

Il reverse charge

Le sanzioni

CIRCOLARI 24 FISCO

IMPOSTE INDIRETTE

Il reverse charge

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Il meccanismo dell'inversione contabile, noto anche come reverse charge, è stato introdotto a livello europeo anche al di fuori delle operazioni intracomunitarie, al fine di combattere la così detta evasione da riscossione.

COMMENTO

Il meccanismo dell'inversione contabile, meglio noto come “reverse charge”, disciplinato dagli articoli [17](#), [34](#) e [74](#) del DPR 633 del 1972, ha trovato, nel corso del tempo, sempre maggiore applicazione all'interno dell'ordinamento tributario europeo e nazionale.

Tale apprezzamento trae origine soprattutto, anche se non esclusivamente, per lo meno per quanto riguarda i primi ambiti di applicazione dello stesso come, ad esempio, quello nel settore dell'oro, dalla volontà dell'Unione europea e dei singoli stati ad essa appartenenti, di combattere il diffuso fenomeno dell'evasione da riscossione.

Da ultimi sia la [legge di stabilità per il 2016](#) sia il [decreto legislativo n. 24 del 2016](#), sono nuovamente intervenuti proprio nell'ambito di applicazione di tale meccanismo, ampliando e meglio definendo la portata dello stesso.

Il debitore d'imposta, finalmente così definito, in aderenza alla direttiva comunitaria, anche dalla novellata rubrica dell'[articolo 17](#) del DPR 633 del 1972, modificata dal [decreto legislativo n. 24 del 11 febbraio 2016](#), è solitamente colui che effettua la cessione del bene o la prestazioni di servizio imponibile. In tale caso, infatti, riscuotendo l'imposta il cedente o il prestatore, è in capo a questi l'obbligo di versarla nelle casse dell'Erario divenendo così, all'atto dell'addebito dell'imposta stessa al cessionario o committente, debitore nei confronti dello Stato.

Tale “normale” meccanismo trova, però, delle precise deroghe che non riguardano solamente operazioni poste in essere all'interno del territorio nazionale da soggetti non residenti o nell'ambito delle ben note operazioni intracomunitarie, ma anche nei rapporti tra soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato.

Tra queste ultime quelle che negli ultimi anni trovano una notevole applicazione, se non altro per l'ampia portata delle previsioni normative, sono quelle che collocate all'interno del sesto comma dell'articolo 17, del testo unico dell'imposta sul valore aggiunto.

E' bene ricordare che la [legge n. 208 del 28 dicembre 2015](#), è intervenuta nuovamente all'interno del sesto comma dell'[articolo 17](#), del DPR 633 del 1972, aggiungendo la nuova lettera a-quater), che stabilisce, letteralmente, che il meccanismo del reverse charge trovi applicazione anche “alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'[articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163](#), e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 [dell'articolo 17-ter](#) del presente decreto”.

La norma richiamata si riferisce, dunque, alle imprese che siano consorziate con un consorzio che si sia reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico, nei confronti del quale lo stesso consorzio debba applicare il meccanismo della scissione dei pagamenti, così detto split payment, disciplinato [dall'articolo 17-ter del DPR 633/72](#).

Le condizioni a cui soggiace l'applicazione di tale disposizione sull'inversione contabile, sono quindi, due e si riportano nella tabella che segue.

Condizioni necessarie per l'applicazione del reverse charge tra consorziati e consorzio

Prima condizione	il consorzio di appartenenza delle consorziate tenute ad applicare il reverse charge, deve essersi reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico che, necessariamente, deve rientrare fra quelli per cui scatta l'obbligo di applicazione dello split payment visto che come seconda condizione vi è quella.
Seconda condizione	il consorzio deve essere tenuto ad emettere fattura nel rispetto della norma di cui all'articolo 17-ter del DPR 633/72, e, quindi, con la scissione dei pagamenti..

A tale proposito vale la pena di ricordare che l'istituto dello split payment è stato introdotto dalla legge di stabilità per il 2015, n. 190 del 2014, e di recente modificato dal [decreto legge n. 50 del 24 aprile 2017](#), e consiste, sostanzialmente, nel versamento dell'imposta all'Erario direttamente dal cliente, ente pubblico ricompreso nella disciplina, al posto del fornitore che incasserà, a questo punto, solo dell'imponibile.

In presenza del meccanismo dell'inversione contabile viene utilizzata la procedura di integrazione del documento emesso dal soggetto fornitore, senza dover ricorrere all'emissione di apposita fattura, meglio conosciuta come “autofattura”, che, come ben noto, deve essere utilizzata in presenza di operazioni poste in essere da soggetti extracomunitari, all'interno del territorio nazionale e in alcuni altri specifici casi (ad esempio acquisto da soggetto agricoltore esonerato).

L'integrazione deve avvenire facendo riferimento all'aliquota Iva applicabile per il bene o per il servizio “acquisito” oppure, ove l'operazione sia considerata, ad esempio, esente,

l'integrazione non dovrà riportare l'imposta ma bensì il riferimento normativo che consente di non assoggettare l'operazione ad Iva.

La predetta fattura, integrata con l'Iva, ovvero riportante la norma di riferimento che prescrive la non applicazione dell'imposta, deve essere registrata dal cessionario o dal committente sia nel registro Iva degli acquisti che in quello delle vendite, in modo da risultare contemporaneamente sia a credito che a debito dell'imposta.

La registrazione nel registro delle vendite dovrà rispettare i termini delle registrazioni per tale categorie di documenti ossia della fatture emesse, mentre per quanto concerne la registrazione all'interno del registro degli acquisti, varrà il termine più lungo, stabilito dall'[articolo 19 del DPR 633/72](#), della scadenza della presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al secondo anno successivo. E' appena il caso di evidenziare che per il cessionario o committente sarà conveniente, cosa che già i software gestiscono, effettuare le due registrazioni contemporaneamente onde evitare di versare anticipatamente l'imposta qualora quella sugli acquisti sia, naturalmente, totalmente detraibile.

IMPOSTE INDIRETTE

Le sanzioni

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESA

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Il decreto legislativo n. 158 del 2015 ha modificato in modo sostanziale l'impianto sanzionatorio contenuto all'interno del decreto legislativo 471 del 1997, anche con riferimento al meccanismo dell'inversione contabile. L'Agenzia delle entrate con circolare 16/E del 11 maggio 2017 ha fornito chiarimenti in merito alle sanzioni in presenza di reverse charge

COMMENTO

Con [circolare n. 16/E del 2017](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in merito all'applicazione delle sanzioni in presenza di errori o irregolarità nell'applicazione del meccanismo Iva dell'inversione contabile.

Le sanzioni, infatti, contenute nel [decreto legislativo n. 471 del 1997](#) e, più precisamente, nell'[articolo 6](#), sono state completamente riformulate dal [decreto legislativo n. 158 del 2015](#), al fine di tenere conto, nella determinazione della sanzione stessa, della gravità della condotta posta in essere dal contribuente.

All'interno dell'[articolo 6](#), una prima modifica è stata apportata al comma 2, dove, in tema di violazioni inerenti la documentazione e la registrazione delle operazioni, non solo imponibili ma anche esenti e non soggette, è stato aggiunto il riferimento anche alle operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile.

Tale sanzione, che va dal 5 al 10 per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati, ovvero da euro 250 a euro 2.000 ove la violazione non rilevi “neppure ai fini della determinazione del reddito”, non è più genericamente riferita al soggetto che “viola” le norme, ma bensì, come fa notare la [circolare 16/E](#) già richiamata, al soggetto cedente o prestatore.

Art. 6, co 2 - D.Lgs. 471/1997

Il cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile di cui agli [articoli 17](#) e [74](#), commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punito con sanzione amministrativa compresa tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati. Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000.

Per trovare, però, le sanzioni specifiche relative all'inversione contabile, è necessario spostarsi nei commi 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3, sempre dell'articolo 6 del D. Lgs. 471 del 1997, introdotti proprio dal decreto legislativo n. 158 del 2015.

Disposizioni contenute nell'[art. 6 del D.Lgs. 471/97](#) relativi al reverse charge

Art. 6, co. 9-bis	Sanzioni per cessionario o committente in caso di omissione di adempimenti connessi all'inversione contabile
Art. 6, co. 9-bis.1	Sanzioni in caso di imposta assolta in via ordinaria mentre doveva, invece, essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile
Art. 6, co. 9-bis.2	Sanzioni in caso di imposta assolta attraverso il meccanismo dell'inversione contabile mentre doveva, invece, essere assolta in modo ordinario
Art. 6, co. 9-bis.3	Sanzioni per il cessionario o committente che applica erroneamente il meccanismo dell'inversione contabile ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta o inesistenti

L'Agenzia delle entrate, nell'esaminare il funzionamento delle varie sanzioni, ricorda dapprima che i nuovi commi sono coerenti con il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del reverse charge, “secondo cui le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta (...), cui si è sempre uniformata la Corte di Cassazione”.

Le sanzioni, inoltre, sono state estese, oltre che alle ipotesi di inversione contabile contenute all'interno degli [articoli 17](#) e [74](#), commi 7 e 8, del DPR 633 del 1972, anche alle altre ipotesi in cui va applicato il reverse charge contemplate dalla disciplina Iva, tra cui quelle relative alle operazioni intracomunitarie e quelle del settore dell'agricoltura.

Non solo. “... Pur in assenza di un espresso richiamo”, afferma l'Agenzia delle entrate attraverso la [circolare 16/E](#), “le disposizioni di cui al comma 9-bis sono applicabili anche agli acquisti dalla Repubblica di San Marino e dallo Stato della Città del Vaticano, di cui all'[art. 71](#) del d.P.R. n. 633 del 1972, considerato che il citato art. 71, comma 2, rinvia all'art. 17, secondo comma”.

Il comma 9-bis dell'[articolo 6](#), del decreto legislativo n. 471 del 1997, entrando così nel merito della singola sanzione, è una norma di carattere generale a cui si deve fare riferimento qualora la fattispecie non trovi disciplina specifica all'interno dei successivi e già richiamati

commi 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3. Si applica il comma 9-bis quando, sostanzialmente, il cessionario o committente che sia, naturalmente un soggetto passivo d'imposta, non pone in essere, in tutto o in parte, gli adempimenti connessi alla operazione soggetta ad inversione contabile, sia che essi siano collegati all'emissione di autofattura, sia che si tratti di integrazione di fattura ricevuta da cedente o prestatore.

Prima della riforma delle sanzioni, la fattispecie appena richiamata era soggetta alla sanzione amministrativa compresa tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta non correttamente assolta, con un minimo di 258 euro. La nuova norma prevede ora una sanzione in misura fissa da un minimo di 500 euro ad un massimo di 20.000 euro a condizione, però, che l'omissione degli adempimenti non occulti l'operazione, che deve, quindi, risultare dalla contabilità. Ove risulti, invece, occultata, la sanzione proporzionale è compresa tra il 5 e il 10 per cento dell'imponibile non documentato, con un minimo di euro 1.000 per l'individuazione dell'imponibile su cui applicare la sanzione, si deve avere riguardo all'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile "riconducibili a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riguardo a ciascun fornitore.

Se l'omissione degli adempimenti comporta anche una infedele dichiarazione oppure una indebita detrazione Iva, si applicheranno anche le rispettive sanzioni previste per tali fattispecie ossia, rispettivamente, la sanzione di cui all'[articolo 5](#), comma 4 e di cui all'[articolo 6](#), comma 6, sempre del decreto 471. Anche nel caso in cui non vi fosse una imposta dovuta, resta applicabile la sanzione in misura fissa da euro 250 a euro 2.000, di cui all'[articolo 7](#), primo comma, del D. Lgs. 471 del 1997, in quanto si sarebbe di fronte ad una omissione di dati rilevanti per il compimento dei controlli ai fini Iva, all'interno della dichiarazione annuale.

Nel caso in cui il cedente o prestatore non abbia adempiuto agli obblighi di fatturazione di un'operazione in reverse charge, il cessionario o committente, al fine di non incorrere nelle sanzioni già indicate (dal 5 al 10 per cento dell'imponibile nonché le altre sopra indicate), deve informare, trascorsi quattro mesi dal momento dell'effettuazione dell'operazione e non essendo ancora pervenuta la fattura o essendo pervenuta ma irregolare, nel termine di trenta giorni, l'Ufficio competente emettendo la fattura o regolarizzando quella ricevuta, assolvendo contestualmente l'imposta mediante inversione contabile. Quanto appena visto vale anche in caso di omessa regolarizzazione di operazioni intracomunitarie, nel rispetto, però, dei termini di cui all'[articolo 46](#), quinto comma, del D.L. 331 del 1993.

Il comma 9-bis.1 disciplina, invece, l'errata applicazione nel modo ordinario dell'imposta, anziché applicare il meccanismo dell'inversione contabile. In tale caso la vecchia norma prevedeva due tipi di sanzioni:

-Quella del 3 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, se l'imposta era stata irregolarmente assolta,

-Quella dal 100 al 200 per cento dell'imposta, con un minimo di euro 258, se l'imposta non era stata assolta.

Il cessionario o committente manteneva, comunque, il diritto alla detrazione, ma con responsabilità solidale con il cedente o prestatore.

Il nuovo comma 9-bis.1 prevede ora che se l'imposta è stata comunque assolta dal cedente o prestatore, liquidandola regolarmente, innanzitutto il cessionario o committente non occorre che regolarizzi l'operazione ed ha diritto ad esercitare la detrazione. A tale soggetto, però, è applicata una sanzione da un minimo di euro 250 ad un massimo di euro 10.000, del cui pagamento è solidalmente responsabile il cedente o prestatore. La sanzione è riferita a ciascuna liquidazione periodica e a ciascun fornitore. Il cessionario è punito con la sanzione dal 90 al 180 per cento dell'imposta, se l'applicazione dell'Iva in modo ordinario anziché con l'inversione contabile è stata determinata da finalità di evasione o frode.

Nel caso contrario ossia di applicazione dell'imposta con il reverse charge quando, invece, andava applicata in modo ordinario, il comma 9-bis.2 dell'articolo 6 del D. Lgs. 471 del 1997, prevede, fermo restando il diritto alla detrazione del cessionario o committente, una sanzione da euro 250 ad euro 10.000, sempre per ciascuna liquidazione e con riferimento a ciascun fornitore, a carico del cedente o prestatore, che non è obbligato ad assolvere all'imposta, con responsabilità solidale del cessionario o committente.

E' bene far presente che laddove il cedente o prestatore non emetta la fattura o la emetta senza Iva o, ancora, ove il cessionario o committente non assolva l'imposta, seppur irregolarmente, non si applica la sanzione appena vista ma bensì quella dal 90 al 180 per cento dell'imposta, in capo al cedente o prestatore, di cui al comma 1, dell'[articolo 6](#) del decreto 471, e il cessionario o committente è punibile con la sanzione pari al 100 per cento dell'imposta, con un minimo di 250 euro, di cui all'articolo 6, comma 8.

Infine, il comma 9-bis.3, sempre dell'articolo 6 del decreto in commento, disciplina il caso in cui il meccanismo del reverse charge sia applicato ad operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad imposta ovvero inesistenti. In tutti i casi, a parte l'ultimo e cioè a parte la presenza di operazioni inesistenti, non è prevista una sanzione e la norma è di carattere procedurale. L'organo accertatore, infatti, dovrà espungere o elidere sia il debito che il credito erroneamente inserito nelle liquidazioni periodiche fermo restando il diritto del contribuente di recuperare l'imposta, qualora non l'avesse detratta, o emettendo nota di variazione in diminuzione, oppure mediante il così detto "rimborso anomalo" di cui all'[art. 21](#), comma 2, del D. Lgs. 546 del 1992.

In presenza, invece, di operazioni inesistenti, oltre a dover essere espunto sia il debito che il credito Iva, la norma prevede una specifica sanzione in misura compresa tra il 5 e il 10 per cento dell'imponibile, con un minimo di euro 1.000. Il cessionario o committente ha diritto al recupero dell'imposta eventualmente non detratta con una delle due procedure viste sopra.

SI RICORDA CHE

- Il meccanismo del reverse charge è stato introdotto al fine di combattere la così detta evasione da riscossione.
- Per le irregolarità che riguardano il meccanismo dell'inversione contabile, vi sono i commi dal 9-bis al 9-bis.3, dell'[articolo 6](#), del D.Lgs. 471 del 1997, che disciplinano il regime sanzionatorio.

SCHEMI E TABELLE

Reverse charge: ecco le sanzioni – i punti salienti

Il fine del reverse charge	Il meccanismo dell'inversione contabile, meglio noto come "reverse charge", disciplinato a livello nazionale dagli articolo 17 , 34 e 74 del DPR 633 del 1972, ha trovato, nel corso del tempo, sempre maggiore applicazione all'interno dell'ordinamento tributario europeo e nazionale. Tale apprezzamento per il suddetto meccanismo trae origine soprattutto, anche se non esclusivamente, per lo meno per quanto riguarda i primi ambiti di applicazione dello stesso come, ad esempio, quello nel settore dell'oro, dalla volontà dell'Unione europea e dei singoli stati ad essa appartenenti, di combattere il diffuso fenomeno dell'evasione da riscossione.
Le modalità operative	In presenza del meccanismo dell'inversione contabile viene utilizzata la procedura di integrazione del documento emesso dal soggetto fornitore, senza dover ricorrere all'emissione di apposita fattura, meglio conosciuta come "autofattura", che, come ben noto, deve essere utilizzata in presenza di operazioni poste in essere da soggetti extracomunitari, all'interno del territorio nazionale e in alcuni altri specifici casi (ad esempio acquisto da soggetto agricoltore esonerato). L'integrazione deve avvenire facendo riferimento all'aliquota Iva applicabile per il bene o per il servizio "acquisito" oppure, ove l'operazione sia considerata, ad esempio, esente, l'integrazione non dovrà riportare l'imposta ma bensì il riferimento normativo che consente di non assoggettare l'operazione ad Iva. La predetta fattura, integrata con l'Iva, ovvero riportante la norma di riferimento che prescrive la non applicazione dell'imposta, deve essere registrata dal cessionario o dal committente sia nel registro Iva degli acquisti che in quello delle vendite, in modo da risultare contemporaneamente sia a credito che a debito dell'imposta.
Le sanzioni	Le sanzioni, infatti, contenute nel decreto legislativo n. 471 del 1997 e, più precisamente, nell' articolo 6 , sono state completamente riformulate dal decreto legislativo n. 158 del 2015, al fine di tenere conto, nella determinazione della sanzione stessa, della gravità della condotta posta in essere dal contribuente. All'interno dell'articolo 6, una prima modifica è stata apportata al comma 2, dove, in tema di violazioni inerenti la documentazione e la registrazione delle operazioni, non solo imponibili ma anche esenti e non soggette, è stato aggiunto il riferimento anche alle operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile. Tale sanzione, che va dal 5 al 10 per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati, ovvero da euro 250 a euro 2.000 ove la violazione non rilevi "neppure ai fini della determinazione del reddito", non è più genericamente riferita al soggetto che "viola" le norme, ma bensì, come fa notare la circolare 16/E già richiamata, al soggetto cedente o
Le norme specifiche	I commi da 9-bis a 9-bis.3 dell'articolo 6 del decreto legislativo 471 del 1997, disciplinano e prevedono le sanzioni per le diverse fattispecie di irregolarità
