

Edizione di lunedì 3 luglio 2017

DICHIARAZIONI

Quando il quadro RW fagocita il modello 730

di Giovanni Valcarenghi

IVA

Cessione interna di beni inviati all'estero dal cliente italiano

di Marco Peirolo

ACCERTAMENTO

La "particolare" urgenza legittima l'accertamento ante tempus

di Angelo Ginex

ENTI NON COMMERCIALI

I due registri delle sportive – I° parte

di Guido Martinelli

IVA

Errato reverse charge a operazioni non soggette e inesistenti

di Dottryna

DICHIARAZIONI

Quando il quadro RW fagocita il modello 730

di **Giovanni Valcarenghi**

Alcuni Colleghi ci segnalano gentilmente una **stranezza** del sistema di acquisizione delle dichiarazioni dei redditi che, ove confermato, merita un pronto intervento da parte delle Entrate.

Il caso è abbastanza semplice e frequente: **un contribuente abilitato alla compilazione del modello 730 deve ottemperare agli obblighi in tema di monitoraggio fiscale e assolvimento delle imposte patrimoniali estere.**

Le **istruzioni** per la compilazione del modello 730, al riguardo, prevedono quanto segue: “*I contribuenti che presentano il Mod. 730/2017 devono, inoltre, presentare:... (omissis) ... il modulo RW del mod. Redditi Persone fisiche 2017, se nel 2016 hanno detenuto investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria. Inoltre, il modulo RW deve essere presentato dai contribuenti proprietari o titolari di altro diritto reale su immobili situati all'estero o che possiedono attività finanziarie all'estero per il calcolo delle relative imposte dovute (Ivie e Ivafe).*”.

Ed ancora: “*I quadri RM e RT e il modulo RW devono essere presentati, insieme al frontespizio del mod. Redditi Persone fisiche 2017, nei modi e nei termini previsti per la presentazione dello stesso mod. Redditi 2017. Resta inteso che i contribuenti, in alternativa alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità appena descritte, possono utilizzare integralmente il mod. Redditi Persone fisiche 2017.*”.

Sembra dunque indubitabile, e così abbiamo sempre ragionato, che il modello 730 possa tranquillamente convivere con un successivo modello Redditi (sia pure “*sui generis*”) **costituito unicamente dal frontespizio e dal quadro RW**.

Appare ancora evidente, inoltre, che il modello Redditi presentato non ha una funzione sostitutiva del modello 730, bensì unicamente una finalità **integrativa** (o di completamento) per le informazioni che non possono trovare collocazione nella prima dichiarazione presentata.

Chi si è così comportato nel passato, potrebbe avere oggi alcuni problemi con l’Agenzia, in quanto sono state recapitate alcune **lettere** nelle quali veniva **riliquidata l’annualità**, con la segnalazione – ad esempio – della esistenza di un maggior credito.

Contattato pazientemente il *Call Center*, sembra scoprirsi che la liquidazione dei modelli ha indebitamente attributo alla dichiarazione dei Redditi (con sola finalità integrativa delle

informazioni relative al quadro RW) una **finalità sostitutiva** del modello 730.

La conseguenza è chiara: la dichiarazione semplificata scompare e **rimane solo un modello Redditi** con il quadro RW.

Sempre dal medesimo *Call Center*, si apprende ancora che tale anomalia non può essere corretta e sistemata in sede “telefonica”, ma sarebbe richiesto un **intervento presso gli uffici dell'Agenzia**, al fine di richiedere la conferma della dichiarazione erroneamente annullata.

Ora, **tutto deve essere ancora verificato** e vi terremo informati sugli esiti al ricevimento di nuovi e più precisi raggagli.

Tuttavia, ci pare di poter svolgere alcune **riflessioni** che, si spera, possano contribuire a risolvere la problematica:

- se il sistema annulla in modo errato una dichiarazione, bisogna prontamente mettere mano alle **procedure informatiche**, affiché ciò non avvenga;
- se è vero quanto al punto che precede, **non dovrebbe essere il contribuente ad essere scomodato**, specialmente in questo periodo, bensì dovrebbe provvedere direttamente chi ha commesso l'errore, ovviamente nella caso in cui la procedura seguita dal contribuente fosse corretta e conforme alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate;
- ancora, se esiste un servizio di *Call Center* deputato alla sistemazione delle pratiche, ci pare davvero bizzarro il fatto che tale servizio non abbia una “competenza” per poter sistemare anomalie interne al sistema. Insomma, se il funzionario riscontra l'errore (così come è avvenuto nelle casistiche che si sono state segnalate) dovrebbe avere la possibilità di fare una segnalazione interna al sistema che avvia una procedura di **auto correzione**, per tutte le casistiche per le quali potrebbe essersi verificata l'anomalia. Quindi, basterebbe estrarre dal sistema le dichiarazioni presentate con il solo quadro RW (o altri quadri integrativi del modello 730) – che non saranno certo un milione – e provvedere a riconfermare l'eventuale dichiarazione indebitamente annullata;
- infine, se si è riscontrato il problema, l'Agenzia dovrebbe provvedere con un **comunicato stampa** a segnalare il proprio errore a tutti i contribuenti, attivando una **procedura di correzione ad hoc**, ad esempio consentendo una comunicazione specifica per chi dovesse ricevere la lettera che segnala la presunta anomalia, in modo che – con una semplice *mail* – si possa provvedere alla correzione.

Il sasso è stato lanciato nello stagno; ora bisogna solo attendere che le acque si muovano.

L'**efficienza** di una pubblica Amministrazione si misura, a mio giudizio, in primo luogo dalla sua capacità di auto-correzione, in termini di **velocità** e di **minimo incomodo per il contribuente**.

Ai Colleghi che ci hanno segnalato la vicenda, oltre al **ringraziamento**, va l'augurio di non dover essere le “cavie” sulle cui pelle si sperimenterà (con inutile dispendio di tempo e fatica) una soluzione adeguata.

Seminario di specializzazione

NOVITÀ FISCALI DELLA MANOVRA CORRETTIVA E DEL JOBS ACT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Cessione interna di beni inviati all'estero dal cliente italiano

di Marco Peirolo

Può accadere che l'impresa commerciale abbia clienti extra-UE ai quali vende beni acquistati presso fornitori nazionali **con clausola "franco fabbrica"**. In pratica, la merce è consegnata in Italia all'impresa che, successivamente, la invia al di fuori della UE in esecuzione di una cessione all'esportazione, non imponibile IVA ai sensi dell'[articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972](#).

Nella fattispecie descritta, è necessario chiarire se il primo cedente, **per l'operazione interna posta in essere**, possa evitare di addebitare l'imposta in fattura in considerazione della destinazione extracomunitaria dei beni.

A meno che l'impresa acquirente nazionale sia un esportatore abituale, con un *plafond* disponibile per acquistare i beni senza applicazione dell'IVA, **la cessione interna è sempre imponibile** stante l'assenza dei presupposti richiesti dalle [lett. a\)](#) e [b\)](#) del comma 1 dell'articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972 per qualificarla come una cessione all'esportazione.

La lett. a) dispone che costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili IVA, *"le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari"*.

Nello schema di triangolazione considerato dalla norma, la cessione, anche tramite un commissionario, è eseguita dal cedente con trasporto/spedizione dei beni nel Paese extra-UE del cessionario finale su incarico del cessionario italiano o del suo commissionario. A fronte di un **unico trasferimento fisico dei beni** (dal primo cedente italiano al cessionario finale extracomunitario), si verifica un duplice trasferimento di proprietà, ossia dal primo cedente al promotore della triangolazione e da quest'ultimo al proprio cliente non residente.

A fini della non imponibilità della cessione interna, la lett. a) richiede che i beni siano trasportati/spediti nel Paese extra-UE **"a cura a nome del cedente"**.

A fronte di un primo orientamento, più restrittivo, della Suprema Corte, secondo il quale l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario, la giurisprudenza di legittimità più recente – sulla scia di quella della Corte di giustizia UE – ha, invece, affermato che, affinché un'operazione triangolare possa qualificarsi come cessione non imponibile, l'espressione letterale "a cura" del cedente va interpretata in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, quali si verificherebbero se il cessionario

nazionale potesse autonomamente (al di fuori, cioè, di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente) decidere di esportare i beni in altro Stato membro o al di fuori dell'Unione europea. Pertanto, **non è necessario che il trasporto/spedizione avvenga in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente** o in rappresentanza di quest'ultimo, **essendo essenziale solo che vi sia la prova** (il cui onere grava sul contribuente) **che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come cessione nazionale in vista del trasporto/spedizione al cessionario residente all'estero.**

L'Amministrazione finanziaria, con un "approccio formalistico", ha costantemente affermato che i beni oggetto di esportazione si presumono consumati in Italia se il promotore della triangolazione ne acquisisce la **disponibilità** prima dell'invio all'estero. È stato, infatti, precisato che il **contratto di trasporto** o di spedizione deve essere stipulato dal primo cedente, mentre è irrilevante il soggetto al quale sia intestata la fattura del vettore.

Più recentemente, con la [risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 35/2010](#), in parziale rettifica delle precedenti indicazioni di prassi, è stato chiarito che l'operazione beneficia della non imponibilità anche nel caso in cui il **promotore della triangolazione stipuli il contratto su mandato ed in nome del primo cedente**; in questo caso, infatti, il promotore agisce quale mero intermediario del primo cedente, senza mai avere la disponibilità dei beni, ove al vettore sia affidato l'incarico di ritirare la merce presso il primo cedente e di consegnarla al destinatario finale extracomunitario.

Dal contenuto della lett. a), come interpretato dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa, si desume che, nel caso di specie, la cessione interna non può beneficiare della non imponibilità prevista per le operazioni in triangolazione perché il trasporto/spedizione dei beni all'estero **non è curato dal primo cedente, ma dal cessionario nazionale**.

Passando ad esaminare la [lett. b\) del comma 1 dell'articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972](#), la non imponibilità è prevista per "*le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto (...)*".

Al di là del termine di 90 giorni, da intendersi superato alla luce delle indicazioni della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 98/2014, l'Amministrazione finanziaria, in merito alla locuzione "*a cura del cessionario non residente o per suo conto*", prevista dalla lett. b), ha precisato che al trasferimento dei beni in territorio extracomunitario **deve provvedere direttamente il cliente non residente, ovvero un terzo (es. vettore o spedizioniere), purché per conto del cliente stesso**. In quest'ultima ipotesi, il soggetto "terzo", incaricato del trasporto/spedizione, non può coincidere con il cedente nazionale; **diversamente, si realizzerebbe un'esportazione diretta, non imponibile ai sensi della lett. a) dello stesso articolo 8** (R.M. n. 411174/1979).

Nello stesso senso si è espressa anche la giurisprudenza, la quale – dopo avere escluso il

beneficio della non imponibilità di cui alla lett. b) se i beni oggetto di esportazione sono stati sottoposti, per conto del cessionario non residente, ad una lavorazione in territorio italiano – ha stabilito che **la cessione resta comunque detassata**, seppure ai sensi della lett. a), anche se il trasporto è avvenuto con clausola “**franco fabbrica**” a cura del cedente per conto del cessionario (C.T. Reg. di Milano, 7 giugno 2005, n. 98).

Ne discende che, nel caso di specie, la cessione interna, posta in essere tra le due imprese nazionali, **non rientra neppure nell'ambito della citata lett. b)**, in quanto, se è vero che i beni sono consegnati in Italia, il loro invio all'estero è curato dal cessionario italiano, quando la norma richiede che il cessionario che organizza il trasporto/spedizione sia non residente.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

La "particolare" urgenza legittima l'accertamento ante tempus

di Angelo Ginex

L'emissione dell'**avviso di accertamento ante tempus** ne comporta la invalidità, a meno che la deroga non sia giustificata da **particolare ragione di urgenza** idonea a giustificare l'anticipazione della emissione del provvedimento, laddove "particolare" vuol dire che la ragione deve essere **riferita specificamente al contribuente e al rapporto tributario** in questione. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con [sentenza del 19 aprile 2017, n. 9836.](#)

La vicenda trae origine dalla proposizione del **ricorso per cassazione** avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, che in accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle Entrate, affermava che l'**avviso di accertamento** da questa notificato alla società contribuente, benché **emesso dopo 41 giorni** dalla data dell'accesso presso la sede della società, era **valido, in quanto esplicitava le ragioni di urgenza** che ne avevano determinato la adozione, ravvisate nella **imminente scadenza dei termini** per l'accertamento.

Com'è noto, l'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) dispone testualmente che "*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.*"

Nella pronuncia in commento, la Suprema Corte ha affermato che la **particolare ragione** di urgenza deve essere **riferita specificamente al contribuente e al rapporto tributario** in questione, in modo da rimanere agganciata a **specifici elementi di fatto** che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità nell'accertamento delle pretese fiscali.

Ne deriva, quindi, che le **specifiche ragioni** di urgenza non possono identificarsi con l'**imminente spirare del termine di decadenza** per l'accertamento, giacché è dovere dell'Amministrazione finanziaria attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale.

Altrimenti, osservano i Giudici di Piazza Cavour, "*si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio secondo cui il requisito dell'urgenza deve essere riferito alla concreta fattispecie e, cioè, al singolo rapporto tributario controverso; fermo restando che spetta all'ufficio l'onere di provare in giudizio la sussistenza della situazione urgente*".

Ciò posto, va da sé che non è legittimo addurre l'**imminente scadenza dei termini** per l'accertamento **in modo formale** (come nel caso di specie), avendo l'Amministrazione finanziaria l'**onere di specificare e dimostrare**, in conformità del principio di vicinanza del fatto da provare, che ciò non sia dipeso dalla sua **incuria, negligenza o inefficienza**, ma da **specifiche ragioni** che hanno impedito il tempestivo e ordinato svolgersi delle attività di controllo.

In virtù di ciò, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso, cassato la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiarato la **nullità dell'avviso di accertamento** notificato alla società.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

ENTI NON COMMERCIALI

I due registri delle sportive – I° parte

di Guido Martinelli

Il nuovo **codice del terzo settore** prevede l'istituzione di un **registro unico nazionale** che si compone delle seguenti **sezioni**: organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, incluse le cooperative sociali, reti associative, società di mutuo soccorso, altri enti del terzo settore. Viene, infine, previsto che nessun ente può essere **contemporaneamente** iscritto in due o più sezioni.

Tale norma porta, pertanto, a ritenere che **le associazioni e società sportive dilettantistiche**, costituite ai sensi di quanto previsto dai commi 17 e 18 dell'articolo 90 della L. 289/2002, **non abbiano l'obbligo di iscriversi a detto registro unico** (non potendosi ritenere che possano essere comprese nella definizione residuale, essendo già state tipizzate dal legislatore, di "altri enti del terzo settore" prevista nel registro) e, pertanto, potranno continuare ad essere iscritte, se e ove praticassero discipline riconosciute come sportive dal CONI stesso, in quello delle associazioni e società sportive dilettantistiche tenuto da quest'ultimo ente.

Il problema che si pone, però, è che sono molteplici gli **enti sportivi** che oltre ad essere iscritti al registro CONI **siano anche associazioni di promozione sociale** e, come tali, fino ad oggi iscritti nei registri previsti dalla abrogata L. 383/2000.

I più importanti di essi, che sono anche associazioni nazionali di promozione sportiva, sono **gli enti di promozione sportiva**. Questi enti, oltre ad essere riconosciuti come tali dal CONI sono anche iscritti al registro delle associazioni di promozione sociale a livello nazionale. E, come tali, soggetti all'ingresso tra gli enti del terzo settore a seguito dell'assorbimento che i decreti prevedono per gli enti ricompresi in tale elenco. Questo comporterà, ai fini fiscali, per tali enti, ma, principalmente, per i loro **comitati territoriali** che esplicano una importante attività di base, ad esempio nella gestione degli impianti sportivi, la **perdita del diritto a godere della disciplina fiscale prevista per le sportive** con acquisizione di quella, per il caso di specie, meno favorevole prevista dal terzo settore?

Il problema viene vissuto anche da molte sportive che hanno fatto accesso ai registri delle associazioni di promozione sociale per motivazioni varie, le più diffuse sono quelle legate alla possibilità di ottenere l'autorizzazione per la somministrazione di cibi e bevande agli associati (le c.d. licenze circolistiche) o per poter svolgere attività in locali con destinazioni urbanistiche diverse.

La domanda che ci si pone è se, in questo caso, le sportive iscritte "anche" nei registri del terzo settore possano continuare a godere di quelle norme (ad esempio la possibilità di applicare la

L. 398/1991) che vengono, invece, a cadere per quelle associazioni di promozione sociale che non siano “anche” sportive.

Sulla base degli elementi di giudizio ad oggi esistenti si dovrà dare al quesito una **risposta negativa**. Infatti, “l’organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche” rientra tra le attività di interesse generale, previste dall’articolo 5 del codice del terzo settore, ed è quindi attività propria di tali soggetti. Ne consegue, ad avviso di chi scrive, che **le associazioni di promozione sociale che “fanno sport” lo fanno nella loro funzione di associazioni di promozione sociale; pertanto, potranno godere di alcune norme tipiche degli enti riconosciuti dal CONI, come ad esempio i compensi sportivi di cui all’articolo 67, primo comma, lett. m, del Tuir, ma dovranno, per il resto, applicare la disciplina che il codice prevede per gli enti del terzo settore.**

Auspicio che giungano presto chiarimenti sul punto, credo che questo “rischio” faccia sì che molte associazioni “abbandonino” la loro natura di associazioni di promozione sociale, non iscrivendosi al nuovo registro e mantenendo solo la natura di associazioni sportive dilettantistiche.

Ammesso che il quadro di riferimento sopra tratteggiato sia corretto, si pone **il problema di quelle associazioni che hanno richiesto l’iscrizione nei registri della promozione sociale con l’obiettivo prioritario di ottenere l’autorizzazione per l’attività circolistica.**

L’articolo 148 Tuir prevede testualmente che: *“Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all’articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell’interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l’attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l’organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3 (soci, associati e tesserati)”*.

La suddetta norma agevolativa, essendo precedente alla disciplina specifica delle associazioni di promozione sociale di cui alla L. 383/2000, era da ritenersi, nella sua formulazione originaria, riferita esclusivamente ai soli **enti riconosciuti** quali aventi **finalità assistenziali**.

Tale assunto appare confermato dalla circostanza che, in questi ultimi anni, molte Federazioni sportive nazionali, che non sono mai state associazioni di promozione sociale (tra le altre: federazione bocce, vela, tennis, motociclistica), hanno ottenuto l’iscrizione nei registri di cui alla L. 287/1991 e sono state rilasciate licenze di somministrazione alle loro affiliate senza richiedere la preventiva iscrizione al registro delle associazioni di promozione sociale.

Si ritiene, pertanto, che le sportive affiliate ad una FSN, che abbia il riconoscimento come ente con finalità assistenziali, possano continuare a godere di tale facilitazione anche senza iscriversi nei registri del terzo settore.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE E DELL'IMPRESA SOCIALE 2017

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Errato reverse charge a operazioni non soggette e inesistenti

di Dottryna



Il D.Lgs. 158/2015 ha rinnovato, con effetto dal 1/01/2016, l'intero sistema sanzionatorio, modificando, tra gli altri, anche l'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997, recante la disciplina della "violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto".

Al fine di approfondire i diversi aspetti della norma, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Sanzioni", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo tratta nello specifico quale sia la sanzione comminabile in caso di errata applicazione del reverse charge ad operazioni non soggette e inesistenti.

Il quarto e ultimo comma dedicato alle **violazioni** in materia di **reverse charge** ([comma 9.bis.3 dell'articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#)) introduce un'ipotesi di grandissimo impatto che tratta espressamente la disciplina sanzionatoria delle operazioni inesistenti assoggettate ad inversione contabile.

La prima parte del [comma 9.bis.3](#), come rilevato dalla [circolare AdE 16/E/2017](#) (paragrafo 5), introduce una particolare **disciplina, più a carattere procedurale che sanzionatorio**, per i casi in cui vengano assoggettate a inversione contabile, con applicazione dell'imposta, delle **operazioni** che in realtà sono **esenti, non imponibili o, comunque, non soggette**.

In tal caso viene previsto che l'Ufficio accertatore espunga sia la posta a debito che quella a credito computate all'interno delle liquidazioni, ripristinando così la situazione corretta.

La norma non prevede **nessuna sanzione specifica per tale irregolarità**, ma precisa che rimane in ogni caso fermo il diritto del cessionario/committente di **recuperare** l'Iva eventualmente non detratta (tipicamente per effetto del *pro rata*, in astratto anche a causa di indetraibilità oggettiva) tramite **variazione in diminuzione** ai sensi dell'[articolo 26, comma 3, del D.P.R. 633/1972](#), ossia mediante emissione di una **nota di accredito** (nei confronti di se stesso, avente quindi solo un'utilità contabile) entro un anno dalla data di effettuazione dell'operazione,

oppure tramite **istanza di rimborso cd. "anomala"** di cui all'[articolo 21, comma 2, del D.Lgs. 546/1992](#), per la quale è previsto il più ampio termine di due anni dall'annotazione della fattura.

Si tratta peraltro di situazioni difficilmente riscontrabili in concreto. Per completezza si osserva come nessuno dei commi dell'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#), disciplinanti le violazioni in materia di *reverse charge*, considerino espressamente l'ipotesi opposta a quella in commento, vale a dire quella in cui il **contribuente effettui l'inversione contabile indicando**, in luogo dell'imposta da liquidare, **un titolo di non imponibilità o di non applicazione del tributo errato**. Pur con un margine di incertezza, in quanto si potrebbe invocare il principio *nulla poena sine lege, si ritiene che tale evenienza rientri nella casistica generale di cui al comma 9-bis e comporti quindi l'applicabilità della sanzione fissa da 500 a 20.000 euro*.

Ben più interessante è, invece, il secondo periodo del [comma 9.bis.3](#), che testualmente recita: *"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".*

In ordine alla natura delle operazioni, si esprime l'avviso che la norma trovi applicazione, oltre che nell'ipotesi principale di **inesistenza oggettiva, anche** nell'ipotesi di inesistenza **soggettiva**, per la quale rimane comunque impregiudicata la **facoltà** del cessionario/committente che ha ricevuto la fattura da un soggetto diverso da quello che ha posto in essere l'operazione, di **regolarizzare** la violazione ai sensi del **comma 9-bis**, quarto periodo (nella misura ricompresa tra il 5% e il 10%, cfr. [circolare AdE 16/E/2017](#) paragrafo 5-b). Questa importantissima novità legislativa, che, come puntualizzato dall'Amministrazione finanziaria (cir. cit.), *"si applica, nel rispetto del principio del favor rei, anche alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016, i cui atti di recupero non si sono ancora resi definitivi"*, **sta venendo invece ignorata da parte della Corte di Cassazione**.

Fortunatamente sul punto la più volte citata [circolare AdE 16/E/2017](#) ha precisato che, con il [comma 9.bis.3](#), sono state introdotte *"regole specifiche, applicabili quando la violazione riguarda l'applicazione del regime di inversione contabile, per **operazioni di cui al primo periodo del comma 9-bis, ma che sono inesistenti**; tali regole attengono sia alla sanzione applicabile che ai criteri di recupero dell'imposta in sede di accertamento"*.

Da tale interpretazione discende quindi che **tutte le operazioni inesistenti per le quali sia stato applicato il regime di inversione contabile non potranno dar luogo a nessun recupero d'imposta**, dovendosi invece espungere dalla contabilità le relative poste a debito e a credito, ma **risulteranno sanzionabili nella misura proporzionale variabile tra il 5% e il 10% dell'imponibile oggetto di inversione contabile**, con un minimo di 1.000 euro per ciascuna violazione.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)