

OGGETTO

VIOLAZIONI IN MATERIA DI REVERSE CHARGE

AGGIORNAMENTO

27 MARZO 2018

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 17, comma 6 e Art. 74, comma 7 D.P.R. 26.10.1972 N. 633; Art. 6 commi 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2, 9-bis.3 del D.lgs. n. 471 del 18.12.1997, come modificato dall'art. 15 D.lgs. n. 158 del 24.09.2015; Risoluzione Agenzia delle Entrate del 29.12.2018 n. 140/E/2010; Circolare Agenzia delle Entrate dell'11.05.2017 n. 16/E/2017;

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
IVA
REVERSE CHARGE

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
020
017

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 06/2016 - IL MECCANISMO DELL'INVERSIONE CONTABILE O REVERSE CHARGE
CIRCOLARE N. 39/2016 - ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Cinzia MAROCCHINO

BRIEFING

Il trattamento sanzionatorio delle operazioni IVA soggette al regime di inversione contabile (o reverse charge) ha subito una profonda modifica in occasione della generale riforma delle sanzioni amministrative tributarie, recata dal D.lgs. n. 158 del 2015, che è intervenuta modificando il comma 9-bis dell'art. 6 del D.lgs. n. 471 del 1997 e introducendo i nuovi commi 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3, in cui sono individuate diverse sanzioni applicabili alle operazioni che ricadono nel meccanismo di inversione contabile, a seconda della tipologia di violazione commessa. In particolare:

- a) Il comma 9-bis disciplina l'ipotesi in cui il cessionario/committente non esegua gli adempimenti relativi al regime IVA di inversione contabile ovvero non provveda a regolarizzare mediante autofatturazione l'omissione realizzata dal cedente/prestatore, prevedendo diverse sanzioni a seconda della tipologia e della gravità della violazione commessa;
- b) I commi 9-bis.1 e 9-bis.2 riguardano le due ipotesi speculari di erroneo assolvimento dell'IVA rispettivamente da parte del cedente/prestatore – nonostante l'operazione rientri tra quelle soggette al regime IVA di inversione contabile – e da parte del cessionario/committente – nonostante l'operazione non rientri tra quelle soggette al regime IVA di inversione contabile;
- c) Il comma 9-bis.3, infine, disciplina le ipotesi di erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile in relazione ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta.

Di seguito si riepilogano le diverse fattispecie.

MECCANISMO DELL'INVERSIONE CONTABILE

I procedimenti di inversione contabile (o reverse charge), strumentali a prevenire le frodi IVA, sono disciplinati, all'interno del DPR 633/72, dall'art. 17 con riferimento ad alcune operazioni interne e con l'estero. Oltre a ciò, la normativa IVA ne regola di ulteriori che ricorrono, per esempio, nell'autoconsumo "esterno" di beni (auto fatturazione) e nel commercio di rottami e altri materiali di recupero (inversione contabile).

La fattura, per le operazioni soggette al meccanismo del reverse charge:

- ⇒ Non deve recare l'addebito dell'imposta;
- ⇒ Deve contenere l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma che la prevede.

Il cessionario/committente, una volta ricevuta la fattura, deve:

1. Integrarla con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
2. Annotarla:
 - Nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del DPR 633/72), entro il mese di ricevimento, ovvero anche successivamente, ma, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese;
 - Nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del DPR 633/72), ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione.

In virtù di tale meccanismo, per il cessionario l'operazione è neutrale, posto che la simultanea annotazione nel registro delle vendite e degli acquisti comporta registrazioni di credito e debito di pari ammontare. Ciò a condizione che le registrazioni avvengano nello stesso mese o trimestre di liquidazione periodica, e non sussistano limitazioni, parziali o totali, alla detrazione.

REGIME SANZIONATORIO – ASPETTI GENERALI

Il regime sanzionatorio connesso al reverse charge è stato interamente riformato dal D.lgs. 24.9.2015 n. 158. La logica delle nuove disposizioni è quella di alleggerire il carico sanzionatorio, irrogando una sanzione in misura fissa, in presenza di irregolarità nell'applicazione dell'istituto e di salvaguardare in ogni caso, sul piano sostanziale, il diritto alla detrazione dell'imposta in tutte le situazioni che si possono verificare.

Si evidenzia inoltre come, a differenza della stesura normativa in vigore al 31/12/2015, quella attuale tratti unitariamente le violazioni derivanti dal mancato rispetto delle disposizioni del D.P.R. 633/1972 (cfr. articoli 17, 34 e 74) e quelle relative agli obblighi stabiliti dal D.L. 331/1993 per gli acquisti intracomunitari (cfr. articoli 46 e 47). In precedenza mancava un richiamo espresso al decreto 331/1993 e ciò creava un'irragionevole disparità di trattamento sanzionatorio tra violazioni che erano nella sostanza identiche.

OMESSO REVERSE CHARGE

Il comma 9-bis del D.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.lgs. n. 158 del 2015, disciplina due diverse tipologie di violazioni, distinguendo:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n.28/2018

PAGINA

3/7

- ◆ L'ipotesi in cui il cessionario/committente ometta di adempiere agli obblighi posti a suo carico (integrazione della fattura mediante l'applicazione dell'imposta e annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti), e
- ◆ L'ipotesi in cui il medesimo non provveda a regolarizzare con autofattura l'omissione realizzata a monte dal cedente/prestatore.

Nel primo caso, il cessionario/committente che non provveda ai relativi adempimenti posti a suo carico (o vi provveda tardivamente) è punito con una sanzione fissa compresa fra 500,00 e 20.000,00 euro, se l'operazione è stata regolarmente contabilizzata.

È l'ipotesi del cessionario/committente che, una volta ricevuta la fattura, abbia provveduto ad inserirla negli appositi registri senza tuttavia integrarla con l'importo dell'IVA. Una simile violazione non determina un omesso versamento di imposta, né arreca un qualsivoglia ostacolo all'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, per cui si ritiene ragionevole la previsione di una sanzione in misura fissa, similmente a quanto avviene per le violazioni formali.

Nel sistema antecedente, invece, la sanzione era proporzionale, dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di 258,00 euro.

Laddove, tuttavia, l'operazione non risulti dalle scritture contabili, la sanzione appena citata viene elevata ad una misura variabile tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro. In ordine alla base di commisurazione della sanzione, la circolare AdE 16/E/2017 ha confermato le indicazioni precedentemente impartite con la risoluzione 140/E/2010, chiarendo che "la sanzione compresa tra il 5 e il 10 per cento vada commisurata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riguardo a ciascun fornitore; laddove l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate".

Ciò premesso, il terzo periodo dello stesso comma precisa poi che, qualora il mancato assolvimento del reverse charge comporti un'indebita detrazione d'imposta, continuano ad applicarsi le ordinarie sanzioni in materia di infedele dichiarazione di cui all'articolo 5, comma 4 e di illegittima detrazione ai sensi del comma 6 dell'articolo 6 del D.lgs. 471/97.

Qui di seguito si riepilogano, in forma tabellare, le sanzioni per omesso reverse charge alla luce delle modifiche del D.lgs. 24.9.2015 n. 158.

REGIME SANZIONATORIO IN CASO DI OMESSO REVERSE CHARGE		
FATTISPECIE	SANZIONE	NORMA
Ante D.lgs. 158/2015	Dal 100% al 200% dell'imposta minimo 258,00 euro	
Post D.lgs. 158/2015	Da 500,00 euro a 20.000,00 euro Oppure Dal 5% al 10% del corrispettivo se l'operazione non risulta dai libri contabili minimo 1.000,00 euro	art. 6 co. 9-bis D.lgs. 471/97

REGOLARIZZAZIONE DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE

Come anticipato, l'ultimo periodo del comma 9-bis del D.lgs. 471/97, disciplina il caso in cui il cedente/prestatore non abbia emesso fattura o l'abbia emessa in modo errato, prevedendo una particolare procedura di regolarizzazione a carico del cessionario/committente, in assenza della quale troveranno applicazione per quest'ultimo tutte le regole sanzionatorie del medesimo comma 9-bis.

La regolarizzazione si sostanzia nell'emissione della fattura ex art. 21 del DPR 633/72 o nella sua regolarizzazione, con assolvimento dell'inversione contabile, e nella comunicazione di ciò all'Agenzia delle Entrate.

In dettaglio, nel caso di mancata emissione della fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, oppure nell'ipotesi di emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore, il cessionario/committente deve informare l'Ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo ad emettere la relativa fattura e ad assolvere, entro il medesimo termine, l'imposta mediante inversione contabile.

Il cessionario/committente che non ponga in essere la predetta procedura di regolarizzazione soggiace alle stesse sanzioni su esposte. Quindi, sanzione fissa da 500,00 euro a 20.000,00 euro o, se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità tenuta ai sensi del DPR 600/73, elevata ad una misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro.

Nel sistema antecedente, di contro, la norma rinviava al co. 8, per cui alla normale procedura di regolarizzazione: il cessionario/committente sarebbe stato sanzionato con il 100% dell'imposta, con un minimo di 258,00 euro.

ERRORE NELL'APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE

Il D.lgs. 24.9.2015 n. 158 ha introdotto nell'art. 6 i co. 9-bis.1. e 9-bis.2., disciplinando, in maniera compiuta, le situazioni che possono dare luogo ad errori nell'applicazione del reverse charge.

In sostanza, si tratta delle ipotesi in cui:

- Il cedente/prestatore ha indebitamente emesso la fattura con IVA;
- Ovvero, di quelle in cui il reverse charge non si sarebbe dovuto applicare.

A seconda della fattispecie, il responsabile, per le sanzioni e per l'imposta può essere il cessionario/committente o il cedente/prestatore.

Nel sistema ante DLgs. 158/2015, invece, se l'imposta fosse stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario/committente o dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto di detrazione, la sanzione sarebbe stata pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258,00 euro. Era inoltre contemplata la solidarietà tra cedente/prestatore e cessionario/committente, sia per l'imposta che per le sanzioni

ERRONEA APPLICAZIONE DELL'IVA IN FATTURA

Potrebbe succedere che il cedente/prestatore, per errore, emetta la fattura con IVA laddove si sarebbe dovuto invece applicare il reverse charge.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n.28/2018

PAGINA

5/7

In sostanza, l'Iva è stata assolta, nel senso che la relativa fattura è stata annotata nel registro di cui all'articolo 23 del D.P.R. 633/1972, ma l'assolvimento è stato irregolare, cioè sulla base di un regime diverso rispetto a quello richiesto dalla legge, in quanto l'imposta è stata erroneamente assolta dal cedente/prestatore, anziché dal cessionario/committente.

In tale contesto è prevista l'applicazione di una sanzione più lieve, della misura fissa da 250,00 euro a 10.000,00 euro, a carico del cessionario/committente. Il cedente/prestatore, per la sanzione, è un obbligato solidale.

Rimane fermo il diritto di detrazione, in costanza dei requisiti di legge, ad opera del cessionario/committente.

Quanto esposto non sussiste e il cessionario/committente è punito con la sanzione del co. 1 (dal 90% al 180% dell'imposta con un minimo di 500,00 euro) «quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole».

Prima del D.lgs. 24.9.2015 n. 158 se, per errore, il cedente/prestatore emetteva una fattura con IVA in situazioni ove si sarebbe dovuto applicare il reverse charge, fatto salvo il versamento dell'IVA, la sanzione sarebbe stata pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258,00 euro.

Fermo restando il diritto alla detrazione, c'era una responsabilità solidale tra i due soggetti per imposta e sanzione.

Si riepilogano, in forma tabellare, le sanzioni per le operazioni trattate erroneamente senza reverse charge (con imposta versata ad opera del cedente/prestatore) salvi i casi di frode.

REGIME SANZIONATORIO IN CASO DI ERRONEA APPLICAZIONE DELL'IVA IN FATTURA			
FATTISPECIE	SANZIONE	RESPONSABILITÀ	NORMA
Ante D.lgs. 158/2015	3% dell'imposta irregolarmente assolta minimo 258,00 euro	Solidale per cedente e cessionario per imposta e sanzioni	art. 6 co. 9-bis terzo periodo del D.lgs. 471/97
Post D.lgs. 158/2015	da 250,00 euro a 10.000,00 euro	Cedente obbligato solidale per la sanzione	art. 6 co. 9-bis.1. Del D.lgs. 471/97

ERRONEA EMISSIONE DELLA FATTURA SENZA IVA

Il comma 9-bis.2 dell'articolo 6 del D.lgs. 471/1997 considera, in maniera speculare rispetto al precedente 9-bis.1, l'ipotesi in cui l'imposta doveva essere assolta nei modi ordinari ed è stata invece irregolarmente assolta tramite reverse charge.

Può accadere, infatti, che il cedente/prestatore, per errore, ritenga che un'operazione sia soggetta a reverse charge, per cui emetta la fattura senza IVA e il cessionario/committente, di conseguenza, esegua la doppia annotazione.

In base all'art. 6 co. 9-bis.2 del D.lgs. 471/97, la sanzione, nella fattispecie descritta a carico del cedente/prestatore, va da 250,00 euro a 10.000,00 euro.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n.28/2018

PAGINA

6/7

Il soggetto sanzionato, in questo caso, è il cedente/prestatore che ha emesso fattura senza indicazione dell'imposta, mentre il cessionario/committente rimane solidalmente tenuto al pagamento, fatto salvo il diritto alla detrazione.

Come per il comma 9-bis.1, è importante osservare che condizione imprescindibile per l'applicazione della sanzione in misura fissa è che l'Iva sia stata assolta irregolarmente.

In caso contrario, sono irrogabili le consuete sanzioni dettate dall'art. 6 co. 1 e 8 del citato decreto. In particolare, il cedente/prestatore è punibile con la sanzione ordinaria dal 90% al 180% dell'imposta, prevista dall'art. 6, comma 1 per violazione degli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni imponibili, mentre il cessionario o committente è punibile con la sanzione prevista dall'articolo 6, comma 8 per la mancata regolarizzazione dell'operazione (sanzione pari al cento per cento dell'imposta con un minimo di 250 euro)".

Sempre in maniera simmetrica rispetto al comma 9-bis.1, viene riproposta la previsione secondo cui quanto su esposto non opera e il cedente/prestatore è punito con la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta minimo 500,00 euro, «quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole».

Nel sistema ante D.lgs. 158/2015, se il cedente/prestatore emetteva per errore una fattura senza IVA, il cessionario/committente poteva, a sua volta, effettuare indebitamente l'inversione contabile; in tal caso, la sanzione era pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta con un minimo di 258,00 euro.

Si riepilogano, in forma tabellare, le sanzioni per le operazioni erroneamente trattate con il reverse charge (con imposta versata regolarmente) salvi i casi di frode.

REGIME SANZIONATORIO IN CASO DI ERRONEA EMISSIONE DELLA FATTURA SENZA IVA			
FATTISPECIE	SANZIONE	RESPONSABILITÀ	NORMA
Ante D.lgs. 158/2015	3% dell'imposta irregolarmente assolta minimo 258,00 euro	Solidale per cedente e cessionario per imposta e sanzioni	art. 6 co. 9-bis terzo periodo del D.lgs. 471/97
Post D.lgs. 158/2015	Da 250,00 euro a 10.000,00 euro	Cessionario obbligato solidale per la sanzione	art. 6 co. 9-bis.2. del D.lgs. 471/97

OPERAZIONI ESENTI, NON IMPONIBILI, NON SOGGETTE O INESISTENTI

Il comma 9-bis.3 dell'articolo 6 del D.lgs. 471/1997 - quarto e ultimo comma dedicato alle violazioni in materia di reverse charge - disciplina l'ipotesi di errata applicazione del regime IVA di inversione contabile in relazione ad operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n.28/2018

PAGINA

7/7

Trattasi di operazioni che avvengono senza versamento dell'imposta, per cui l'errata applicazione del meccanismo del reverse charge non determina alcun pregiudizio ai danni dell'Erario; al contrario, potrebbe finanche tradursi in un aggravio ai danni del contribuente.

Per queste ragioni il legislatore introduce una particolare disciplina, più a carattere procedurale che sanzionatorio, prevedendo che in detta ipotesi che, in sede di accertamento, devono essere espunti sia il debito computato dal cessionario/committente nella liquidazione dell'imposta, sia la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, ripristinando così la situazione corretta.

Quest'ultimo, inoltre, potrà altresì recuperare l'IVA eventualmente corrisposta (l'IVA non portata in detrazione), mediante una variazione in diminuzione o una richiesta di rimborso, senza applicazione di alcuna sanzione.

Si tratta peraltro di situazioni difficilmente riscontrabili in concreto.

La disposizione trova applicazione anche quando l'operazione erroneamente assoggettata al regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) sia un'operazione inesistente. Tuttavia, stante l'insidiosità connaturata in simili operazioni – da sempre guardate con attenzione dall'Unione Europea per il pericolo di frodi – è prevista a carico del cessionario/committente una sanzione proporzionale, compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

In ultima analisi, si ribadisce la possibilità per il cessionario/committente o il cedente/prestatore che si avvedano dell'errore commesso di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso beneficiando di un abbattimento della sanzione, prima di subire un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, quando sono ancora pendenti i termini per sanare la violazione.

In tal caso, trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, per cui, a seconda di quando avviene la sanatoria, la riduzione della sanzione può essere da 1/9 del minimo a 1/6 del minimo.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI