

Rag. Renzo Del Rosso

Massa e Cozzile, li 18 dicembre 2012

Circolare informativa

Oggetto: Reverse charge. Modifiche al sistema sanzionatorio

Il comma 9 – bis dell'articolo 6 del D.Lgs 471/1997 prevede un impianto sanzionatorio specifico in relazione alle irregolarità formali che possono essere compiute nell'ambito del meccanismo del reverse charge.

Secondo tale norma:

- a un'operazione rientrante nel reverse charge per la quale viene erroneamente emessa una fattura con addebito dell'IVA;
- a un'operazione non rientrante nel reverse charge per la quale viene erroneamente emessa una fattura senza addebito dell'IVA;

si applica una sanzione pari al 3% dell'imposta, con un minimo di € 258.

Nel corso del question time n. 5 – 08583 del 5.12.2012 è stata sollevata la possibilità di applicare tale sanzione solo quando l'imposta è addebitata indebitamente dal fornitore e non quando è assolta per errore dal destinatario.

Premessa

L'art. 1, comma 155 della Finanziaria 2008 ha introdotto:
. il regime sanzionatorio per i casi di irregolarità nell'applicazione del reverse charge (o "inversione contabile"); introducendo il comma 9-bis nell'art. 6, D.Lgs. n. 471/97.

Con tale intervento il Legislatore ha inteso disciplinare gli aspetti sanzionatori connessi con l'applicazione del reverse charge, in considerazione del progressivo ampliamento dei settori interessati da tale meccanismo.

Rag. Renzo Del Rosso

Per effetto del reverse charge in deroga ai principi generali concernenti la soggettività passiva IVA, l'obbligo di applicazione dell'imposta è a carico dell'acquirente/committente anziché del cedente/prestatore.

L'applicazione del reverse charge comporta, nello specifico, che:

- il cedente/prestatore emette una fattura senza addebito dell'IVA, evidenziando che si tratta di operazione assoggettata al reverse charge;
- l'acquirente/committente:
- integra la fattura con indicazione dell'aliquota applicabile e dell'ammontare dell'IVA;
- annota la fattura così integrata nel registro delle fatture emesse/corrispettivi, nonché nel registro degli acquisti.

Prima dell'approvazione della Finanziaria 2008, né la norma istitutiva né la prassi in materia hanno mai affrontato il tema delle violazioni nell'applicazione del reverse charge; pertanto, fino al 31 dicembre 2007 non esisteva un impianto sanzionatorio specifico per le violazioni commesse nell'applicazione del meccanismo in esame, quindi bisognava fare riferimento alle disposizioni generali in materia.

Al riguardo si ipotizzi il caso in cui sia stata applicata la tassazione ordinaria laddove si sarebbe dovuto applicare il meccanismo del reverse charge.

Ricorrendo tale circostanza, secondo lo stringente orientamento dell'Agenzia delle Entrate, il prestatore avrebbe emesso fattura addebitando impropriamente l'imposta che comunque avrebbe versato all'Erario e il committente avrebbe detratto l'imposta impropriamente addebitatagli in rivalsa.

Pertanto, il prestatore avrebbe versato all'Erario una somma che, di fatto, non costituisce un'"IVA a debito" e che sarebbe stata recuperata mediante procedura di rimborso. In modo speculare, il committente si sarebbe trovato a detrarre un importo che però non costituisce un'"IVA a credito", commettendo un'indebita detrazione e, nel contempo, non potendo integrare la fattura, anche una omessa fatturazione.

Per quanto sopra, da un comportamento solo "formalmente" scorretto originavano in capo al committente le violazioni di:

- ✓ indebita detrazione (sanzione pari all'imposta impropriamente detratta);
- ✓ omessa fatturazione (sanzione dal 100 al 200% dell'importo non documentato in fattura);
- ✓ infedele dichiarazione annuale (sanzione dal 100 al 200% dell'inferiore imposta evidenziata rispetto al dovuto).

Pertanto nel caso di errata fatturazione relativa ad operazioni soggette a reverse charge il cui motivo non era preordinato all'evasione IVA ma causava solamente un'erronea individuazione del soggetto operante il versamento del tributo, si generavano a effetti "abnormi" in termini di ammontare delle sanzioni.

Rag. Renzo Del Rosso

Con la modifica apportata dalla Finanziaria 2008 sono stati notevolmente attenuati gli effetti negativi conseguenti alla letterale interpretazione della norma.

L'impianto sanzionatorio relativo al regime Iva del reverse – charge risponde al principio di trasparenza e neutralità dell'Iva richiamato dai giudici comunitari i quali, più di una volta, hanno affermato che le sanzioni irrogabili devono essere proporzionali all'abuso commesso dal contribuente e al danno patito dall'Erario.

A tal proposito anche l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.2.2008, n. 12/E ha affermato che:

- ❖ “L'ampliamento delle ipotesi di reverse charge [...] ha indotto il legislatore a modificare l'impianto sanzionatorio del regime IVA del reverse charge. In linea generale, il nuovo impianto sanzionatorio introdotto risponde a criteri di coerenza sistematica con le sanzioni in materia di IVA, punendo in maniera incisiva le frodi e sanzionando in modo meno rigido le irregolarità formali [...]. In particolare, il legislatore ha previsto, al terzo periodo del comma 9-bis, una sanzione ad hoc per le ipotesi in cui dalla violazione degli obblighi sostanziali connessi all'operazione sottoposta a reverse charge non scaturisca alcun danno all'erario”.

In base al comma 9-bis all'art. 6, D.Lgs. n. 471/97, è prevista l'applicazione di specifiche sanzioni per le situazioni in cui, a fronte dell'obbligo di applicazione del reverse charge ai sensi degli artt. 17 e 74, D.P.R. n. 633/72:

- ✓ l'acquirente/committente non assolve l'IVA sugli acquisti di beni e servizi soggetti al meccanismo del reverse charge;
- ✓ il cedente/prestatore addebita irregolarmente l'IVA in fattura, omettendone il versamento;
- ✓ l'IVA è assolta irregolarmente (con addebito al cliente);
- ✓ il cedente/prestatore non emette la fattura.

IPOTESI SANZIONATORIE PREVISTE DAL COMMA 9-BIS DELL ART. 6 D.P.R. 633/72

- mancato assolvimento dell'IVA da parte dell'acquirente/committente
- irregolare addebito dell'IVA in fattura da parte del cedente/prestatore e omesso versamento
- irregolare applicazione del reverse charge (ma regolare assolvimento dell'IVA)
- omessa fatturazione

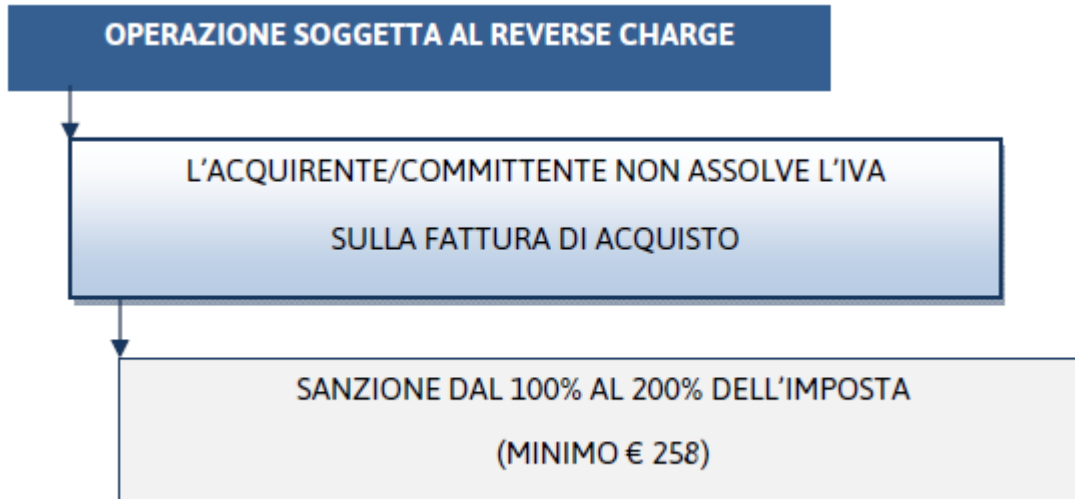
ACQUIRENTE/ COMMITTENTE NON ASSOLVE L'IVA

Qualora l'acquirente/committente non “assolva” l'IVA relativa all'acquisto di un bene o servizio rientrante nel meccanismo del reverse charge, allo stesso è applicabile la sanzione:

Rag. Renzo Del Rosso

- dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di € 258.

Ciò riguarda quindi il caso dell'acquirente/committente che, avendo ricevuto una fattura senza IVA recante la dicitura che lo obbliga all'applicazione dell'imposta con il reverse charge, non provveda alla relativa integrazione e/o all'annotazione nel registro delle fatture emesse/corrispettivi.



IL CEDENTE PRESTATORE NON VERSA L'IVA ERRONEAMENTE APPLICATA

Al cedente/prestatore che, dovendo applicare il reverse charge, emette erroneamente una fattura con l'IVA, omettendone il versamento, è applicabile la:

- sanzione dal 100% al 200% dell'imposta (minimo € 258).

Come affermato nella citata Circolare n. 12/E,

- o "la disposizione normativa sulla responsabilità solidale di entrambi i contraenti al pagamento dell'imposta e della sanzione per un comportamento fraudolento posto in essere dal fornitore è stata prevista tenendo conto del fatto che per le operazioni soggette all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile è il cessionario/committente ad assumere la qualifica di soggetto passivo dell'imposta".

Secondo l'Agenzia delle Entrate, tuttavia, l'acquirente/committente può evitare l'applicazione della sanzione, provvedendo a regolarizzare l'operazione mediante l'emissione di un documento integrativo in duplice esemplare, recante l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota e della relativa imposta.

Lo stesso:

- non deve detrarre l'IVA erroneamente indicata in fattura dal cedente/prestatore;

Rag. Renzo Del Rosso

- annota il documento integrativo nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti;
- liquida la relativa imposta, effettuando il versamento dell'eventuale debito in presenza di cause di indebitabilità oggettiva o soggettiva.

Un esemplare del citato documento integrativo va presentato all'Ufficio entro 30 giorni dalla registrazione.

OMESSA FATTURAZIONE

In caso di omessa fatturazione per le operazioni soggette al reverse charge,

- al cedente/prestatore è applicabile la sanzione dal 5% al 10% del corrispettivo (con un minimo di € 516);
- in capo all'acquirente/committente resta fermo l'obbligo di regolarizzare l'omissione ai sensi del comma 8 del citato art. 6, applicando il reverse charge. Ciò significa che l'acquirente/committente è tenuto a emettere un'autofattura entro 30 giorni dal decorso del quarto mese successivo all'effettuazione dell'acquisto, provvedendo alla doppia annotazione della stessa. Decorso tale termine, allo stesso è applicabile la sanzione del 100% dell'imposta con un minimo di € 258.

REVERSE CHARGE IN LUOGO DELL'ADDEBITO DELL'IVA (E VICEVERSA)

Nel caso in cui l'IVA sia effettivamente assolta, ma in modo irregolare, è applicabile la sanzione pari al 3% dell'imposta, con un minimo di € 258.

Si tratta, in altri termini, dei casi di:

1. emissione della fattura con addebito dell'IVA, in luogo del reverse charge, con "versamento" dell'imposta da parte del cedente/prestatore.

Rag. Renzo Del Rosso



2. applicazione del reverse charge (fattura emessa senza addebito dell'IVA) per operazioni non soggette a tale meccanismo, con assolvimento degli obblighi in capo al cessionario/committente;



I comportamenti sopra esaminati non precludono il diritto per l'acquirente/committente alla detrazione dell'IVA a credito sugli acquisti.

È prevista comunque la responsabilità solidale della controparte per il pagamento della sanzione.

Rag. Renzo Del Rosso

Va evidenziato che:

- nel predetto caso 1) se il cedente/prestatore omette il versamento dell'IVA, si ricade nell'ipotesi di applicazione della sanzione dal 100% al 200%;
- nel predetto caso 2) se l'acquirente/committente non pone in essere gli adempimenti previsti dal reverse charge:
 - ❖ il cedente/prestatore è assoggettato alla sanzione di cui al comma 1 dell'art. 6 (dal 100% al 200% con un minimo di € 516);
 - ❖ all'acquirente/committente è applicabile la sanzione di cui al comma 8 dell'art. 6 per omessa regolarizzazione.

Rag. Renzo Del Rosso

Question time n. 5 – 08583 del 5/12/2012

Per quanto riguarda quest'ultima ipotesi sanzionatoria (reverse charge in luogo dell'addebito Iva e viceversa) nel corso della seduta parlamentare del 05.12.2012 con il question time n. 5 – 08583 sono state chieste al Governo spiegazioni circa la corretta modalità di applicazione.

In particolare, è stato rilevato che sovente gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate:

- applicano la sanzione solo al caso in cui sia stata erroneamente emessa fattura con addebito dell'Iva laddove era, invece previsto l'assolvimento dell'imposta da parte del committente/cessionario mediante meccanismo del reverse charge;
- non applicano la sanzione nella fattispecie simmetrica, ossia quando il cedente/prestatore avrebbe dovuto liquidare l'imposta nei modi ordinari e invece, ha emesso fattura senza indicare l'Iva, con la conseguenza che l'imposta è stata liquidata, con il meccanismo del reverse charge, dal cessionario/committente.

Secondo gli interpellanti, tale applicazione:

- contrasta con quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate (con la circolare 12/E/2008) nella quale è stato rilevato che la norma in esame è volta a punire in maniera più incisiva le frodi e a sanzionare in modo meno rigido le irregolarità formali, in conformità ai principi comunitari di proporzionalità e neutralità dell'imposta.

A tale richiesta il sottosegretario all'Economia Vieri Ciriani ha risposto che:

- la questione è (sollevata anche da un quesito presentato da Assonime) attualmente oggetto di approfondimento da parte dell'Agenzia delle Entrate volto a individuare l'esatto ambito di applicazione della disposizione al fine di conciliare la richiamata finalità della norma sanzionatoria con l'esigenza di contrasto a eventuali operazioni elusive.

QUESTION TIME N. 5 -08583

La possibilità di applicare la sanzione del 3% solo quando l'imposta è addebitata indebitamente dal fornitore e non quando è assolta per errore dal destinatario è all'esame dell'Agenzia delle Entrate, che sta cercando una soluzione per conciliare lo scopo della norma con l'esigenza di contrastare comportamenti elusivi.