

Verona, 19 Giugno 2017

## CIRCOLARE TEMATICA

# Violazioni in materia di reverse charge - Chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate

DISCLAIMER: La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA EX ART. 13 D.LGS. 196/2003: La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il "titolare" del trattamento dati è Studio Righini e Associati con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a [studiorighini@studiorighini.it](mailto:studiorighini@studiorighini.it)

## 1 PREMESSA

Nelle situazioni ordinarie, quando viene ceduto un bene o effettuata una prestazione di servizi ad opera di imprenditori oppure di esercenti arti e professioni, il soggetto che cede il bene o che presta il servizio (denominato “cedente/prestatore”) deve emettere fattura addebitando l’IVA alla controparte commerciale, dovendo poi versarla all’Erario.

Colui il quale riceve la fattura (detto “cessionario/committente”), se soggetto passivo IVA quindi se, a sua volta, è un imprenditore oppure un esercente arti e professioni, effettua la detrazione acquisendo un credito verso l’Erario, in modo che l’imposta possa poi essere addebitata in modo definitivo al consumatore finale, che, in quanto tale, non fruisce della detrazione.

Il menzionato sistema si presta a molte frodi: si pensi al caso in cui il cedente prestatore, essendo una “cartiera” (quindi un soggetto privo di organizzazione), emetta fattura per operazioni non avvenute o poste in essere da soggetti che, per varie ragioni, non vogliono comparire come i reali fornitori.

Da un lato, chi riceve la fattura esercita la detrazione dell’IVA, dall’altro, chi la emette può omettere il versamento dell’imposta confidando nell’infruttuosità dell’azione esecutiva, o nella sua successiva cancellazione dal Registro imprese.

Il legislatore ha previsto che in varie fattispecie, ove il rischio di frodi è elevato (si pensi al commercio dei materiali ferrosi oppure dei prodotti informatici, o ancora al settore dell’edilizia), l’IVA sia assolta mediante *reverse charge* (o inversione contabile), evitando alla radice tale rischio.

Sintetizzando, in questo caso:

- il cedente/prestatore emette fattura senza IVA, indicando che l’emissione è avvenuta in *reverse charge*;
- il cessionario/committente assolve l’imposta integrando la fattura con l’aliquota e l’imposta dovuta, e registrando l’operazione sia nel registro delle vendite che nel registro degli acquisti (in tal modo, se non ci sono limiti alla detrazione, l’operazione è nei fatti neutrale).

Un meccanismo simile è previsto per gli acquisti intracomunitari, ove il cessionario/committente, ricevendo una fattura senza IVA dalla controparte comunitaria, effettua la doppia annotazione nei registri.

Gli errori commessi nell’applicazione del *reverse charge* sono oggetto di una disciplina particolare (art. 6 co. 2, 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3 del DLgs. 471/97), che è stata modificata, spesso in senso favorevole al contribuente, dal DLgs. 24.9.2015 n. 158, entrato in vigore l’1.1.2016.

In relazione a queste modifiche opera il c.d. “*favor rei*”, quindi, salvo che l’atto di contestazione della sanzione o di accertamento sia ormai definitivo, si applica la nuova normativa anche alle violazioni pregresse.

### ***Ravvedimento operoso***

Tutte le violazioni oggetto della presente circolare possono essere sanate mediante il ravvedimento operoso.

In tal caso, a livello generale occorre sia rimuovere la violazione sia versare la sanzione ridotta, e la riduzione, a seconda di quando avviene il ravvedimento, va da 1/9 del minimo a 1/5 del minimo.

Il ravvedimento operoso è inibito nel momento in cui viene notificato l'atto impositivo (avviso di accertamento o di contestazione della sanzione), non quindi dal solo controllo fiscale.

### ***Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate***

Le sanzioni in materia di *reverse charge*, così come riformate dal DLgs. 24.9.2015 n. 158, sono state oggetto di chiarimenti ad opera della circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2017 n. 16.

Di seguito si fornisce una sintesi dei principali chiarimenti.

## **2 EMISSIONE DELLA FATTURA CON UN CORRISPETTIVO INFERIORE O MANCATA EMISSIONE DELLA FATTURA**

Le violazioni sulla fatturazione/registrazione delle operazioni in *reverse charge* (emissione di fattura con un corrispettivo inferiore oppure mancata emissione della fattura) prevedono una sanzione dal 5% al 10% del corrispettivo non indicato, con un minimo di 500,00 euro.

Se la violazione non ha rilevanza ai fini delle imposte dirette (quindi se dall'emissione della fattura non è derivata una evasione ai fini IRPEF o IRES), la sanzione è fissa, da 250,00 a 2.000,00 euro.

### **2.1 COMPUTO DELLA SANZIONE**

Nel caso di violazione di più obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di una medesima operazione, la sanzione è applicata una sola volta.

C'è un limite minimo di 500,00 euro per ogni violazione, solo però se la violazione stessa ha avuto riflesso anche in materia di imposte sui redditi.

### **2.2 REGOLARIZZAZIONE SENZA SANZIONI DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE**

Se il cedente/prestatore non emette fattura o la emette errata, il cessionario/committente può regolarizzare la propria posizione senza sanzioni entro i 30 giorni decorrenti dallo spirare dei 4 mesi da quando l'operazione avrebbe dovuto essere fatturata o dalla fattura irregolare.

La regolarizzazione si sostanzia:

- nell'emissione della fattura oppure nella sua regolarizzazione, con assolvimento dell'imposta tramite *reverse charge*;
- nella comunicazione di ciò all'Agenzia delle Entrate.

Detti adempimenti sono cumulativi e non alternativi.

Se la regolarizzazione non avviene, la sanzione, in capo al cessionario/committente, va:

- da 500,00 a 20.000,00 euro;
- se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità ai fini delle imposte dirette (ad esempio dal libro giornale o dal registro acquisti), dal 5% al 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000,00 euro.

## **3 OMESSA APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE**

Potrebbe succedere che il cessionario/committente, ricevuta la fattura senza IVA dalla controparte commerciale, non effettui, ad esempio per dimenticanza, il *reverse charge*.

In questo caso, la sanzione, in capo al cessionario/committente, va:

- da 500,00 a 20.000,00 euro;

- se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità ai fini delle imposte dirette (ad esempio dal libro giornale o dal registro acquisti), dal 5% al 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000,00 euro.

### 3.1 SISTEMA ANTECEDENTE AL DLGS. 24.9.2015 N. 158

Nel sistema antecedente al DLgs. 24.9.2015 n. 158, la sanzione era proporzionale, dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di 258,00 euro.

Quindi, le nuove norme sono più favorevoli per il contribuente, almeno nella maggioranza dei casi.

### 3.2 DICHIARAZIONE IVA

Per l'imposta che il cessionario/committente non avrebbe potuto detrarre (cosa che avviene in costanza di limiti di legge alla detrazione stessa), rimangono le sanzioni da indebita detrazione (90% dell'imposta) e da dichiarazione infedele (dal 90% al 180% dell'imposta).

Ciò si verifica quando il cessionario/committente, dopo aver omesso di effettuare l'inversione contabile, abbia pure commesso errori nella compilazione della dichiarazione IVA.

Qualora la violazione non abbia comportato alcuna evasione d'imposta (dunque in assenza di limiti alla detrazione), può essere irrogata la sanzione da dichiarazione inesatta, da 250,00 a 2.000,00 euro.

## 4 ACQUISTI INTRACOMUNITARI

L'omessa inversione contabile negli acquisti intracomunitari dà luogo alle sanzioni in precedenza indicate per omesso *reverse charge*: pertanto, da 500,00 a 20.000,00 euro oppure, se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità ai fini delle imposte dirette, dal 5% al 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000,00 euro.

Viene di conseguenza meno la prassi, assai pregiudizievole nei confronti dei contribuenti, che legittimava, in caso di omesso *reverse charge* per gli acquisti intracomunitari, sia il disconoscimento della detrazione sia le sanzioni dal 90% al 180% dell'imposta. In breve, l'omissione era considerata alla stregua di una omessa fatturazione, con l'aggiunta della negazione della detrazione.

### *Regolarizzazione del cessionario/committente*

La procedura che consente al cessionario/committente di regolarizzare l'operazione quando il cedente/ prestatore comunitario non ha emesso fattura o l'ha emessa ma in modo irregolare, rimane disciplinata dall'art. 46 co. 5 del DL 331/93. Il cessionario/committente:

- se non ha ricevuto la fattura entro il secondo mese successivo a quello di esecuzione dell'operazione, deve emettere, entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione della stessa, la fattura indicata dal co. 1 di detta norma in unico esemplare;
- ove avesse ricevuto una fattura con un corrispettivo inferiore al reale, deve emettere una fattura integrativa entro il quindicesimo giorno successivo alla registrazione della fattura originaria.

Se la regolarizzazione non avviene, la sanzione, in capo al cessionario/committente, va:

- da 500,00 a 20.000,00 euro;
- se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità ai fini delle imposte dirette (ad esempio dal libro giornale o dal registro acquisti), dal 5% al 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000,00 euro.

## 5 ERRATA EMISSIONE DELLA FATTURA CON IVA

Se la fattura, per sbaglio, viene emessa con IVA quando si sarebbe dovuto applicare il *reverse charge*, c'è, in capo al cessionario/committente, una sanzione da 250,00 a 10.000,00 euro, e il cedente/prestatore è un obbligato solidale per la sanzione.

Rimane fermo il diritto di detrazione in capo al cessionario/committente.

Tuttavia, il cessionario/committente è punito con la sanzione 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”*. In tal caso, viene pure meno il diritto di detrazione.

L'imposta, affinché sussista la sanzione fissa, deve essere stata comunque assolta, quindi essere stata annotata nei registri delle vendite e computata nella liquidazione periodica dal cedente/prestatore.

### 5.1 SISTEMA ANTECEDENTE AL DLGS. 24.9.2015 N. 158

Prima del DLgs. 24.9.2015 n. 158, se, per errore, il cedente/prestatore avesse emesso una fattura con IVA in situazioni ove si sarebbe dovuto applicare il *reverse charge*, potevano verificarsi due situazioni:

- se l'IVA non fosse stata nemmeno versata, la sanzione sarebbe stata dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di 258,00 euro;
- se l'IVA fosse stata versata, 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.

### 5.2 COMPUTO DELLE SANZIONI

La sanzione fissa (da 250,00 a 10.000,00 euro) va calcolata prendendo come riferimento la singola liquidazione (mensile o trimestrale) e il singolo fornitore, non la singola operazione.

Quindi, si configurano violazioni autonome da sanzionare quante sono le liquidazioni interessate.

Questo è un aspetto da tenere in debita considerazione in occasione del ravvedimento operoso. Se, ad esempio, un contribuente ha commesso tre irregolarità relative al singolo fornitore e rientranti nella medesima liquidazione periodica (quindi nello stesso mese o nello stesso trimestre), la violazione è unica.

### 5.3 REGOLARIZZAZIONE SENZA SANZIONI

Il cessionario/committente può sempre regolarizzare la violazione senza sanzioni, applicando (ma ciò non è espressamente detto nella circolare) la procedura dell'art. 6 co. 9-*bis* del DLgs. 471/97.

Allora, entro 30 giorni dall'emissione della fattura in cui è stata per errore applicata l'IVA, il cessionario/committente dovrebbe:

- presentare alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate, competente in base al proprio domicilio fiscale, un documento integrativo in duplice esemplare, con indicazione dell'imponibile, dell'imposta e dell'aliquota;

- omettere di esercitare la detrazione dell'IVA addebitata dal cedente/prestatore;
- annotare il documento secondo le regole dell'inversione contabile, sia nel registro delle vendite che nel registro degli acquisti;
- liquidare l'imposta nella maniera ordinaria, ed eseguire il versamento dell'IVA a debito in caso di limiti (parziali o totali) della detraibilità.

## 6 ERRATA APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE

Può succedere 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.

La sanzione risulta a carico del cedente/prestatore, e va da 250,00 a 10.000,00 euro.

Il cessionario/committente, per la sanzione, è obbligato solidale.

Rimane fermo il diritto di detrazione ad opera del cessionario/committente.

Quanto esposto non opera e il cedente/prestatore è punito con la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta, con un minimo di 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*”. È quindi anche possibile il disconoscimento della detrazione.

Si evidenzia che l'irrogazione della sanzione fissa richiede che l'imposta, ancorché irregolarmente, sia stata assolta dal cessionario/committente. Perciò, se il cessionario non esegue la doppia annotazione, sono irrogabili le consuete sanzioni:

- per il cedente/prestatore, dal 90% al 180% dell'imposta con un minimo di 500,00 euro;
- per il cessionario/committente, sanzione pari al 100% dell'imposta con un minimo di 250,00 euro se non regolarizza l'operazione nei termini e alle condizioni dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97.

Nel sistema antecedente al DLgs. 24.9.2015 n. 158, spesso l'Agenzia delle Entrate, disconoscendo il *reverse charge*, applicava le sanzioni proporzionali appena illustrate. Di conseguenza, la nuova normativa si presenta molto più favorevole rispetto alla precedente.

### 6.1 AMBITO APPLICATIVO DELLA SANZIONE FISSA

L'Agenzia delle Entrate ritiene che la sanzione da 250,00 a 10.000,00 euro operi solo quando sussista, oggettivamente, incertezza sull'applicazione del *reverse charge*.

Utilizzando le parole della circolare dell'Agenzia, tale sanzione non si applica per le fattispecie “palesamente estranee” a detto regime, tornando operanti le consuete sanzioni esposte nel precedente § 6.

### 6.2 COMPUTO DELLE SANZIONI

L'Agenzia delle Entrate afferma che la sanzione va computata con riferimento alla singola liquidazione periodica e al singolo cliente, non considerando le distinte operazioni. Quindi, si configurano tante violazioni autonome da sanzionare quante sono le liquidazioni interessate.

Questo è un aspetto da tenere in debita considerazione in occasione del ravvedimento operoso. Se, ad esempio, un contribuente ha commesso tre irregolarità relative al singolo cliente e rientranti nella medesima liquidazione periodica (quindi nello stesso mese o nello stesso trimestre), la violazione è unica.

### 6.3 REGOLARIZZAZIONE SENZA SANZIONI

L'Agenzia delle Entrate afferma in maniera generale che "le parti" possono sempre regolarizzare la violazione senza sanzioni.

Non viene però indicata la procedura utile a tal fine.

## 7 OPERAZIONI ESENTI, NON IMPONIBILI O ESCLUSE

Può succedere che il cessionario/committente, per errore, effettui il *reverse charge* a fronte di una fattura emessa senza IVA in quanto relativa a operazioni non imponibili, esenti oppure escluse.

Si tratta talvolta della fattispecie in cui il cessionario/committente italiano assolve l'IVA tramite *reverse charge* quando ritiene per sbaglio che l'acquisto intracomunitario sia imponibile anziché esente, oppure quando è dell'avviso che una prestazione di servizi extraterritoriali debba essere tassata in Italia.

Gli uffici finanziari, prima del DLgs. 24.9.2015 n. 158, disconoscevano il diritto di detrazione e, nel contempo, recuperavano l'imposta.

In sede di accertamento, dopo il DLgs. 24.9.2015 n. 158 devono invece essere espunti sia il debito computato nelle liquidazioni d'imposta sia la detrazione operata. Quindi, non si ha né il recupero di imposta né l'irrogazione di sanzioni amministrative.

## 8 OPERAZIONI INESISTENTI

Il regime previsto per l'indebito assolvimento dell'IVA tramite inversione contabile in caso di operazioni esenti o non imponibili trova applicazione, in merito all'imposta, per le operazioni inesistenti in *reverse charge*, inclusi gli acquisti intracomunitari e da soggetti extra-UE.

Quanto esposto dovrebbe valere sia per l'inesistenza soggettiva (fattura emessa da un soggetto diverso da quello reale) che per quella oggettiva (operazione mai avvenuta).

Da un lato, l'ufficio neutralizza l'operazione espungendo il credito e il debito nelle liquidazioni evitando di disconoscere la detrazione, dall'altro, irroga la sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro.

### 8.1 ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA E RISVOLTI AI FINI IRPEF/IRES

La giurisprudenza (Cass. 19.5.2017 n. 12649 e Cass. 9.8.2016 n. 16679) ha di recente optato per una soluzione diversa e molto più penalizzante: è stato infatti affermato che l'inesistenza, anche soggettiva, dell'operazione, legittima la negazione della detrazione e l'applicazione delle sanzioni proporzionali da dichiarazione infedele (dal 90% al 180% dell'imposta) e da indebita detrazione (90% dell'imposta).

Rimane, specie nel caso dell'inesistenza oggettiva e a prescindere dall'orientamento della Cassazione appena indicato, il recupero del costo ai fini delle imposte sui redditi, unitamente alla sanzione da dichiarazione infedele (dal 90% al 180% dell'imposta).

## **8.2 ASPETTI PENALI-TRIBUTARI**

Il DLgs. 24.9.2015 n. 158 si è limitato a disciplinare gli effetti dell'inesistenza nel *reverse charge* solo in ambito amministrativo, lasciando impregiudicata la disciplina penale.

Pertanto, anche in ambito IVA, permane la potenziale responsabilità penale sia dell'emittente la fattura sia del soggetto che la inserisce in dichiarazione, in special modo per quanto concerne l'inesistenza oggettiva.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento.

Studio Righini