

IVA

Le conseguenze dell'errata applicazione del reverse charge

di Luca Caramaschi

Dopo aver esaminato, in un [precedente contributo](#), la fattispecie della errata fatturazione in Iva di prestazioni che richiedevano l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (regolata dal comma 9-bis1 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997), andiamo ora ad analizzare la casistica opposta, e cioè il caso del soggetto che erroneamente emette in regime di ***inversione contabile*** una fattura relativa ad operazioni che avrebbero dovuto scontare l'applicazione del regime Iva ordinario. Si tratta di situazioni che a ben vedere rappresentano due facce della stessa medaglia e che hanno come comune denominatore una errata interpretazione delle disposizioni che regolano la particolare modalità di assolvimento dell'imposta nota come ***reverse charge***.

Per la verità, pur trattandosi di fattispecie speculari, nel sistema sanzionatorio previgente (ovverossia quello in vigore fino al 31 dicembre 2015) le due situazioni erano considerate – in particolar modo da alcuni Uffici dell'Amministrazione finanziaria – in modo assai differente:

- mentre le prime (fatturazione in Iva di operazioni soggette a ***reverse charge***) erano legittimamente considerate violazioni rientranti a pieno titolo nell'alveo del sistema dell'inversione contabile e in quanto tali disciplinate sotto il profilo sanzionatorio dal previgente comma 9-bis del citato articolo 6,
- le seconde (fatturazione in ***reverse charge*** di operazioni soggette ad Iva) venivano considerate come ***“estranee”*** al sistema dell'inversione contabile e, pertanto, ricondotte ai casi di evidenza in fattura di imposta in misura inferiore (nel nostro caso per a “zero”) a quella dovuta; fattispecie, quest'ultima, che trova la sua disciplina sanzionatoria nel comma 1 del più volte richiamato articolo 6.

Tale interpretazione era il frutto di una non chiarissima formulazione del previgente comma 9-bis che sul punto faceva riferimento all'imposta assolta *“ancorché irregolarmente dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore,”* evocando il tal modo sia la prima ipotesi riferita al cedente/prestatore che erroneamente emetteva fattura con applicazione dell'Iva, che la seconda nella quale era il cessionario/committente ad assolvere l'imposta in modo ***irregolare***, quale diretta conseguenza dell'errore commesso però sempre dal cedente/prestatore.

È proprio sulla scorta di tale ultima considerazione che alcuni Uffici dell'Amministrazione finanziaria hanno ritenuto non applicabile tale previsione anche al caso oggetto di analisi, soffermandosi proprio sul fatto che l'errore commesso dal cessionario/committente è in questo caso provocato dalla ***violazione*** commessa dallo stesso cedente/prestatore.

Occorre in proposito osservare come le due diverse interpretazioni conducevano a conseguenze ben differenti sotto il profilo dell'entità della sanzione: la tesi sposata dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, infatti, conduceva all'applicazione della sanzione **proporzionale** piena (nel sistema previgente compresa tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta) prevista dal comma 1 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997, mentre la tesi (corretta a parere di chi scrive) fondata sul dato letterale della disposizione recata dal previgente comma 9-*bis* e sostenuta da diversa giurisprudenza di merito (CTR Puglia n. 3074/2014 e n. 64/23/12), portava all'applicazione della sanzione che, seppur proporzionale, era fissata nella misura del 3 per cento della imposta non correttamente documentata.

Ad oggi tale questione può dirsi risolta posto che, anche con riferimento alle violazioni commesse nel **passato** e contestate in atti non ancora divenuti definitivi, la stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 4/E/2016 ha riconosciuto, in applicazione del principio del ***favor rei***, la possibilità di far valere le più favorevoli disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2016. È quindi con il nuovo **comma 9-bis2** dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997 che il legislatore, ponendo fine a tali questioni (anzi, avvalorando la tesi di quanti sostenevano l'attrazione di entrambe le fattispecie alla disciplina sanzionatoria del ***reverse charge***), riconduce in modo chiaro e inequivocabile al ***reverse charge*** tale fattispecie.

Il primo periodo della nuova disposizione dispone, infatti, che *“In deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'**inversione contabile** l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente **assolta** dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro”*.

Mentre al secondo periodo viene riproposta la disposizione per cui *“Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente”*.

Le **similitudini** con la fattispecie di cui al precedente comma 9-*bis1* – seppur con riferimento in questo caso al cedente/prestatore e non al cessionario/committente – sono evidenti:

- la misura della sanzione fissa è la medesima (da 250 a 10.000 euro);
- viene prevista la **solidarietà** dei soggetti coinvolti, con riferimento alla sola sanzione;
- non viene richiesto al cedente/prestatore di “ripristinare” la situazione corretta ovvero di assolvere l'imposta;
- viene riconosciuto il diritto alla detrazione da parte del cessionario/committente che “erroneamente” procede ad assolvere l'imposta con il meccanismo del ***reverse charge***;
- per l'applicazione della sanzione fissa è richiesto che l'imposta, ancorché erroneamente, venga “assolta”.

Al di là del significato da attribuire al concetto di **“assoluzione”** dell'imposta (che si ritiene

debba intendersi come concorso alla liquidazione periodica piuttosto che al suo successivo versamento), si ritiene, quindi, che in caso di **mancato assolvimento** dell'imposta da parte del cessionario/committente mediante applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, e in assenza di regolarizzazione dell'operazione, trovi applicazione in capo a quest'ultimo la sanzione **proporzionale** piena del comma 1 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997, ovvero compresa tra il 90 e 180 per cento dell'imposta non correttamente assolta.

Sempre in modo simmetrico rispetto al comma precedente, l'ultimo periodo del comma 9-bis2 stabilisce che *“Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di **evasione o di frode** del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole”*.

In tale situazione, pertanto, la sanzione in misura fissa lascerebbe lo spazio a quella proporzionale richiamata dal comma 1 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997, compresa, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2016, tra il 90 e il 180 per cento dell'imposta non correttamente documentata.

Sul punto occorre rimarcare come il legislatore, per applicare la più gravosa sanzione proporzionale, richieda agli **organismi accertatori** una dimostrata verifica della “consapevolezza” del cedente/prestatore. Diversamente da quanto previsto nel precedente comma 9-bis1, nel quale è previsto che l'indagine vada condotta in capo al cessionario/committente (quindi, con tutte le difficoltà legate al fatto che la “connivenza” con l'autore della violazione va **dimostrata** in capo ad un soggetto che non ha emesso il documento errato), la verifica in questo caso si presenta (forse) più agevole, posto che la stessa riguarda direttamente il soggetto che ha emesso il documento errato e che quindi, non potrà semplicemente affermare di “non sapere”.

Anche per la fattispecie contemplata dal comma 9-bis2 del citato articolo 6 si ritiene possano estendersi le **considerazioni** già espresse con riferimento al commento del precedente comma 9-bis1, in merito alla possibilità del cessionario/committente di regolarizzare l'operazione qualora il cedente/prestatore rifiuti di rimettere la fattura corretta. Si richiamano, quindi, anche in questa sede le precisazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate nel paragrafo 10.3 della circolare n. 12/E/2010, con riferimento al previgente sistema sanzionatorio.

Dedichiamo un'ultima considerazione alla volontà del cedente/prestatore di procedere al **ravvedimento operoso** della violazione commessa. Oltre a versare la sanzione fissa dei 250 euro in misura ridotta, lo stesso dovrebbe emettere una nota di variazione in aumento con addebito al cessionario/committente per la rivalsa. È poi probabile che il versamento dell'imposta evidenziato nella **nota di variazione** debba intendersi “tardivo” ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997, con la necessità di doverlo sanare secondo le disposizioni recate dall'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997. Resta poi il tema della corretta esposizione dei dati nei quadri del **modello di dichiarazione** Iva annuale, in relazione al quale potrebbero determinarsi violazioni da dichiarazione infedele, punite ai sensi dell'articolo 5, comma 4, del

D.Lgs. 471/1997.

Per approfondire le problematiche relative all'Iva vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

