – può avvalersi dell'opzione per l'imponibilità Iva, purché, coerentemente con il dato normativo, tale scelta sia espressa nel relativo atto, stipulato dal 26 giugno 2012, ovvero dal 12 agosto 2012 nel caso di alienazione di alloggi sociali: in assenza di una specifica disposizione in merito, si deve ritenere che tale atto possa anche essere rappresentato dal preliminare ([circolare n. 22/E/2013](#)). Al ricorrere di quest'ultima ipotesi, gli acconti eventualmente dovuti sono assoggettati a Iva con il meccanismo del *reverse charge*, a norma dell'articolo 17, comma 6, lettera *a-bis*), D.P.R. 633/1972, e vincolano anche il saldo dovuto alla stipulazione del contratto definitivo. In mancanza di un contratto preliminare, se sono stati corrisposti acconti sul corrispettivo pattuito in regime di esenzione e, in sede di contratto definitivo, il cedente ha esercitato l'opzione per l'imponibilità Iva, la base imponibile del tributo è costituita dal solo importo dovuto a saldo.

---