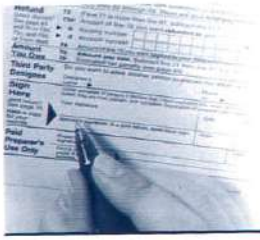

Il "Reverse charge"

a cura Avv. Maurizio Villani e Avv. Federica Attanasi

PREMESSA

Il ***reverse charge*** è un particolare **metodo di applicazione dell'IVA** che consente di effettuare l'inversione contabile della suddetta imposta sul destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio, anziché sul cedente.

L'effetto fondamentale del reverse charge è, dunque, lo spostamento del carico tributario IVA dal venditore all'acquirente, con conseguente pagamento dell'imposta da parte di quest'ultimo: l'onere IVA si sposta, pertanto, dal cedente al cessionario nel caso di cessione di beni e dal prestatore al committente nel caso di prestazioni di servizi.

Il *reverse charge* permette, quindi, di far ricadere gli obblighi IVA sul destinatario della cessione o della prestazione, qualora sia soggetto passivo nel territorio dello Stato. Per applicarlo è necessario, infatti, che entrambe le parti siano soggetti passivi Iva di imposta e che il destinatario del bene risieda nel territorio dello Stato. Ciò posto, l'obiettivo del presente elaborato sarà quello di enucleare tutti i riferimenti normativi, gli aspetti sanzionatori e gli approdi giurisprudenziali che hanno caratterizzato negli ultimi anni il meccanismo della c.d. "inversione contabile".

1. DISCIPLINA GIURIDICA DEL C.D. "REVERSE CHARGE"

Come già rilevato in premessa, il regime del reverse charge si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi gli enti pubblici e privati, i consorzi e le associazioni, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole. Il sistema del reverse charge si applica anche alle cessioni imponibili di oro da investimento, agli acquisti di gas naturale mediante rete di distribuzione e di energia elettrica.

Ebbene, la norma di riferimento è l'art. 17, commi 5, 6 e 7, D.P.R. n. 633/1972 che testualmente dispone:

*<<**5.** In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 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. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.*

6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

***a)** alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, 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. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.*

***a-bis)** 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;*

***a-ter)** alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;*

***a-quater)** alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo* 395 della direttiva 2006/112/CE *del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni.*

b) *alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al* decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 *come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale* n. 303 *del 30 dicembre 1995;*

c) *alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale; (7) (17)*
[d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.]

d-bis) *ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo* 3 della direttiva 2003/87/CE *del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo* 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, *e successive modificazioni;*

d-ter) *ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata* direttiva 2003/87/CE *e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; (13)*

d-quater) *alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);*

[d-quinquies) *alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3);]*

7. Le disposizioni del quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE *del Consiglio, del 28 novembre 2006, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo* 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, *nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo* 395 della citata direttiva 2006/112/CE. *Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d - bis), d-ter) e d-quater), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018.*

Le pubbliche amministrazioni forniscono in tempo utile, su richiesta dell'amministrazione competente, gli elementi utili ai fini della predisposizione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, *anche in applicazione del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, nonché ai fini degli adempimenti informativi da rendere obbligatoriamente nei confronti delle istituzioni europee ai sensi dell'articolo 199 -bis della direttiva 2006/112/CE.>>.*

Ebbene, un'analisi della suddetta norma consente di carpire che con la stessa è stato introdotto il meccanismo dell'**inversione contabile**, in forza del quale gli obblighi relativi al versamento dell'Iva devono essere adempiuti dal soggetto che ha ricevuto la prestazione e non da colui che l'ha eseguita in deroga alla procedura ordinaria di applicazione dell'imposta medesima.

- MODALITA' DI EMISSIONE: Il venditore emette fattura senza addebitare l'imposta (cioè senza includere l'IVA da aggiungere all'imponibile per determinare il totale della fatturazione, come normalmente invece accade), mentre l'acquirente integra la fattura ricevuta con l'aliquota di riferimento per il tipo di operazione fatturata. Contemporaneamente, procede con la **duplice annotazione nel registro acquisti** (fatture di acquisto) e nel registro vendite (fatture emesse). Ecco che avviene il **rovesciamento dei ruoli**, perché chi acquista un bene o servizio diventa automaticamente e obbligatoriamente soggetto passivo dell'imposta.

Pertanto, come inequivocabilmente sancito dalla norma in commento, per osservare gli obblighi contabili invertiti (e quindi per applicare il meccanismo del reverse charge), **è necessario che:**

- il cedente indichi in fattura l'annotazione *«inversione contabile»* e la norma in virtù della quale si applica il reverse charge;

- e che il cessionario/acquirente, al momento della ricezione della fattura, la integri obbligatoriamente con l'applicazione dell'aliquota IVA prevista. Non è tutto, in quanto l'acquirente ha l'ulteriore obbligo contabile di annotare la fattura di acquisto in 2 registri IVA: nel **registro IVA vendite** e, ai fini della detrazione, **nel registro IVA acquisti**. Per applicare il reverse charge, quindi, il cliente effettua la c.d. **doppia annotazione** ai fini IVA.[1] Inoltre, come chiaramente sancito dall'art. 17, co.5 cit., l'annotazione nei registri IVA dev'essere assolta entro un preciso arco temporale, vale a dire, entro *"(...) il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese."*[2]

- CASI DI APPLICAZIONE: L'art. 17 cit., chiarisce inequivocabilmente che il **reverse charge è applicabile**

[1] Se il cessionario usa il registro dei corrispettivi, può annotare la fattura o la ricevuta in tale registro.
[2] http://www.moneylaundering.it

alle seguenti operazioni:

a) cessioni imponibili di oro da investimento;

b) cessioni di materiale d'oro e cessioni di prodotti semilavorati di purezza pari o superiori a 325 millesimi;

c) prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, 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;

d) nel settore edile, è obbligatorio ricorrere all'inversione contabile per servizi di **pulizia**, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici;

e) vendite 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;

f) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni;

g) cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;
h) microprocessori per computer e server;

i) rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi ecc.;

j) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;

k) trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;

l) cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore;

m) cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari[3];

n) cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo.

I SETTORI INTERESSATI SONO, quindi, quelli:
- DELL'EDILIZIA;
- DEI PRODOTTI ELETTRONICI (ceduti nella fase distributiva che precede il dettaglio);
- DELL'ORO;
- DEI ROTTAMI;
- DEL GAS – ENERGIA (escluso Gpl);
- DEI CONSORZI (subordinati ad autorizzazione UE)

- FINALITA': Ciò posto, è necessario chiarire che questo meccanismo di inversione contabile dell'IVA è nato come strumento finalizzato alla lotta contro le frodi Iva in modo da impedire che chi effettua la cessione di un bene e chi lo acquista, non versi l'imposta di valore aggiunto o ne chieda il rimborso all'Erario. Invero, attualmente, chi fornisce la merce prima fattura e poi paga al Fisco: con l'inversione contabile, è il venditore al dettaglio (l'acquirente della merce, non il consumatore finale) a pagare direttamente l'imposta sul valore aggiunto allo Stato; si salta, quindi, un passaggio e si evitano "manipolazioni". Infatti, trasferendo il compito dell'assoluzione del pagamento dell'Iva sul destinatario, l'Erario ha una maggiore possibilità di controllo sugli adempimenti. Invero, senza il reverse charge il fornitore o venditore avrebbe emesso una fattura con IVA che sarebbe stata versata dall'acquirente al fornitore; quest'ultimo (si spera) l'avrebbe poi versata allo Stato mentre l'acquirente l'avrebbe portata in detrazione. Applicando il reverse charge IVA, invece, entrambe queste operazioni vengono effettuate dall'acquirente. Quest'ultimo addebiterà l'IVA sulla cessione al consumatore finale, il soggetto passivo effettivo dell'imposta. Il reverse charge è nato quindi come un meccanismo contabile e fiscale la cui finalità è proprio quella di eliminare l'evasione dell'IVA, evitando che l'acquirente detragga l'IVA anche in mancanza di versamento da parte del fornitore.

Nei rapporti intracomunitari, invece, lo scopo della diffusione di questo sistema è stato quello di evitare la detrazione di Iva applicata da fornitori esteri e incassata, quindi, da Stati esteri: in questo caso, infatti, la gestione delle detrazioni Iva transnazionali richiederebbe una stanza di compensazione comunitaria, che non è stata mai realizzata.

- ALTRI RIFERIMENTI NORMATIVI: Vi sono anche altri **riferimenti normativi relativi al** reverse charge IVA che di seguito così vengono sintetizzati:

[3] La presente lettera è stata abrogata dall'art. 1, D.Lgs. 11.02.2016, n. 24 con decorrenza dal 03.03.2016.

I- a Legge 296/2006 (Legge Finanziaria 2007);

I- a circolare Agenzia delle Entrate numero 59/E del 23 dicembre 2010;

I- a Legge 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) che ha ampliato l'ambito di applicazione del reverse charge IVA al settore edilizia;

I- a circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 14/E del 27 marzo 2015 che ha chiarito diversi punti in materia di estensione del reverse charge IVA a nuove fattispecie del settore edilizia ed energia;

I- a circolare Agenzia delle Entrate numero 37/E del 22 dicembre 2015 con le domande più frequenti delle associazioni professionali in materia di reverse charge IVA nel settore edilizia;

il Decreto Legislativo numero 24/2016 sul reverse charge IVA in materia di console da gioco, tablet, Pc e laptop (decreto che ha recepito le direttive europee numero 2013/42/UE e 2013/43/UE).

- IL "REVERSE CHARGE" E LE PRONUNCE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

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 principi:

1) secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto spettante ai soggetti passivi di **detrarre 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, purché 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, detrarre 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;

c) in particolare, per quanto riguarda soltanto i requisiti sostanziali (v. n. 6, lett. a) è necessario che:
- gli stessi si riferiscano 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;

7) 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[4].

In definitiva, il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del reverse charge è quello in base al quale le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta.
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

[4] Cfr. Avv Maurizio Villani, Avv. Iolanda Pansardi *"Omesso ed irregolare "reverse charge" in* www.altalex.com 05/11/2015.

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).**

3. LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Ai suddetti principi si è 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 abbia applicato o non abbia correttamente applicato,** la procedura dell'inversione contabile **<<avente normalmente natura formale e non sostanziale>>. Ciò posto, 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.

Da ultimo si segnala anche l'ordinanza della **Corte di Cassazione, Sezione TRI civile, 19 maggio 2017,n. 12649, con cui i giudici di legittimità hanno chiarito che** *"Nel sistema dell'**inversione contabile** denominato **"reverse charge"**, l'obbligo di autofatturazione e le relative registrazioni assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'IVA a monte e la successiva detrazione della medesima imposta a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive; ne consegue che, in tal caso, ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA da parte dell'amministrazione finanziaria, è ammessa anche la prova mediante presunzioni, gravi, precise e concordanti, con conseguente inversione dell'onere probatorio sul contribuente".*

4. ASPETTI SANZIONATORI. RIFORMA e CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 16/2017

Alla luce di quanto rilevato può, dunque, ritenersi che le eventuali omissioni formali, concernenti l'omessa, intempestiva o irregolare applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge) se non cagionano alcun pregiudizio alle ragioni erariali, si configurano unicamente **come semplici violazioni formali.**
In ogni caso, nell'applicare le sanzioni bisognerà 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.**
Ciò posto, è importante rilevare che sono state apportate delle modifiche alla disciplina sanzionatoria. Invero, con il d.lgs 158/2015 (in vigore dal 1 gennaio 2016[5]) sono state ridefinite le regole che disciplinano il sistema sanzionatorio nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, introducendo una maggiore proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione. **Con la circolare n. 16/E**, infatti, le Entrate hanno chiarito il trattamento sanzionatorio previsto per ogni tipo di violazione in materia di reverse charge, alla luce delle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 158/2015.

Invero, più nel dettaglio:
- sono stati illustrati i campi d'applicazione della disciplina sanzionatoria dell'inversione contabile;
- è stato chiarito che secondo un criterio di proporzionalità, ad essere colpite più duramente sono le violazioni commesse con un intento di evasione o di frode oppure che comportano l'occultamento dell'operazione o un debito d'imposta, mentre vengono punite in modo più mite le fattispecie irregolari

[5] Tuttavia, per il principio del favor rei, le nuove regole trovano applicazione anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, purché non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al 1° gennaio 2016.

per le quali l'imposta risulta comunque assolta.

Inoltre, con la circolare *de qua* sono stati sanciti i seguenti principi:
- quando l'**operazione rientra nell'inversione contabile, ma per errore il cedente/prestatore ha emesso fattura con addebito di Iva** come avviene per un'operazione ordinaria, se l'imposta è stata assolta seppur in modo irregolare (cioè se la fattura è stata registrata dal cedente e l'imposta è confluita nella liquidazione periodica) si applica una **sanzione fissa da 250 euro a 10mila euro**. In un'ottica di semplificazione, non occorre che il cessionario o committente regolarizzi l'operazione ed è fatto salvo il diritto alla detrazione.
Si applica la sanzione nella stessa misura anche quando **l'Iva, anziché essere assolta in via ordinaria, è stata sottoposta a reverse charge da parte del cessionario o committente.** Anche in questo caso, se l'imposta è stata comunque assolta nonostante l'errore, il diritto di detrazione per il cessionario è salvo e il cedente o prestatore non è obbligato a versare l'Iva. Non deve trattarsi, però, di ipotesi palesemente estranee al regime dell'inversione contabile. In entrambi i casi la sanzione si applica in via solidale a cedente e cessionario e non scatta per singola fattura errata, ma una sola volta per ogni liquidazione periodica con riferimento a ciascun fornitore.
- Quando il reverse charge viene applicato a **operazioni che sono esenti, non imponibili, non soggette** ad imposta o inesistenti, il debito d'imposta e la relativa detrazione si annullano. In sede di accertamento, infatti, vengono espunti sia il debito, che il credito d'imposta confluiti nella liquidazione periodica. In caso di operazioni inesistenti, però, si applica la **sanzione, compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro**.

Seppur le suddette **disposizioni** siano entrate in vigore **dal 1° gennaio 2016,** per il principio del favor rei, le nuove regole trovano applicazione anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, purché non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al 1° gennaio 2016.
Sul punto, si segnala la sentenza della **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile, n. 9505/2017,** mediante la quale gli Ermellini hanno chiarito che "*in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015 non operano in maniera generalizzata in "favor rei", rendendo la sanzione irrogata illegale, sicchè deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimità, di uno "ius superveniens" più favorevole, senza altra precisazione con riferimento al caso concreto, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata, non solo in ragione della necessaria specificità dei motivi di ricorso ma, soprattutto, per il principio costituzionale di ragionevole durata del processo*". Ebbene, nella specie, la S.C. ha rigettato la richiesta di rideterminazione delle sanzioni in tema di "**reverse charge**", in assenza di specifica deduzione dell'applicabilità in concreto di una sanzione inferiore rispetto a quella irrogata, sia con riferimento ai margini edittali che alla valutazione della gravità della violazione, in assenza di circostanze tali da far ritenere manifesta la sproporzione tra entità del tributo e sanzione applicata.

5. SENTENZA DELLA CTP DI LECCE, N. 2402/17

Infine, per mera completezza, si segnala l'interessante **sentenza n. 2402/17, della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, depositata in data 7 luglio 2017,** che in parziale accoglimento del ricorso proposto dall'avvocato Maurizio Villani, ha annullato un avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Lecce per l'anno 2013 limitatamente all'IVA, per un importo totale di oltre € 1.600.000,00 (un milione e seicentomila euro).
In particolare, il Collegio ha annullato l'avviso di accertamento, relativamente al recupero Iva, perché nelle fattispecie non era applicabile lo speciale regime fiscale dell'inversione contabile, in quanto le operazioni di compravendita effettuate dalla società coinvolta riguardavano l'oro industriale avente purezza inferiore a 325 millesimi, come dimostrato dalla società con perizia giurata mai contestata dall'Agenzia delle Entrate di Lecce.
Più specificamente i primi giudici hanno chiarito che poiché l'art. 17, co. 5, D.P.R. n. 633/1972, in deroga alla procedura ordinaria di applicazione dell'Iva, ha introdotto il meccanismo dell'inversione contabile:

- "*(...) versandosi in ipotesi di deroga del regime ordinario, è l'Amministrazione finanziaria a dover fornire la prova della sussistenza dei presupposti per l'applicazione del reverse charge, e soltanto dopo che abbia fornito una prova siffatta, incomberà sul contribuente l'onere della prova contraria, e quindi della sussistenza dei presupposti per l'operatività del regime ordinario, in luogo di quello speciale (...) Orbene, nel caso in esame l'Amministrazione finanziaria non ha minimamente assolto ad un onere siffatto (...).*"

- "*(...) A ciò aggiungasi che vi è perizia giurata prodotta dalla ricorrente, dalla quale emerge che la merce indicata nelle fatture in contestazione (...) è costituita da oro avente purezza pari a 307 millesimi, e dunque una purezza inferiore a quella (325 mm) comportante l'applicazione del reverse charge.*

- "*(...) Pertanto, non solo è mancata la prova del presupposto dell'imposta (...) ma vi è in atti la prova negatrice del presupposto stesso*".

Ebbene, alla luce di tanto la Commissione ha accolto parzialmente il ricorso e annullato l'avviso di accertamento impugnato, relativamente al recupero dell'Iva detratta dalla ricorrente.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Federica Attanasi