

## IVA

# Acquisti di servizi dall'estero in reverse-charge, tra adempimenti e sanzioni

di Francesco Paolo Fabbri



È noto che, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 18/2010, per le **prestazioni di servizi** in ambito **Iva** si è passati al **criterio dello Stato del committente** al fine di individuare il **presupposto territoriale** nell'ambito delle operazioni tra esercenti l'attività economica (**B2B**). L'[articolo 7-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce infatti che le prestazioni di servizi si considerano **effettuate nel territorio dello Stato**: a) quando sono **rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato**; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Sono però previste alcune **discipline derogatorie** di tale principio generale, individuate dagli [articoli 7-quater e 7-octies D.P.R. 633/1972](#), i quali offrono ipotesi di **servizi "specifici"** (come quelli relativi a immobili, o per il trasporto di passeggeri, relativi a prestazioni culturali/artistiche eccetera) regolati da **apposite regole di territorialità**.

Passando all'ambito della **fatturazione**, l'[articolo 17, comma 2 del medesimo D.P.R. 633/1972](#) dispone che gli **obblighi** relativi alle cessioni di beni e alle **prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato, da **soggetti non residenti** nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, devono essere **adempiuti dai cessionari/committenti**; identificando in questo modo la regola del **reverse-charge** (o "inversione contabile"). Viene difatti prevista una **procedura di integrazione e di registrazione della fattura ricevuta dal cedente o prestatore non residente**.

Per quanto concerne l'**integrazione**, se si tratta di **acquisto intracomunitario** l'[articolo 46, comma 1 del D.L. 331/1993](#) impone che la **fattura** debba essere **numerata e integrata** dal **cessionario** con l'**indicazione**:

- del **controvalore in euro del corrispettivo**,
- degli **altri elementi** che concorrono a formare la **base imponibile** dell'operazione

- espressi in **valuta estera**,
- dell'**ammontare dell'imposta**, calcolata secondo l'aliquota dei beni.

Inoltre, se si tratta di acquisto intracomunitario **senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente**, in luogo dell'ammontare dell'imposta nella fattura deve essere **indicato il titolo con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale**.

Successivamente, la fattura integrata deve essere **annotata, entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di **ricezione della fattura**, e con riferimento al **mese precedente**, distintamente:

- nel **registro Iva vendite** ([articolo 23 D.P.R. 633/1972](#)), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera;
- nel **registro Iva acquisti** ([articolo 25 D.P.R. 633/1972](#)), al fine di esercitare la **detrazione**

Diversamente, per le cessioni di beni e le **prestazioni di servizi** effettuate da un soggetto passivo stabilito **in un Paese extra-UE**, il cliente **italiano** è tenuto ad emettere l'**autofattura** – ossia sostanzialmente una fattura verso sé stesso – ai fini di **liquidare il tributo**.

Fattura che va **emessa entro il 15 del mese successivo** a quello di ricevimento della fattura e ancora una volta con riferimento al **mese precedente**.

Ciò accade in quanto le fatture emesse da soggetti stabiliti in **Paesi diversi** da quelli nei quali vige la **normativa Iva armonizzata** – quindi di fatto soggetti extra-UE – non per forza rispettano lo “**schema**” delle **fatture** disciplinate dall'apposita **Direttiva**, risultando quindi potenzialmente estranee dalle relative regole. Anche in questo caso, comunque, si deve procedere con la **doppia annotazione** (nei registri delle vendite e degli acquisti), in modo da rispettare la **neutralità dell'imposta**.

Si ipotizzi quindi una **S.r.l. italiana** che si rivolge a un **soggetto passivo francese** per un **servizio fotografico**: in merito alla territorialità, trattandosi di un “**servizio generico**”, lo stesso risulta sottoposto alla citata regola generale della **tassazione Iva** nello **Stato del committente** (Italia), come da richiamato [articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#).

Il soggetto passivo **francese** emetterà quindi **fattura senza l'addebito dell'imposta** – con l'indicazione dell'operazione soggetta ad inversione contabile – mentre la **S.r.l.** che riceve la fattura la **integrerà** con indicazione dell'Iva; nello specifico occorre **emettere un documento elettronico** (xml) tramite il canale SdI, con **tipo documento TD17**, registrando poi la fattura sia tra gli acquisti che tra le vendite

Analogamente, se la S.r.l. si rivolgesse a un **soggetto passivo statunitense**, ad esempio per un **servizio di marketing**, varrebbe ancora una volta la regola generale della tassazione in Italia

(Paese del committente), con il **soggetto estero** che emette fattura secondo quanto stabilito dalla **propria normativa nazionale** e la società italiana che:

- riceve la fattura ed emette un'**autofattura** ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) (anche stavolta in formato elettronico con tipo documento TD17 tramite il canale Sdl),
- **registra** l'operazione sia nel **registro acquisti** che nel registro **vendite**.

Qualora, per **errore**, per un'operazione che deve essere assoggettata all'inversione contabile il **cessionario/committente non dovesse** porre in essere, totalmente o parzialmente, gli **adempimenti** connessi al **reverse-charge** – sia nell'ipotesi di integrazione della fattura ricevuta da un cedente/prestatore italiano/comunitario oppure di emissione di autofattura riferita all'operazione con un fornitore extra-UE – tale soggetto sarebbe punito con la **sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro**, prevista dall'[articolo 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997](#).

**Sanzione pecuniaria fissa** che trova però applicazione purché l'**omissione non “nasconda” l'operazione**, dato che quest'ultima deve comunque risultare dalla contabilità tenuta dall'esercente l'attività d'impresa, arte o professione (quindi libro giornale o, per chi ha una contabilità semplificata, il registro acquisti): infatti, laddove l'**operazione** venga **occultata** dal soggetto passivo Iva acquirente, la sanzione risulterebbe **incrementata** ad **un'aliquota compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile**, con un **minimo di 1.000 euro** (secondo periodo del citato comma 9-bis).

In merito all'individuazione dell'imponibile a cui fa riferimento la norma, restano valide le indicazioni di cui alla [risoluzione 140/E/2010](#): la sanzione proporzionale di cui sopra deve dunque essere **commisurata all'importo complessivo dell'imponibile** relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a **ciascuna liquidazione** (mensile o trimestrale) e con riguardo a **ciascun fornitore**.

Pertanto, laddove l'irregolarità si realizzi in **più liquidazioni**, si configureranno **tante violazioni autonome** da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate (si veda in proposito anche la successiva [circolare 16/E/2017](#)).

Il terzo periodo del comma 9-bis in esame prende poi in considerazione il caso in cui l'omissione di inversione contabile comporti la presentazione di una **dichiarazione infedele** oppure un'**indebita detrazione Iva** da parte del cessionario/committente, rinviando alle regole ordinarie previste:

- all'[articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#) che regola l'infedeltà dichiarativa, tale per cui se dalla dichiarazione presentata risulta un'**imposta inferiore** a quella **dovuta** ovvero un'**eccedenza detraibile o rimborsabile superiore** a quella **spettante**, si applica la sanzione amministrativa **dal 90 al 180% della maggior imposta dovuta** o della **differenza di credito utilizzato**;

- all'[articolo 6, comma 6 del medesimo D.Lgs. 471/1997](#), sull'indebita detrazione Iva, secondo il quale chi computa **illegittimamente in detrazione** l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la **sanzione** amministrativa **pari al 90% dell'ammontare della detrazione compiuta**. Da notare, sul lato del cessionario, che in caso di applicazione dell'**imposta in misura superiore a quella effettiva**, erroneamente assolta dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la **sanzione** amministrativa **compresa fra 250 euro e 10.000 euro**, con la **restituzione** dell'**imposta** che è comunque espressamente **esclusa** qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di **frode fiscale**.