

## REVERSE CHARGE

### ADEMPIMENTO

#### **Reverse charge interno fino al 2022**

La Direttiva UE n. 2018/1695 ha prorogato, nei confronti dei Paesi della UE, dal 31 dicembre 2018 al 30 giugno 2022 il periodo di applicazione del meccanismo, facoltativo, del reverse charge interno in merito a determinate operazioni a rischio frodi IVA, nonché del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA (Quick Reaction Mechanism - c.d. QRM). La proroga, per determinate operazioni, del reverse charge interno è stata da ultimo recepita dall'Italia in sede di conversione in Legge del D.L. n. 119/2018 (c.d. collegato alla Manovra 2019).

### DA SAPERE

#### **Reverse charge ad ampio raggio fino al 30 giugno 2022**

Applicazione generalizzata del meccanismo del reverse charge per tutte le transazioni domestiche di ammontare unitario superiore a 17.500 euro. Ma solo fino al 30 giugno 2022. È quanto prevede la direttiva n. 2018/2057 del 20 dicembre 2018, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale europea. Al fine di arginare i numerosi fenomeni di evasione fiscale, gli Stati membri - al ricorrere di determinati requisiti - hanno, quindi, la possibilità di applicare il meccanismo dell'inversione contabile. Quali possono essere i rischi e quali i benefici del Generalised Reverse Charge Mechanism - GRCM?

### AGENDA E NOTIZIE DELLA SETTIMANA

**Fisco** - Legge di bilancio 2019

**Lavoro** - Reinserimento disabili

**Impresa** - Imprese sociali: i chiarimenti del Mise

**Scadenze dal 10 gennaio al 24 gennaio 2019**

## ADEMPIMENTO

### REVERSE CHARGE INTERNO FINO AL 2022

di Stefano Setti - Esperto fiscale

*La Direttiva UE n. 2018/1695 ha prorogato, nei confronti dei Paesi della UE, dal 31 dicembre 2018 al 30 giugno 2022 il periodo di applicazione del meccanismo, facoltativo, del reverse charge interno in merito a determinate operazioni a rischio frodi IVA, nonché del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA (Quick Reaction Mechanism - c.d. QRM). La proroga, per determinate operazioni, del reverse charge interno è stata da ultimo recepita dall'Italia in sede di conversione in Legge del D.L. n. 119/2018 (c.d. collegato alla Manovra 2019).*

La Direttiva UE n. 2018/1695 ha prorogato fino al 30 giugno 2022 la possibilità, per i singoli Paesi della UE, di **prorogare il reverse charge** interno (casistiche contemplate dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972) per determinate cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi a rischio frodi IVA.

Sul punto si segnala che a seguito della citata Direttiva UE, il D.L. n. 119/2018 in sede di conversione in legge, ha prorogato per determinate operazioni, l'applicazione del reverse charge interno (fra soggetti passivi IVA italiani), previsto precedentemente fino al 31 dicembre 2018, al 30 giugno 2022.

Più in dettaglio si tratta delle seguenti operazioni (art. 17, comma 8 del D.P.R. n. 633/1972):

- **cessioni di telefoni cellulari**, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi ad una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo (art. 17, comma 6, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972). L'Agenzia delle Entrate con la C.M. n. 59 del 23 dicembre 2010 aveva precisato che il reverse charge torna applicabile soltanto alle cessioni che precedono il commercio al dettaglio;
- **cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop**, nonché di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (art. 17, comma 6, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972). Anche in tal caso il reverse charge torna applicabile solo in merito alle cessioni che precedono il commercio al dettaglio;
- **trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra** (art. 17, comma 6, lett. d-bis) del D.P.R. n. 633/1972);
- **trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica** (art. 17, comma 6, lett. d-ter) del D.P.R. n. 633/1972);
- **cessioni di gas e di energia elettrica ad un "soggetto passivo-rivenditore"** (art. 17, comma 6, lett. d-quater) del D.P.R. n. 633/1972).

## Schema di sintesi

---

| <b>Operazioni di reverse charge interno con obbligo fino al 31 dicembre 2018 (art. 17, comma 8, del D.P.R. n. 633/1972 ante D.L. n. 119/2018 convertito in legge)</b>  | <b>Operazioni di reverse charge interno con obbligo fino al 30 giugno 2022 (art. 17, comma 8, del D.P.R. n. 633/1972 post D.L. n. 119/2018 convertito in legge)</b>  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi ad una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo (art. 17, comma 6, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>- cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (art. 17, comma 6, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (art. 17, comma 6, lett. d-bis) del D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>- trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (art. 17, comma 6, lett. d-ter) del D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>- cessioni di gas e di energia elettrica ad un "soggetto passivo-rivenditore" (art. 17, comma 6, lett. d-quater) del D.P.R. n. 633/1972).</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi ad una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo (art. 17, comma 6, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>- cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (art. 17, comma 6, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (art. 17, comma 6, lett. d-bis) del D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>- trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (art. 17, comma 6, lett. d-ter) del D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>- cessioni di gas e di energia elettrica ad un "soggetto passivo-rivenditore" (art. 17, comma 6, lett. d-quater) del D.P.R. n. 633/1972).</li> </ul> |

## Schema di sintesi

### Le diverse casistiche di reverse charge interno in Italia ad oggi (anche a seguito della proroga al 30 giugno 2022)

| Descrizione  | Riferimento normativo  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cessioni di oro da investimento, poste in essere dai soggetti che producono e commerciano oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento, imponibili IVA per opzione, e relative prestazioni di intermediazione, effettuate nei confronti di soggetti passivi, nonché le cessioni di oro diverso da quello da investimento e di argento puro, effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta;</li> <li>- 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;</li> <li>- cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato, abitativi o strumentali, di cui all'art. 10, comma 1, nn. 8-bis e 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972, per le quali il cedente, nel relativo atto di cessione, abbia esercitato l'opzione per l'assoggettamento ad IVA;</li> <li>- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;</li> <li>- cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi ad una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo. L'Agenzia delle Entrate con la C.M. n. 59 del 23 dicembre 2010 aveva precisato che il reverse charge torna applicabile soltanto alle cessioni che precedono il commercio al dettaglio;</li> <li>- cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale. Anche in tal caso il reverse charge torna applicabile solo in merito alle cessioni che precedono il commercio al dettaglio;</li> <li>- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra;</li> <li>- trasferimenti di altre unità e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;</li> <li>- cessioni di gas e di energia elettrica ad un "soggetto passivo-rivenditore";</li> <li>- cessioni di: rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, nonché di altri materiali di recupero; bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo; rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori.</li> </ul> | <p>Art. 17, commi 5 e 6, DPR n. 633/1972 e art. 74, commi 7 e 8, DPR n. 633/1972</p> |

#### Attenzione

La citata Direttiva UE n. 2018/1695 ha previsto la proroga, fino al 30 giugno 2022, del QRM, per meglio dire una procedura più rapida, per i Paesi della UE, che consente di introdurre il meccanismo del reverse charge con riferimento a specifiche operazioni al fine di eliminare possibili frodi IVA.

## Soggetti interessati

---

Soggetti passivi IVA che effettuano ovvero ricevono operazioni soggette a reverse charge c.d. interno ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

#### Attenzione

Si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate con la C.M. n. 21/E del 25 maggio 2016 (che richiama quanto già stato chiarito ad opera della R.M. n. 28/E/2012), con riferimento alle casistiche di reverse charge interno, ha chiarito che "il debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario - in assenza di sede o di stabile organizzazione nel territorio dello Stato - dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia oppure dovrà provvedere alla nomina di un rappresentante fiscale".

## Procedure

---

Nell'ipotesi di reverse charge **l'obbligo di emissione del documento** - senza addebito dell'imposta - è a carico del cedente o prestatore, cioè del soggetto che pone in essere l'operazione imponibile.

Il cessionario o committente, in tali casi, deve integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, annotando il documento integrato, sia nel registro IVA degli acquisti, sia in quello delle vendite (diventando, in tal modo, il debitore del tributo verso l'Erario). A livello d'imposta, per il cliente l'effetto è nullo (l'IVA a debito viene compensata con l'IVA a credito derivante dalla stessa operazione), salvo che egli sia soggetto a limitazioni della detrazione sugli acquisti effettuati.

#### Attenzione

In tema di reverse charge si fa presente che l'integrazione della fattura da parte del cessionario/committente deve, necessariamente, essere effettuata sull'originale del documento emesso dal cedente/prestatore soggetto passivo IVA comunitario (ovvero nazionale se reverse charge interno), e se possibile, sulla facciata dello stesso. Ciò premesso, si fa presente che l'Amministrazione finanziaria con la C.M. n. 23 del 23 febbraio 1994 ha chiarito che, per gli operatori che adottano una contabilità basata su sistemi meccanografici (ovvero elettronici), è consentita la possibilità di procedere all'integrazione su altro documento appositamente emesso, allegato e conservato unitamente alla fattura cui si riferisce e riportante gli estremi di quest'ultima (data della fattura e numero progressivo ad essa attribuito dal ricevente).

Con l'introduzione generalizzata, dal 1° gennaio 2019, dell'obbligo di fattura elettronica, l'Agenzia delle Entrate in una delle risposte fornite in sede di incontro con la stampa specializzata del 12 novembre 2018 (e ripresa all'interno delle FAQ disponibili sul sito [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)), ha ricordato che con la C.M. n. 13/E/2018 è stato chiarito che il **reverse charge interno** (per le diverse casistiche si veda tabella più sopra riportata) **può essere effettuato secondo le modalità già ritenute idonee** in precedenza (si vedano: ris. n. 46/E del 10 aprile 2017 nonché circ. n. 45/E del 19 ottobre del 2005), ossia, ad esempio, predisponendo un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.

#### Attenzione

Sul punto sempre l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per le fatture soggette a reverse charge esterno (vale a dire per gli acquisti intracomunitari ovvero per i servizi comunitari ed extracomunitari ricevuti e realizzati da soggetto non residente), il cessionario/committente non è soggetto alle regole della fattura elettronica, in quanto in tali situazioni lo stesso è obbligato a inviare il "nuovo" esterometro di cui all'art. 1, comma 3-bis del Decreto legislativo n. 127/2015. In base a quanto scritto ne discende che quanto chiarito in merito alle modalità di gestione del reverse charge interno non torna applicabile con riferimento ai rapporti con l'estero, così come non si dovranno gestire in formato elettronico le autofatture con controparti extra-UE. Ciò in considerazione del fatto che tali informazioni confluiranno nel "nuovo" esterometro.

## Sanzioni

---

Si ricorda che il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, aveva previsto, con effetto 1° gennaio 2017, che le sanzioni sull'errata applicazione del meccanismo del reverse charge fossero più leggere (attribuendo all'errore natura meramente formale e non più sostanziale).

Sul punto si evidenzia che il comma 133 dell'art. 1 della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (c.d. Legge di Stabilità 2016) aveva anticipato al 1° **gennaio 2016** la decorrenza delle modifiche apportate alle disposizioni in tema di sanzioni amministrative tributarie, di cui al D.Lgs. n. 158/2015, di attuazione della legge delega fiscale. Più in particolare, con una modifica all'art. 32 del D.Lgs. n. 158/2015, era stata anticipata dal 1° **gennaio 2017** al 1° **gennaio 2016**

**l'entrata in vigore della riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, disposta in attuazione della legge delega fiscale.**

**Attenzione**

Per le violazioni commesse precedentemente al 1° gennaio 2016 si applica il favor rei (sempre che gli atti già notificati ai contribuenti non siano divenuti definitivi) stante quanto previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997.

## Schema di sintesi

| Le sanzioni in tema di reverse charge dal 1° gennaio 2016   |   |
|---|---|
| Casistica di errata applicazione del reverse charge   | Sanzione  |
| - Emissione da parte del cedente/prestatore di fattura corretta senza applicazione dell'IVA (in quanto soggetta a reverse charge) e cessionario/committente non procede agli adempimenti connessi al meccanismo del reverse charge (comma 9-bis dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 471/97) | - Se la fattura risulta dalla contabilità ai fini delle imposte dirette (ancorché non transitata dai registri IVA) torna applicabile una <b>sanzione fissa tra 500 e 20.000 Euro</b> . Si fa presente, comunque, che la sanzione fissa si applica solo quando l'IVA non assolta sarebbe stata detraibile, non essendovi, in quest'ipotesi, alcun danno per l'erario.<br>- In caso contrario, <b>resta ferma la sanzione proporzionale</b> commisurata all'imposta che il destinatario della fattura non avrebbe potuto detrarre (da cumulare con quella per l'infedele dichiarazione ex articolo 5, comma 4 del D.Lgs. n. 471/97); invece, se la fattura non risulta neppure dalle scritture contabili tornerà applicabile una <b>sanzione proporzionale, dal 5 al 10% dell'imponibile, con un minimo di Euro 1.000</b> . |
| - Ipotesi in cui il cedente/prestatore <b>non proceda ad emettere la fattura entro 4 mesi</b> dall'operazione e il cessionario/committente non provveda ad emettere apposita autofattura denuncia, entro 30 giorni dall'omissione (comma 9-bis dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 471/97)  | - In tal caso tornano applicabili le medesime sanzioni di cui al punto precedente, tenendo presente che tale disposizione si applica anche nei casi in cui il cedente/prestatore abbia emesso fattura irregolare.   |
| - <b>Irregolare assolvimento dell'imposta</b> . L'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente (comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/97)                         | - Applicazione di una <b>sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000 Euro)</b> nel caso in cui l'IVA sia stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge. In tal caso la sanzione sarà irrogata al cessionario/committente, che è il vero debitore dell'imposta, con solidarietà del cedente/prestatore.<br>- È comunque fatto salvo il diritto alla detrazione ed è evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente; tornerà, invece, applicabile al cessionario/committente una sanzione più grave ( <b>dal 90 al 180% dell'imposta</b> ) quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del reverse charge è determinata da intenti fraudolenti.   |
| - Operazioni che ricadono in regime ordinario, ma per le quali è <b>stato erroneamente applicato il reverse</b> con assolvimento del  | - <b>Sanzione fissa da 250 a 10.000 Euro</b> in capo al cedente/prestatore (con la solidarietà del cessionario/committente). Se le violazioni   |



|  |  |
|--|--|
| <p>tributo da parte del cessionario/committente, il quale mantiene il diritto di detrazione IVA (comma 9-bis2 dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 471/97)</p>  | <p>dipendono da intenti evasivi o frodati di cui sia provata la consapevolezza della controparte, scattano le <b>sanzioni proporzionali dal 90 al 180%</b> dell'imposta.</p>   |
| <p>- Ipotesi in cui il cessionario/committente <b>abbia erroneamente assolto l'imposta in reverse charge</b> per operazioni che sono invece esenti, non imponibili o non soggette a IVA (comma 9-bis3 dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 471/97).</p> | <p>- In sede d'accertamento, gli uffici dovranno provvedere a <b>eliminare il credito e il debito erroneamente confluiti nelle liquidazioni</b> eseguite dal cessionario/committente, neutralizzando in tal modo gli effetti dell'errore. In tali ipotesi non tornano applicabili sanzioni di alcun tipo. Inoltre, il cessionario/committente potrà recuperare l'IVA assolta in inversione e non detratta per ragioni d'indetraibilità oggettiva o soggettiva (si pensi ad esempio al pro-rata). Il recupero dell'IVA avverrà mediante nota di variazione in diminuzione di cui all'art. 26, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 (entro un anno) ovvero attraverso apposita istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 (nel termine di due anni).</p> <p>- La medesima disposizione, con neutralizzazione del debito/credito IVA, torna applicabile anche qualora l'operazione per cui è stato applicato il regime dell'inversione contabile è <b>inesistente</b>; tuttavia, in tal caso la sanzione è dovuta e la sua misura varia in misura proporzionale <b>dal 5 al 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000 Euro.</b></p> |

L'Agenzia delle Entrate con la Circ. 11 maggio 2017, n. 16/E è intervenuta fornendo delle precisazioni in merito alla portata delle citate sanzioni. Si evidenzia che tali chiarimenti di fatto ripercorrono la disposizione normativa.

## Schema di sintesi

| Principali chiarimenti contenuti nella Circolare n. 16/E/2017   |  |
|---|--|
| Mancata applicazione del reverse da parte del cessionario/committente e mancata registrazione della fattura | <p>- In linea generale in caso di mancata applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente torna applicabile una <b>sanzione fissa tra 500 e 20.000 Euro</b>.</p> <p>- <b>Attenzione:</b> Sul punto la Circolare in esame ha precisato che nel caso in cui la fattura non sia stata neppure registrata tra le fatture ricevute da parte del cessionario e/o committente nei registri contabili di cui all'art. 13 del D.P.R. n. 600/1973 tornerà applicabile una <b>sanzione maggiore compresa tra il 5% e il 10%</b> dell'imponibile non contabilizzato. Sempre l'Agenzia ha chiarito che la sanzione del 5% o 10% deve essere commisurata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione e con riguardo a ciascun fornitore. Nel caso in cui l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate.</p> <p>- Sempre l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che qualora il cessionario/committente abbia un <b>pro-rata di detrazione IVA inferiore al 100%</b>, lo stesso sarà tenuto a corrispondere anche l'IVA indebitamente detratta, applicando le sanzioni previste:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- per infedele dichiarazione (90% - 180% dell'imposta) ovvero;</li> <li>- per indebita detrazione (90% della detrazione compiuta).</li> </ul> |
| Applicazione errata dell'IVA nei modi ordinari anziché l'applicazione del reverse charge                    | <p>- La Circolare in commento ha precisato che nel caso in cui l'IVA relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente applicata dal cedente/prestatore, il cessionario/committente, pur non essendo tenuto all'assolvimento dell'imposta, è punito con la <b>sanzione amministrativa compresa tra 250 e 10.000 Euro</b> (nella versione precedente della norma si applicava una sanzione pari al 3% dell'IVA con un minimo di 258 Euro).</p> <p>- Al pagamento della sanzione è solidalmente responsabile il cedente/prestatore.</p> <p>- È opportuno sottolineare che si applica, invece, la sanzione <b>proporzionale compresa tra 90% e il 180%</b> nel caso in cui l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari anziché mediante il meccanismo del reverse charge sia stata determinata da un intento di <b>evasione o di frode</b>, del quale venga provato che il cessionario/committente era consapevole.</p>   |
| Errata applicazione del reverse charge anziché applicazione dell'IVA nei modi                               | <p>- In tale ipotesi l'Agenzia ha chiarito che il cedente/prestatore è soggetto ad una <b>sanzione</b></p>   |



|   |  |
|---|--|
| <p>ordinari</p>   | <p><b>amministrativa tra 250 e 10.000 Euro</b>, al cui pagamento risponde in solido anche il cessionario/committente (fermo restando il diritto alla detrazione dell'IVA da parte di quest'ultimo).</p> <p>- <b>Attenzione:</b> L'Agenzia ha precisato che rientra nell'ambito di applicazione di tale sanzione anche la fattispecie della c.d. "stabile organizzazione occulta", per meglio dire il caso di un soggetto residente che abbia assolto l'IVA con il reverse charge relativamente a beni e servizi acquistati presso un soggetto dichiaratosi non residente e di cui successivamente si è accertata la stabile organizzazione in Italia. Medesime considerazioni valgono anche, ad esempio, nel caso dell'impiantista che realizza in appalto un impianto idraulico in giardino e non di pertinenza di un edificio e assolve l'IVA con reverse charge.</p> <p>- Si applicherà invece la <b>sanzione maggiore compresa tra il 90% e il 180%</b> qualora l'applicazione dell'IVA mediante reverse charge anziché nel modo ordinario sia stata determinata da un intento di <b>evasione o di frode</b> del quale sia provato che il cedente/prestatore ne era consapevole.</p> |
| <p><b>Assolvimento erroneo</b> dell'imposta in reverse charge da parte del cessionario/committente per operazioni che sono invece esenti, non imponibili o non soggette a IVA</p> | <p>- La Circolare sul punto ha precisato che in tali ipotesi in sede di accertamento <b>verrà eliminato sia il debito IVA</b> computato dal cessionario/committente in sede di liquidazione IVA <b>sia il credito</b>, sempre che il cessionario/committente abbia diritto alla detrazione dell'IVA.</p> <p>- <b>Attenzione:</b> In presenza di operazioni inesistenti torna, invece, applicazione una sanzione amministrativa <b>compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 Euro.</b></p>  |

## DA SAPERE

### REVERSE CHARGE AD AMPIO RAGGIO FINO AL 30 GIUGNO 2022

*Di Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati*

*Applicazione generalizzata del meccanismo del reverse charge per tutte le transazioni domestiche di ammontare unitario superiore a 17.500 euro. Ma solo fino al 30 giugno 2022. È quanto prevede la direttiva n. 2018/2057 del 20 dicembre 2018, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale europea. Al fine di arginare i numerosi fenomeni di evasione fiscale, gli Stati membri - al ricorrere di determinati requisiti - hanno, quindi, la possibilità di applicare il meccanismo dell'inversione contabile. Quali possono essere i rischi e quali i benefici del Generalised Reverse Charge Mechanism - GRCM?*

Il regime di reverse charge rappresenta una **deroga** all'ordinario meccanismo di detrazione e rivalsa dell'IVA, in base al quale il debitore dell'imposta è il soggetto passivo che ha effettuato l'operazione.

Tale deroga prevista dall'art. 193 della direttiva n. 2006/112/CE, trova il proprio fondamento negli articoli 199, 199-bis e 395, che dispongono che:

- a) gli Stati membri possono stabilire, senza alcun limite temporale, che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia in luogo del cedente/prestatore, il cessionario/committente, nei cui confronti sono effettuate determinate operazioni tassativamente individuate (art. 199);
- b) gli Stati membri possono stabilire, **solo fino al 31 dicembre 2018** e per un **periodo minimo di due anni**, che il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia in luogo del cedente/prestatore, il cessionario/committente, nei cui confronti sono effettuate determinate operazioni tassativamente individuate (art. 199-bis);
- c) al di fuori delle ipotesi indicate negli articoli 199 e 199-bis, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre **misure speciali di deroga** alla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

### Cos'è e come funziona il GRCM

---

La direttiva inserisce il nuovo art. 199-*quater*, in ossequio al quale viene concessa agli Stati membri, **fino al 30 giugno 2022**, la possibilità di applicare il meccanismo del **reverse charge generalizzato** (Generalised Reverse Charge Mechanism - GRCM) alle operazioni domestiche di ammontare superiore a 17.500 euro per singola transazione.

Per meglio comprendere il senso e la portata della proposta sull'ampliamento generalizzato dell'applicazione del meccanismo del reverse charge, occorre esaminare il contenuto della stessa e gli **effetti** derivanti da tale applicazione.

In primo luogo, occorre rilevare che per poter accedere a GRCM, lo Stato membro deve soddisfare le seguenti **condizioni**:

- presentare un divario dell'IVA, espresso in percentuale del debito totale IVA, di almeno 5 punti percentuali superiore alla media comunitaria;
- presentare un livello di frodi carosello superiore al 25% del suo divario IVA complessivo;

- stabilire che altre misure di controllo non siano sufficienti a combattere le frodi carosello del territorio dello Stato, in particolare specificando le misure di controllo applicate e le ragioni per la loro mancanza di efficacia.

Gli Stati membri che intendono avvalersi del GRCM sono tenuti ad imporre **adeguati ed efficaci obblighi di comunicazione elettronica** a tutti i soggetti passivi, in particolare ai quelli che forniscono o ricevono i beni o i servizi ai quali il meccanismo in commento si applica.

## Domanda alla Commissione

---

Quanto alla procedura da porre in essere per poter applicare il meccanismo generalizzato dell'inversione contabile, il nuovo art. 199-*quater* della direttiva IVA dispone che gli Stati interessati devono presentare apposita domanda alla Commissione, fornendo le seguenti informazioni:

- a) una motivazione dettagliata comprovante che le condizioni sono verificate;
- b) la data di inizio dell'applicazione del meccanismo in questione e la sua durata;
- c) le azioni da intraprendere per informare i soggetti passivi;
- d) la descrizione dettagliata delle misure di accompagnamento.

Se la Commissione non ritiene di essere in possesso di tutti i dati necessari, chiede **ulteriori informazioni** entro un mese dalla domanda e lo Stato membro fornisce le stesse entro un mese dal ricevimento della comunicazione.

Infine, entro tre mesi dal ricevimento di tutte le informazioni necessarie, la Commissione UE adotta una decisione, positiva o negativa.

Tuttavia, nel caso di **significative ripercussioni negative** sul mercato interno, la Commissione può proporre la **revoca del GRCM**, decorsi sei mesi dalla sua entrata in vigore, se almeno uno Stato membro che non applica il GRCM informa la Commissione di un aumento delle frodi IVA sul suo territorio a causa dell'applicazione dello stesso e la Commissione stabilisce, anche sulla base delle informazioni fornite che tale aumento è connesso all'applicazione del meccanismo in commento in uno o più Stati membri.

## Pro e contro del GCRM

---

Tanto detto in merito al funzionamento del GRCM, facciamo il punto su quelle che potrebbero essere le **implicazioni positive e/o negative** derivanti dalla sua introduzione.

Dando attuazione ad un meccanismo di reverse charge generalizzato si verrebbe a snaturare del tutto - seppur per una "nobile" ragione e per un intervallo di tempo limitato - la struttura dell'IVA, che non colpisce specificamente l'incremento di valore afferente la singola operazione con la detrazione dell'imposta gravante sul corrispondente acquisto, ma **incide sulla massa delle cessioni e delle prestazioni attive** realizzate dal soggetto passivo in un dato periodo d'imposta, al netto dell'imposta, direttamente o attraverso il meccanismo della rivalsa, corrisposta sul complesso delle operazioni passive inerenti alla sua attività, nel medesimo periodo.

L'applicazione del reverse charge lungo una catena che vede come protagonisti delle transazioni unicamente soggetti passivi IVA, non più chiamati a liquidare di fatto l'imposta, non determinerebbe più la creazione del c.d. valore aggiunto.

L'abbandono del sistema frazionato dei pagamenti IVA inciderebbe in termini finanziari anche sul gettito, dato che l'unico soggetto che sarebbe tenuto al versamento dell'imposta sarebbe il soggetto passivo dettagliante che vende al consumatore finale (di fatto inciso materialmente dal tributo).

Ed è proprio in questa ultima fase che il sistema in questione potrebbe risultare fallace e di fatto non risolutivo delle frodi IVA. Infatti, se da un lato l'introduzione generalizzata del reverse charge porterebbe a ridurre fattispecie in cui il cedente soggetto passivo incassa l'IVA e non la versa all'Erario e al contempo il cessionario la detrae, generando un duplice vantaggio fiscale, non si può

non considerare come dall'altro detta introduzione potrebbe determinare un significativo aumento delle vendite in nero.

Di conseguenza, il **rischio finanziario** del pagamento dell'imposta sarebbe interamente in capo ai dettaglianti con il serio e reale pericolo di un **impatto negativo sul gettito fiscale**. L'IVA non solo non sarebbe riscossa lungo la catena di transazioni tra soggetti passivi, ma potrebbe non esserlo neanche nella fase finale della stessa, ossia nella vendita al dettaglio.

Questo radicale cambiamento del funzionamento dell'IVA potrebbe avere effetti negativi particolarmente rilevanti per quegli Stati, come l'Italia, nei quali le imprese che operano nella vendita al dettaglio sono molto numerose, di piccole dimensioni e meno affidabili anche in termini di compliance.

A queste riflessioni che riguardano il contesto domestico si devono poi aggiungere anche quelle che attengono ad un più ampio **scenario internazionale**: la realizzazione di un meccanismo di reverse charge generalizzato facoltativo da parte di alcuni Stati membri UE, potrebbe, infatti, generare il rischio di spostamento delle frodi verso altri Paesi che non applicano il reverse charge.

Se questi potrebbero essere gli effetti negativi derivanti dall'applicazione generalizzata del meccanismo del reverse charge, non si possono però non considerare quelli che potrebbero essere gli **aspetti positivi** connessi all'introduzione dello stesso.

In primo luogo, le imprese avrebbero un **vantaggio competitivo** in termini di prefinanziamento dell'IVA. Infatti, l'applicazione generalizzata dell'inversione contabile in tutte le transazioni B&B non determinerebbe nessun anticipo finanziario dell'imposta. Significativi sarebbero i vantaggi in termini di **adempimenti** che i soggetti passivi oggi sono chiamati a porre in essere, nel sistema fondato sulla rivalsa/detrazione.

In termini concreti, non essendo più i cedenti e/o prestatori i soggetti debitori, o meglio "responsabili" del tributo, essi non solo non dovrebbero più versare l'IVA, ma non sarebbero neanche più tenuti ad effettuare gli adempimenti della registrazione propedeutici e successivi connessi al versamento del tributo.

Anche in un contesto internazionale, l'applicazione generalizzata del reverse charge potrebbe generare un **vantaggio competitivo** per le imprese stabilite in Stati membri che applicano lo stesso meccanismo, rispetto a quelle localizzate in Paesi che liquidano l'IVA in modo ordinario, non avendo, come detto, le prime l'onere del prefinanziamento dell'IVA.

## NOTIZIE DELLA SETTIMANA

### FISCO

---

#### LEGGE DI BILANCIO 2019

---

Confermata la flat tax al 15% per imprese e professionisti con ricavi o compensi non superiori a 65.000 euro e al 20%, dal 2020 per chi non supera i 100.000 euro, aumenti IVA scongiurati per il 2019, rivalutazione dei beni d'impresa, delle partecipazioni e dei terreni. E ancora: nuova web tax per le imprese che operano nella digital economy, modifiche al riporto delle perdite, introduzione di un nuovo regime agevolato per gli utili reinvestiti, ma eliminazione dell'IRI e dell'ACE.

*Legge 30/12/2018, n. 145 - GU 31/12/2018, n. 302, S.O.*

---

#### Saldo e stralcio delle cartelle: online il modello di domanda

---

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha pubblicato il modello SA-ST, che le persone che si trovano in una situazione di grave e comprovata difficoltà economica possono utilizzare per la richiesta di adesione al saldo e stralcio delle cartelle. La misura agevolativa è stata introdotta dalla legge di Bilancio 2019.

*Agenzia Entrate - Riscossione, Comunicato 7/01/2019*

---

#### ISA

---

Con il D.M. 28 dicembre 2018, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha approvato gli ultimi indici di affidabilità fiscale per il periodo d'imposta 2018. Un apposito programma informatico realizzato dall'Agenzia delle Entrate esprimerà il livello di affidabilità del contribuente, con un punteggio compreso tra 0 e 10.

*D.M. 28/12/2018 - GU 4/01/2019, n. 3, S.O*

---

#### Voucher IVA : nuove regole dal 2019

---

Dal 2019 entra in scena la disciplina IVA voucher. Con il D.Lgs. n. 141 del 29 novembre 2018, attuativo della direttiva n. 2016/1065/UE, viene disciplinato il trattamento IVA dei buoni acquisto, monouso e multiuso. Le nuove regole si applicano ai buoni emessi successivamente al 31 dicembre 2018.

*D.Lgs. 29/11/2018, n. 141 - GU 28/12/2018, n. 300*

---

#### Costi chilometrici ACI

---

Con comunicato dell'Agenzia delle Entrate sono state approvate le tabelle nazionali elaborate dall'ACI, relative ai costi chilometrici di esercizio delle autovetture e dei motocicli, necessarie ai fini della determinazione del compenso in natura per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

*Ag. Entrate, Comunicato 20/12/2018 - GU 20/12/2018, n. 295, S.O.*

## IMPRESA

---

### Imprese sociali: chiarimenti su deposito del bilancio e adeguamento degli statuti

---

Chiarite alcune problematiche interpretative relative alle imprese sociali e alle cooperative sociali. Il Mise chiarisce tra l'altro, quando decorre l'obbligo, per le cooperative sociali iscritte nella sezione speciale imprese sociali del registro delle imprese, del deposito del bilancio sociale presso il registro medesimo; la necessità di adeguare gli statuti sociali con l'intervento del notaio.

*Mise, Circolare 2/01/2019, n. 3711/C*

---

### Prodotti finanziari: nuove regole per una maggiore tutela dei risparmiatori

---

La Banca d'Italia ha definito le nuove norme a tutela dei risparmiatori in materia di prodotti finanziari. In particolare, dal 1° gennaio 2019 gli intermediari e i distributori di prodotti d'investimento saranno tenuti a rispettare una serie di obblighi sia nella fase di elaborazione dei prodotti sia nella fase di distribuzione.

*Banca d'Italia, Provvedimento 5/12/2018.*

## LAVORO

---

### Reinserimento di disabili da lavoro: l'INAIL rimborsa i costi alle imprese

---

Al datore di lavoro che attiva un progetto di reinserimento spetta il rimborso del 60% della retribuzione erogata al lavoratore con disabilità da lavoro che, alla cessazione dello stato di inabilità temporanea assoluta, non possa prestare l'attività lavorativa. E' quanto prevede la legge di Bilancio 2019. Il rimborso spetta dal momento della disponibilità formale del lavoratore a partecipare al progetto fino alla sua completa realizzazione, per un massimo di un anno. Novità sono previste anche sui certificati medici elettronici e per l'assicurazione INAIL delle casalinghe.

*Legge 30/12/2018, n. 145 - GU 31/12/2018, n. 302, S.O.*

---

### Premi di produttività

---

Il premio di risultato erogato al raggiungimento di parametri stabili fissati nel contratto aziendale non può beneficiare della detassazione per la produttività aziendale.

*Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 130/2018*



## AGENDA

### Scadenze dal 10 gennaio al 24 gennaio 2019

**Avvertenza** - Gli adempimenti in generale (compresi quelli aventi di natura fiscale e previdenziale, nonché quelli che comportano versamenti) che risultano scadenti in giorno festivo, ai sensi sia dell'art. 2963 c.c., sia dell'art. 6, comma 8, D.L. 330/1994 (convertito dalla L. 473/1994), sia, infine, dell'art. 18, D.Lgs. 241/1994, sono considerati tempestivi se posti in essere il primo giorno lavorativo successivo. Per eventuali modifiche, proroghe o informazioni, le scadenze sono sempre aggiornate on line, sul Sito Ipsoa, clicca su **Scadenze**.

| DATA                | OGGETTO   | VERIFICA |
|---------------------|---|----------|
|                     | <b>GENNAIO 2019</b>   |          |
| <b>Giovedì 10</b>   | Ravvedimento entro 15 giorni relativo al versamento dell'acconto IVA  |          |
| <b>Lunedì 14</b>    | Ravvedimento entro 90 giorni delle ritenute e dell'IVA mensile  |          |
| <b>Martedì 15</b>   | Annotazione separata nel registro dei corrispettivi   |          |
|                     | Assistenza fiscale sostituti d'imposta  |          |
|                     | Fatturazione differita ed annotazione   |          |
| <b>Mercoledì 16</b> | Liquidazione periodica IVA per soggetti con obbligo mensile/trimestrale   |          |
|                     | Ravvedimento relativo al versamento delle ritenute e dell'IVA mensile   |          |
|                     | Ravvedimento tardivo versamento saldo IMU/TASI  |          |
|                     | Ritenute sui redditi di lavoro autonomo, di dipendente e su provvigioni   |          |
|                     | Versamento del contributo alla gestione separata INPS   |          |
|                     | Versamento della ritenuta su proventi derivanti da O.I.C.R. effettuate nel mese precedente                                  |          |
|                     | Versamento delle ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente   |          |
|                     | Versamento dell'imposta sostitutiva su plusvalenze per cessioni a titolo oneroso di partecipazioni (risparmio amministrato) |          |

|                    |   |  |
|--------------------|---|--|
|                    | Versamento imposta di produzione e consumo  |  |
|                    | Versamento imposta sostitutiva sui risultati della gestione patrimoniale  |  |
|                    | Versamento imposta sulle transazioni finanziarie  |  |
|                    | Versamento imposta unica  |  |
|                    | Versamento ritenuta sui capitali corrisposti da imprese di assicurazione  |  |
| <b>Domenica 20</b> | Presentazione dichiarazione IVA e versamento trimestrale IVA per i soggetti che hanno aderito al MOSS               |  |
| <b>Lunedì 21</b>   | Trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni di verifica periodica degli apparecchi misuratori fiscali |  |