

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Reverse charge, regime sanzionatorio e chiarimenti della C.M. n. 16/E/2017

(Circolare n. 11 del 5 giugno 2017)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Indice

1. Principi generali	3
1.1. Adempimenti del fornitore	4
1.2. Adempimenti del cliente	5
1.3. Novità 2017	6
2. Regime sanzionatorio	8
2.1. Regime in vigore sino al 31 dicembre 2015	8
2.2. Regime in vigore dal 1° gennaio 2016	9
3. Chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate	11
3.1. Omissioni degli adempimenti	12
3.2. Errata applicazione dell’IVA in modo ordinario	15
3.3. Errata applicazione dell’IVA con il <i>reverse charge</i>	16
3.4. Operazioni esenti, non imponibili o non soggette	19
3.5. Operazioni inesistenti	19
4. Sanzioni da <i>reverse charge</i> e ravvedimento operoso	20

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Principi generali

Il *reverse charge* è uno speciale meccanismo contabile che, in deroga alle regole ordinarie del sistema dell'IVA, individua quale debitore d'imposta il cessionario o committente dell'operazione: il suo utilizzo è finalizzato sostanzialmente a contrastare il rischio di evasione dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto il tributo è versato all'Erario direttamente dal soggetto che detrae la stessa imposta anziché dal cedente o prestatore, che potrebbe divenire sconosciuto al fisco, dopo aver incassato l'IVA dal committente o cessionario. Rimane, naturalmente, inteso che, per poter applicare il *reverse charge*, è necessario che il cessionario o committente sia un soggetto IVA. Diversamente, qualora il committente sia un privato, l'imposta è dovuta dal cedente o prestatore secondo i criteri ordinari. La disciplina dell'inversione contabile è stabilita dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, in particolare dal co. 2, che prevede l'applicazione del c.d. *reverse charge esterno* alle operazioni rilevanti territorialmente in Italia poste in essere da:

- **soggetti stabiliti in uno Stato extraUE, effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia, per le quali l'inversione contabile si realizza tramite l'emissione di un'autofattura da parte del soggetto residente (cessionario o committente);**
- **soggetti passivi stabiliti in altro Stato UE nei confronti di soggetti passivi d'imposta in Italia.**

I successivi co. 5 e 6 individuano, invece, alcune fattispecie di operazioni "*interne*" per le quali si applica l'inversione contabile.

Cessioni interne di "<i>oro da investimento</i>" (e relative prestazioni di intermediazione) possono essere dai soggetti che producono e commerciano oro (o che trasformano oro in oro da investimento) imponibili IVA per opzione, nonché cessioni interne di "<i>oro diverso da investimento</i>" (c.d. "<i>oro industriale</i>") e di argento (art. 17, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972).
Prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore di un altro subappaltatore (art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972).
Cessioni di fabbricati abitativi e strumentali imponibili IVA a seguito di opzione (art. 17, co. 6, lett. a-bis), del D.P.R. n. 633/1972).
Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamenti relative ad edifici (art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972).

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Cessioni non al dettaglio – effettuate sino al 31 dicembre 2018 – aventi ad oggetto tele cellulari (art. 17, co. 6, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972).
Cessioni non al dettaglio – effettuate sino al 31 dicembre 2018 – aventi ad oggetto consiglieri, giochi, tablet PC e laptop, nonché dispositivi a circuito integrato (art. 17, co. 6, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972).
Trasferimenti di quote di emissioni di gas ad effetto serra definite dall'art. 3 della Direttiva 2003/87/CE, trasferibili ai sensi del successivo art. 12 della medesima Direttiva (art. 17, co. 6, lett. d-bis), del D.P.R. n. 633/1972).
Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva 2003/87/CE, e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (art. 17, co. 6, lett. d-ter), del D.P.R. n. 633/1972).
Cessioni di gas ed energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. d-quater, del D.P.R. n. 633/1972, ovvero la cui attività principale è costituita dalla rivendita di tali beni, e il cui consumo personale è trascurabile (art. 17, co. 6, lett. d-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972).

La Legge n. 208/2015 ha, inoltre, previsto l'applicazione del meccanismo di inversione contabile alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza, laddove quest'ultimo sia aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico e fatturi in regime di "split payment" (art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972). Questa estensione, prescritta dalla lett. a-quater) dell'art. 17, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, non è ancora operativa, ma entrerà in vigore previa concessione, da parte del Consiglio europeo, di una misura di deroga alla direttiva 2006/112/CE in materia di IVA.

Sono state, invece, abrogate, dal D.Lgs. n. 24/2016, per assenza della necessaria autorizzazione dell'UE, le disposizioni di cui alla lett. d) e d-quinquies) dell'art. 17, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, concernenti rispettivamente:

- le cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere;
- le cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3).

Il Decreto IVA regola ulteriori ipotesi di inversione contabile non contemplate dal citato art. 17

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

del D.P.R. n. 633/1972, che ricorrono nel caso di:

- cessioni di rottami e cascami, nonché cessioni dei semilavorati di alcuni metalli, comprese le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili aventi ad oggetto la trasformazione dei rottami non ferrosi (art. 74 co. 7 e 8 del D.P.R. n. 633/1972);
- cessioni di bancali di legno (c.d. pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (art. 74, co. 7, del D.P.R. n. 633/1972).

1.1. Adempimenti del fornitore

In caso di applicazione del meccanismo di inversione contabile, il cedente o prestatore è tenuto a emettere la fattura senza addebito d'imposta annotando, su tale documento, in luogo dell'imposta:

- la dicitura "*inversione contabile*" (che lo esonera dall'applicazione dell'IVA);
- l'indicazione – non più obbligatoria, ma comunque opportuna – della relativa norma (ad esempio "*operazione effettuata ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972*", in presenza di prestazioni di servizi relativi ad edifici).

Alfa s.r.l.
Via Brescia, 12
12051 Bergamo
CF e P.IVA 01234567890

Beta s.r.l.
Via Torino, 16
12051 Milano
CF e P.IVA 0987654321

Fattura n. 10 del 2 maggio 2017

Prestazioni di servizi di pulizia eseguiti all'interno del Vs. fabbricato Euro 1.000

Vicenza, alla Via Padova 31

Totale fattura

Euro 1.000

Operazione senza addebito di imposta, soggetta al regime del "reverse charge" ex art. 17, c

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

a-ter), del D.P.R. n. 633/1972. L'applicazione dell'IVA è a carico del destinatario della fattura

Le fatture emesse senza l'esposizione dell'IVA mediante applicazione del *reverse charge* sono, a norma dell'art. 6 della Tabella annessa al D.P.R. n. 642/1972, esenti da imposta di bollo.

A fronte delle suddette operazioni, il cedente o prestatore deve riportare, in uno dei campi del riquadro VE35 – a seconda della tipologia di fattispecie effettuate – della dichiarazione annuale IVA, l'importo delle operazioni poste in essere senza addebito d'imposta nel corso dell'anno oggetto della dichiarazione, che contribuiranno alla formazione del volume d'affari del cedente o prestatore.

Operazioni con applicazione del reverse charge		1	,00
Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	Cessioni di oro e argento puro		
2	3		
,00	,00		
VE35	Subappalto nel settore edile	Cessioni di fabbricati	
4	5		
,00	,00		
Cessioni di telefoni cellulari	Cessioni di prodotti elettronici		
6	7		
,00	,00		
Prestazioni comparto edile e settori connessi	Operazioni settore energetico		
8	9		
,00	,00		

1.2. Adempimenti del cliente

La fattura – come sopra compilata – deve essere trasmessa al cessionario o committente, il quale provvederà, in primo luogo, ad integrare il documento fiscale ricevuto, riportando sullo stesso l'indicazione dell'aliquota prevista e l'ammontare della relativa imposta. Il cliente destinatario della fattura deve, poi, annotare la fattura integrata (art. 17, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972):

- nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 (o in quello dei corrispettivi previsto dall'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972) entro il mese di ricevimento della fattura, anche successivamente, ma comunque prima dello scadere del termine di 15 giorni dal suddetto ricevimento e con riferimento al relativo mese di competenza;
- nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, ai fini della detrazione dell'IVA.

Alfa s.r.l.
Via Brescia, 12
12051 Bergamo
CF e P.IVA 01234567890

Beta s.r.l.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Via Torino, 16	
12051 Milano	
CF e P.IVA 0987654321	
Fattura n. 10 del 2 maggio 2017	
Prestazioni di servizi di pulizia eseguiti all'interno del Vs. fabbricato	Euro 1.000
Vicenza, alla Via Padova 31	
Totale fattura	Euro 1.000
Operazione senza addebito di imposta soggetta al regime del "reverse charge" ex art. 17, c	
a-ter), del D.P.R. n. 633/1972. L'applicazione dell'IVA è a carico del destinatario della fattura	
Integrazione ai sensi dell'art. 17, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972	
Data 29 maggio 2017	
Base imponibile	Euro 1.000
IVA 22%	Euro 220
Totale	Euro 1.220
Numero di annotazione nel Registro Vendite: 10	
Numero di annotazione Registro Acquisti: 100	

1.3. Novità 2017

Il DL n. 50/2017, attualmente in corso di conversione in Legge, ha modificato – con effetto a partire dal 24 aprile 2017 – il termine per il diritto alla detrazione dell'IVA (art. 19, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972) il quale può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione IVA annuale relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (momento in cui l'imposta diviene esigibile) e alle condizioni esistenti al momento della sua maturazione. Conseguentemente, il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA è anticipato di due anni rispetto a quello precedentemente

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

previsto (dichiarazione IVA annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione). Così, ad esempio, l'IVA assolta su un acquisto effettuato in data 22 maggio 2017 potrà essere detratta, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al medesimo anno d'imposta, ossia entro il 30 aprile 2018 (e non più entro il 30 aprile 2020).

È stato, inoltre, modificato il termine per la registrazione delle fatture di acquisto (e delle bollette doganali), che deve avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, in ogni caso, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo periodo d'imposta. Questa novità si è resa necessaria al fine di rendere questo termine coerente con quello previsto per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA. Così, ad esempio, una fattura d'acquisto ricevuta il 29 maggio 2017 potrà essere registrata, al più tardi, entro il 30 aprile 2018 (e non più entro il 30 aprile 2020).

Il cessionario o committente che ha ricevuto la fattura – e l'ha integrata con la relativa imposta – è tenuto ad indicare nella propria dichiarazione IVA annuale la doppia registrazione effettuata. In particolare:

- **l'operazione annotata nel registro IVA acquisti dovrà trovare rappresentazione nel quadro VF, per cui il soggetto procederà ad indicare nei righi da VF1 a VF13 l'imponibile e l'imposta relativi all'operazione, secondo l'aliquota IVA corrispondente;**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
	VF3		,00	5		,00
	VF4		,00	7,3		,00
Sez. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intra-comunitari e delle importazioni	VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF19, VF20 e VF21) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	7,5		,00
	VF6		,00	7,65		,00
	VF7		,00	7,93		,00
	VF8		,00	8,3		,00
	VF9		,00	8,5		,00
	VF10		,00	8,8		,00
	VF11		,00	10		,00
	VF12		,00	12,3		,00
	VF13		,00	22		,00
	VF14	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond	,00			
	VF15	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	,00			
	VF16	Acquisti esenti (art. 10) e importazioni non soggette all'imposta	,00			
	VF17	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	1			,00
		2	,00			
	VF18	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati	,00			
	VF19	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)	,00			
	VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00			
	VF21	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1			,00
		2	,00			
	VF22	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2016	,00			

- l'operazione effettuata nel registro IVA vendite dovrà essere riportata nel quadro VJ, nel rigo corrispondente alla tipologia di operazione effettuata.

QUADRO VJ DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
	VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino - art. 71, comma 2 - (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)	,00		,00
	VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)	,00		,00
	VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2	,00		,00
	VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)	,00		,00
	VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)	,00		,00
	VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8	,00		,00
	VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)	,00		,00
	VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)	,00		,00
	VJ9	Acquisti intra-comunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)	,00		,00
	VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)	,00		,00
	VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)	,00		,00
	VJ12	Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)	,00		,00
	VJ13	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)	,00		,00
	VJ14	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)	,00		,00
	VJ15	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)	,00		,00
	VJ16	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)	,00		,00
	VJ17	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)	,00		,00
	VJ18	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)	,00		,00
	VJ19	Acquisti delle pubbliche amministrazioni, titolari di partita IVA, ai sensi dell'art. 17-ter	,00		,00
	VJ20	TOTALE IMPOSTA (somma dei rigi da VJ1 a VJ19)			,00

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'annotazione effettuata nel registro IVA vendite per l'operazione di acquisto in "reverse charge" non va indicata nel quadro VE, in considerazione del fatto che tale quadro accoglie soltanto le operazioni attive che concorrono a formare il volume d'affari.

2. Regime sanzionatorio

Le sanzioni applicabili in caso di errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile sono state riformate dal D.Lgs. n. 158/2015, la cui decorrenza – originariamente fissata a partire dal 1° gennaio 2017 – è stata anticipata al 1° gennaio 2016 dalla Legge n. 208/2015.

2.1. Regime in vigore sino al 31 dicembre 2015

La formulazione dell'art. 6, co. 9-bis, del D.Lgs. n. 471/1997 previgente all'entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015 stabiliva un regime sanzionatorio specifico per le operazioni soggette al *reverse charge*:

- **sanzione dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di Euro 258, per il mancato assolvimento dell'IVA da parte del cessionario o committente;**
- **sanzione dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di Euro 258, in caso di irregolare addebito dell'IVA da parte del cedente o prestatore e successivo mancato versamento. In tale circostanza, il cessionario o committente era responsabile in solido per il pagamento del tributo della sanzione;**
- **sanzione del 3% dell'imposta versata, con un minimo di Euro 258, nell'ipotesi di irregolare applicazione del regime dell'inversione contabile, ma con assolvimento dell'IVA. Anche in tale circostanza, il cessionario o committente era responsabile in solido per il pagamento del tributo della sanzione.**

Restava, naturalmente, impregiudicata, per il contribuente, la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, previo versamento delle eventuali imposte, degli interessi legali e delle sanzioni (ridotte in base alle tempistiche di perfezionamento del ravvedimento).

2.2. Regime in vigore dal 1° gennaio 2016

In tale contesto sanzionatorio, è successivamente intervenuto il D.Lgs. n. 158/2015, sostituendo

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

integralmente il citato co. 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, previo inserimento dei nuovi commi da 9-bis1 a 9-bis3, al fine di creare un sistema maggiormente conforme al principio di proporzionalità teso a perseguire:

- in modo più gravoso le violazioni compiute con un intento di evasione o di frode, o comportanti l'occultamento dell'operazione o un debito d'imposta;
- in maniera più mite le fattispecie irregolari per le quali l'imposta risulta comunque assolta.

co. 9-bis	<p><i>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 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.</i></p> <p><i>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></p>
	<p><i>In deroga al comma 9-bis, primo periodo, qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una</i></p>

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

<p>co. 9-bis.1</p>	<p><i>cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cessionario o il committente anzidetto non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario o il committente è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.</i></p>
<p>co. 9-bis.2</p>	<p><i>In deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole.</i></p>
<p>co.</p>	<p><i>Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai</i></p>

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

9-bis.3	<i>sensi dell'articolo 26, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.</i>
----------------	---

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n. 16/E/2017, ha fornito importanti chiarimenti in merito al nuovo sistema sanzionatorio previsto in tema di *reverse charge*, alcuni dei quali favorevoli ai contribuenti.

3. Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Coerentemente con quanto già precisato dalla C.M. 4/E/2016, l'Amministrazione Finanziaria ribadito che le nuove disposizioni sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2016 e trovano applicazione per il principio del *favor rei*, anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015 per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi definitivi.

La C.M. n. 16/E/2017 ha, inoltre, osservato come i nuovi commi da 9-bis a 9-bis3 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 siano ora coerenti con il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del *reverse charge*, secondo cui "le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta" (Ecotrade, cause riunite C-95/07 e 96/07, Idexx, causa C-590/13, Equoland, causa C-272/2013), cui si è sempre uniformata la Corte di Cassazione. Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale (Cass. n. 10819/2010, Cass. 20486/2013, Cass. n. 5072/2015 e Cass. n. 7576/2015), infatti, l'omessa applicazione dell'IVA mediante il *reverse charge* non deve comunque precludere al contribuente il diritto alla detrazione dell'imposta. Tale posizione risulta, inoltre, coerente con la giurisprudenza comunitaria secondo cui, in caso di mancata o errata applicazione dell'inversione contabile, la detrazione dell'IVA deve essere sempre riconosciuta, purché siano rispettati tutti i requisiti sostanziali sulla detrazione previsti dalla Direttiva n. 77/388/CEE, c.d. "Sesta Direttiva". Conseguentemente, la violazione di uno o più obblighi formali non deve determinare la perdita del diritto alla detrazione, ma al massimo deve essere assoggetta a un'ammenda proporzionata al danno arrecato all'Erario.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Operazioni con San Marino e Città del Vaticano

È stato, inoltre, chiarito che le disposizioni del co. 9-*bis* dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 sono applicabili anche in ipotesi di *reverse charge* esterno (acquisti intracomunitari di cui agli art. 46, co. 1, e art. 47, co. 1, del D.L. n. 331/1993), nonché, pur in assenza di richiamo espresso, per gli acquisti da San Marino e Città del Vaticano di cui all'art. 71, del D.P.R. n. 633/1972. A questo proposito, si rammenta che:

- con la Città del Vaticano è in essere l'accordo doganale del 30 giugno 1930 che prevede, ai fini IVA, un regime specifico per le cessioni di beni a destinazione di tale Stato. In base a tale convenzione, le cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio dello Stato della Città del Vaticano sono equiparate alle cessioni all'esportazione e, in quanto tali, non sono imponibili IVA: gli operatori interessati sono tenuti, inoltre, a dimostrare l'avvenuta introduzione dei beni mediante apposizione, da parte delle competenti autorità vaticane, del "*visto di entrata*" dei beni sul duplo della fattura in possesso del venditore nazionale (R.M. n. 520877/1976). Diversamente, l'introduzione in Italia di beni provenienti dalla Città del Vaticano deve essere assoggettata ad IVA, a norma dell'art. 71, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972, da parte dell'operatore italiano, per mezzo dell'autofatturazione;
- con la Repubblica di San Marino è in vigore un accordo di unione doganale e di cooperazione (stipulato direttamente con la Comunità Europea) recante particolari disposizioni commerciali doganali (Decisione CEE 27 novembre 1992).

Ai fini IVA, i rapporti di scambio tra l'Italia e la Repubblica di San Marino sono disciplinati dal D.M. 2 dicembre 1993 e dall'art. 71 del D.P.R. n. 633/1972 che equipara la cessione di beni, spediti o trasportati a San Marino, alle cessioni all'esportazione, non imponibili IVA, ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972, purché il cessionario sanmarinese sia un soggetto passivo IVA. Diversamente, gli acquisti di beni provenienti da San Marino devono essere effettuati o tramite il pagamento dell'IVA al cedente sanmarinese, oppure attraverso l'autofatturazione di cui all'art. 17, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972: il principio di tassazione nel paese di destinazione dei beni presuppone, inoltre, che entrambi gli operatori economici (cedente e cessionario) siano identificati ai fini IVA, nei rispettivi Stati di appartenenza.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

3.1. Omissione degli adempimenti

Ai sensi dell'art. 6, co. 9-bis, del D.Lgs. n. 471/1997, nelle ipotesi in cui il cedente o prestatore emette correttamente fattura senza applicazione dell'imposta, ma il cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta, non ponga in essere, totalmente o parzialmente, gli adempimenti connessi, la sanzione è irrogabile al cessionario o committente che non integra la fattura emessa dal cedente o prestatore con le indicazioni dovute (aliquota e imposta), oppure omette la doppia annotazione nei registri IVA, è prevista l'applicazione di una sanzione:

- **in misura fissa, da un minimo di Euro 500 a un massimo di Euro 20.000, qualora la fattura ricevuta non sia stata totalmente occultata, ovvero sia stata almeno annotata ai fini delle imposte dirette. Conseguentemente, la sanzione in misura fissa si applica a condizione che l'omissione degli adempimenti connessi all'inversione contabile "non 'occulti' l'operazione, che deve risultare comunque dalla contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi, ovvero dal libro giornale, oppure dal registro degli acquisti per coloro che tengono la contabilità semplificata" (C.M. n. 16/E/2017);**
- **proporzionale, compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di Euro 1.000, se la fattura è stata occultata, ovvero non è stata annotata ai fini delle imposte dirette.**

In ordine all'individuazione dell'imponibile cui commisurare la sanzione, l'Agenzia delle Entrate aveva, in passato, affermato che "la violazione, concernente l'irregolare assolvimento dell'IVA a causa dell'erronea applicazione del regime dell'inversione contabile, si realizza di fatto quando viene operata la liquidazione mensile o trimestrale: è in tale sede, infatti, che il cedente ed il cessionario procedono erroneamente alla determinazione dell'imposta relativa alle operazioni attive da assolvere" (ris. n. 140/E/2010). In conformità a tale chiarimento, la C.M. n. 16/E/2017 ha ribadito che anche la suddetta sanzione proporzionale deve essere commisurata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riguardo ad ogni fornitore. Pertanto, secondo l'Amministrazione Finanziaria, "laddove l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate".

La C.M. n. 16/E/2017 ha, inoltre, precisato che se l'omissione degli adempimenti connessi al reverse charge comporta anche un'infedele dichiarazione, oppure un'indebita detrazione IVA da parte del soggetto passivo d'imposta (ossia del cessionario o committente), si rendono applicabili, ai

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

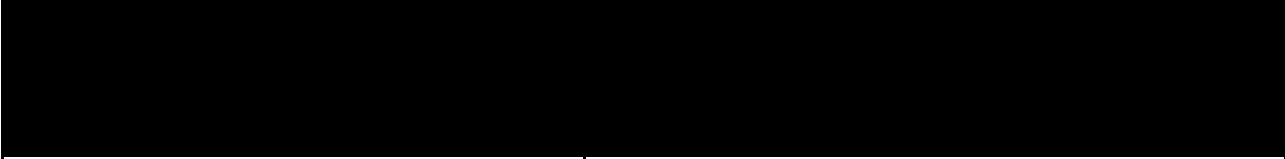
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

sensi del terzo periodo del co. 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997:

- **la sanzione prevista in caso di violazione del meccanismo di inversione contabile, meglio esaminata in precedenza;**
- **la sanzione per illegittima detrazione dell'IVA, di cui all'art. 6, co. 6, del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 90% dell'ammontare della detrazione compiuta;**
- **la sanzione per dichiarazione infedele, di cui all'art. 5, co. 4, del D.Lgs. n. 471/1997.**

Quest'ultima è compresa da un minimo del 90% a un massimo del 180% della maggiore imposta dovuta (o della differenza del credito utilizzato). È altresì prevista la possibilità di un abbattimento a un terzo della suddetta sanzione ordinaria – dal 30% al 60% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato – applicabile, tuttavia, in assenza di comportamenti fraudolenti e quando la maggiore imposta accertata (o la minore eccedenza detraibile o rimborsabile) è complessivamente inferiore al 3% dell'imposta dichiarata (o dell'eccedenza detraibile o rimborsabile) e comunque inferiore complessivamente ad Euro 30.000 (art. 5, co. 4-ter, del D.Lgs. n. 471/1997). È previsto, invece, un incremento della sanzione amministrativa da dichiarazione infedele nel caso in cui *"la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediate artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente"* (nuovo art. 5, co. 4 bis, del D.Lgs. n. 471/1997): in tale circostanza, la sanzione è aumentata della metà della sanzione ordinaria, ovvero dal 135% al 270% della maggiore imposta dovuta (o della differenza del credito utilizzato).

La C.M. n. 16/E/2017 ha altresì chiarito che, anche in assenza di imposta dovuta, resta comunque applicabile la sanzione di cui all'art. 8, co. 1, del D.Lgs. 471/1997, che punisce – in misura fissa, da un minimo di Euro 250 a un massimo di Euro 2.000 – le ipotesi in cui nella dichiarazione annuale sono omessi o non sono indicati in maniera esatta o completa dati rilevanti per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli.

	
Sanzione proporzionale compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta	Sanzione in misura fissa, da un minimo di Euro 500 a un massimo di Euro 20.000, qualora la fattura sia emessa in assenza di imposta dovuta

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

correttamente assolta, con un minimo di Euro 258.	ricevuta non sia stata totalmente occultata, ovvero non sia stata almeno annotata ai fini delle imposte dirette.
	Sanzione proporzionale, compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di Euro 1.000, se l'operazione non risulta documentata dalla contabilità.

Adempimenti per la regolarizzazione della violazione

L'art. 6, co. 9-bis, quarto periodo, del D.Lgs. n. 471/1997 disciplina gli adempimenti che il cessionario o committente deve assolvere per evitare l'applicazione delle disposizioni sanzionatorie sopra richiamate, nella particolare ipotesi in cui il cedente o prestatore non abbia adempiuto agli obblighi di fatturazione di una operazione soggetta a *reverse charge*. In particolare, è espressamente stabilito che il cessionario o committente incorre nella violazione di omessa regolarizzazione di un'operazione soggetta ad inversione contabile, quando:

- il cedente o prestatore non abbia emesso (o comunque inviato al cessionario o committente) il documento fiscale entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione oppure abbia inviato al cessionario una fattura irregolare;
- il cessionario o committente non abbia informato l'Ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo, entro lo stesso termine, all'emissione di fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, o alla sua regolarizzazione, nonché all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.

Sul punto, la C.M. n. 16/E/2017 ha precisato che, nel caso in cui il cedente o prestatore non emetta la fattura entro quattro mesi dall'operazione e contestualmente il cessionario (o committente) non provveda a regolarizzare, entro trenta giorni, l'omessa fatturazione del cedente – mediante emissione dell'autofattura e assolvimento dell'imposta con il "*reverse charge*" – è soggetta alla sanzione proporzionale nella misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di Euro 1.000 (art. 6, co. 9-bis, del D.Lgs. n. 471/1997).

Non è, invece, imputabile la sanzione di cui all'art. 6, co. 8, del D.Lgs. n. 471/1997 (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di Euro 250), irrogabile in caso di mancata regolarizzazione di operazioni imponibili, essendo, infatti, applicabile esclusivamente per le operazioni non soggette a

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

reverse charge.

Regolarizzazione delle operazioni intracomunitarie

Le sanzioni previste dal **co. 9-bis**, terzo periodo, dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, trovano applicazione anche nell'ipotesi di omessa regolarizzazione delle operazioni intracomunitarie, **senza** però potersi applicare la procedura di regolarizzazione sopra descritta: la regolarizzazione delle operazioni intracomunitarie deve avvenire, infatti, nel rispetto della specifica procedura disciplinata dall'art. 46, co. 5, del D.L. 331/1993, secondo cui, in caso di mancato ricevimento della fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (consegna o spedizione dei beni), il cessionario nazionale deve emettere, entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, la fattura in unico esemplare. Nell'ipotesi di ricevimento di una fattura con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale, l'acquirente deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria.

3.2. Errata applicazione dell'IVA in modo ordinario

Il nuovo **co. 9-bis1** dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 stabilisce alcune deroghe alle suddette fattispecie sanzionatorie: in particolare, è disciplinata l'ipotesi di irregolare assolvimento dell'imposta – punita con una sanzione in misura fissa (da Euro 250 ad Euro 10.000) – che ricorre quando l'imposta è stata assolta dal cedente o prestatore in luogo del "reverse charge". È il tipico caso in cui il cedente o prestatore, pur in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, ha erroneamente emesso fattura con IVA registrandola ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1973, con conseguente inclusione nella liquidazione di competenza. Al ricorrere di tale violazione, la sanzione fissa ivi prescritta compete al cessionario o committente – in quanto debitore dell'imposta – con solidarietà del cedente o prestatore. Resta comunque inalterato, in capo al primo, il diritto alla detrazione.

Analogamente a quanto illustrato in precedenza, questa sanzione fissa – da un minimo di Euro 250 a un massimo di Euro 10.000 – è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento ad ogni fornitore. Infatti, la C.M. n. 16/E/2017 ritiene che "la diversa interpretazione secondo cui tale sanzione si applica per ogni singola fattura ricevuta da parte di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

ciascun fornitore, sarebbe, infatti, in contrasto con la ratio delle disposizioni in commento, volte a punire con una sanzione di lieve entità, proporzionale alla gravità della condotta, le violazioni dell'inversione contabile".

Nella particolare ipotesi in cui l'applicazione dell'IVA in modo ordinario, anziché con l'inversione contabile, sia stata determinata da una finalità di evasione o frode di cui è provata la consapevolezza del cessionario o committente, è, invece, prevista l'applicazione della più gravosa sanzione proporzionale di cui all'art. 6, co. 1, del D.Lgs. n. 471/1997: al ricorrere di tale violazione, infatti, il cessionario o committente è punito con una sanzione proporzionale nella misura compresa dal 90% al 180% dell'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, con un minimo di Euro 500. Qualora la violazione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo, la sanzione è dovuta in misura fissa (da un minimo di Euro 250 ad un massimo di Euro 2.000), ai sensi dell'art. 6, co. 1, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997.

Sanzione dal 100% al 200% dell'imposta (con un minimo di Euro 258), in caso di irregolare applicazione del regime dell'inversione contabile e mancato assolvimento dell'imposta.	Sanzione in misura fissa da Euro 250 ad Euro 10.000, in capo al cessionario o committente, quando l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente o prestatore in luogo dell'applicazione del <i>reverse charge</i>.
Sanzione del 3% dell'imposta versata, con un minimo di Euro 258, nell'ipotesi di irregolare applicazione del regime dell'inversione contabile, ma con assolvimento dell'imposta.	Sanzione dal 90% al 180% dell'imposta, con un minimo di Euro 500, a carico del cessionario o committente, quando l'applicazione dell'imposta è avvenuta in regime ordinario, in luogo del <i>reverse charge</i>, e la sanzione è determinata da una finalità di evasione o frode di cui è provata la consapevolezza del cessionario o committente.

3.3. Errata applicazione dell'IVA con il *reverse charge*

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Il co. 9-bis2 dell'art. 6 del D.Lgs n. 471/1997 prevede l'applicazione di una sanzione in misura analoga alla precedente – anch'essa in misura fissa da Euro 250 ad Euro 10.000 – che grava in capo al cedente o prestatore, per le ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario o committente con il meccanismo dell'inversione contabile, in luogo dell'assolvimento ordinario. In particolare, al ricorrere di tale fattispecie sanzionatoria:

- **il cessionario o committente mantiene comunque il diritto alla detrazione dell'imposta assolta irregolarmente con l'inversione contabile;**
- **il cedente o prestatore, seppur debitore dell'imposta, non è obbligato all'assolvimento della stessa, ma è punito con la sanzione in misura fissa di cui al citato co. 9-bis2 dell'art. 6 del D.Lgs n. 471/1997.**

Anche al ricorrere di tale fattispecie, è prevista la solidarietà del cessionario o committente con il cedente o il prestatore (vero debitore dell'imposta) e la sanzione irrogabile è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento ad ogni committente.

Tale principio non opera quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile, anziché nel modo ordinario, è stata determinata da intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole: al ricorrere di tale ipotesi, il cedente o prestatore è punito con la sanzione più gravosa prescritta dall'art. 6, co. 1, del D.Lgs n. 471/1997 (dal 90% al 180% dell'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, con un minimo di Euro 500). Anche per tale fattispecie, qualora la violazione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo, la sanzione è dovuta in misura fissa (da Euro 250 ad Euro 2.000), ai sensi dell'art. 6, co. 1, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997.

Ambito applicativo della sanzione fissa

La C.M n. 16/E/2017 ha, inoltre, chiarito che la sanzione in misura fissa, da un minimo di Euro 250 a Euro 10.000, è applicabile solo al caso di irregolare assolvimento dell'imposta relativa a cessioni di beni o a prestazioni di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del co. 9-bis "in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile".

Secondo la Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 158/2015, si tratta, in particolare, di tutte le ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario o committente con il meccanismo dell'inversione contabile "per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge ma per le quali non

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione". Rientrano, quindi, nell'ipotesi contemplata dalla norma le seguenti fattispecie:

- la "stabile organizzazione occulta", come nel caso del soggetto residente che ha assolto l'imposta con il sistema dell'inversione contabile – ai sensi dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 – relativamente a beni e servizi acquistati presso un soggetto dichiaratosi non residente e di cui, successivamente, sia accertata la stabile organizzazione in Italia;
- il prestatore che realizza in appalto un impianto idraulico in un giardino non di pertinenza di un edificio e assolve l'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile. Tale operazione, infatti, sarebbe, in astratto, riconducibile alle ipotesi di *reverse charge* contemplate dall'art. 17, co. 6, lett. a)-ter, del D.P.R. n. 633/1972 ("prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici"), per carenza dell'ulteriore requisito oggettivo dell'installazione dell'impianto in un edificio (o in una sua pertinenza).

Diversamente, la sanzione in misura fissa non si applica nel caso di ricorso all'inversione contabile in ipotesi palesemente estranee a questo regime. In tale evenienza, è previsto l'assoggettamento alle sanzioni proporzionali, in capo al:

- cedente o prestatore, tenuto al pagamento della sanzione di cui all'art. 6, co. 1, del D.Lgs n. 471/1997, prevista in caso di violazione degli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni imponibili (dal 90% e al 180% dell'imposta, con un minimo di Euro 500);
- cessionario o committente, obbligato al versamento della sanzione di cui all'art. 6, co. 8, del D.Lgs n. 471/1997 stabilita per la mancata regolarizzazione dell'operazione (sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di Euro 250).

L'Agenzia delle Entrate ritiene, dunque, applicabile la sanzione fissa – compresa tra Euro 250 ed Euro 10.000 – prevista dall'art. 6, co. 9-bis.2, del D.Lgs. n. 471/1997 soltanto qualora sussista incertezza sul regime IVA applicabile: in mancanza di tali dubbi, sono applicabili le consuete sanzioni proporzionali stabilite dai co. 1 e 8 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997.

La sanzione fissa richiede, inoltre, che l'imposta, ancorché irregolarmente, sia stata assolta. Pertanto, nella particolare ipotesi in cui "il cedente/prestatore non emetta fattura o la emetta senza IVA, o il cessionario/committente non assolve irregolarmente l'imposta tramite l'inversione contabile, non trova applicazione la sanzione in misura fissa" appena commentata (compresa tra Euro 250 ed Euro 10.000). In tal caso, infatti:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- **il cedente o prestatore è punibile con la sanzione ordinaria, prevista dall'art. 6, co. 1, del D.Lgs n. 471/1997, per violazione degli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni imponibili (sanzione compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, con un minimo di Euro 500);**
- **il cessionario o committente è punibile con la sanzione prevista dall'art. 6, co. 8 del D.Lgs n. 471/1997, per la mancata regolarizzazione dell'operazione (100% dell'imposta, con un minimo di Euro 250).**

Sanzione del 3% dell'imposta versata con un minimo di Euro 258, in caso di irregolare applicazione del regime dell'inversione contabile, ma con l'assolvimento dell'imposta.	Sanzione in misura fissa (da Euro 250 ad Euro 10.000), in capo al cedente o prestatore, quando l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario o committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo dell'assolvimento ordinario.
	Sanzione dal 90% al 180% dell'imposta (con un minimo di Euro 500), in capo al cedente o prestatore, quando l'applicazione dell'imposta con il meccanismo del <i>reverse charge</i> (in luogo dell'assolvimento ordinario) è determinata da finalità di evasione o frode di cui è provata la consapevolezza del cedente o prestatore.

3.4. Operazioni esenti, non imponibili o non soggette

L'art. 6, co. 9-bis3, del D.Lgs. n. 471/1997 disciplina l'ipotesi di errata applicazione del *reverse charge* ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta. Si tratta, ad esempio, del caso in cui il cessionario o committente di un soggetto non residente ritenga per errore l'operazione rilevante ai fini dell'IVA in Italia e assolva l'imposta mediante l'inversione contabile, quando invece l'operazione era non soggetta al tributo. Al ricorrere di tale fattispecie, l'organo accertatore è tenuto ad elidere il debito

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

erroneamente computato dal cessionario committente nelle liquidazioni periodiche e la detrazione d'imposta operata da quest'ultimo.

Resta fermo il diritto del cessionario o committente di recuperare l'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva o oggettiva) mediante:

- **l'emissione di una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972;**
- **la procedura del c.d. "rimborso anomalo" di cui all'art. 21, co. 2, del D.Lgs. n. 546/1992.**

3.5. Operazioni inesistenti

Il regime previsto per l'indebito assolvimento dell'IVA tramite inversione contabile in caso operazioni esenti o non imponibili trova applicazione, in generale, per le operazioni inesistenti *reverse charge*. Sul punto, la C.M. n. 16/E/2017 non distingue tra:

- **operazioni "oggettivamente inesistenti", ossia quelle teoricamente rilevanti ai fini IVA, a fronte delle quali risulta essere stata emessa regolare fattura (e compiute le formalità contabili dichiarative), ma che in realtà non sono mai state poste in essere;**
- **operazioni "soggettivamente inesistenti", ovvero quelle in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi ha effettivamente avuto luogo, seppure fra soggetti diversi rispetto a quelli indicati in fattura che, quindi, non hanno eseguito l'operazione o non l'hanno ricevuta.**

Secondo la Cass. n. 6124/2009, un'operazione è soggettivamente inesistente quando "uno dei soggetti, rilevante sotto il profilo fiscale è del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio, ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione". Peraltro, nell'ipotesi di operazioni "soggettivamente inesistenti", è onere dell'Amministrazione Finanziaria provare la falsità di uno o di entrambi i soggetti del rapporto, dimostrando, ad esempio, l'assenza di strutture adeguate della "cartiera" che ha emesso le fatture. Il cessionario deve comunque fornire la prova contraria, dimostrando, a tale scopo, che le operazioni contestate sono state realmente concluse con i soggetti generalizzati in fattura: a tale fine, non è sufficiente l'allegazione della prova dell'avvenuto pagamento o della consegna dei beni, quando ciò avvenga a fronte di "elementi di forte spessore indiziario e presuntivo" di segno contrario forniti dall'Amministrazione Finanziaria quale può essere, ad esempio, la dimostrazione dell'assenza di un'adeguata dotazione personale e strumentale del cedente o prestatore.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

(Cass. n. 11661/2015).

Nel caso di errata applicazione del *reverse charge* ad operazioni inesistenti, l’Agenzia delle Entrate neutralizza l’operazione espungendo il credito e il debito nelle liquidazioni (evitando così di disconoscere la detrazione) ed irroga la sanzione dal 5% al 10% dell’imponibile, con un minimo di Euro 1.000. Questa soluzione trova conferma nella modifica apportata – sempre dal DLgs n. 158/2015 – all’art. 21, co. 7, del D.P.R. n. 633/1972, per effetto della quale l’IVA su operazioni inesistenti non è più dovuta da “chiunque” l’abbia addebitata, ma dal cedente o prestatore. Con l’adozione di tale precisazione, è stato, pertanto, superato l’orientamento della Cass. n. 16679/2016 che legittimava la negazione della detrazione e le sanzioni proporzionali piene o dichiarazione infedele e indebita detrazione.

4. Sanzioni da *reverse charge* e ravvedimento operoso

Le violazioni esaminate possono formare oggetto di ravvedimento operoso ai sensi dell’art. 13 del DLgs. n. 472/1997, che consente di accedere alla riduzione delle sanzioni:

- limitatamente alle violazioni sui versamenti, a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza, con ulteriore riduzione a 1/15 per giorno di ritardo se questo non è superiore a 14 giorni (*lett. a*) combinata con l’art. 13 del DLgs. n. 471/1997);
- per tutte le violazioni sanabili, a 1/9 del minimo, se il ravvedimento avviene entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o, qualora non sia prevista una dichiarazione periodica, da quando è stata commessa la violazione (*lett. a-bis*);
- per tutte le violazioni, a 1/8 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dalla violazione (*lett. b*);
- solo per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni, a 1/7 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro due anni dalla violazione (*lett. b-bis*);
- solo per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni, a 1/6 del minimo, se il ravvedimento avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

una dichiarazione periodica, oltre due anni dalla violazione (lett. b-ter, introdotta dalla L. 190/2014);

- **solo per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni con l’eccezione alcune fattispecie relative agli scontrini fiscali, a 1/5 del minimo se avviene dopo il processo verbale di constatazione (lett. b-quater), salvo che la violazione rientri tra quelle indicate dagli art. 6, co. 3, e art. 11, co. 5, del D.Lgs. n. 471/1997;**
- **limitatamente all’omessa dichiarazione, a 1/10 del minimo se avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione (lett. c).**

Ai fini della determinazione della riduzione delle sanzioni, è sempre necessario considerare l’importo minimo della sanzione irrogabile previsto dalla norma. A ciò si aggiunga che, nel momento in cui il contribuente si ravvede (versando l’imposta e gli interessi legali e le sanzioni ridotte), quest’ultimo potrà essere tenuto a:

- **sanare l’irregolarità, procedendo, a seconda dei casi, all’integrazione delle fatture e all’inversione contabile o all’emissione delle note di variazione e successiva annotazione nei registri IVA;**
- **compilare correttamente la dichiarazione, onde evitare l’irrogazione della sanzione, comunque ravvedibile, prevista nel caso di violazione da dichiarazione infedele o inesatta (artt. 5 e 8 del D.Lgs. n. 471/1997).**