

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 >](#)