



N.98
del 05 Luglio 2017

News per i Clienti dello studio

Ai gentili clienti
Loro sedi

Violazioni in materia di reverse charge: regime sanzionatorio in chiaro

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarla che **con la recente C.M. n. 16/E/2017**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune precisazioni in merito al **sistema sanzionatorio in tema di inversione contabile**, alla luce delle **novità apportate dal DLgs. n. 158/2015**. In particolare, è stato chiarito che **se il cedente o prestatore emette erroneamente la fattura con IVA** –e, quindi, l'imposta è stata irregolarmente assolta – si applica la **sanzione fissa da Euro 250 ad Euro 10.000**. In tale fattispecie, non occorre che il cessionario o committente regolarizzi l'operazione, ed è fatto salvo il diritto alla detrazione. È irrogata la **medesima sanzione**, nel caso in cui l'**IVA**, anziché essere assolta in via ordinaria, sia stata **erroneamente applicata con il meccanismo del reverse charge** da parte del cessionario o committente. Anche in questa circostanza, se l'imposta è stata comunque assolta nonostante l'errore, il diritto di detrazione per il cessionario è ammesso e il cedente o prestatore non è obbligato a versare l'Iva. **Non deve, tuttavia, trattarsi di ipotesi palesemente estranee al regime dell'inversione contabile**. In entrambe le fattispecie, la **sanzione si applica in via solidale** al cedente e cessionario, **non per singola fattura errata**, ma una sola volta per ogni liquidazione periodica con riferimento a ciascun fornitore. L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre ribadito, coerentemente con la C.M. n. 4/E/2016, che **le nuove disposizioni sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2016 e trovano applicazione**, per il principio del favor rei, **anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015** per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al 1° gennaio 2016.

Premessa

Il "reverse charge" è uno **speciale meccanismo contabile che**, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'IVA, **individua quale debitore d'imposta il cessionario o committente dell'operazione**: il suo utilizzo è finalizzato sostanzialmente a contrastare il rischio di evasione dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto il tributo è versato all'Erario direttamente dal soggetto che detrae la stessa, anziché dal cedente o prestatore, che potrebbe divenire sconosciuto al fisco, dopo aver incassato l'IVA dal committente o cessionario.

Le sanzioni applicabili in caso di errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile sono **state riformate dal D.Lgs. n. 158/2015**, la cui decorrenza – in principio fissata a partire dal 1° gennaio 2017 – **è stata anticipata al 1° gennaio 2016** dalla Legge n. 208/2015.

Osserva

In relazione alle suddette 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.**

Le sanzioni in materia di reverse charge **sono state oggetto di chiarimenti ad opera della circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2017 n. 16**. In particolare, nel contesto del documento di prassi in commento, sono stati affrontati gli aspetti riguardanti:

- **l'emissione della fattura con un corrispettivo inferiore** o la mancata emissione della fattura;
- **l'omessa applicazione del reverse charge**;
- **l'errata emissione della fattura con IVA**;
- **l'errata applicazione del reverse charge**;
- **le operazioni inesistenti.**

Osserva

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.

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.**

Osserva

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.**

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'espletamento dei seguenti adempimenti (cumulativi e non alternativi):

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

Osserva

Se la regolarizzazione non avviene, **la sanzione**, in capo al cessionario/committente, **va da 500,00 a 20.000,00 euro** e 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.**

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**, mentre 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**.

Osserva

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.

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.

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**.

Osserva

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.

Osserva

Se la regolarizzazione non avviene, **la sanzione**, in capo al cessionario/committente, **va da 500,00 a 20.000,00 euro**, mentre 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**.

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.

Osserva

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.**

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.

Osserva

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.

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.**

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. In tale fattispecie:

- la sanzione grava sul 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.**

Osserva

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.

Osserva

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.

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**. Diversamente, la sanzione in misura fissa non si applica nel caso di ricorso all'inversione contabile in ipotesi palesemente estranee a questo regime. In tale evenienza, è previsto l'assoggettamento alle sanzioni proporzionali, in capo al:

- cedente o prestatore, la sanzione prevista in caso di **violazione degli obblighi di documentazione** e registrazione di operazioni imponibili **dal 90% e al 180% dell'imponibile** non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, con **un minimo di Euro 500**;
- **cessionario o committente**, la sanzione stabilita per la mancata regolarizzazione dell'operazione pari al 100% dell'imposta, **con un minimo di Euro 250**.

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.

Osserva

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**.

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.

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.

Osserva

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.

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**.

Osserva

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).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti