



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

"IL REVERSE CHARGE NELL'IVA"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: SARA PREO

MATRICOLA N. 1163541

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

PROVA FINALE

“IL REVERSE CHARGE NELL’IVA”

INTRODUZIONE.....	1
CAPITOLO I	
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	2
<i>I. I Cenni storici sull'imposta sul valore aggiunto</i>	<i>2</i>
<i>I. II Caratteristiche base e applicabilità dell'IVA</i>	<i>4</i>
<i>I. III Classificazione delle operazioni ai fini IVA</i>	<i>7</i>
<i>I. IV Evasione IVA: un problema da risolvere</i>	<i>10</i>
CAPITOLO II	
IL REVERSE CHARGE	12
<i>II. I Disciplina giuridica del reverse charge</i>	<i>12</i>
<i>II. II Finalità dell'istituto.....</i>	<i>13</i>
<i>II. III Casi di applicazione</i>	<i>14</i>
<i>II. IV Procedimento di applicazione</i>	<i>16</i>
<i>II. V Profili sanzionatori</i>	<i>19</i>
<i>II. V Novità 2020 in tema di reverse charge</i>	<i>22</i>
CONCLUSIONE	24
FONTI BIBLIOGRAFICHE E SITOGRAFIA.....	26

INTRODUZIONE

Una delle imposte con maggior gettito nello Stato italiano risulta essere l'IVA: Imposta sul Valore Aggiunto. Si tratta di un tributo di matrice europea che deriva dalla Direttiva 2006/112/CE, volta ad armonizzare la disciplina in materia di tale imposta.

Ogni Stato membro dell'Unione Europea si è adeguato considerando determinati criteri specifici e in Italia la disciplina è stabilita nel D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633.

L'IVA è un'imposta plurifase in quanto viene calcolata in ciascuna fase del processo produttivo e distributivo e non è cumulativa poiché, al momento del versamento della stessa all'Erario, ogni operatore economico intermedio deve versare l'importo dell'IVA ottenuto dalle vendite al netto di quanto egli ha pagato in fase di acquisto. Per ognuno di essi, infatti, l'imposta è neutrale e quindi solo il consumatore finale sopporta in via definitiva il peso economico del tributo.

Da sempre l'imposta sul valore aggiunto è tematica di discussione a causa della radicata evasione che la contraddistingue. Infatti, questo tributo presenta una struttura particolarmente complessa e articolata e molti sono coloro che cercano di aggirarla.

A fronte di tale problema, sono stati sviluppati diversi strumenti volti ad eliminare o ad almeno attenuare tali occasioni di frode. Tra questi vi sono la fattura elettronica divenuta obbligatoria in tutti i settori dal 1° gennaio 2020 (ad eccezione di alcune casistiche agevolate), lo split payment che viene utilizzato nei rapporti di compravendita posti in essere con la Pubblica Amministrazione e, infine, il reverse charge che rappresenta l'argomento cardine di tale elaborato.

In quest'ultimo sono inizialmente trattati gli elementi essenziali del tributo: quelli che ne definiscono le caratteristiche, i presupposti per l'imposizione, il procedimento ordinario di applicazione, le operazioni sulle quali viene calcolata e quelle che, per particolari motivi, ne rimangono escluse.

In un secondo momento, invece, viene approfondito il meccanismo del reverse charge, protagonista della discussione. In particolare, sono specificati i casi in cui questo particolare regime deve essere applicato, il relativo procedimento e gli aspetti sanzionatori che ne derivano in caso di errori nell'osservanza della disciplina.

CAPITOLO I

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

I. I Cenni storici sull'imposta sul valore aggiunto

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta indiretta che grava sugli scambi di beni e servizi e sulle importazioni ed è stata introdotta nell'ordinamento fiscale italiano con D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, in seguito più volte modificato al fine di adeguare la disciplina alle direttive della Comunità Europea. È entrata in vigore ufficialmente nell'ordinamento giuridico italiano il 1° gennaio 1973, armonizzando così il sistema tributario italiano con quello di tutti gli Stati membri dell'Unione Europea.

L'introduzione di una disciplina comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto risale al 1967 con l'emanazione delle prime due Direttive Iva che posero le basi per la creazione di un unico mercato per la circolazione di beni e servizi tra gli Stati membri, senza barriere ed ostacoli di natura fiscale. Queste rappresentavano direttive in materia di armonizzazione delle legislazioni di ciascun Stato firmatario.

La prima direttiva n. 67/227/CEE del Consiglio Europeo, dell'11 aprile 1967, delineava un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto che "consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione" (comma 1 dell'art.2).

La seconda direttiva n. 67/228/CEE, anch'essa dell'11 aprile 1967, dettava la disciplina dettagliata della nuova imposta, definendone la struttura e le modalità di applicazione.

Attualmente, il regime del tributo è disciplinato nella direttiva n. 112/2006/CE, emanata dal Consiglio dell'Unione Europea.

L'IVA è, dunque, un'imposta di matrice europea che presenta cioè un'origine comunitaria e, per tale ragione, è stata introdotta in tutti gli Stati aderenti l'Unione Europea, seppur con modalità e aliquote limitatamente differenti.

Nell'ambito del proprio ordinamento giuridico, ciascuno Stato è libero di definire le aliquote IVA valide nel rispettivo territorio purché sia prevista una percentuale di aliquota ordinaria non inferiore al 15%. Vi è inoltre la possibilità di stabilire, in via facoltativa, due ulteriori aliquote ridotte non inferiori al 5% per particolari prodotti o servizi specificamente indicati.

Inizialmente, la misura percentuale dell'aliquota ordinaria, applicabile alla maggioranza dei beni e servizi, era notevolmente minore rispetto a quella tuttora vigente. Infatti, dal 1° gennaio 1973, momento dell'entrata in vigore dell'imposta, l'aliquota ammontava al 12% (come

risulta nella Gazzetta ufficiale del 16 ottobre 1971, n.263, e in quella dell'11 novembre 1972, n.292). Solo successivamente, l'andamento della misura percentuale ha conosciuto un continuo aumento, giungendo oggi alla misura del 22%, come stabilito con la Legge di stabilità 2013 (approvata il 24 dicembre 2012 con la legge n.302).

È rimasta stabile, invece, l'aliquota del 4% prevista per i prodotti di prima necessità e l'aliquota del 10% per i beni e i prodotti turistici, per alcuni articoli alimentari e per altri casi particolari.¹

La previsione di tali aliquote ridotte era ed è tuttora volta ad alleggerire l'imposizione fiscale sui prodotti di primaria importanza e quindi aventi maggiore impatto sociale.

Il dovere di rispettare determinati criteri nelle decisioni relative alle aliquote è riconducibile al fatto che la normativa IVA interna in ciascuno Stato discende da quella sovranazionale e quindi, in base al principio della gerarchia delle fonti, ne è subordinata.

L'art.10 Cost. e l'art.117 Cost. stabiliscono, infatti, che l'ordinamento giuridico italiano si deve conformare alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute e che la potestà legislativa dello Stato deve essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e appunto dagli obblighi internazionali. Eventuali contrasti tra le due normative conducono quindi alla disapplicazione da parte del giudice ordinario della normativa interna relativamente al caso specifico.

L'IVA fu introdotta in Italia in sostituzione di diverse imposte e bolli precedentemente in vigore (ad esempio l'imposta sul consumo del sale, quella sulle cartine per sigarette, l'imposta sulla pubblicità, sui pedaggi autostradali, sulle utenze economiche, ecc) e tra queste emerge per particolare importanza l'IGE, imposta generale sulle entrate, che presentava una struttura sostanzialmente simile a quella dell'IVA stessa.

Essa gravava su ogni tipologia di entrata con una misura del 4% e colpiva ogni singolo passaggio della catena produttiva/distributiva, calcolando quindi l'importo del tributo sull'intero valore del bene o servizio scambiato. Era pertanto un'imposta plurifase e cumulativa, con la cosiddetta struttura "a cascata" in quanto, andando appunto a gravare sul valore complessivo, considerava come base imponibile anche il tributo precedentemente applicato nelle cessioni antecedenti.

In questo modo, all'aumentare degli stadi della catena di scambio la tassazione diventava via via sempre più gravosa.

¹ Dati reperiti in "*Imposta sul valore aggiunto (Italia)*". Enciclopedia online Wikipedia.

I. II Caratteristiche base e applicabilità dell'IVA

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta proporzionale al prezzo dei beni e servizi oggetto della transazione ed è indipendente dal numero di passaggi che intercorrono tra la fase di produzione e quella di imposizione.

È poi un'imposta plurifase non cumulativa. Questa si applica, infatti, ad ogni fase del ciclo produttivo e distributivo fino a incidere definitivamente sul consumatore finale e considera come base imponibile solo il valore aggiunto di volta in volta creato in ciascuno specifico anello della catena.

Al momento del versamento dell'imposta stessa, il soggetto economico intermedio è tenuto a versare l'IVA riscossa, scomputando la parte pagata in acquisto e, con tale procedimento, si può notare quindi come l'IVA non rappresenti un incremento di ricavo per il soggetto economico che la riscuote, bensì un debito che ne richiede il versamento successivo all'erario. In questo modo, l'imposta che è già stata applicata nei precedenti stadi non viene reintrodotta nel procedimento di applicazione del tributo e anzi risulta così facilmente calcolabile e distinguibile in ciascuna fase.

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta generale sui consumi e, dato appunto che l'indicatore di capacità contributiva relativa al tributo è proprio il consumo, il peso economico di tale tributo deve essere effettivamente sopportato in via definitiva solo dai consumatori finali, ossia i soggetti che acquistano beni e servizi per uso personale.

Gli operatori economici non devono quindi essere colpiti dal tributo, bensì deve essere preservata la neutralità dell'imposta che, per loro, è una caratteristica fondamentale.

Infatti, essendo tenuto al versamento dell'imposta solo il soggetto che dimostra forza economica², i soggetti che si collocano nelle fasi intermedie di produzione e distribuzione non devono essere stabilmente gravati da questa. In ragione di questa condizione, per tali operatori economici, l'IVA risulta essere una partita di giro nel senso che essi dovranno traslare il peso del tributo al soggetto successivo, mediante rivalsa³, e successivamente versare l'IVA scomputandola della parte già versata in acquisto, mediante detrazione⁴.

La rivalsa rappresenta il trasferimento del tributo dal cedente o prestatore al cessionario o committente attraverso apposita indicazione nel documento fiscale o, qualora non fosse prevista l'emissione della fattura, mediante aumento del prezzo o del corrispettivo in maniera corrispondente all'importo dell'imposta stessa nel documento commerciale. La rivalsa è

² In riferimento all'art.53 Cost. comma 1, in base al quale tutti i cittadini devono concorrere al sostenimento della spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva, definita attraverso una serie di indicatori di forza economica quale, ad esempio, il consumo.

³ Art.18 D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

⁴ Artt. 19 ss. D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

obbligatoria e non può essere derogata mediante semplice accordo tra le parti, a pena di nullità.

Il diritto alla detrazione d'imposta sorge, invece, nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitabile in occasione della dichiarazione ai fini IVA relativa all'anno in cui tale diritto è sorto e alle condizioni esistenti al momento stesso vigenti (art.19, comma 1, D.P.R. 633/72).

Sono riconosciuti casi di parziale neutralità o detraibilità per espressa disposizione normativa con riferimento all'acquisto di beni ad uso promiscuo, ossia di beni strumentali utilizzati sia nell'esercizio di arti e professioni sia per attività personali estranee all'attività. In questi casi, il legislatore ha stabilito una percentuale di indetraibilità, comportando quindi una perdita parziale della neutralità e obbligando il soggetto al sostenimento del relativo costo deducibile in occasione della determinazione dell'imposta sui redditi, non essendo più la quota un credito nei confronti dell'Erario.⁵

Altra ipotesi di deroga alla neutralità dell'IVA nei confronti dell'operatore economico avviene nel caso di soggetti che pongono in essere esclusivamente operazioni esenti da IVA, ai sensi dell'art.10 del D.P.R. 633/72. In queste circostanze, è l'imprenditore professionista che dovrà sopportare il carico d'imposta anche se, per compensarlo, tenderà ad aumentare i costi per il consumatore finale mediante traslazione occulta dell'imposta stessa.

Ai sensi dell'art.17, comma 1, del D.P.R. 633/72, è debitore d'imposta colui che effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili e che versa la relativa imposta all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni nel complesso effettuate, al netto della detrazione e nei modi e nei termini stabiliti nell'articolo stesso. Vengono quindi considerati "soggetti passivi"⁶ i soggetti nazionali stabiliti nel territorio dello Stato, i soggetti esteri con stabile organizzazione (presenza significativa e continuativa nel territorio) in Italia e i soggetti esteri privi di una stabile organizzazione, identificati ai fini IVA da un rappresentante fiscale o mediante la procedura di identificazione diretta.

Nel meccanismo di applicazione dell'IVA è importante distinguere la figura del contribuente di fatto e quella del contribuente di diritto.

Quest'ultimo risulta essere il soggetto economico non gravato dall'imposta, in quanto per lui neutrale, ma è colui che effettivamente instaura rapporti con l'Amministrazione Finanziaria e che quindi è tenuto all'esecuzione degli adempimenti riguardanti l'imposta stessa e al sostenimento dei costi amministrativi che ne conseguono.

⁵ Art.54, comma 3, D.P.R. del 22 dicembre 1986, n.917 in materia di deducibilità dei costi.

⁶ Formulazione precedente della rubrica dell'art.17 del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633.

Il contribuente di fatto è, invece, il consumatore finale che è inciso concretamente dal peso economico del tributo e che lo versa sostanzialmente in modo “inconsapevole” attraverso il prezzo, precedentemente aumentato della misura del tributo stesso. Esso non è tenuto all’esecuzione di adempimenti formali in relazione a tale imposta e non intrattiene alcun tipo di rapporto con l’Amministrazione Finanziaria.

Sono previste deroghe a questa disciplina ordinaria in merito a operazioni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (art.17, comma 2, D.P.R. 633/72) e in caso di operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato (art.17, comma 3, D.P.R. 633/72). Infatti, in questi casi, gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi sono adempiti dal cessionario o committente, in luogo del cedente o prestatore. Si tratta quindi dell’applicazione del meccanismo del reverse charge.

La base imponibile sulla quale viene applicata l’aliquota è costituita dall’ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore a seconda delle condizioni contrattuali, in cui sono compresi anche gli oneri e le spese inerenti all’esecuzione ed eventuali altri debiti o oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente stessi (art.13, comma 1, D.P.R. 633/72).

Non concorrono, invece, gli elementi elencati nell’art.15 e quindi “le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità” nell’esecuzione del contratto (art.15, comma 1, D.P.R. 633/72), “il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono” (art.15, comma 2, D.P.R. 633/72), eventuali rimborsi “delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte” (art.15, comma 3, D.P.R. 633/72), “l’importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa” (art.15, comma 4, D.P.R. 633/72) e “le somme dovute a titolo di rivalsa dell’imposta sul valore aggiunto” (art.15, comma 5, D.P.R. 633/72).

Importante è il momento impositivo dell’imposta, cioè il momento in cui l’operazione si considera effettuata e in cui scatta l’obbligo di formalizzazione. Esso dipende dalla natura dell’operazione messa in atto.

All’emissione della rispettiva fattura segue l’obbligo di annotazione della stessa, entro quindici giorni, negli appositi registri IVA.

Salvo eventuali deroghe previste e dato quanto stabilito nell’art.6 del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n.633, relativamente al momento di effettuazione delle operazioni, le cessioni di beni mobili si considerano effettuate nel momento della consegna o della spedizione del bene stesso, le prestazioni di servizi si considerano effettuate con il pagamento del corrispettivo e, infine, le cessioni di beni immobili si considerano effettuate in occasione della stipulazione

dell'atto. Nel caso in cui però quest'ultimo generasse effetti differiti, è rilevante il momento in cui si manifestano tali effetti.

In generale, il pagamento e il successivo versamento dell'imposta seguono il principio di destinazione e, di conseguenza, le aliquote applicate allo scambio sono quelle dettate nel Paese del consumatore finale, sul quale ricadrà interamente il gettito fiscale del tributo.

L'IVA viene versata mediante modello F24 con cadenza mensile o trimestrale a seconda del volume d'affari dell'azienda stessa. Con "volume d'affari" si fa riferimento all'"ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione (dal contribuente) con riferimento ad un anno solare" (art.20, D.P.R. 633/72).

In caso di liquidazione mensile, deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo; in caso di liquidazione IVA trimestrale, si deve versare entro il 16 Maggio per il 1°trimestre, entro il 20 Agosto per il 2°trimestre, entro il 16 Novembre per il 3°trimestre e infine entro il 16 Marzo per il 4° trimestre (in occasione della dichiarazione IVA annuale).

La liquidazione prevede il versamento dell'imposta risultante dalla differenza derivante dalla sottrazione dall'IVA incassata dai propri clienti (IVA a debito), dell'IVA versata ai propri fornitori (IVA a credito). Nel caso in cui risultasse una posizione a credito, questa potrà essere trasferita al periodo d'imposta successivo e scalata dalla relativa liquidazione o, solo a particolari condizioni, potrà essere utilizzata in compensazione e quindi detratta da altri tributi dovuti dal contribuente.

I. III Classificazione delle operazioni ai fini IVA

Come sancito nell'art.1 del D.P.R. 633/72, le operazioni cosiddette imponibili a cui si deve applicare l'imposta sul valore aggiunto, successivamente addebitata in fattura o attraverso il documento commerciale, sono «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate».

Affinché un'operazione debba essere assoggettata alla disciplina IVA, è necessario che questa sia riconducibile contemporaneamente a tre requisiti, identificati con il presupposto oggettivo ("cessione di beni e prestazione di servizi"), presupposto soggettivo ("nell'esercizio di imprese, arti o professioni") e presupposto territoriale ("territorio dello Stato").

Costituiscono "cessioni di beni" gli atti a titolo oneroso (a fronte quindi di un corrispettivo) che si concretizzano nel trasferimento della proprietà o nella costituzione o nel trasferimento di altri diritti reali di godimento su beni di ogni genere (art.2, comma 1, D.P.R. 633/72).

Rientrano inoltre in questa categoria anche altre operazioni elencate nell'art.2, comma 2, del D.P.R. 633/72 le quali, pur mancando di almeno un presupposto, sono comunque assoggettate alla disciplina IVA; mentre sono escluse alcune operazioni che, pur presentano tutti i presupposti, non rientrano invece nel campo di applicazione dell'imposta (art.2, comma 3, D.P.R. 633/72).

Per "prestazioni di servizi" si intendono le prestazioni verso corrispettivo, dipendenti da una serie di contratti specificamente elencati nell'art.3, comma 1 del D.P.R. 633/72 (contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito) oppure derivanti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte, rimandando quindi alla direttiva IVA.⁷ Anche in questo caso sono previste talune eccezioni espressamente indicate nel sopracitato articolo che espandono o restringono il campo di applicazione dell'imposta.

Quanto ai soggetti sui quali grava l'obbligo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, la disciplina fa riferimento agli art. 4 e 5 del Decreto IVA. Il primo articolo si riferisce agli imprenditori commerciali e agli imprenditori agricoli, ossia a coloro che esercitano "per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole" disciplinate negli artt.2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa; oppure a coloro che esercitano attività dirette alla prestazione di servizi non rientranti nell'art.2195 del codice civile, ma organizzate in forma d'impresa (art.4 del D.P.R. 633/72). Altre attività riconducibili a tale presupposto sono poi elencate nel comma 2 e seguenti.

Per quanto concerne invece artisti e professionisti, l'art. 5 definisce che per "arti e professioni" si intende l'esercizio per professione abituale, nonché esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche o di società semplici o associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse (art.5, comma 1, D.P.R. 633/72).

L'eccezione in tale contesto è rappresentata dalle importazioni, le quali vengono assoggettate ad imposta a prescindere dal soggetto che le ha poste in essere, quindi indipendentemente che esso sia soggetto passivo di diritto d'imposta o meno.

Infatti, le importazioni seguono il principio di destinazione e sono quindi assoggettate ad imposta nel momento in cui i beni in oggetto sono effettivamente introdotti nel territorio dello Stato.

Infine, il presupposto della territorialità è riconducibile agli artt.7-7septies del Decreto IVA e da esso si deduce che, per essere rilevanti ai fini IVA, le operazioni sopra definite devono

⁷ Direttiva 2006/112/CE.

essere effettuate nel territorio dello Stato, intendendosi con codesta espressione “il territorio della Repubblica Italiana con esclusione dei comuni di Livigno e Campione d’Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano” (art.7, comma 1, lettera a, D.P.R. 633/72).

Anche nelle specifiche della territorialità sono riconosciute diverse eccezioni, ma in via generale le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se “hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero mobili spediti da altro Stato membro e installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto” (art. 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/72); mentre, le prestazioni di servizi si considerano effettuate in suolo italiano se il prestatore ha residenza o domicilio nel territorio dello Stato e quando sono rese a “committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato” (art. 7-ter, comma 1, D.P.R. 633/72).

L’ordinamento tributario italiano contempla poi operazioni rilevanti che tuttavia non prevedono l’addebito dell’imposta. Si tratta delle operazioni non imponibili, escluse ed esenti. Le prime si riferiscono ad operazioni che devono essere normalmente fatturate e contabilizzate ma che, in mancanza di un requisito, non prevedono l’addebito del tributo. È il caso delle cessioni all’esportazioni o delle operazioni ad esse assimilate, in cui il tributo sarà pagato nel Paese di destinazione (art.8 e 8-bis, D.P.R. 633/72), e dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art.9, D.P.R. 633/72). In questo caso resta salvo il diritto alla detrazione per preservare il principio di neutralità che caratterizza gli operatori economici diversi dai consumatori finali.

Le operazioni esenti (art.10, D.P.R. 633/72) sono operazioni che prevedono la presenza dei requisiti necessari per l’imponibilità ma che, per utilità sociale o perché già soggette ad altri tributi, il legislatore non le considera appunto dal campo di applicazione dell’IVA e ne dispone una disciplina agevolata. Quest’ultima è volta a favorire il consumatore finale nella prospettiva di tenerlo indenne dal carico fiscale IVA, spostandolo quindi sul prestatore di servizi o sul venditore, attraverso il blocco della detrazione. Infatti, l’operatore economico che effettua tali tipi di operazioni di regola dovrà formalizzarle attraverso l’emissione della fattura, ma non potrà detrarre l’IVA, divenendo così questa per lui un costo e non più un credito.

Infine, le operazioni escluse sono riconducibili a quelle operazioni che non dovranno essere formalizzate e nemmeno assoggettate a IVA, in quanto prive di un requisito essenziale per l’ammissione al campo di applicazione. In questo caso, ci si riferisce alle operazioni esplicitamente previste nell’art.15 del D.P.R. 633/72 che presenta appunto quelle escluse dal computo della base imponibile.

I. IV Evasione IVA: un problema da risolvere

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta complessa perché prevede una disciplina articolata e impone specifici adempimenti ai soggetti che realizzano operazioni rilevanti ai fini IVA.

In Italia, il fenomeno dell'evasione fiscale è un dato ormai radicato e riguarda l'insieme di azioni messe in atto dal contribuente al fine di ridurre o eliminare il proprio carico fiscale.

I metodi più comuni sono la mancata emissione della fattura o del documento commerciale oppure la presentazione di dichiarazioni IVA non veritiere. Ciò avviene quando l'impresa o il lavoratore autonomo che cede beni o presta servizi incassa l'imposta dal cliente o consumatore, senza però provvedere poi all'emissione della relativa fattura, ricevuta o documento commerciale. In questo modo, l'operatore economico (in veste di contribuente di diritto) non dichiara l'IVA e nemmeno la versa, realizzando così una fattispecie di evasione.

In altri casi, invece, il soggetto economico (cedente o prestatore) realizza comportamenti evasivi proponendo al committente o cliente una riduzione del prezzo complessivo per un importo pari a quello previsto dall'imposta, in cambio della rinuncia all'emissione della fattura e del minor peso economico da sopportare.

Anche in questo caso, quindi, il contribuente di diritto potrà beneficiare doppiamente grazie alla possibilità di non versare il tributo e poter anche dichiarare una minor base imponibile ai fini della dichiarazione delle imposte sul reddito.

Un'ulteriore pratica frequente è poi anche la tendenza dei titolari di partita IVA di imputare all'esercizio dell'attività d'impresa o professionale, l'IVA relativa a fatture d'acquisto non effettivamente sostenute per l'attività stessa, bensì relative ad operazioni finalizzate ad altri scopi.

In base al rapporto della Commissione Europea, l'Italia è tra i primi Paesi d'Europa per evasione IVA con un VATgap di 33.6 miliardi di euro, seppur ridotto rispetto agli anni precedenti. Con tale termine si intende la differenza tra il gettito teorico che si incasserebbe in un regime di perfetto adempimento e il gettito effettivamente incassato dalle amministrazioni fiscali.

Si è animatamente discusso quindi sulla necessità di attuazione di una riforma globale della disciplina IVA all'interno dell'Unione Europea e sul potenziamento della collaborazione tra gli Stati aderenti al fine di contrastare tale evasione e rendere più agevole l'operato degli agenti economici che operano nella legalità⁸.

Un esempio emblematico di evasione IVA è rappresentato dalle cosiddette "frodi carosello"

⁸ ROMANO C., 2019. *Iva: Italia senza rivali in Ue per evasione, perde 33 miliardi*. Il Sole 24ORE.

che ricadono nelle fattispecie criminose disciplinate nel D.lgs. del 10 marzo 2000, n.74.⁹

Tali frodi rientrano, infatti, nelle fattispecie della “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” (art.2, D.lgs. 74/2000) e in quelle dell’“emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” (art. 8, D.lgs.74/2000).

Queste forme di evasione hanno avuto inizio in seguito all’entrata in vigore del Trattato di Schengen del 1993¹⁰ e consistono in una serie di passaggi di merci tra società diverse e situate in Stati differenti, al fine di venderle a prezzi più concorrenziali e privi dell’importo dell’imposta. Esse si servono, inoltre, delle cosiddette società “cartiere” che vengono interposte all’interno di una normale transazione commerciale e, in generale, questo tipo di evasione fiscale si verifica nelle cessioni che precedono il commercio al dettaglio.

L’evasione fiscale comporta la sottrazione di ingenti risorse necessarie allo Stato e, per tale ragione, l’Italia è stata una dei primi Stati membri ad aver ricorso all’adozione di alcune misure specifiche volte al contrasto del fenomeno in questione.

Innanzitutto, dal 1° gennaio 2020 è divenuta obbligatoria la fatturazione elettronica (ad eccezione di alcuni casi di regimi semplificati) che prevede l’emissione di una fattura generata da un apposito programma e trasmessa telematicamente alla controparte attraverso un sistema di interscambio (SdI), gestito direttamente dall’amministrazione finanziaria. Questo strumento consente un maggior controllo da parte dell’amministrazione finanziaria stessa in termini di corretta liquidazione dell’imposta e, in caso di mancata fatturazione elettronica, il soggetto emittente è responsabile di inadempimento ai fini IVA.

Altri strumenti per il contrasto di tale fenomeno sono poi lo split payment e il reverse charge.

Lo split payment, o scissione dei pagamenti, è un nuovo meccanismo utilizzato nei rapporti intercorsi tra imprese private e la Pubblica Amministrazione (PA), introdotto con la Legge di Stabilità 2015¹¹. Esso prevede che le pubbliche amministrazioni (qualora non siano soggetti passivi dell’IVA) che acquistano beni e servizi, debbano versare direttamente all’Erario l’ammontare dell’imposta dovuta addebitato in fattura dal fornitore e pagare a quest’ultimo solamente il corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione del servizio. Invece, il reverse charge (comunemente conosciuto anche come “tax shift” o “self-assessment”) è il meccanismo di inversione contabile che rappresenta una modalità alternativa di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, al fine di combattere l’evasione fiscale Iva in particolari settori più a rischio.

⁹ Disciplina dei reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

¹⁰ Trattato internazionale firmato da alcuni Paesi dell’Unione Europea e ratificato in Italia nel 1993 con legge del 30 settembre 1993, n.388, che prevedeva la libera circolazione delle persone all’interno degli Stati firmatari, con eliminazione dei controlli alle frontiere interne.

¹¹ L. 23 dicembre 2014, n.190.

CAPITOLO II

IL REVERSE CHARGE

II. I Disciplina giuridica del reverse charge

La disciplina in merito al reverse charge è prevista nell'art.17, commi 5 e 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, rubricato “debitore d'imposta”, e rappresenta una deroga all'ordinario procedimento di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Tale meccanismo venne introdotto per la prima volta nell'ordinamento italiano mediante il D.P.R. 30 dicembre 1981, n.793, che modificò l'art.17 del Decreto IVA. Con questo, si introduceva la possibilità di imporre in alcune fattispecie l'obbligo del versamento dell'imposta al destinatario dell'operazione, in luogo di colui che in realtà l'aveva realizzata e che ordinariamente ne sarebbe stato tenuto.¹²

Con legge del 17 gennaio 2000, n.7, in attuazione della direttiva 98/80/CE del 12 ottobre 1998, venne inizialmente modificato il regime IVA da applicare al mercato dell'oro, prevedendo così l'obbligo di versamento dell'imposta a carico del cessionario e non più del cedente. Nel 2003 la disciplina venne allargata poi alla cessione di rottami e di materiali di recupero.

La commissione europea ha a lungo discusso sulla questione di poter estendere il meccanismo alle operazioni complessivamente realizzate, giungendo così alla direttiva n. 2006/69/CE del 24 luglio 2006 che sottolineò la facoltà di rivolgersi all'inversione contabile in merito ai soli settori caratterizzati da un rischio più elevato di distorsioni.

Successivamente, sempre nell'anno 2006, si inserirono nel campo di applicazione del reverse charge alcuni comparti del settore edile e altre operazioni riguardanti la cessione di materiali e prodotti lapidei, di apparecchi telefonici mobili e di personal computer (oltre che di componenti e accessori annessi). In tali ultimi casi, però, l'applicazione del regime poteva avvenire comunque solo previa autorizzazione della commissione comunitaria.¹³

A questi interventi normativi ne seguirono via via altri che hanno portato a un progressivo ampliamento delle operazioni soggette al regime del reverse charge giungendo così all'attuale disciplina.

¹² DAMIANI M., 2010. *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'iva*. Corriere Tributario n.7/2010.

¹³ Aggiornamento dell'art.74 del D.P.R. 633/72 previsto dall'art.35 del D.l. 30 settembre 2003, n.269.

Così in DI STEFANO V. *Analisi sull'ipotesi di estensione generalizzata del reverse charge*. Dottorato di ricerca in Diritto Tributario delle società. Libera Università Internazionale degli Studi Sociali

II. II Finalità dell'istituto

Inizialmente, l'introduzione del meccanismo del reverse charge era riconducibile alla necessità di permettere la realizzazione in Italia di operazioni rilevanti poste in essere da imprese non residenti nel territorio dello Stato e quindi prive del requisito soggettivo di essere titolari di partita IVA domestica.

È proprio a proposito della questione relativa alla territorialità di queste operazioni che è nata l'espressione del reverse charge "esterno" che comprende ad esempio gli acquisti effettuati da soggetti residenti nella Repubblica di San Marino, gli acquisti intracomunitari e le prestazioni di servizio ricevute da soggetti residenti in Paesi extracomunitari.

In particolare, ai sensi dell'art.38 del D.l. n.331/93, sono considerati acquisti intracomunitari le cessioni di beni a titolo oneroso aventi ad oggetto beni mobili materiali trasportati nel territorio dello Stato da un altro Stato membro dell'Unione Europea, il cui cessionario è soggetto passivo IVA italiano e il cui cedente è soggetto passivo IVA in un altro Stato membro. L'articolo stesso enuncia poi alcune operazioni assimilabili agli acquisti intra-UE, seppur mancanti dei requisiti necessari, al fine di prevedere una disciplina per tali atti ed evitare comportamenti evasivi.

Ad oggi permane questo scopo, ma l'adozione del metodo è sempre più finalizzata alla lotta all'evasione fiscale con l'obiettivo di impedire i continui abusi basati sulla detrazione dell'IVA da parte dell'acquirente, in mancanza però anche di un simmetrico versamento della stessa da parte del fornitore o venditore.¹⁴

Questa finalità è particolarmente rilevante nell'ambito del c.d. reverse charge "interno" che riguarda le operazioni di acquisto poste in essere da soggetti passivi IVA residenti nel territorio dello Stato italiano per le apposite fattispecie previste negli artt. 17 e 74 del c.d. Decreto IVA.

Ordinariamente è previsto che il soggetto che vende beni o presta servizi debba emettere fattura con addebito dell'IVA e che questa sia poi versata dall'acquirente al fornitore e a sua volta pagata allo Stato da quest'ultimo.

Con la previsione del meccanismo del reverse charge, invece, si realizza appunto l'inversione contabile e quindi il soggetto che riceve beni o servizi sarà tenuto all'assolvimento dell'imposta, in luogo del fornitore o prestatore.

In questo modo, trasferendo la funzione direttamente sul destinatario, l'Erario può esercitare un controllo più efficiente degli adempimenti richiesti.¹⁵

¹⁴ VILLANI M., 2019. *Il reverse charge*. Diritto.it.

¹⁵ VILLANI M., 2019. *Il reverse charge*. Diritto.it.

II. III Casi di applicazione

Il meccanismo del reverse charge, negli ultimi anni, è stato adottato in modo selettivo solamente in quei settori caratterizzati da fenomeni evasivi più frequenti. La limitazione dell'estensione dello stesso alla totalità delle operazioni è volta a non penalizzare le imprese con l'incremento degli oneri amministrativi che ne conseguirebbero.¹⁶

La prima introduzione del reverse charge interno avvenne con l'art.74, commi 7 e 8, del D.P.R. 633/1972 che prevedeva l'adozione del meccanismo per le cessioni di rottami, cascami, avanzi di metalli e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica e di bancali di legno. Dopodiché il funzionamento è stato via via esteso ad ulteriori settori.

Come stabilito nella norma di riferimento¹⁷, il reverse charge si applica oggi sostanzialmente ai settori dell'edilizia, dei prodotti elettronici (ceduti nelle fasi precedenti alla vendita al dettaglio), dell'oro, dei rottami, del gas e dell'energia e dei consorzi.

In particolare, le operazioni menzionate nell'articolo sopracitato sono:

- Cessioni di beni e prestazioni di servizio “effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato” (art.17, co.2, D.P.R. 633/72);
- Cessioni imponibili di oro da investimento, di materiale d'oro e cessioni di prodotti semilavorati di purezza pari o superiori a 325 millesimi (art.17, co.5, D.P.R. 633/72);
- “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”. La disposizione però non si applica per le prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata la totalità dei lavori dal committente (art.17, co.6, lett. a, D.P.R. 633/72);
- “Cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis e 8-ter del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione” per l'assoggettamento ad IVA (art.17, co.6, lett. a-bis, D.P.R. 633/72);
- “Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici” (art.17, co.6, lett. a-ter, D.P.R. 633/72);
- “Prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che [...] si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un

¹⁶ Tesi confermata in VILLANI M., 2019. *Il reverse charge*. Diritto.it.

¹⁷ Art.17, commi 5, 6, 7, 8 e 9, D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto.” (art.17, co.6, lett. a-quater, D.P.R. 633/72);

L'efficacia di tale disposizione è però subordinata al rilascio di un'apposita autorizzazione di deroga per opera del Consiglio dell'Unione Europea;

- “Prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a ad a-quater, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma” (art.17, co.6, lett. a-quinquies, D.P.R. 633/72).
- “Cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative” (art.17, co.6, lett. b, D.P.R. 633/72);
- “Cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop” e “cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale” (art.17, co.6, lett. c, D.P.R. 633/72);
- “Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra” (art.17, co.6, lett. d-bis, D.P.R. 633/72);
- “Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica” (art.17, co.6, lett. d-ter, D.P.R. 633/72);
- Cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore (art.17, co.6, lett. d-quater, D.P.R. 633/72).

Inoltre, come quanto definito, le disposizioni sul reverse charge si estendono poi anche alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze con propri decreti.

II. IV Procedimento di applicazione

Il meccanismo di inversione contabile rappresenta un'eccezione all'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che prevede che il soggetto che cede beni o eroga servizi debba emettere la relativa fattura e sia il soggetto debitore nei confronti dell'Erario; mentre il soggetto destinatario abbia il diritto di esercitare la detrazione dell'IVA e ne risulti quindi essere creditore.

Con il meccanismo del reverse charge, invece, il soggetto venditore o fornitore non deve esporre l'IVA in fattura, bensì questa sarà poi integrata dall'acquirente stesso e successivamente annotata nei registri IVA acquisti e vendite, realizzando così una doppia registrazione al fine di mantenere la neutralità dell'imposta stessa.¹⁸

In sostanza, l'effetto del reverse charge è dunque lo spostamento del carico tributario dell'IVA dal cedente al cessionario nel caso di cessione di beni e dal prestatore al committente in caso di prestazione di servizi, qualora siano soggetti passivi nel territorio dello Stato. Infatti, per applicare tale meccanismo, è necessario che entrambe le parti dell'operazione siano soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto e che il destinatario sia appunto residente nel territorio.¹⁹

Le operazioni effettuate nei confronti di soggetti privi di partita IVA sono, invece, escluse dal meccanismo del reverse charge.

In presenza di operazioni assoggettabili alla suddetta disciplina, il venditore è tenuto quindi ad emettere fattura senza addebito dell'imposta e l'acquirente ha l'obbligo di integrarla con l'aliquota di riferimento per l'operazione in questione e di procedere successivamente con la duplice annotazione del documento nei registri IVA²⁰ (art.17, comma 5, D.P.R. 633/72). La prima registrazione nei registri IVA vendite è volta a far emergere il debito d'imposta, mentre la seconda nel registro IVA acquisti viene effettuata allo scopo di poter recuperare l'imposta che risulta detraibile.

Con la doppia registrazione, l'IVA a credito e quella a debito vengono sostanzialmente compensate e, in questo modo, viene meno il relativo obbligo di versamento e si rende l'operazione neutra dal punto di vista contabile, salvo che non sussistano limiti alla detrazione dell'imposta. In sostanza, quindi, nella maggior parte dei casi, l'applicazione dell'inversione contabile ha un effetto finanziario nullo.

¹⁸ In senso conforme a CORTI M., 2019. *La registrazione contabile delle operazioni in reverse charge*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com.

¹⁹ In senso conforme a VILLANI M., 2019. *Il reverse charge*. Diritto.it.

²⁰ Artt.23 e 24, D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, per quanto riguarda la registrazione delle fatture emesse e dei corrispettivi; art.25, D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, per quanto riguarda la registrazione nel registro IVA acquisti, ai fini della detrazione.

Con il reverse charge avviene allora l'inversione contabile e colui che acquista il bene e riceve il servizio diviene automaticamente soggetto passivo dell'imposta. In questo modo, si può confermare come tale meccanismo contribuisca pienamente al venir meno di alcune forme di evasione, in quanto evita che l'IVA sia addebitata da un soggetto che poi non adempie al relativo versamento, ad un soggetto che la detrae.

La disciplina relativa al reverse charge prevede, inoltre, un'ulteriore modalità di applicazione dello stesso, alternativa all'integrazione, che consiste nell'emissione di un'autofattura per opera del committente o cessionario e nella successiva doppia annotazione della stessa. In questo caso, l'acquirente emette un documento ad hoc da allegare alla fattura ricevuta dal fornitore, contenente gli estremi del fornitore stesso, la data e il numero identificativo della fattura ricevuta, il numero di protocollo identificativo dell'acquirente, l'importo della fattura e i vari elementi costitutivi della base imponibile, l'aliquota IVA di riferimento e l'importo dell'imposta dovuto.

Per contraddistinguere l'applicabilità dell'istituto del reverse charge all'operazione considerata, è necessario poi che il cedente indichi in fattura l'esplicita annotazione "inversione contabile" e la relativa norma a cui fa riferimento la disciplina e che il cessionario o acquirente emetta l'autofattura, o integri quella ricevuta, e assolva gli obblighi di annotazione nei registri IVA entro i termini stabiliti, ossia "entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese"²¹.

In realtà, la fatturazione non è sempre un adempimento imposto. Infatti, l'Agenzia delle Entrate²² si è pronunciata in merito e ha chiarito che non sussiste l'obbligo di fatturazione elettronica per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari e le prestazioni di servizi extracomunitarie. In tal caso però sottolinea che è necessaria la trasmissione del cosiddetto esterometro, ossia la comunicazione dell'insieme dei dati relativi alle operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti residenti in Stati extraeuropei. Inoltre, spiega che, per quanto riguarda gli acquisti interni, l'invio dell'autofattura al Sistema di Interscambio è facoltativo e non obbligatorio, che non è necessario nemmeno l'invio dell'autofattura al cedente o prestatore e che è possibile l'integrazione su carta della fattura ricevuta.

Come già specificato, il reverse charge può essere analizzato dal punto di vista "interno" o "esterno", rispettivamente se ci si riferisce ad operazioni d'acquisto realizzate da soggetti passivi IVA residenti in Italia oppure ad acquisti realizzati da operatori residenti in Paesi

²¹ Art.17, co.5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

²² Con circolare n. 14/E del 17 giugno 2019.

appartenenti all'Unione Europea e prestazioni di servizi ricevute da soggetti residenti in Stati extracomunitari.

La scelta dell'applicazione di un metodo rispetto all'altro (integrazione o autofattura) varia a seconda della natura dell'operazione considerata. L'integrazione della fattura riguarda comunque le operazioni interne e quelle intracomunitarie realizzate da soggetti passivi IVA; invece, l'autofattura viene generata in occasione di prestazioni di servizi ricevute da soggetti passivi residenti in Paesi extraeuropei.

OPERAZIONE SOGGETTA A REVERSE CHARGE	METODO DI APPICAZIONE
Acquisto domestico di beni e servizi da soggetto stabilito in un altro stato membro UE	Integrazione
Acquisto domestico di beni e servizi da soggetto stabilito in un paese extra-UE	Autofattura
Acquisto di oro da investimento	Integrazione
Acquisto di servizi nel settore edile da subappaltatori	Integrazione
Acquisto di fabbricati o porzioni di fabbricato	Integrazione
Acquisto di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi ad edifici	Integrazione
Acquisto di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile	Integrazione
Acquisto di pc, laptop e tablet	Integrazione
Acquisto di quote di emissioni di gas a effetto serra	Integrazione
Acquisto di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE	Integrazione
Acquisto di gas e di energia elettrica da soggetto passivo rivenditore	Integrazione
Acquisto di rottami, cascami, ecc	Integrazione
Acquisti intra-UE di beni	Integrazione
Acquisti intra-UE di servizi	Integrazione
Acquisti di servizi da fornitori extra-UE	Autofattura

23

²³ CORTI M., 2020. *Cos'è e come funziona il reverse charge?*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com.

II. V Profili sanzionatori

La corretta applicazione della normativa inerente all'istituto del reverse charge presume il rispetto di obblighi formali e sostanziali, il cui mancato adempimento è soggetto a profili sanzionatori. In ogni caso, alla base della quantificazione della rispettiva sanzione, è posto il principio della proporzionalità, in particolare se si tratta di violazioni formali che non hanno prodotto un concreto danno erariale.²⁴

Infatti, proprio grazie anche al principio di neutralità che contraddistingue l'imposta nei rapporti tra operatori economici non consumatori finali, l'eventuale violazione della normativa non comporta in sé un ingente danno fiscale.

In origine, come chiarito anche nella circolare n. 59/e del 23 dicembre 2010 dell'Agenzia delle Entrate, era prevista l'irrogazione di una sanzione amministrativa compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta, con un importo minimo di €258, a carico del destinatario della fattura qualora non avesse adempiuto all'obbligo di integrazione, oppure a carico del cedente o prestatore nel caso in cui avesse irregolarmente addebitato l'imposta in fattura e non avesse proceduto poi al successivo versamento. Inoltre, in tali ipotesi, sussisteva una responsabilità solidale tra cedente e cessionario per il pagamento dell'imposta e della sanzione.

Invece, nel caso in cui il soggetto attivo di un'operazione assoggettabile al reverse charge avesse emesso una fattura con addebito dell'IVA e con ordinario riconoscimento del diritto di detrazione, era prevista una sanzione pari al 3% dell'imposta stessa, con un importo minimo pari a €258 e un importo massimo pari a €10.000²⁵.

La disciplina sanzionatoria ha subito poi variazioni in occasione del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, al fine di adeguare il sistema sanzionatorio all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea²⁶. Quest'ultima, infatti, era stata chiamata a pronunciarsi in merito a un rinvio di sentenza disposto dalla Corte di Cassazione (n.25035/2013), inducendo sostanzialmente il legislatore a riorganizzare il profilo sanzionatorio per una maggiore uniformità al principio della prevalenza della sostanza sulla forma e per evitare la previsione di sanzioni di importo sproporzionato.²⁷

Infatti, l'obiettivo consisteva nella creazione di un sistema fiscale più equo e nell'aumento della proporzionalità tra la violazione commessa e la misura della sanzione imposta.

²⁴ VILLANI M., 2019. *Il reverse charge*. Diritto.it.

²⁵ DE BENEDICTIS S., 2020. *Cos'è il reverse charge, l'evoluzione del meccanismo, quando è stato introdotto in Italia, a quali operazioni si applica, le criticità, le violazioni e le possibili sanzioni. Tutto quello che c'è da sapere*. Agenda Digitale.

²⁶ Orientamento espresso nelle sentenze: "Ecotrade", 8 maggio 2008, cause C-95/07 e C-96/07; "Equoland", 17 luglio 2014, causa C-272/13; "Idexx", 11 dicembre 2014, causa C-590/13.

²⁷ DE BENEDICTIS S., 2020. *Cos'è il reverse charge, l'evoluzione del meccanismo, quando è stato introdotto in Italia, a quali operazioni si applica, le criticità, le violazioni e le possibili sanzioni. Tutto quello che c'è da sapere*. Agenda Digitale.

In particolare, la riforma ha rivisto il testo del comma 9-bis dell'art.6 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n.471, e ha introdotto nuovi commi, riguardanti il mancato adempimento degli obblighi relativi al meccanismo da parte del cessionario/committente, l'inesatto assolvimento dell'imposta da parte di entrambi le parti o l'errata applicazione del meccanismo in merito a operazioni non assoggettabili.

Le nuove disposizioni sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2016 e, in nome del principio del favor rei, sono state rese applicabili anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, purché non riguardanti atti divenuti "definitivi" anteriormente il 1° gennaio 2016.²⁸

L'Agenzia delle Entrate, con circolare 16/E dell'11 maggio 2017, ha commentato tale riforma giustificandola con il fine di prevedere, nel rispetto del principio di proporzionalità, opportune sanzioni coerenti con l'effettiva gravità dei comportamenti realizzati.

Ha inoltre enunciato la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o sostituire le sanzioni penali con sanzioni amministrative, chiarendo che saranno soggette a sanzione più rilevanti le violazioni commesse con intento di evasione o frode, quelle che comportano l'occultamento dell'operazione oppure quelle che prevedono un debito d'imposta.²⁹

In generale, la disciplina sanzionatoria è molto articolata e prevede sanzioni differenti in relazione alla tipologia di violazione.

Come quanto stabilito negli articoli del D.lgs. n.471/97 soggetti a modifica, in caso di omissione dell'applicazione del reverse charge per le fattispecie che ne dovrebbero essere assoggettate o in caso di mancato adempimento degli obblighi connessi, la sanzione amministrativa si applica nella misura compresa tra €500 e €20.000, purché l'operazione non sia stata occultata e risulti comunque dalla contabilità (art.6, comma 9-bis, 1°periodo, D.lgs. 471/97). Viene aumentata dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di €1.000, se i corrispettivi non risultano nemmeno documentati o registrati, in ragione della maggiore gravità attribuita alla condotta del soggetto (art.6, comma 9-bis, 2°periodo, D.lgs. n. 471/97).

Inoltre, se l'omissione degli adempimenti comporta anche una dichiarazione infedele (art.5, comma 4, D.lgs. 471/97) e un'indebita detrazione IVA da parte del soggetto passivo

²⁸Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'11 maggio 2017, n.16.

²⁹Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'11 maggio 2017, n.16, in riferimento all'art.8 della L. 11 maggio 2014, n.23 che stabilisce che l'obiettivo della riforma consiste nel "meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguare soglie di punibilità".

d'imposta (art.6, comma 6, D.lgs. 471/97), si applicano anche le sanzioni previste per le stesse (art.6, comma 9-bis, 3°periodo, D.lgs. 471/97).³⁰

Sono previste sanzioni anche qualora non si riceva una fattura o questa sia irregolare in riferimento a un'operazione soggetta al regime dell'inversione contabile. La sanzione è applicata se, entro il trentesimo giorno successivo al quarto mese dalla data di effettuazione dell'operazione, non si riceve la fattura; oppure se il fornitore ha emesso fattura irregolare e non ha proceduto, entro il trentesimo giorno successivo a quello di registrazione, ad emettere un documento integrativo in duplice esemplare e a versare la maggior imposta eventualmente dovuta (art.6, comma 9-bis, 4°periodo, D.lgs. 471/97). In questo caso, quindi, il trattamento sanzionatorio prevede il pagamento dal 5% al 10% dell'imponibile, al quale si aggiunge eventualmente quello previsto per la dichiarazione infedele o l'indebita detrazione se sussistenti.³¹ La mancata regolarizzazione comporta una sanzione pari all'imposta non regolarizzata, con un minimo di €250.³²

L'eventuale emissione della fattura per operazioni assoggettabili al reverse charge con addebito di IVA in capo al cedente o prestatore (anziché al destinatario), quindi con errata applicazione dell'imposta in modo ordinario e fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, prevede l'applicazione di una sanzione fissa da €250 a €10.000. In questo caso, cedente e prestatore sono responsabili solidalmente (art.6, comma 9-bis.1, 1° e 2°periodo, D.lgs. 471/97).

Se tale errore risulta essere involontario e il prestatore/cedente ha comunque provveduto alla registrazione e liquidazione dell'imposta, il cessionario/committente non è tenuto a regolarizzare l'operazione e mantiene integro il suo diritto alla detrazione.

Viceversa, se l'applicazione dell'imposta è avvenuta in modo ordinario in seguito ad un intento di evasione o di frode delle quali sia stata provata la consapevolezza del cessionario o committente, quest'ultimo viene punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 90% e il 180% dell'imposta (art.6, comma 9-bis.1, 3°periodo, D.lgs. 471/97).

In modo analogo, uguali sanzioni vengono applicate esattamente al caso opposto, ossia se, in assenza dei requisiti per l'applicazione del reverse charge, l'imposta sia erroneamente assolta da cessionario o committente, in luogo del cedente o prestatore, ossia nel caso in cui l'operazione è avvenuta per errore in regime di reverse charge piuttosto che in via ordinaria (art.6, comma 9-bis.2, D.lgs. 471/97).

³⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'11 maggio 2017, n.16.

³¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'11 maggio 2017, n.16.

³² MIGLIORINI F., 2019. *Le sanzioni per errata applicazione del reverse charge iva*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com.

In merito a operazioni esenti, non imponibili o escluse a cui erroneamente viene applicato il meccanismo, il debito e il credito IVA delle liquidazioni periodiche devono essere annullati ed è disposto che il soggetto passivo, che non ha detratto totalmente o parzialmente l'imposta, ha diritto a recuperare l'equivalente importo (art.6, comma 9-bis.3, D.lgs. 472/97).

Infine, in caso di applicazione del reverse charge a un'operazione inesistente³³, la sanzione è compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di €1.000 (art.6, comma 9-bis.3, D.lgs. n. 471/97). Anche in questa ipotesi, resta comunque salvo il diritto del cessionario o committente di recuperare l'imposta per la parte non detratta, mediante emissione di una nota di variazione³⁴ o mediante la procedura del "rimborso anomalo"³⁵.³⁶

II. V Novità 2020 in tema di reverse charge

Si deve prendere atto che l'imposta sul valore aggiunto risulta essere un'imposta particolarmente strutturata e complessa e che l'applicazione dell'istituto del reverse charge in modo selettivo e non uniforme in tutti i settori potrebbe generare particolari distorsioni nell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Da tempo si discute quindi sull'eventuale possibilità di un'estensione generalizzata dell'istituto o sull'eventualità di ideare altri nuovi meccanismi anti evasione.

Nonostante ciò, l'ampliamento dei campi di applicazione non condurrebbe a un'eliminazione totale delle frodi collegate all'IVA, ma porterebbe solamente a una modifica delle pratiche fraudolente già esistenti o alla configurazione di nuove.

Già il c.d. "Decreto Fiscale 2019"³⁷ ha previsto la proroga fino al 30 Giugno 2022 dell'applicazione del reverse charge per le cessioni di telefoni cellulari, dispositivi a circuito integrato, console di gioco, tablet PC e laptop, e per i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore.

Il c.d. "Decreto Fiscale 2020"³⁸ ha previsto inoltre l'estensione dell'istituto del reverse charge anche alle prestazioni di servizi effettuate attraverso appalti e subappalti che prevedono l'utilizzo prevalente di manodopera presso la sede dell'attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o comunque ad esso riconducibili.

³³ Si realizza nel caso in cui il cedente o prestatore "indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale" (art.21, comma 7, D.P.R. 633/72).

³⁴ Art.26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

³⁵ Art.21 del D.lgs. del 31 dicembre 1992, n. 546.

³⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'11 maggio 2017, n.16.

³⁷ D.L. 23 ottobre 2018, n.119.

³⁸ D.L. 26 ottobre 2019, n.124.

Se l'appaltatore dispone in modo proprio dei beni strumentali di cui si serve, l'operazione rientra invece nell'ordinario campo di applicazione dell'IVA.

In merito a tale contesto, però, l'art. 4 del D.l. 124/2019 specifica che le operazioni sono assoggettabili al reverse charge solo previa autorizzazione del Consiglio dell'Unione Europea ai sensi dell'art.395 della Direttiva 2006/112/CE. Viene disposto, infatti, che il Consiglio dell'Unione Europea possa autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali che derogano alla direttiva stessa con il solo scopo di semplificare la riscossione dell'IVA e ridurre quindi eventuali possibilità di evasione o elusione fiscale.

La norma prevede quindi che gli adempimenti IVA siano dovuti direttamente dal committente e tale meccanismo è rivolto al contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera.

L'impresa che effettua la prestazione d'opera dovrà emettere fattura senza applicazione dell'IVA e sarà il committente ad integrarla opportunamente con l'aliquota prevista per l'operazione e ad adempiere a tutti gli obblighi relativi all'imposta sul valore aggiunto.

Le novità appena trattate comunque non si riferiscono alle operazioni effettuate il cui destinatario è la Pubblica Amministrazione, altri enti e società e le agenzie per il lavoro, i quali invece sono soggetti al regime dello split payment, cioè alla scissione dei pagamenti.

CONCLUSIONE

Nei recenti anni, è stata approfondita la ricerca di sistemi volti a tentare di ridurre le forme di evasione IVA sempre più frequenti e, in tale contesto, il meccanismo del reverse charge ha portato inevitabilmente i suoi frutti, contribuendo in parte ad arginare le ripercussioni che una mancata o non corretta osservanza della disciplina IVA comporta.

Infatti, lo spostamento degli adempimenti relativi all'imposta dal cedente/prestatore al cessionario/committente, ha permesso l'esercizio di maggiori controlli e in maniera sostanzialmente più efficiente.

È l'articolo 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, l'articolo cardine in materia di reverse charge ed è da questo che ne ha origine la disciplina.

Per definizione, il procedimento di applicazione del reverse charge sussiste in un'inversione contabile e, di conseguenza, gli adempimenti che ordinariamente sono previsti per i soggetti che cedono beni o prestano servizi, sono in questo caso assolti da coloro che invece ne sono i destinatari. Infatti, questi ultimi sono tenuti ad emettere un'autofattura oppure ad integrare la fattura che ricevono dai fornitori con l'apposita aliquota IVA, annotando successivamente il documento nei registri IVA acquisti e vendite.

Come si può constatare, anche per quanto riguarda i profili sanzionatori, la disciplina è molto articolata e include diverse fattispecie possibilmente sanzionabili, revisionate ed aggiornate recentemente con il D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. L'obiettivo di tale impianto riformatorio consiste nella ricerca di adeguare la disciplina sanzionatoria al principio di proporzionalità, graduando quindi le sanzioni a seconda dell'entità dell'illecito commesso.

Ad oggi, i settori a cui il regime del reverse charge deve essere applicato coincidono principalmente con quelli caratterizzati da un maggior numero di fenomeni di evasione (edilizia, oro, prodotti elettronici, rottami, gas, energia e consorzi). Non si esclude però la possibilità di sottoporre a ulteriori modifiche il relativo articolo di riferimento del Decreto IVA, qualora si dispongano nuove estensioni del meccanismo a settori che prima non lo prevedevano.

Infatti, molteplici sono state le iniziative di ampliamento a tal proposito, al fine di ricercare una maggior efficacia ed efficienza nella riscossione dell'imposta sul valore aggiunto. È vero, però, che il freno a questa estensione rivoluzionaria è rappresentato dalla possibilità che la diversa modalità di applicazione possa comportare solamente uno spostamento delle frodi in altri Stati e quindi non una risoluzione completa del problema originario. Inoltre, un altro possibile impatto negativo è rappresentato dall'elevato tempo necessario di adeguamento che renderebbe sicuramente il meccanismo inefficiente nel breve periodo.

A fronte di ogni cambiamento, è quindi importante accertare che una possibile generalizzazione non costituisca un abuso della disciplina ma un valido strumento per combattere l'evasione.

Per concludere, si può quindi affermare che, nonostante gli obiettivi propri del reverse charge possono dirsi in parte raggiunti in termini di riduzione dei fenomeni evasivi in materia di imposta sul valore aggiunto, è opportuno continuare a ricercare un'applicazione più approfondita del meccanismo. In questo modo, si auspica alla riduzione massima delle possibilità che i soggetti che pongono in essere operazioni rilevanti ai fini IVA possano creare ulteriori sistemi per aggirare le regole dettate dalla disciplina dell'imposta stessa e tendere alla relativa evasione.

FONTI BIBLIOGRAFICHE E SITOGRAFIA

BEGHIN MAURO, 2013. *Diritto tributario per l'università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*. CEDAM

BEGHIN, M. 2016. *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*. Giappichelli, Torino

DI STEFANO V. *Analisi sull'ipotesi di estensione generalizzata del reverse charge*. Dottorato di ricerca in Diritto Tributario delle società. Libera Università Internazionale degli Studi Sociali

ROMANO C., 2019. *Iva: Italia senza rivali in Ue per evasione, perde 33 miliardi [online]*. Il Sole 24ORE. Disponibile su <https://www.ilsole24ore.com/art/iva-italia-senza-rivali-ue-evasione-perde-33-miliardi-ACw28Oi?refresh_ce=1> [data di accesso: 10 aprile 2020]

TOSONI G.P., 2017. *Reverse charge, sanzioni fisse anche per violazioni fino al 2015 [online]*. Il Sole 24ORE. Disponibile su <<https://www.ilsole24ore.com/art/reverse-charge-sanzioni-fisse-anche-violazioni-fino-2015-AEijktKB>> [data di accesso: 26 marzo 2020]

ARGINELLI P., ROTTOLI A., 2016. *Le nuove sanzioni amministrative applicabili in caso di irregolare assolvimento dell'iva mediante reverse charge [online]*. Rivista di Diritto Tributario. Disponibile su <<http://www.rivistadirittotributario.it/2016/04/06/le-nuove-sanzioni-amministrative-applicabili-caso-irregolare-assolvimento-delliva-mediante-reverse-charge/>> [data di accesso: 9 aprile 2020]

VILLANI M., 2017. *Reverse charge [online]*. ALTALEX. Disponibile su <<https://www.altalex.com/documents/altalexpedia/2017/08/22/reverse-charge>> [data di accesso: 25 marzo 2020]

VILLANI M., ATTANASI F., 2017. *La disciplina giuridica del reverse charge [online]*. COMMERCIALISTA TELEMATICO. Disponibile su <<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2017/08/la-disciplina-giuridica-del-reverse-charge.html>> [data di accesso: 25 marzo 2020]

OLIVA F., 2020. *Reverse charge IVA: come funzione l'inversione contabile? [online]*. MONEY.it. Disponibile su <<https://www.money.it/IVA-reverse-charge-cos-e-come-funziona>> [data di accesso: 24 marzo 2020]

ARTINA R., ARTINA V., 2007. *Il «reverse charge» [online]*. L'IVA. Fisco. [data accesso: 10 aprile 2020]

ARTINA V., AIOLFI R., 2008. *«Reverse charge» [online]*. L'IVA. Fisco. [data accesso: 10 aprile 2020]

D'ARDIA C., 2011. *«REVERSE CHARGE»: le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione [online]*. L'IVA. Fisco. [data accesso: 14 aprile 2020]

BASILAVECCHIA M., 2014. *Gli adempimenti per il reverse charge [online]*. Rassegna Tributaria. Fisco. [data accesso: 11 aprile 2020]

DAMIANI M., 2010. *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'Iva [online]*. Corriere Tributario. Fisco. [data di accesso: 23 aprile 2020]

FANNI M., 2020. *Le sanzioni IVA e le fattispecie (problematiche) caratterizzate dall'assenza di danno erariale [online]*. Corriere Tributario. Fisco. [data accesso: 14 aprile 2020]

ROSSETTI D. A., DE PIRRO R., 2017. *Reverse charge: è possibile un'applicazione generalizzata? [online]*. Corriere Tributario. Fisco. [data accesso: 13 aprile 2020]

- PEIROLO M., 2008. *Il regime sanzionatorio delle operazioni soggette a "reverse charge" [online]*. Pratica fiscale e professionale. Fisco. [data accesso: 12 aprile 2020]
- PEIROLO M., 2010. *Sempre più d'obbligo il «reverse charge» [online]*. Azienda & Fisco. Fisco. [data accesso: 14 aprile 2020]
- D'ALFONSO F., 2007. *Iva: reverse charge [online]*. Il fisco. [data accesso: 14 aprile 2020]
- DIGREGORIO NATOLI S., 2011. *Reverse charge: meccanismi applicativi ed effetti sanzionatori [online]*. Il fisco. [data accesso: 13 aprile 2020]
- GIULIANI G., SPERA M., 2016. *Nuove sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge [online]*. Il fisco. [data accesso: 12 aprile 2020]
- GIULIANI G., SPERA M., 2017. *Le sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge [online]*. Il fisco. [data accesso: 14 aprile 2020]
- GIULIANI G., SPERA M., 2019. *Fatturazione elettronica delle operazioni in reverse charge [online]*. Il fisco. [data accesso: 11 aprile 2020]
- GIULIANI G., SPERA M., 2018. *Proposte della commissione UE in tema di reverse charge [online]*. Il fisco. [data accesso: 11 aprile 2020]
- MASPES P., 2015. *Reverse charge: sanzioni alla ricerca della proporzionalità perduta [online]*. Il fisco. [data accesso: 14 aprile 2020]
- RICCA F., 2014. *Estensione del reverse charge e introduzione dello splyt payment per arginare le frodi Iva [online]*. Il fisco. [data accesso: 14 aprile 2020]
- SOTTOCASA S., 2009. *Violazioni relative al meccanismo del reverse charge: tra diritto alla detrazione dell'Iva e sanzioni applicabili [online]*. Il fisco. [data accesso: 15 aprile 2020]
- SPAZIANTE F., 2017. *Reverse charge: chiarimenti sul nuovo impianto sanzionatorio [online]*. Il fisco. [data accesso: 12 aprile 2020]
- CORTI M., 2019. *La registrazione contabile delle operazioni in reverse charge [online]*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com. Disponibile su <<https://fiscomania.com/reverse-charge-la-registrazione-contabile/>> [data di accesso: 10 aprile 2020]
- CORTI M., 2020. *Cos'è e come funziona il reverse charge? [online]*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com. Disponibile su <<https://fiscomania.com/reverse-charge/>> [data di accesso: 10 aprile 2020]
- MIGLIORINI F., 2019. *Reverse charge esterno: che cos'è e come funziona [online]*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com. Disponibile su <<https://fiscomania.com/reverse-charge-esterno/>> [data di accesso: 11 aprile 2020]
- MIGLIORINI F., 2019. *Le sanzioni per errata applicazione del reverse charge iva [online]*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com. Disponibile su <<https://fiscomania.com/sanzioni-sul-reverse-charge/>> [data di accesso: 13 aprile 2020]
- MIGLIORINI F., 2020. *Reverse charge interno: le casistiche [online]*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com. Disponibile su <<https://fiscomania.com/reverse-charge-interno/>> [data di accesso: 11 aprile 2020]
- MIGLIORINI E., 2020. *Come funziona il reverse charge? [online]*. Fiscalità internazionale. Fiscomania.com. Disponibile su <<https://fiscomania.com/come-funziona-il-reverse-charge/>> [data di accesso: 10 aprile 2020]
- VILLANI M., 2019. *Il "reverse charge" [online]*. Diritto.it. Disponibile su <<https://www.diritto.it/il-reverse-charge/>> [data di accesso: 10 aprile 2020]

DE BENEDICTIS S., 2020. *Cos'è il reverse charge, l'evoluzione del meccanismo, quando è stato introdotto in Italia, a quali operazioni si applica, le criticità, le violazioni e le possibili sanzioni. Tutto quello che c'è da sapere [online]*. Agenda Digitale. Disponibile su <<https://www.agendadigitale.eu/documenti/reverse-charge-e-iva-quando-si-applica-norme-e-sanzioni/>> [data di accesso: 6 aprile 2020]

Come applicare il reverse charge [online]. IPSOA. Disponibile su <<https://www.ipsoa.it/come-fare-per/schede/come-applicare-il-reverse-charge>> [data di accesso: 4 aprile 2020]

Reverse charge [online]. IPSOA. Disponibile su <<https://www.ipsoa.it/wkpedia/reverse-charge>> [data di accesso: 20 aprile 2020]

Reverse charge IVA: guida all'inversione contabile[online]. Informazione Fiscale. Disponibile su <<https://www.informazionefiscale.it/reverse-charge-iva-guida-inversione-contabile-quando-si-applica>> [data di accesso: 23 marzo 2020]

Decreto Fiscale: esteso il reverse charge ad appalti e subappalti che prevedono l'utilizzo di manodopera [online]. Lavori Pubblici. Disponibile su <<https://www.lavoripubblici.it/news/2019/10/FINANZA-E-FISCO/22760/Decreto-Fiscale-esteso-il-reverse-charge-ad-appalti-e-subappalti-che-prevedono-l-utilizzo-di-manodopera>> [data di accesso: 18 marzo 2020]

Imposta sul valore aggiunto (Italia) [online]. Enciclopedia libera Wikipedia. Disponibile su <[https://it.wikipedia.org/wiki/Imposta_sul_valore_aggiunto_\(Italia\)](https://it.wikipedia.org/wiki/Imposta_sul_valore_aggiunto_(Italia))> [data di accesso: 9 aprile 2020]

Sito ufficiale dell'Unione Europea. Disponibile su <https://ec.europa.eu/info/index_it> [data di accesso: 18 marzo 2020]

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 59/E del 23 dicembre 2010. Oggetto: Applicabilità del meccanismo dell'inversione contabile o reverse charge alle cessioni di telefoni cellulari e microprocessori se il cessionario è soggetto residente in Italia – Decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010 che autorizza l'Italia a introdurre una misura particolare di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE. Disponibile su <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/300085/Circolare+59+del+23+dicembre+2010+2.pdf/061d0dae-1485-06bd-495b-70cb340630b2>> [data di accesso: 10 aprile 2020]

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.16/E del 11 maggio 2017. Oggetto: La riforma della disciplina sanzionatoria del sistema dell'inversione contabile - art. 6, comma 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 - chiarimenti in merito alle modifiche introdotte dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158. Disponibile su <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/297873/Circolare+n.16+del+11+maggio+2017_E NTRATE_circolare+reverse+charge+28.4.2017.pdf/7aa77a1e-f17b-eac2-28af-354b12d2e95c> [data di accesso: 10 aprile 2020]

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.14/E del 17 giugno 2019. Oggetto: chiarimenti in tema di documentazione di operazioni rilevanti ai fini IVA, alla luce dei recenti interventi normativi in tema di fatturazione elettronica. Disponibile su <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/1547896/Circolare%2Bn.%2B14_17062019.pdf/5ca1cc20-cd57-c9d3-8c71-9747c430d6f6> [data di accesso: 10 aprile 2020]

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633
Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917

Decreto legge 23 ottobre 2018, n.119
Decreto legge 26 ottobre 2019, n.124

Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74
Decreto legislativo 24 settembre 2015, n.158
Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471

Direttiva del Consiglio Europeo n.67/227/CEE dell'11 aprile
Direttiva del Consiglio Europeo n.67/228/CEE dell'11 aprile
Direttiva del Consiglio Europeo n.112/2006/CE del 28 novembre

Gazzetta ufficiale del 16 ottobre 1971, n.263
Gazzetta ufficiale dell'11 novembre 1972, n.292