

Omesso ed irregolare “reverse charge”

A) Disciplina giuridica del c.d. “reverse charge”

L’art. 17, comma 5, D.P.R. n. 633/1972 testualmente dispone:

<<In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all’art. 10, n. 11, **nonché per le cessioni di materiale d’oro** e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, **al pagamento dell’imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d’imposta nel territorio dello Stato**>>.

L’applicazione dell’imposta IVA in base al succitato meccanismo del c.d. <<reverse charge>> è sempre più ricorrente sia in ambito comunitario sia in ambito nazionale.

Tale sistema è applicato per necessarie esigenze di sistema per le operazioni effettuate con soggetti non residenti (c.d. **reverse charge esterno**), mentre per le operazioni nazionali (c.d. **reverse charge interno**) è adottato dal legislatore con la finalità di combattere le frodi in specifici settori ritenuti ad alto rischio (quindi, è un istituto a tutela del fisco perché allo stesso offre maggiori garanzie contro le frodi e le evasioni fiscali).

La peculiarità della fattispecie è che il debitore d’imposta è soltanto il cessionario/committente, anziché il prestatore/cedente (ai sensi dell’art. 193 della Direttiva Comunitaria 2006/112/CE del 28/11/2006 e 17, comma 1, D.P.R. n. 633/72).

Di conseguenza, **viene a coincidere, in capo al cessionario/committente, il soggetto tenuto all’applicazione dell’imposta con il soggetto in capo al quale sorge il diritto alla detrazione dell’IVA.**

Quindi, nel caso in cui tale soggetto non abbia alcuna limitazione alla detrazione, l’applicazione del meccanismo del <<reverse charge>> risulta fiscalmente **neutra** (senza alcuna debenza di imposta da parte dello stesso soggetto), **andandosi a compensare l’IVA a debito con quella a credito.**

Il sistema comune dell’IVA, infatti, garantisce, in tal modo, la neutralità dell’imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all’IVA (**in tal senso, Corte di Giustizia UE,**

sentenza **TOTH**, EU: C: 2012: 549, punto 25 e giurisprudenza ivi citata, nonché **FATORIE**, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 31, e giurisprudenza ivi citata).

In merito al particolare istituto giuridico del <<reverse charge>> **la Corte di Giustizia UE, con le due principali sentenze ECOTRADE** (EU:C:2008:267) e **IDEXX** (EU:C-590/13 dell'11 dicembre 2014, peraltro su rinvio della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con ordinanza n. 25035 del 07 novembre 2013), ha stabilito i seguenti, importanti principi:

- 1) secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto spettante ai soggetti passivi di **dedurre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta** per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione Europea;
- 2) il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, **la neutralità** dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, perché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA;
- 3) per effetto dell'applicazione del regime di **autoliquidazione** istituito dall'art. 21, paragrafo 1, lett. d), della sesta direttiva (**c.d. reverse charge**), **non** si verifica alcun versamento dell'IVA tra il venditore e l'acquirente del bene, ove quest'ultimo è debitore, per l'acquisto effettuato, dell'IVA a monte, potendo al tempo stesso, in linea di principio, dedurre la stessa imposta, **cosicché nulla è dovuto all'amministrazione finanziaria**;
- 4) il suddetto regime di autoliquidazione (v. n. 3) consente agli Stati membri di stabilire **le formalità** relative alle modalità di esercizio del diritto a detrazione; tuttavia, tali misure non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e **non devono mai rimettere in discussione la neutralità dell'IVA**;
- 5) sempre nell'ambito del suddetto regime di autoliquidazione (v. n. 3) **il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia sempre accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi**;
- 6) a tal riguardo si deve precisare che:

- a) **i requisiti sostanziali** del diritto a detrazione sono soltanto quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali quelli previsti dall'art. 17 della sesta direttiva;
- b) **per contro, i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità ed il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione; tali requisiti sono contenuti negli articoli 18 e 22 della sesta direttiva;**
- 7) **in particolare, per quanto riguarda soltanto i requisiti sostanziali (v. n. 6, lett. a), gli stessi si riferiscono:**
- ad acquisti effettuati da un soggetto passivo IVA;
 - che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti;
 - che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili;
 - che i suddetti requisiti siano accertati dall'Agenzia fiscale (onere della prova), che dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali;
- 8) **in definitiva, le direttive comunitarie devono sempre essere interpretate nel senso che la mancata osservanza dei requisiti formali del diritto a detrazione IVA non può mai determinare la perdita del diritto medesimo.**

B) La giurisprudenza della Corte di Cassazione

Ai suddetti principi si è sempre uniformata la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le seguenti sentenze: **n. 10819 del 05/05/2010; n. 20486 del 06/09/2013; n. 5072 del 13/03/2015; n. 7576 del 15/04/2015.**

In particolare, con la succitata sentenza n. 7576, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria -, riportandosi integralmente ai principi della Corte di Giustizia sul caso IDEXX, sopra esposti, ha chiarito e precisato che:

- l'Agenzia delle Entrate dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza o meno dei requisiti sostanziali, con la conseguenza che **il diritto alla detrazione non può mai essere negato nei casi in cui il contribuente non ha applicato, o non ha applicato correttamente,** la procedura dell'inversione contabile,

detto anche reverse charge, <<avente normalmente natura formale e non sostanziale>>; riceve, in tal modo, convalida eurounitaria quell'orientamento favorevole ai contribuenti già emerso nella giurisprudenza di legittimità (sent. 10819/10; 17588/10; 8038/13; 13332/13; 20486/13), <<mentre resta superato l'opposto orientamento, in un primo tempo favorevole alla tesi del fisco (sent. n. 6925/13; 20771/13 e 24022/13);

- il che comporta che l'oggetto della contesa è delimitato in via assoluta proprio dall'atto impugnato (Cass. sent. n. 13056/04 e 22567/04) e l'Agenzia delle Entrate non può assolutamente addurre altri profili rispetto a quelli che hanno formato la motivazione dell'atto impositivo impugnato;
- **non bisogna mai compromettere la neutralizzazione bilaterale dell'IVA** (come peraltro riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 56/E/2009), nel senso che eventuali inadempienze accertate a carico del contribuente **che non hanno generato danni erariali, poiché il risultato fiscale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA**, non devono mai far cadere il meccanismo del reverse charge.

C) Aspetti sanzionatori

Come ampiamente illustrato in precedenza, alla luce della costante e recente giurisprudenza comunitaria e di legittimità, le eventuali omissioni formali, concernenti l'omessa, intempestiva o irregolare applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge) non cagionano alcun pregiudizio alle ragioni erariali, configurandosi unicamente **come semplici violazioni formali**, per cui, in tema di sanzioni, è applicabile:

- 1) l'art. 10, comma 3, della Legge n. 212 del 27/07/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), in base al quale:

<<le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta>> (in tal senso, per un caso analogo, Cass. - Sez. Trib. – sentenza n. 7576/15);

2) **in subordine, l'art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. n. 471/1997** (applicabile con effetto retroattivo, ai sensi dell'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 <<**principio di legalità**>>), in base al quale:

<<Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta>> (in tal senso, C.T.R. – Sez. 23 – di Lecce con le sentenze nn. 64/23/12 e 213/23/13, depositate in data 05/04/2012 e 18/09/2013).

La disposizione normativa richiamata in altri termini opera in caso in cui l'IVA sia stata comunque assolta, e mai contestata, ancorché non dal corretto debitore d'imposta e più precisamente ove:

- il cedente abbia applicato l'IVA, anziché il reverse charge;
- **oppure, il cedente non abbia addebitato l'IVA, ritenendo applicabile il reverse charge e l'IVA sia stata regolarmente assolta dal cessionario, appunto, mediante reverse charge, (in tal senso, articolo di Benedetto Santacroce e Barbara Rossi, in Corriere Tributario IPSOA n. 22/2015, pagg. 1713 – 1725 – nota n. 26 a pag. 1718);**

3) in ogni caso, nell'applicare le sanzioni bisogna sempre rispettare **il principio della proporzionalità**, soprattutto se si tratta di violazioni puramente formali che non hanno causato danno erariale allo Stato, come più volte ribadito dalle succitate sentenze della **Corte di Giustizia UE ECOTRADE ed IDEXX, nonché, da ultimo, dalla Corte di Giustizia EQUOLAND, richiamata dalla Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile T – con la sentenza n. 16109 del 29/07/2015.**

Per completezza va detto che è di questi giorni l'introduzione di modifiche alla disciplina sanzionatoria sul reverse charge di cui alla **bozza di D.Lgs. di riforma del contenzioso tributario** durante l'approvazione, in seconda lettura, nel Consiglio dei Ministri nella seduta del 4 settembre. (si tratta del decreto già licenziato nella riunione del CdM del 26 giugno scorso, ma riveduto e corretto in base alle indicazioni emerse in sede di discussione presso le competenti commissioni di

Camera e Senato che dà così, attuazione all'articolo 10 della legge di delega fiscale (legge n. 23/2014).

Ebbene, la sanzione in misura proporzionale (dal 90 al 180% dell'imposta) rimane in vigore solo per le ipotesi di violazioni più gravi, in cui l'omissione o il ritardo generano pregiudizio per gli interessi erariali.

Al contrario, la nuova norma prevede l'applicazione di una sanzione in misura fissa, compresa tra 500 e 20 mila euro, nell'ipotesi in cui a seguito di emissione di regolare fattura da parte del cedente/prestatore, il cessionario/committente pur registrando il documento ai fini delle imposte dirette non pone in essere gli adempimenti connessi con l'inversione contabile.

Qualora manchi totalmente l'annotazione del documento in contabilità, la sanzione si applica in misura proporzionale e può variare dal 5 al 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000 euro; tale misura sanzionatoria viene prevista anche nel caso in cui il cedente/prestatore non emetta la fattura (entro quattro mesi dall'operazione) e il cessionario/committente non provveda alla sua regolarizzazione nei successivi trenta giorni.

Ed ancora, si applica la sanzione in misura fissa (da 250 a 10 mila euro) nei casi in cui l'Iva è stata erroneamente addebitata e versata dal cedente/ prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge, così come, viceversa, in tutte quelle ipotesi in cui è stata utilizzata l'inversione contabile, quando invece l'operazione avrebbe dovuto essere stata soggetta all'assolvimento ordinario dell'imposta.

D) Risoluzione n. 92/E del 12/12/2013 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 92/E del 2013, ha stabilito e chiarito i seguenti principi:

- 1) <<la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, che rende applicabile il regime dell'inversione contabile alle relative cessioni, **riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma qualsiasi bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova (sia esso integro ovvero rotto o difettoso, riparabile o meno), in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell'oro industriale**>>;

- 2) <<è il caso di evidenziare, in proposito, che i beni d'oro usati possono essere ritenuti per vocazione destinati ad un processo di trasformazione industriale ogniqualvolta il cessionario è un'azienda che effettua esclusivamente l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi, **ovvero ogni qualvolta il cessionario è un'azienda di fabbricazione, titolare di marchio di identificazione ai sensi del D.Lgs. n. 251 del 1999, che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso al fine di immettere in produzione nuovi oggetti d'oro recanti il proprio marchio di identificazione**>>;
- 3) **in definitiva, in linea con quanto precisato nella risoluzione n. 375 del 2002, il meccanismo del reverse charge si verifica sia qualora l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi è l'attività esclusiva svolta dall'azienda cessionaria, sia qualora l'attività di lavorazione industriale è strumentale alla produzione di nuovi oggetti d'oro recanti il marchio di identificazione, di cui al D.Lgs. 251 del 1999, dell'azienda cessionaria**>>. (articolo di Franco Ricca, in Corriere Tributario IPSOA n. 6/2014 pagg. 473-478).

Lecce, 11 settembre 2015

Avv. Maurizio Villani

Avv. Iolanda Pansardi

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it