

## Newsletter n. 6/2017

### Il punto sul Reverse Charge

Il sistema sanzionatorio, disciplinato dal D.lgs n.471 del 18.12.1997 è stato modificato dal Dlgs. del 24 settembre 2015, n.158 al fine di creare una maggiore proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione.

In tale contesto, assumono particolare rilevanza le previsioni contenute nell'articolo 15 del citato provvedimento, relative alle violazioni commesse nell'applicazione del particolare regime dell'inversione contabile (articolo 17, comma 3,5,6, del DPR 633/72), che ha assunto un ruolo sempre più importante in alcuni settori di attività, come strumento antifrode ai fini IVA.

Il meccanismo del reverse charge in sintesi rappresenta una deroga al principio generale IVA dove l'assolvimento dell'IVA è posto a carico dell'acquirente, ovvero allo stesso soggetto che ha diritto anche alla detrazione.

Nel concreto il soggetto cedente o prestatore emette fattura senza addebitare l'imposta, secondo le norme del reverse charge (articolo 17 comma 6 del DPR n. 633/1972). Il destinatario integra la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota propria dell'operazione e registra il documento sia nel registro delle fatture emesse sia nel registro degli acquisti, rendendo neutrale l'effetto della imposta sull'acquisto.

Con la presente newsletter, si intende fare un punto sulla nuova disciplina sanzionatoria alla luce dell'importante Circolare esplicativa dell' Agenzia delle Entrate n.16 dell'11 Maggio 2017.

#### 1. La Riforma Sanzionatoria

La nuova disciplina del sistema sanzionatorio ha modificato il comma 9-bis, e introdotto il comma 9-bis 1, comma 9-bis 2 e 9-bis 3, dell'articolo 6 del D.lgs n.471/1997 *"Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto"*.

Le modifiche introdotte, sono già in vigore dal 1° gennaio 2016, ma sono applicabili, in virtù del principio del *favor rei*, anche alle violazioni commesse in precedenza, basta che siano relativi ad atti di contestazione che non risultino essere stati già definiti a tale data.

Il nuovo sistema sanzionatorio ha un effetto proporzionale, in quanto colpisce in modo più grave le violazioni compiute con un intento di evasione o di frode, o che, comunque, comportino l'occultamento dell'operazione o un debito d'imposta, e in modo meno grave le fattispecie irregolari per le quali l'imposta risulti comunque assolta.

Dunque, in riferimento alle violazioni commesse è stato riscritto il comma 9-bis e sono stati introdotti tre nuovi commi, ovvero il 9-bis 1, 9-bis 2 e 9-bis 3.

I commi 9-bis 1 e 9 bis 2, sono stati introdotti per le ipotesi di irregolare assolvimento del tributo, facendo distinzione tra le ipotesi in cui l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile, ma per errore è stata assolta in via ordinaria, e l'ipotesi in cui l'operazione doveva essere assoggettata in via ordinaria ma è stata assolta in reverse charge, prevedendo in tali casi riduzioni di sanzioni.

Il nuovo comma 9-bis 3 invece, riguarda l'applicazione del reverse charge ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta o, in casi estremi, inesistenti.

Il legislatore ha definito infine, anche l'ambito di applicazione di tali disposizioni, che sono state estese anche ad altre applicazioni dell'inversione contabile, quali ad esempio le operazioni nel settore dell'agricoltura e le operazioni intracomunitarie, nonché agli acquisti dalla Repubblica di San Marino, e dalla Città del Vaticano.

## 2. Omissione degli adempimenti relativi all'inversione contabile (Comma 9-bis).

2

La fattispecie sanzionatoria, disposta dal comma 9-bis, si verifica quando l'operazione doveva essere assoggettata al sistema dell'inversione contabile, ma il cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta, non ha posto in essere, totalmente o parzialmente, gli adempimenti previsti a suo conto.

Le violazioni che vengono in rilievo sono quelle commesse dal committente, sia nell'ipotesi in cui doveva essere emessa autofattura, sia quando occorreva procedere all'integrazione della fattura ricevuta.

In precedenza tale violazione era punita con la sanzione amministrativa compresa tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, assolta in maniera errata, con un minimo di 258 euro.

Con la nuova disposizione, è prevista l'applicazione di una sanzione in misura fissa, da un minimo di 500 fino a un massimo di 20.000 euro, purché l'omissione degli adempimenti connessi

all'inversione contabile non "occulti" l'operazione, che risulta comunque dalla contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi.

Al contrario, nel caso in cui l'operazione non risulti dalla contabilità, è prevista la più grave sanzione proporzionale nella misura compresa tra il 5 e il 10 per cento dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000 euro.

La sanzione tra il 5 e il 10 per cento è commisurata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibile a ciascuna liquidazione Iva e con riguardo a ciascun fornitore; laddove l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanzionare, per quante sono le liquidazioni interessate.

Nel caso in cui l'eventuale omissione degli adempimenti, connessi all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, comporti anche un'infedele dichiarazione oppure un'indebita detrazione Iva da parte del soggetto passivo d'imposta (cessionario o committente), trovano applicazione anche le ordinarie sanzioni per dichiarazione infedele e per illegittima detrazione dell'IVA.

### 3. Applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante inversione contabile (comma 9-bis.1)

L'errata applicazione dell'imposta nel modo ordinario, anziché mediante inversione contabile è disciplinata dal nuovo comma 9-bis 1. Tale fattispecie si verifica quando l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile ma, per errore, è stata oggetto di applicazione dell'imposta in via ordinaria.

Tale irregolarità, in passato, prevedeva una sanzione pari al 3 per cento dell'imposta assolta in maniera irregolare, con un minimo di euro 258.

Il nuovo comma 9-bis 1, prevede che non occorre che il cessionario o committente regolarizzi l'operazione; a causa di questa irregolarità al cessionario o committente si applica una sanzione fissa, compresa tra un minimo di 250 fino a un massimo di 10.000 euro, per la quale è responsabile in maniera solidale, il cedente o prestatore.

Infine, occorre tenere presente che il cessionario o committente è punito con la più grave sanzione proporzionale nella misura compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta, se l'applicazione dell'Iva in modo ordinario anziché con l'inversione contabile è stata determinata da una finalità di evasione o frode, di cui è però provata l'intenzione del cessionario o committente.

## 4. Applicazione dell'imposta con il sistema dell'inversione contabile anziché nel modo ordinario (comma 9-bis2)

Situazione speculare all'ipotesi prevista dal comma 9-bis 1, è quella dell'applicazione dell'imposta con il sistema dell'inversione contabile, anziché nel modo ordinario, disciplinata dal comma 9-bis 2.

Con tale fattispecie il cessionario deve procedere alle annotazioni e mantiene comunque il diritto alla detrazione dell'imposta, mentre il cedente non è obbligato all'assolvimento dell'IVA, ma è punito con la sanzione in misura fissa stabilita da un minimo di 250 a un massimo di 10.000 euro.

Tuttavia, nel caso in cui il cedente non dovesse emettere fattura o nel caso in cui questa venga emessa ma senza IVA, egli è punibile con la sanzione ordinaria prevista 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).

Di converso, nel caso in cui il cessionario non assolva irregolarmente l'imposta tramite l'inversione contabile è punibile con la sanzione prevista per la mancata regolarizzazione dell'operazione (sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro).

Riguardo all'ambito applicativo del comma 9-bis2, l'Agenzia evidenzia che la norma è applicabile solo al caso di irregolare assolvimento dell'imposta relativa a cessioni di beni, o a prestazioni di servizi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionari con il meccanismo dell'inversione contabile per operazioni comunque (anche latamente) riconducibili ad ipotesi di *reverse charge*, ma per le quali tuttavia non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione.

4

## 5. Errata applicazione del sistema dell'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad imposta o inesistenti (comma 9-bis.3)

Il nuovo comma 9-bis 3, fornisce delucidazioni sulle procedure da seguire con riguardo alle ipotesi di errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, relative ad operazioni esenti, non imponibili, non soggette a imposta e inesistenti.

La circolare riporta l'esempio del cessionario o committente che riceve una prestazione di servizi o una cessione di beni da un soggetto non residente e che, ritenendola per errore rilevante ai fini Iva in Italia, assolve l'imposta mediante l'inversione contabile, quando invece l'operazione era non soggetta ad IVA.

In questo caso, l'Agenzia, chiarisce che l'organo accertatore è tenuto a elidere sia il debito erroneamente computato dal committente nelle liquidazioni periodiche sia la conseguente detrazione operata da quest'ultimo.

Resta fermo il diritto del cessionario di recuperare l'imposta eventualmente non detratta, mediante l'emissione di una nota di variazione in diminuzione o mediante la procedura "rimborso anomalo".

Infine, viene in rilievo l'ipotesi delle operazioni inesistenti assolte con il meccanismo dell'inversione contabile. Per tale fattispecie, il legislatore ha introdotto regole specifiche, che attengono sia alla sanzione applicabile sia ai criteri di recupero dell'imposta in sede di accertamento.

Ora, infatti, la norma dispone che, in sede di accertamento, venga espunto sia il debito sia il credito computato nelle liquidazioni dell'imposta (eliminando così gli effetti dell'operazione contabilizzata), come già previsto per le operazioni esenti, non imponibili e non soggette, cui è stato erroneamente applicato il sistema dell'inversione contabile. La medesima norma, tuttavia, prevede una specifica sanzione nel caso di operazioni inesistenti, di misura compresa tra il 5 e il 10 per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed approfondimento.

Napoli, 03/07/2017

**Dott. Grazia Alberico**

graziaalberico@fiorentinoassociati.it

**Dott. Gianmaria Di Meglio**

dimeglio@fiorentinoassociati.it

**Dott. Marco Fiorentino**

[marcofiorentino@fiorentinoassociati.it](mailto:marcofiorentino@fiorentinoassociati.it)

**DISCLAIMER**

*Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.*

