

IVA

Indebita applicazione del reverse charge per operazioni escluse dal relativo ambito

di Davide David

Considerata la complessità della normativa sul *reverse charge* può accadere che **le parti considerino soggette a tale regime delle operazioni che invece esulano dal relativo ambito applicativo.**

Ci si chiede allora quale siano le **conseguenze in caso di accertamento** di una indebita applicazione dell'inversione contabile.

Per esemplificare **si pensi ai due ambiti degli appalti in edilizia e delle cessioni di immobili.**

A norma dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972, **in questi ambiti il reverse charge deve essere applicato:**

1. **alle prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
2. **alle cessioni di fabbricati** o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente **manifestato l'opzione per l'imposizione.**

Si prenda ora il **caso di una impresa di costruzioni Alfa che nel costruire un immobile da adibire a propri uffici e magazzini commissioni parte dei lavori ad un'altra impresa di costruzioni Beta.** In questa ipotesi siamo nell'ambito di un appalto e non di un subappalto. Ci si chiede quindi cosa può accadere se inavvertitamente le parti ritengano doversi applicare il *reverse charge*, con Beta che fattura le sue prestazioni senza applicare l'IVA e Alfa che provvede a integrare la fattura di Beta.

Si prenda altresì il **caso di una impresa di costruzioni Alfa che cede ad un'altra impresa Beta un immobile che ha terminato di costruire due anni prima.** In questa ipotesi, a norma dell'art. 10, comma 1, numeri 8-bis) e 8-ter), del D.P.R. 633/1972, non operando il regime di esenzione la cessione va sempre assoggettata ad IVA. Pertanto, trattandosi di una cessione in cui l'IVA si applica per obbligo di legge e non a seguito di opzione, l'IVA va assolta dal cedente secondo le modalità ordinarie e non dal cessionario secondo le regole del *reverse charge* (così anche la

circolare n. 22/E del 2013). Anche in questo caso ci si chiede cosa può accadere se inavvertitamente le parti ritengano doversi applicare il *reverse charge*, con Alfa che fattura la cessione dell'immobile senza applicare l'IVA e Beta che provvede a integrare la fattura di Alfa.

Vi è da dire che **a livello normativo sembrano risultare regolamentati in maniera specifica soltanto gli effetti delle violazioni riguardanti operazioni effettivamente soggette a reverse charge** e non anche quelle riguardanti operazioni erroneamente considerate soggette a *reverse charge*.

Nello specifico, il **comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 471/1997**, nel regolamentare gli effetti di una non corretta applicazione delle norme nell'ambito di operazioni soggette a *reverse charge* contempla le seguenti situazioni:

1. **mancato assolvimento dell'imposta in reverse charge** da parte del cessionario/committente: sanzione fra il 100 e il 200 per cento dell'IVA;
2. **irregolare addebito dell'IVA** da parte del cedente/prestatore **con omissione del versamento** dell'IVA: sanzione fra il 100 e il 200 per cento dell'IVA e recupero dell'IVA non versata;
3. **irregolare assolvimento dell'imposta** da parte del cessionario/committente ovvero del cedente/prestatore: sanzione del 3 per cento dell'IVA con riconoscimento del diritto alla detrazione;
4. **mancata emissione della fattura** da parte del cedente/prestatore: sanzione tra il 5 e il 10 per cento del corrispettivo (ovvero sanzione fissa di euro 258 qualora la violazione non rilevi ai fini reddituali) e obbligo del cessionario/committente di regolarizzare l'omissione.

Nelle situazioni di cui ai punti 2) e 3) il cessionario/committente e il cedente/prestatore sono **obbligati in solidi** al pagamento delle sanzioni e dell'IVA.

Come detto parrebbe che la suddetta disciplina riguardi solo le operazioni soggette a *reverse charge*.

Se così è, allora **la mancata fatturazione dell'IVA per operazioni erroneamente considerate rientrare nell'ambito del reverse charge dovrebbe comportare l'applicazione del regime ordinariamente previsto per la mancata fatturazione dell'IVA**, con la conseguenza che:

1. il **cedente/prestatore** che, ritenendo l'operazione rientrante nell'ambito del *reverse charge*, ha emesso una fattura senza IVA **dovrà versare l'IVA e si vedrà applicata una sanzione tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta** (ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. 471/1997);
2. il **cessionario/committente** che, ritenendo l'operazione rientrante nell'ambito del *reverse charge*, ha provveduto a liquidare l'imposta integrando la fattura del cessionario/committente (o emettendo autofattura), si vedrà applicata una **sanzione pari al 100 per cento dell'IVA non fatturata dal cedente/prestatore** (ai sensi dell'art. 6,

comma 8, del D.Lgs. 471/1997), salvo che non abbia tempestivamente provveduto a regolarizzare la mancata fatturazione dell'IVA con le modalità previste dal medesimo comma 8 (pagamento dell'IVA e presentazione di idoneo documento all'Agenzia delle entrate).

Ancorché il cessionario/committente abbia comunque assolto l'IVA con il metodo del *reverse charge*, **non pare che nelle ipotesi di cui trattasi possa trovare applicazione il disposto del comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 471/1997** in forza del quale l'irregolare assolvimento dell'imposta da parte del cessionario/committente comporta l'applicazione della sanzione del 3 per cento dell'IVA. Nonostante la non chiara formulazione normativa è infatti da ritenere che tale disposizione trovi applicazione soltanto per operazioni che rientrano tra quelle soggette al *reverse charge* (vedasi, in tal senso, la [circolare n. 12/E del 2008](#), risposta 10.2).

Peraltro, il **principio di neutralità dell'IVA e il divieto di doppia imposizione** potrebbe anche consentire di eccepire il recupero dell'IVA in capo al cedente/prestatore, in quanto già assolta dal cessionario/committente, ancorché adottando indebitamente la modalità del *reverse charge*.

Qualora invece il cedente/prestatore dovesse essere chiamato a versare l'IVA non precedentemente fatturata, questi avrebbe comunque il **diritto di rivalersi nei confronti del cessionario/committente ai sensi dell'art. 60, comma 2, del D.P.R. 633/1972**.

Si ricorda infatti che tale norma prevede il diritto di rivalsa dell'IVA accertata in via definitiva, **a condizione di aver provveduto al relativo pagamento unitamente al pagamento delle sanzioni irrogate e degli interessi applicati**.

A sua volta il cessionario/committente, una volta corrisposta l'IVA al cedente/prestatore, avrà il **diritto di portarla in detrazione**.