

Principio di diritto n. 2/2024

OGGETTO: Regime inversione contabile – Modalità di fatturazione – Rettifica imponibili in aumento o in diminuzione

L'articolo 17, sesto comma, lettera d-*quater*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) - introdotto dall'articolo 1, comma 629, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 ("Legge di Stabilità 2015") - prevede, a partire dal 2015, l'applicazione dell'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "reverse charge") alle «*cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a)*».

In particolare, l'articolo 7-bis, comma 3, del decreto IVA dispone che, «*Le cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o una rete connessa a tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

a) quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato. Per soggetto passivo-rivenditore si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile;

b) quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato. Se la totalità o parte dei beni non è di fatto utilizzata dal cessionario, limitatamente alla parte non usata o non consumata, le cessioni anzidette si considerano comunque effettuate nel territorio dello Stato quando sono poste in essere nei confronti di soggetti, compresi quelli che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professioni, stabiliti nel territorio dello Stato; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni poste in essere nei confronti di stabili organizzazioni all'estero, per le quali sono effettuati gli acquisti da parte di soggetti domiciliati o residenti in Italia».

In altre parole, l'adempimento dell'imposta secondo il meccanismo dell'inversione contabile - prorogato fino al 31 dicembre 2026 dalla Direttiva 2022/890/UE, recepita in Italia con il decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122 - comporta, in deroga alle regole ordinarie, che gli obblighi relativi all'applicazione dell'IVA debbano essere adempiuti dal soggetto passivo cessionario o committente, in luogo del cedente o del prestatore.

Tanto premesso, laddove per effetto dell'"aggiornamento dei prezzi relativi all'energia ceduta", si verifichi una variazione in aumento della base imponibile delle cessioni di energia elettrica già effettuate nel periodo *ante* 2015, i maggiori

"compensi ricevuti" ad integrazione di quelli già percepiti *ante* 2015 andranno fatturati ordinariamente addebitando l'IVA in rivalsa, in quanto in origine non sono state emesse fatture in regime di inversione contabile.

Tale soluzione è in linea con quanto già chiarito, con la risoluzione n. 36/E del 31 marzo 2011 - in riferimento al meccanismo dell'inversione contabile applicabile alle cessioni di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato - ove è stato detto che, *«nel caso di rettifica degli imponibili o dell'imposta - in aumento o in diminuzione - il meccanismo dell'inversione contabile torna applicabile alle note di variazione di cui all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 sempre che l'operazione principale cui si riferisce la variazione sia stata anch'essa soggetta al meccanismo dell'inversione contabile»*.

In definitiva, il regime di "reverse charge" non si applica a note di credito riferite a fatture emesse anteriormente all'entrata in vigore dell'applicazione del regime di inversione contabile.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**