

Reverse charge: sanzioni applicabili per omessa registrazione delle autofatture

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 9 Dicembre 2023

Oggi analizziamo un caso particolare, ma sentito, di sanzioni tributarie: quello relativo alla omessa emissione e registrazione di autofatture per operazioni in regime di reverse charge. Una recente sentenza di Cassazione tratta l'inesatta registrazione delle autofatture.

Le violazioni poste in essere in materia di adempimenti contabili connessi con il sistema di reverse charge non hanno natura meramente formale: vanno quindi sanzionate. Di conseguenza, è legittimo il recupero dell'IVA da parte dell'Erario per l'omessa registrazione delle autofatture. Lo chiarisce l'ordinanza depositata lo scorso 22 settembre dalla **Corte di Cassazione**, che ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate. Prima però di analizzare *funditus* la questione al vaglio della Suprema Corte, è opportuno un breve richiamo alla disciplina del reverse charge.

Il regime del reverse charge

In estrema sintesi, si ricorda che il reverse charge – altrimenti detto “*inversione contabile*” – è un particolare metodo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in cui il pagamento dell'IVA viene spostato da chi emette la fattura a chi la riceve. In altre parole, il destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio assolve l'imposta in luogo del cedente o prestatore. Il reverse charge rappresenta una deroga ai principi di esigibilità e di detrazione dell'IVA. La regola generale in materia di IVA prevede, invece, che chi effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi debba addebitare l'IVA al cessionario. In questo modo è il cedente a rimanere debitore verso l'Erario (per l'IVA a debito). Al contrario, il cessionario o committente ha il diritto di esercitare la detrazione dell'IVA, diventando creditore dello Stato. Nel reverse charge, invece, il cedente del bene o il prestatore del servizio non espongono l'IVA in



fattura ed il cessionario o il committente dovranno registrare l'IVA sia nel registro delle fatture emesse sia nel registro degli acquisti. Con la doppia annotazione a debito e a credito, l'IVA non viene corrisposta materialmente all'Amministrazione finanziaria. Questo significa che, per come funziona il reverse charge, l'operazione risulta essere *"neutra"* finanziariamente. Il reverse charge può essere interno o esterno. Nel reverse charge interno l'applicazione dell'inversione contabile riguarda operazioni effettuate da soggetti passivi IVA residenti in Italia. La fattura deve essere registrata entro il mese in cui è stata ricevuta o diversamente, entro 15 giorni dal ricevimento, con riferimento al relativo mese; Nel reverse charge estero, invece, l'applicazione dell'inversione contabile riguarda le operazioni con controparti UE o extra-UE. In questo caso, il meccanismo di inversione contabile si può applicare attraverso l'integrazione della fattura o tramite l'autofattura. L'integrazione della fattura deve essere effettuata entro il giorno 15 del mese successivo alla ricezione del documento. L'autofattura, invece, deve essere emessa entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione. Così schematizzato sinteticamente il meccanismo operativo del reverse charge è possibile ora analizzare la **recentissima pronuncia della Cassazione**, avente ad oggetto *l'ubi consistam* **delle sanzioni previste dalla legge in caso di non corretta applicazione del regime dell'inversione contabile.**

Un recente caso di giurisprudenza sulle fatture intracomunitarie: l'omessa registrazione di autofatture

La Suprema Corte addiviene alla (condivisibile) conclusione alla stregua della quale le violazioni commesse in materia di adempimenti contabili connessi con il sistema di reverse charge non hanno natura meramente formale e, pertanto, vanno sanzionate. Di conseguenza, sarebbe del tutto legittimo il recupero dell'Iva da parte del fisco per l'omessa registrazione delle autofatture.

La questione al vaglio della S.C. trae origine dal ricorso proposto dalla società X contro il provvedimento di irrogazione di sanzioni, emesso per l'anno d'imposta 2008, per inesatta registrazione di fatture di acquisto intracomunitarie (contabilizzate prima con il segno positivo e poi con il segno negativo solo nel registro acquisti e non anche nel registro delle vendite) e per irregolare registrazione di fatture relative a prestazioni di servizio (contabilizzate nel registro IVA acquisti, **senza emettere autofattura da registrare nel registro delle vendite**). La allora Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo accoglieva l'appello proposto dalla società contribuente, osservando che, contrariamente a quanto aveva affermato il primo giudice, le violazioni contestate non avevano natura sostanziale, in quanto la mera inosservanza delle formalità previste dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331 del 1993 non poteva di per se' stessa determinare il presupposto del versamento dell'IVA; La Commissione Regionale, inoltre, affermava che, secondo l'interpretazione della giurisprudenza unionale (C-590/13), nel contesto del regime dell'inversione contabile, il principio fondamentale di neutralità fiscale esigerebbe 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. Concludeva la Commissione di secondo grado statuendo che se, quindi, veniva omessa solo la doppia registrazione delle fatture integrate o delle autofatture nei registri previsti dagli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 e non era controverso che gli acquisti erano stati effettuati da un soggetto passivo, parimenti debitore dell'IVA, e che i beni erano utilizzati per proprie operazioni imponibili, le eventuali inadempienze accertate non avrebbero cagionato danni erariali per effetto nella neutralizzazione bilaterale dell'imposta; L'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza della C.T.R. con ricorso per cassazione.

La Cassazione passa in rassegna le diverse tipologie di sanzioni tributarie

La Corte di Cassazione, nell'accogliere il ricorso dell'agente della riscossione, effettua una interessante ricognizione delle diverse tipologie di sanzioni applicabili in materia tributaria e, quindi, anche in ipotesi di omessa o errata applicazione della disciplina sul reverse charge. Le violazioni, ribadiscono gli Ermellini, sono sostanziali se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento; sono, al contrario, formali qualora pregiudichino l'esercizio delle azioni di controllo, pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento, e sono, infine, meramente formali se non influiscono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, ne' arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo. In particolare, ai fini della distinzione tra violazioni formali e violazioni meramente formali, i giudici della legittimità ribadiscono che la valutazione debba essere eseguita alla stregua dell'**idoneità ex ante della condotta** a recare il detto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, previo inquadramento della condotta stessa nel paradigma normativo di riferimento (ex multis, [Cassazione n. 28938 del 17/12/2020](#)) e, dunque, deve essere operato un giudizio in astratto che pone in relazione il bene giuridico tutelato e la fattispecie giuridica alla quale va ricondotta la specifica trasgressione. Per quanto riguarda poi la disciplina sanzionatoria in materia di **auto-fatturazione e reverse charge** (regolata dall'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 e prevista anche per le operazioni intracomunitarie, come quella in esame), **la Corte di Cassazione chiarisce che quello in esame è un regime contabile che addossa ai destinatari della fattura, ossia ai committenti/cessionari** (che diventano soggetti passivi dell'imposta) **l'obbligo di assolvere l'IVA sull'operazione e, attraverso un meccanismo contabile** (di doppia registrazione della fattura nel registro delle vendite e in quello degli acquisiti), **riconosce loro il diritto di detrazione per un pari importo, per cui nessun pagamento è in concreto dovuto all'erario e, dunque, non si verifica, in linea di principio, alcun omesso versamento dell'imposta.**

Le peculiarità delle sanzioni per quanto riguarda le autofatture

I giudici della legittimità, inoltre, si soffermano sulla peculiarità della disciplina sanzionatoria in materia di auto-fatturazione e reverse charge, la quale si caratterizza per l'assenza, in linea di principio, di un omesso versamento dell'imposta. La **violazione degli obblighi di auto - fatturazione**, infatti, era regolata, fino al 31.12.2007, dalla disposizione generale di cui all'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471 del 2007, per la quale:

«Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio».

L'art. 1, comma 155, l. n. 244 del 2007, peraltro, ha introdotto, con vigenza dal 1° gennaio 2008, il comma 9-bis all'art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997, che, nella sua formulazione originaria, irrogava la medesima sanzione al cessionario o committente, nonché al cedente o prestatore, che *«non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile»*, e introduceva una sanzione meno gravosa (pari al 3%) ove l'imposta fosse stata assolta ancorché irregolarmente. La materia è stata poi oggetto di un articolato intervento da parte del legislatore con il D.lgs. n. 158 del 2015, per cui la disciplina in questione risulta oggi strutturata su una ipotesi di carattere generale (art. 6, comma 9 bis, oggetto di riformulazione e con un trattamento sanzionatorio più mite) e su alcuni regimi speciali (in particolare, i commi 9 bis.1, 9 bis.2 e 9 bis. 3, non rilevanti ai fini del presente giudizio), con una sempre più chiara traslazione sul piano sanzionatorio della reazione dell'ordinamento all'illiceità della condotta e con il contestuale riconoscimento della possibilità di detrazione dell'imposta. Giova sottolineare che tale assetto appare in linea con le pronunce della Corte di Giustizia che ha ritenuto il regime di *“autoliquidazione”* (istituito già con l'art. 21, par. 1, lett. d), dir. n. 77/388/CEE) idoneo ad assicurare la neutralità dell'imposizione, senza perdita del diritto di detrazione, sempreché gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, e ciò anche se taluni obblighi formali sono stati invece omessi dai soggetti passivi, restando però salva la possibilità per il legislatore nazionale di *«corredare gli obblighi formali dei soggetti passivi di sanzioni tali da incoraggiare questi ultimi a rispettare detti obblighi al fine di assicurare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA»*, ferma la necessaria osservanza di criteri di proporzionalità (Corte di Giustizia, sentenza 26 aprile 2017, in C-564/15, *Tibor Farkas*, par. 59 e ss.; sentenza 2 luglio 2020, in C-835/18, *SC Terracult SRL*). L'intervento normativo, inoltre, ha regolato con autonomia la posizione del cessionario/committente (oggetto del comma 9 bis cit.) rispetto a quella del cedente/prestatore (oggetto del novellato comma 2 della norma), in precedenza regolato dal medesimo comma 9 bis. **L'art. 6, comma 9 bis, d.lgs. n. 471 del 1997**, attualmente vigente, prevede:

«È punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli articoli 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, settimo e ottavo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e agli articoli 46, comma 1, e 47, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 Corte di Cassazione - copia non ufficiale 9 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 5, comma 4, e dal comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nel caso in cui, non avendo adempiuto il cedente o prestatore agli obblighi di fatturazione entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo emesso una fattura irregolare, il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'articolo 21 del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile».

I primi tre periodi del comma 9 bis disciplinano fattispecie che, pur distinte ed autonome, rivelano l'attenzione e la consapevolezza del legislatore per le conseguenze della violazione degli obblighi di auto-fatturazione ponendosi, in un certo qual modo, in un rapporto di progressione. Il primo periodo, infatti, sanziona il fatto, oggettivo, di cui «omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile». Qui, dunque, viene in rilievo l'inadempimento degli obblighi – tutti quelli previsti attesa l'unitarietà del procedimento – stabiliti per l'esatta e corretta esecuzione dell'inversione contabile. La finalità, ben visibile, è quella di consentire all'Amministrazione finanziaria di poter esercitare le attività di controllo connesse alla puntuale osservanza della procedura di inversione contabile. La natura formale della violazione – non essendo prevista, né richiesta una effettiva lesione sull'imposta e/o sulla determinazione della base imponibile – è comprovata dalla irrogazione di una sanzione in misura fissa (da 500 a 20.000 euro). Il secondo periodo considera la medesima condotta prevista dal primo periodo, caratterizzata, tuttavia, da un evento, peculiare, di danno in quanto relativo non all'Iva ma al reddito complessivo del soggetto, significativamente individuato dalla norma con la locuzione «se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi dell'art. 13 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973» (ossia ai fini delle imposte sui redditi). Occorre considerare, difatti, che l'assolvimento dell'Iva con la procedura di

inversione contabile esclude, in linea generale, che vi sia un omesso versamento dell'imposta poiché, strutturalmente, viene attuata una sorta di *"compensazione immediata"*. **Infatti, chi effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi non espone l'Iva in fattura e non è debitore verso l'erario, mentre chi riceve la fattura emessa in regime di reverse charge, è tenuto ad integrarla con l'Iva dovuta e a provvedere alla relativa annotazione nel registro delle vendite.** Come già detto, poi, per consentire il sorgere e l'esercizio del diritto di detrazione la norma prevede, quale modalità tecnica (integrativa rispetto alla condizione generale di cui all'art. 19, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972), l'annotazione della stessa operazione nel registro degli acquisti, così da riequilibrare il sistema in coerenza con i principi di neutralità. In questa evenienza, dunque, la violazione degli obblighi relativi all'inversione contabile, ancorché non sia stata fonte di una sottrazione/perdita in materia di Iva, ha inciso sulla determinazione della base imponibile reddituale – ed è, dunque, ipotesi più grave, poiché l'operazione, inosservante degli obblighi connessi al reverse charge, resta occultata, ossia neppure risulta dalla contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi, quale, ad es., il libro giornale o il registro degli acquisti. Il terzo periodo, infine, individua l'ipotesi in cui la violazione degli obblighi ha inciso sulla detrazione Iva perché qui viene in rilievo *«l'imposta che non avrebbe potuto essere detratta»*. La previsione, peraltro, concretizza una ipotesi di violazione sostanziale (con danno riferito alla medesima imposta) in concorso (*«resta ferma»*) con le precedenti. Infatti, oltre ad essere sanzionata la violazione degli obblighi in tema di reverse charge (in forza del primo o del secondo periodo del comma 9 bis a seconda dei casi), il terzo periodo ribadisce, con un rinvio all'art. 5, comma 4, e al successivo comma 6, che si applica anche la sanzione per l'indebita detrazione Iva che, in questi casi, sia stata in concreto effettuata (ad esempio, in caso di errata determinazione del pro-rata). **Dunque, la ratio della normativa è quella di prevenire la violazione della procedura di inversione contabile, sì da evitare un evidente pregiudizio all'esercizio delle attività di controllo anche quando l'inosservanza degli adempimenti non abbia in concreto inciso sui versamenti – e sulla regolarità e tempestività degli stessi – e sulla determinazione dell'imponibile.** E, del resto, come sopra evidenziato, la lesione del bene giuridico in questione va valutata non ex post, o in concreto, ma in astratto, ex ante, alla stregua della fattispecie normativa, irrilevante che, di fatto, l'Amministrazione possa aver ugualmente esperito i propri controlli. Tale conclusione, inoltre, trova riscontro anche nella previsione di una procedura di regolarizzazione in caso di fatturazione omessa od irregolare (prevista dal comma 8, richiamato dal comma 9 bis nel testo 12 previgente e, attualmente, oggetto di specifica disciplina nello stesso art. 6, comma 9 bis), la cui effettività è strettamente correlata alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di un immediato controllo delle operazioni. La presenza di eventi di danno – sul reddito complessivo o sull'Iva – determina un trattamento sanzionatorio più grave, ma la loro mancanza è ininfluente ai fini dell'effettività e sussistenza, in ogni caso, della violazione.

Cosa dice la giurisprudenza di Cassazione?

Tutto ciò chiarito, la **Suprema Corte ricorda**, dunque, **come la giurisprudenza della legittimità sia ormai granitica nell'affermare che in tema di inversione contabile, le omissioni relative all'emissione dell'autofattura ed alle successive annotazioni, ove non abbiano riflessi sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo, configurano violazioni di carattere formale, poiché la normativa ha lo scopo di prevenire la violazione della procedura di inversione contabile, sì da evitare un pregiudizio all'esercizio delle attività di controllo, secondo una valutazione astratta e compiuta "ex ante", anche quando l'inosservanza degli adempimenti non abbia in concreto inciso sui versamenti e sulla determinazione dell'imponibile ([Cassazione n. 24561 del 9/08/2022](#))**. A conferma del fatto che le violazioni commesse in materia di adempimenti contabili connessi con il sistema di reverse charge non possono ritenersi meramente formali, come sosteneva la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo e, quindi, vanno sanzionate, come si evince dall'ultima modifica normativa della disciplina sanzionatoria in materia, introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, che ha previsto una ipotesi di carattere generale (art. 6, comma 9-bis riformulato e con un trattamento sanzionatorio più mite), a sua volta distinta in tre fattispecie distinte e autonome, e alcuni regimi speciali (in particolare, i commi 9 bis.1, 9 bis.2 e 9 bis.3), con una sempre più chiara traslazione sul piano sanzionatorio della reazione dell'ordinamento all'illiceità della condotta e con il contestuale riconoscimento della possibilità di detrazione dell'imposta. **In conclusione, le violazioni poste in essere in materia di adempimenti contabili connessi con il sistema di reverse charge non hanno natura meramente formale: vanno quindi sanzionate**. Di conseguenza, è legittimo il recupero dell'IVA da parte dell'Erario per l'omessa registrazione delle autofatture.

Fonte: [Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, Ordinanza n. 27176/2023](#).

NdR: potrebbe interessarti anche...[Reverse charge e omessa registrazione dell'autofattura, resta il diritto alla detrazione](#)

A cura di *Avv. Alessandro Villani Dott.ssa Ludovica Loprieno* Sabato 9 dicembre 2023