



## LE VIOLAZIONI IVA IN REGIME DI INVERSIONE CONTABILE (O REVERSE CHARGE)

*Viviana Capozzi e Martina Manfredonia\**

\* Avvocato in Roma

## ABSTRACT

*Il D.Lgs. n. 158 del 2015 ha modificato profondamente il trattamento sanzionatorio delle violazioni inerenti operazioni IVA soggette al regime di inversione contabile (o reverse charge), con l'intento di uniformare la disciplina nazionale ai principi in materia più volte enunciati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Tale intervento legislativo era da tempo caldeggiato dagli operatori del settore, dal momento che, sotto il vigore della precedente disciplina, le sanzioni irrogate si mostravano spesso sproporzionate rispetto alla gravità della violazione commessa, giungendo finanche a disapplicare il generale principio di neutralità dell'IVA.*

*A seguito della novella normativa, si è ritenuto, quindi, utile da un canto offrire una panoramica delle diverse interpretazioni nel tempo fornite sulla questione dalla giurisprudenza eurounitaria e interna e, dall'altro, analizzare nel dettaglio le novità normative, al fine di comprendere la reale portata della riforma.*

*Infine, tenuto conto di alcune difficoltà operative manifestate in ordine alle modalità applicative dell'istituto del ravvedimento operoso alle violazioni in esame, si è ritenuto utile concludere la trattazione con una breve disamina della ravvedibilità delle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o reverse charge).*

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. La giurisprudenza eurounitaria – 3. La giurisprudenza nazionale – 4. La novella normativa – 4.1. Segue: il nuovo comma 9-bis, omissivo o irregolare adempimento degli obblighi connessi al regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) – 4.2. Segue: i nuovi commi 9-bis.1 e 9-bis.2, erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) – 4.3. Segue: il nuovo comma 9-bis.3, erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) in presenza di operazioni esenti, non imponibili, o comunque non soggette a imposta – 5. Il ravvedimento operoso delle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o reverse charge)

### 1. Premessa

Il trattamento sanzionatorio delle operazioni IVA soggette al regime di inversione contabile (o reverse charge) ha subito una profonda modifica in occasione della generale riforma delle sanzioni amministrative tributarie, recata dal D.Lgs. n. 158 del 2015.

Posto che dette modifiche traggono origine dall'esigenza di conformare la disciplina nazionale ai principi comunitari di riferimento, prima di entrare nel merito della novella normativa, sembra opportuno svolgere qualche considerazione in ordine ai diversi orientamenti interpretativi manifestati dalla giurisprudenza eurounitaria e interna in ordine

alla sanzionabilità delle violazioni commesse in regime di inversione contabile (o *reverse charge*).

## 2. La giurisprudenza eurounitaria

Prima dell'entrata in vigore della novella normativa in rassegna, le sanzioni operanti con riferimento alle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) si mostravano spesso sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione, considerato che eventuali irregolarità negli adempimenti previsti non possono determinare alcuna sottrazione di materia imponibile ai danni dell'Erario.

A questo proposito, vale la pena ricordare che il regime contabile in parola è stato pensato dal legislatore europeo proprio come strumento di contrasto a fenomeni elusivi e/o evasivi riscontrabili in determinate tipologie di operazioni. Sostanzialmente, spostando gli obblighi inerenti il versamento dell'imposta dal cedente/prestatore al cessionario/committente, ci si è voluti assicurare l'effettivo versamento dell'imposta. Tale obbligo, infatti, viene imputato ad un soggetto che non può essere interessato alla sua omissione, posto che la doppia registrazione delle fatture relative alle operazioni effettuate assicura la neutralità dell'imposta in capo al cessionario/committente.

Ciò nonostante, prima della riforma del 2015 le violazioni commesse in relazione a tali operazioni scontavano le medesime sanzioni applicabili in regime IVA ordinario e, quindi, un trattamento sanzionatorio del tutto inadeguato rispetto al minor disvalore connaturato a questa fattispecie.

Si pensi all'ipotesi del cessionario/committente che, effettuando acquisti di beni o servizi soggetti al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), esegua tardivamente o non esegua affatto gli adempimenti posti a suo carico (i.e. integrazione della fattura mediante l'applicazione dell'imposta e annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti). In questo caso, secondo un'opinione condivisa da una parte della giurisprudenza di legittimità, il mancato adempimento degli obblighi anzidetti determinava l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 9-*bis*, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di 258,00 euro), nonché il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti (ex art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972).

In tal modo, l'Amministrazione finanziaria finiva per chiedere al contribuente il pagamento di un importo che, a seconda dei casi, poteva vedere raddoppiato o, addirittura, triplicato l'ammontare dell'imposta dovuta e che, di fatto, determinava la disapplicazione del principio di neutralità dell'IVA.

Proprio per queste ragioni, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha censurato più volte la legittimità di simili sanzioni, ravvisandone l'incompatibilità sia con il principio di proporzionalità, sia con quello di neutralità dell'IVA.

Così, ad esempio, nella famosa sentenza *Ecotrade*<sup>1</sup> i Giudici europei hanno rilevato come l'importo della sanzione irrogata debba essere sempre commisurato alla gravità dell'abuso commesso e non eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione delle imposte ed evitare le frodi. Appare quindi sproporzionata una sanzione che disconosca il diritto alla detrazione dell'IVA, in presenza di operazioni soggette al regime di inversione contabile (o *reverse charge*), dato che in queste ipotesi *"il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi"*.

In senso analogo, la Corte di Giustizia con la sentenza 21 ottobre 2010, causa C-385/09 ha ribadito che nel contesto del regime dell'inversione contabile (o *reverse charge*), il principio fondamentale di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, espressamente richiamando la sentenza della medesima Corte 30 settembre 2010, causa C-3 92/09, *Uszodaèpitç*, nella quale era in discussione il diritto a detrazione della parte contribuente che aveva tuttavia, a monte, assolto l'obbligo di versamento del tributo, disattendendo solo taluni adempimenti di carattere formale.

Ancora, nella sentenza *EMS - Bulgaria Transport*<sup>2</sup> i Giudici del Lussemburgo hanno censurato una sanzione consistente nel diniego assoluto del diritto alla detrazione, rilevando come *"In considerazione del ruolo preponderante che il diritto alla detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, una sanzione del genere appare sproporzionata nel caso in cui non siano accertati frodi o danni per il bilancio dello Stato"*. Così come pure sproporzionata deve ritenersi la sanzione che preveda la corresponsione di interessi moratori ove l'importo complessivo di questi ultimi corrisponda all'importo dell'imposta detraibile, *"dato che ciò equivarrebbe a privare in sostanza il soggetto passivo del suo diritto alla detrazione"*.

Da ultimo, tale conclusione ha trovato conferma ancor più di recente con la sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13, ove, esaminando proprio il sistema sanzionatorio italiano, la Corte di Giustizia ha ribadito l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario di una sanzione che disconosca il diritto alla detrazione laddove non sussista alcuna frode o danno per il bilancio dello Stato (come in caso di operazioni soggette al regime IVA di inversione

---

<sup>1</sup> Sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07. In senso analogo anche sentenza 19 luglio 2012, causa C-263/11; sentenza 11 dicembre 2014, causa C-590/13.

<sup>2</sup> Sentenza 12 luglio 2012, causa C-284/11.

contabile). Si legge, infatti, che *“Nei limiti in cui ... nel procedimento principale non sussiste né evasione né tentativo di evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell’IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell’IVA”*.

Inoltre, con l’occasione, la Corte ha altresì ribadito l’illegittimità di una sanzione consistente in una maggiorazione dell’imposta secondo una percentuale forfettaria, rilevando come *“una siffatta modalità di determinazione dell’importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l’esatta riscossione dell’IVA ed evitare l’evasione”*, potendo in concreto rivelarsi sproporzionata.

### **3. La giurisprudenza nazionale**

Anche la Corte di Cassazione si è pronunciata in più occasioni sul corretto trattamento sanzionatorio delle violazioni inerenti operazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), seppure con due orientamenti contrastanti.

Un primo filone giurisprudenziale, contrario agli indirizzi della Corte di Giustizia, ha sostenuto la natura sostanziale e non meramente formale degli obblighi connessi all’applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*), ritenendo quindi legittime sia le sanzioni di cui al vecchio art. 6, comma 9-*bis* del D.Lgs. n. 471 del 1992, sia il disconoscimento del diritto alla detrazione dell’IVA, di cui al comma 7 dell’art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Così, ad esempio, nella sentenza 11 settembre 2013, n. 20771 si legge che l’integrazione della fattura da parte del cessionario/committente e le seguenti registrazioni contabili *“assolvono senz’altro una funzione sostanziale e non meramente formale; e ciò in quanto, annullandosi a vicenda, comportano che non sorga alcun debito nei confronti dell’Amministrazione fiscale”*. In altre parole, solo questi precisi adempimenti consentono l’assunzione del debito di imposta avente ad oggetto l’IVA a monte e la successiva detrazione della stessa dall’imposta a valle<sup>3</sup>.

In aggiunta, secondo la Cassazione è da respingere anche l’eccezione di incompatibilità con l’ordinamento comunitario della sanzione di cui al vecchio art. 6, comma 9-*bis* del D.Lgs. n. 471 del 1997. Quest’ultima, infatti, non determinerebbe una violazione del principio di proporzionalità in quanto è manifestamente finalizzata a garantire l’esatta riscossione

---

<sup>3</sup> In senso conforme, Cass., 15 luglio 2015, n. 14767; Cass., 23 ottobre 2013, n. 24022.

dell'imposta. E ciò, anche quando l'importo della sanzione viene a coincidere con quello dell'imposta dovuta.

In senso opposto si è pronunciata altra parte della giurisprudenza nazionale, che, uniformandosi ai principi espressi dai Giudici eurounitari, ha riconosciuto la natura solo formale degli obblighi previsti in materia di inversione contabile (o *reverse charge*) e la conseguente necessità di prevedere per queste violazioni una sanzione proporzionata alla gravità dell'infrazione commessa; ritenendo che tale non possa essere il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA, in aggiunta all'applicazione di una sanzione che va in misura percentuale dal 100% al 200%, in presenza di violazioni quali quelle in esame che, come più volte statuito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, non determinano alcun nocumento per l'Erario.

Del resto, come riconosciuto dalla Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza 6 settembre 2013, n. 20486, è lo stesso principio di neutralità fiscale ad esigere che *“la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali siano stati soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi”*. È evidente, quindi, che l'Amministrazione finanziaria *“non può precludere l'esercizio del diritto di detrazione in tutti i casi di emersione di operazione, la cui corretta contabilizzazione non darebbe mai vita ad alcun debito d'imposta”*, posto che in tali ipotesi il risultato fiscale finale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA<sup>4</sup>.

#### **4. La novella normativa**

Come anticipato, al fine di conformarsi ai ricordati principi dell'ordinamento europeo, il legislatore nazionale è intervenuto a riformare il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni commesse in relazione ad operazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), intervenendo a modificare su più fronti la normativa esistente.

In primo luogo, è stato modificato il regime relativo alla c.d. “sanzione impropria” di cui all'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 in tema di operazioni inesistenti, limitando la prescrizione ivi contenuta alle sole violazioni commesse in esecuzione di operazioni IVA soggette al regime ordinario. Si legge, infatti, che “Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le

---

<sup>4</sup> In tal senso: Cass., 3 aprile 2013, n. 8038; Cass., 15 aprile 2015, n. 7576; Cass., 29 maggio 2013, n. 13332; Cass. 28 luglio 2010, n. 17588.

imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

In questo modo, individuando come unico debitore di imposta il cedente/prestatore si escludono dalla disposizione in parola tutte le operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*), alle cui violazioni si applicano unicamente le sanzioni proprie di questo regime<sup>5</sup>.

Per quanto concerne, poi, lo specifico trattamento sanzionatorio delle violazioni commesse in regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), la riforma del 2015 è intervenuta altresì modificando il comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997 e introducendo i nuovi commi 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3.

Per effetto della riforma, viene introdotta per la prima volta in questa materia una gradazione delle sanzioni commisurata all'effettivo pregiudizio subito dall'Erario e all'effettiva gravità delle violazioni commesse, nel rispetto del più volte citato principio di proporzionalità. All'interno dei quattro nuovi commi, infatti, sono individuate diverse sanzioni applicabili alle operazioni che ricadono nel meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*), a seconda della tipologia di violazione commessa.

In particolare:

- a) il comma 9-bis disciplina l'ipotesi in cui il cessionario/committente non esegua gli adempimenti relativi al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) ovvero non provveda a regolarizzare mediante autofatturazione l'omissione realizzata dal cedente/prestatore, prevedendo diverse sanzioni a seconda della tipologia e della gravità della violazione commessa;
- b) i commi 9-bis.1 e 9-bis.2 riguardano le due ipotesi speculari di erroneo assolvimento dell'IVA rispettivamente da parte del cedente/prestatore – nonostante l'operazione rientri tra quelle soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) – e da parte del cessionario/committente – nonostante l'operazione non rientri tra quelle soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) – e prevedono un trattamento sanzionatorio più lieve, commisurato alla circostanza che l'imposta è stata comunque assolta, seppure irregolarmente;

---

<sup>5</sup> In tal senso, Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare 10 novembre 2015 n. 331248, ove si legge che "Con tale modifica, in sostanza, si intende chiarire che la prescrizione ivi contenuta non si applica ai casi in cui il debitore dell'imposta sul valore aggiunto è individuato nel cessionario/committente, come nelle ipotesi di autofatturazione o di applicazione del regime dell'inversione contabile, nei confronti del quale - in caso di violazioni alla specifica disciplina - saranno invece applicabili le nuove sanzioni in materia di *reverse charge*, di cui è cenno sub a."

- c) il comma 9-bis.3, infine, disciplina le ipotesi di erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) in relazione ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta.

Nel prosieguo, si analizzeranno separatamente le diverse fattispecie sanzionatorie di cui alle precedenti lettere a), b) e c).

*4.1. Segue: il nuovo comma 9-bis, omissis o irregolare adempimento degli obblighi connessi al regime IVA di inversione contabile (o reverse charge)*

Il comma 9-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, disciplina due diverse tipologie di violazioni, distinguendo l'ipotesi in cui il cessionario/committente ometta di adempiere agli obblighi posti a suo carico (integrazione della fattura mediante l'applicazione dell'imposta e annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti) da quella in cui il medesimo non provveda a regolarizzare con autofattura l'omissione realizzata a monte dal cedente/prestatore.

Nel primo caso, il cessionario/committente che non provveda ai relativi adempimenti posti a suo carico (o vi provveda tardivamente) è punito con una sanzione compresa fra 500,00 e 20.000,00 euro, se l'operazione è stata regolarmente contabilizzata.

È l'ipotesi del cessionario/committente che, una volta ricevuta la fattura, abbia provveduto ad inserirla negli appositi registri senza tuttavia integrarla con l'importo dell'IVA. Una simile violazione non determina un omissis versamento di imposta, né arreca un qualsivoglia ostacolo all'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, per cui si ritiene ragionevole la previsione di una sanzione in misura fissa, similmente a quanto avviene per le violazioni formali.

Diversamente, laddove l'operazione non risulti dalle scritture contabili tenute ai sensi degli artt. 13 e ss. del d.P.R. n. 600 del 1973, la sanzione appena citata viene elevata ad una misura variabile tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro.

Tale incremento sembra giustificarsi per la maggiore gravità della violazione in parola, che, se anche non determina un omissis versamento dell'imposta, è comunque idonea a rendere più difficoltoso un eventuale accertamento da parte dell'Ufficio. Per questa ragione il legislatore ha ritenuto opportuno prevedere una sanzione in misura proporzionale, quasi a voler considerare la fattispecie al pari di una violazione sostanziale<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Diversamente, potrebbe ritenersi che le ragioni dell'incremento sanzionatorio derivino dalla circostanza che, in alcuni casi, alla mancata contabilizzazione dell'operazione ai fini IVA si accompagna anche la mancata contabilizzazione dei ricavi ai fini delle imposte dirette. Tuttavia, questa diversa lettura non sembra meno



Tanto premesso, alle sanzioni così individuate si possono sommare anche quelle di cui all'art. 5, commi 4 e 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997 (infedele dichiarazione - dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzata - e indebita detrazione - il 90% dell'ammontare della detrazione compiuta), nell'ipotesi in cui le cennate violazioni vengono effettuate da soggetti nei confronti dei quali sussistono dei limiti all'esercizio della detrazione. E, in proposito, non può non rilevarsi come l'eventuale sommatoria delle sanzioni descritte potrebbe risultare in concreto sproporzionata rispetto alla violazione che si intende punire, in spregio del più volte menzionato principio di proporzionalità che la riforma intendeva perseguire.

Come anticipato, l'ultimo periodo del comma 9-*bis* estende il trattamento sanzionatorio analizzato anche all'ipotesi di mancata regolarizzazione mediante autofattura da parte del cessionario/committente dell'omessa o irregolare fatturazione realizzata dal cedente/prestatore.

Infatti, anche in relazione al regime di inversione contabile (o *reverse charge*), è prevista una procedura simile a quella dettata, per le operazioni in regime ordinario, dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997: qualora il cedente/prestatore non abbia emesso fattura nei quattro mesi successivi all'esecuzione della prestazione, il cessionario/committente è tenuto ad assolvere l'imposta nei trenta giorni successivi mediante l'emissione di autofattura da annotare negli appositi registri, provvedendo altresì ad informare l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente. La mancata osservanza della descritta procedura determina l'irrogazione delle cennate sanzioni (sanzione fissa da un minimo di 500,00 a un massimo di 20.000,00 euro, eventualmente incrementata in caso di omessa registrazione contabile e di limiti all'esercizio della detrazione).

Tale disposizione va letta in correlazione con il precedente comma 2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015. Anche quest'ultima previsione, infatti, disciplina l'ipotesi di omessa fatturazione di un'operazione soggetta al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) da parte del cedente/prestatore, individuando il trattamento sanzionatorio applicabile a quest'ultimo.

In particolare, il cedente/prestatore che non emette fattura è punito con una sanzione proporzionale, compresa tra il 5% e il 10%, dei corrispettivi non documentati o non registrati, ridotta in misura fissa (da 250,00 a 2.000,00 euro) ove la violazione non assuma rilevanza ai fini della determinazione del reddito.

---

condivisibile, dato che una simile violazione è già autonomamente sanzionata ai fini delle imposte dirette. Anzi, proprio tale circostanza fa sembrare forse eccessivo il trattamento riservato alla fattispecie, seppure non in palese contrasto con il principio comunitario di proporzionalità.

*4.2. Segue: i nuovi commi 9-bis.1 e 9-bis.2, erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge)*

I commi 9-bis.1 e 9-bis.2 del D.Lgs. n. 471 del 1997 disciplinano due ipotesi speculari di errore nell'assolvimento dell'imposta e nell'applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) rispettivamente da parte del cedente/prestatore e del cessionario/committente, prevedendo l'applicazione del medesimo trattamento sanzionatorio.

La prima disposizione riguarda un'operazione soggetta al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) in cui l'imposta sia stata erroneamente assolta dal cedente/prestatore, anziché dal cessionario/committente.

A differenza della fattispecie disciplinata al precedente comma 9-bis, in questo caso l'imposta è stata comunque assolta, seppure da un soggetto diverso da quello obbligato, per cui è prevista una sanzione più lieve, compresa tra 250,00 e 10.000,00 euro a carico del cessionario/committente, con coobbligazione solidale del cedente/prestatore. Appurato che l'IVA è stata regolarmente versata, seppure da un soggetto diverso, l'assolvimento dell'imposta non può essere richiesto anche al cessionario/committente, il quale conserva altresì il diritto a portare in detrazione l'IVA erroneamente addebitata dal cedente/prestatore.

Il medesimo trattamento sanzionatorio si applica anche nell'ipotesi inversa recata dal citato comma 9-bis.2, laddove sia stato erroneamente applicato il meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) in presenza di operazioni soggette al regime ordinario. Il soggetto sanzionato, in questo caso, è il cedente/prestatore che ha emesso fattura senza indicazione dell'imposta, mentre il cessionario/committente rimane solidalmente tenuto al pagamento, fatto salvo il diritto alla detrazione.

In entrambi i casi, il legislatore ha previsto, inoltre, una specifica disposizione per l'ipotesi in cui l'erroneo assolvimento dell'imposta in regime ordinario piuttosto che di inversione contabile (e viceversa) sia dovuto ad un intento di evasione o frode delle parti.

In tal caso, in luogo della sanzione di cui ai commi 9-bis.1 e 9-bis.2 trova applicazione la sanzione proporzionale, dal 90% al 180% dell'imposta, prevista dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997. Detta sanzione, a seconda dei casi, è posta a carico del cessionario/committente o del cedente/prestatore e, per la sua applicazione, è comunque richiesta la prova di un intento evasivo o fraudolento da parte dell'Ufficio accertatore.

*4.3. Segue: il nuovo comma 9-bis.3, erronea applicazione del regime IVA di inversione contabile (o reverse charge) in presenza di operazioni esenti, non imponibili, o comunque non soggette a imposta*

La disposizione in esame disciplina l'ipotesi di errata applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) in relazione ad operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta. Trattasi di operazioni che avvengono senza versamento dell'imposta, per cui l'errata applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) non determina alcun pregiudizio ai danni dell'Erario, né in termini di perdita di gettito, né di ostacolo all'attività di accertamento. Anzi, in alcuni casi l'applicazione del regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*), in luogo di quello ordinario, potrebbe finanche tradursi in un aggravio ai danni del contribuente.

Si pensi all'ipotesi in cui in capo al cessionario/committente sussistono limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione; ebbene, in tal caso, poiché l'IVA a credito potrebbe risultare inferiore rispetto a quella a debito, il cessionario/committente, applicando erroneamente l'inversione contabile, si troverebbe a versare un'imposta non dovuta.

Per queste ragioni il legislatore della riforma ha previsto in detta ipotesi che, in sede di accertamento, devono essere espunti sia il debito computato dal cessionario/committente nella liquidazione dell'imposta, sia la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette. Quest'ultimo, inoltre, potrà altresì recuperare l'IVA eventualmente corrisposta (l'IVA non portata in detrazione), mediante una variazione in diminuzione o una richiesta di rimborso, senza applicazione di alcuna sanzione.

La disposizione trova applicazione anche quando l'operazione erroneamente assoggettata al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*) sia un'operazione inesistente. Tuttavia, stante l'insidiosità connaturata in simili operazioni – da sempre guardate con attenzione dall'Unione Europea per il pericolo di frodi – è prevista a carico del cessionario/committente una sanzione proporzionale, compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro.

A ben vedere, come in precedenza osservato per il comma 9-bis, anche questa sanzione sembra essere eccessiva rispetto alla gravità della violazione commessa. A tal riguardo, si è detto che il regime di inversione contabile (o *reverse charge*) è figlio dell'esigenza del legislatore europeo di trovare un efficace rimedio ai fenomeni elusivi riscontrabili in alcune tipologie di operazioni, con la conseguenza che proprio l'adozione di tale meccanismo rende impossibile ravvisare il configurarsi di una frode IVA. Ecco che, allora, l'assenza di qualsivoglia evasione d'imposta nel caso di specie rende dubbia la legittimità di una sanzione quale quella prevista dal comma 9-bis.3 per le operazioni inesistenti, dato che l'applicazione

del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) evita *in nuce* il pericolo di frodi. Senza considerare, poi, che siffatte operazioni sono già autonomamente sanzionate ai fini delle imposte dirette.

#### **5. Il ravvedimento operoso delle violazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*)**

In ultima analisi, sembra utile soffermarsi brevemente anche sulla ravvedibilità delle violazioni commesse in relazione ad operazioni soggette al regime IVA di inversione contabile (o *reverse charge*). È possibile, invero, che il cessionario/committente o il cedente/prestatore si avvedano dell'errore commesso prima di subire un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, quando sono ancora pendenti i termini per sanare la violazione, beneficiando di un abbattimento della sanzione. In tal caso, trovano applicazione le disposizioni di cui al comma 1, lett. a-bis), b), b-bis), b-ter) e b-quater) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

In particolare, a seconda del momento in cui avviene il ravvedimento, il soggetto interessato può beneficiare delle seguenti riduzioni:

- a) a 1/9 del minimo se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dalla data della violazione ovvero se la regolarizzazione dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui la violazione è stata commessa;
- b) a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ad esempio, per una fattura emessa nel 2016, entro il 30 settembre 2017);
- c) a 1/7 del minimo se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- d) a 1/6 del minimo se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- e) a 1/5 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge n. 4 del 1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Per quanto riguarda le modalità con cui deve avvenire tale ravvedimento due sembrano le soluzioni in concreto prospettabili: procedere al solo pagamento delle somme dovute, ovvero provvedere anche alla regolarizzazione contabile dell'operazione effettuata in un regime diverso dal suo naturale.

Ebbene, a prescindere da quale si ritenga sia la soluzione più aderente al dato normativo, va in proposito osservato che, in ogni caso, procedere anche alla regolarizzazione contabile certamente non inficerebbe il buon esito della procedura di ravvedimento operoso. Ciò posto, tuttavia, si ritiene che la cennata regolarizzazione non sia affatto necessaria al perfezionamento del ravvedimento.

Del resto la stessa Amministrazione finanziaria si è espressa in tal senso con la risoluzione 29 dicembre 2010, n. 140, a mezzo della quale, seppure anteriormente alla recente riforma dell'istituto del ravvedimento operoso, è stato chiarito che, in caso di errata applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*), il soggetto interessato può sanare la violazione commessa *“con il pagamento – in misura ridotta – della sola sanzione ..., senza bisogno di porre in essere ulteriori adempimenti a rettifica del comportamento tenuto”*. In altri termini, il pagamento della sanzione agevolata è di per sé sufficiente a regolarizzare la violazione commessa da una delle parti contraenti, senza che sia necessario emettere eventuali note di variazione o porre in essere tutti gli adempimenti necessari a ripristinare lo *status quo ante*.

Peraltro, a suffragio di siffatto orientamento interpretativo sembrerebbe militare anche quanto riportato nella più recente circolare 12 ottobre 2016, n. 42; la quale, seppure non con specifico riferimento a violazioni commesse in regime di inversione contabile (o *reverse charge*), ha chiarito che il ravvedimento *“si perfezioni ... solo all'esito della procedimento complesso - consistente sia nelle regolarizzazione del comportamento (versamento del tributo), sia nel versamento delle sanzioni, sia nel versamento degli interessi”*, senza richiedere ulteriori adempimenti.

In ogni caso, resta fermo che se la violazione commessa determina un errore nella compilazione della dichiarazione, per perfezionare il ravvedimento è necessario anche provvedere alla correzione degli obblighi dichiarativi. In questo caso, infatti, è la stessa normativa di riferimento a richiedere detta regolarizzazione come requisito indispensabile per il perfezionamento dell'istituto.