

Edizione di mercoledì 31 gennaio 2018

AGEVOLAZIONI

Super e iper ammortamento: i chiarimenti del Fisco

di **Raffaele Pellino**

PATRIMONIO E TRUST

La proposta di legge per la tassazione indiretta del trust – III° parte

di **Sergio Pellegrino**

DICHIARAZIONI

Redditi 2018: approvati i modelli dichiarativi

di **Lucia Recchioni**

IVA

Le nuove modalità di prova delle cessioni intra-UE

di **Marco Peirolo**

IVA

Violazioni in materia di reverse charge: il comma 9-bis – II° parte

di **Dottryna**

AGEVOLAZIONI

Super e iper ammortamento: i chiarimenti del Fisco

di **Raffaele Pellino**

Per gli **investimenti “super” e “iper” ammortizzabili**, arrivano i chiarimenti dell'**Agenzia delle Entrate** forniti nel corso di uno dei consueti incontri di inizio anno con la stampa specializzata (**Videoforum 2018**).

Sotto la lente non solo le novità della **legge di Bilancio 2018** ma anche alcune particolarità delle suddette agevolazioni.

Prima di entrare nel merito dei diversi aspetti affrontati dall'Agenzia si ricorda che – a seguito della legge di bilancio 2018 – per gli investimenti *super* ammortizzabili è stata prevista sì la “**proroga**” dell'agevolazione ma con una **maggiorazione ridotta al 30% (in luogo del precedente 40%)**.

L'**investimento** deve essere realizzato **dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018**, ovvero fino al **30 giugno 2019** a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Sono oggi **esclusi** da tale agevolazione gli investimenti in **veicoli e altri mezzi di trasporto** di cui all'[articolo 164, comma 1, Tuir](#).

Con la **legge di Bilancio 2018** è stata “prorogata” anche l'agevolazione dell'**iper-ammortamento**: in tal caso, il beneficio è riconosciuto per gli investimenti effettuati entro il **31 dicembre 2018** ovvero fino al 31 dicembre 2019 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

I termini previsti per l'investimento *iper* ammortizzabile coinvolgono anche i **beni “immateriali”** funzionali al modello Industria 4.0 (di cui all'**allegato B alla L. 232/2016**) per i quali è prevista la maggiorazione del 40%, applicabile ai soggetti che usufruiscono dell'*iper-ammortamento*, con riferimento agli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2018 e, alle suddette condizioni, al 31 dicembre 2019.

Ciò premesso, passiamo ora alle conferme ed ai chiarimenti forniti dall'**Agenzia**.

Il primo aspetto di sicuro interesse è quello concernente l'**esclusione dal *super* ammortamento degli investimenti in veicoli e altri mezzi di trasporto** di cui all'[articolo 164, comma 1, Tuir](#), sia

che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, sia che vengano usati con finalità non esclusivamente imprenditoriali (la legge di bilancio 2017, invece, escludeva dall'agevolazione gli autoveicoli a deduzione limitata di cui all'[articolo 164, comma 1, lettere b\) e b-bis\), Tuir](#)).

Tuttavia, continuano a beneficiare dell'agevolazione gli “autocarri”: come chiarito dai funzionari delle Entrate, infatti, gli investimenti in autocarri effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 (ovvero, alle condizioni previste, entro il 30 giugno 2019) possono fruire del **super ammortamento**, a condizione, ovviamente, che i beni in questione siano **inerenti** all'attività svolta.

Ulteriori chiarimenti hanno interessato alcuni particolari aspetti connessi ai **beni iper ammortizzabili**.

In primo luogo, viene chiarito che, a tutela della proprietà intellettuale e della riservatezza dell'utilizzatore del bene nonché di terze parti coinvolte (es. produttori di beni strumentali, integratori di sistema, clienti dei prodotti realizzati dalla macchina *iper* ammortizzata), **l'analisi tecnica redatta in maniera confidenziale dal professionista** (o dall'ente) e custodita presso la sede dell'impresa beneficiaria dell'agevolazione, **non deve essere “giurata” né “allegata” alla perizia giurata**. Resta ferma la necessità che l'elaborato peritale contenga il **“rinvio” all'analisi tecnica effettuata**.

Sul punto, si ricorda che – come indicato nell'ambito della [circolare AdE 4/E/2017](#) – tale documento deve contenere:

- una **descrizione “tecnica” del bene** per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione, che ne dimostri l'inclusione in una delle categorie definite nell'allegato A o B, con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti e accessori (così come risultante dalle fatture o dai documenti di leasing);
- una **descrizione delle caratteristiche** di cui sono dotati i **beni strumentali** per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi applicati;
- una verifica dei **requisiti di “interconnessione”**;
- una **descrizione delle modalità** in grado di dimostrare l'**interconnessione della macchina/impianto** al sistema di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura;
- una **rappresentazione dei flussi** di materiali e/o materie prime e semilavorati e informazioni che vanno a definire l'integrazione della macchina/impianto nel sistema produttivo dell'utilizzatore (allo scopo, si potranno utilizzare opportune metodologie di rappresentazione quali, ad esempio, schemi a blocchi, diagrammi di flusso, risultati di simulazioni, ecc.).

Super e iper ammortamento “cumulabili” con le altre misure

Tornando sull'aspetto della cumulabilità del beneficio con altre misure di favore, i tecnici delle Entrate confermano che, stante l'analogia delle due misure incrementative

dell'ammortamento, può essere “esteso” all'*iper* ammortamento quanto previsto in materia per il **super ammortamento** (ciò in quanto la disciplina della maggiorazione del 150% “origina” da quella dettata per la maggiorazione del 40%).

Tale orientamento lo si ritrova anche nella prassi cui alla [circolare AdE 4/E/2017](#), laddove si afferma che il *super* e l'*iper* ammortamento sono **cumulabili** con altre misure quali ad esempio il **credito d'imposta R&S** o il **credito di imposta per investimenti al Sud**. Va da sé che l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al **costo sostenuto per l'investimento**.

Costruzioni in economia e “presunzione di conformità”

La “**presunzione di conformità**” attestata dal perito per considerare sicuro un macchinario costruito in economia non è sufficiente a soddisfare gli adempimenti dell'*iper ammortamento*. E' questo un ulteriore aspetto chiarito dai funzionari dell'Agenzia i quali ricordano che – in base alle disposizioni della c.d. “**Direttiva Macchine**” – l'impresa che costruisce un macchinario deve provvedere alla **marcatura CE** dello stesso nonché all'emissione della **dichiarazione di conformità**, già del momento della messa in servizio del bene presso l'utilizzatore.

In particolare, secondo l'[articolo 30 Regolamento 765/2008](#):

- la **marcatura CE** può essere apposta solo dal “**fabbricante**” (o dal suo mandatario) e solo su prodotti per i quali la sua apposizione è prevista dalla specifica normativa comunitaria di armonizzazione;
- apponendo o avendo apposto la **marcatura CE**, il “fabbricante” accetta di **assumersi la responsabilità della conformità del prodotto** a tutte le prescrizioni applicabili stabilite nella normativa comunitaria di armonizzazione pertinente che ne dispone l'apposizione.

Ciò detto, l'impresa che **costruisce “in economia”** il macchinario è tenuta ad apporre la **marcatura CE** e, conseguentemente, assicurare la conformità del prodotto ai requisiti applicabili. Tuttavia, precisano i funzionari dell'Agenzia delle Entrate, la “**presunzione di conformità**” attestata da un perito, in nessun caso può risultare **sostitutiva della documentazione** connessa agli adempimenti previsti nella c.d. “**Direttiva Macchine**” (apposizione della marcatura CE e dichiarazione di conformità) e non è, dunque, idonea a soddisfare gli adempimenti e le formalità richieste dalla disciplina dell'**iper-ammortamento**.

Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

Scopri le sedi in programmazione >

PATRIMONIO E TRUST

La proposta di legge per la tassazione indiretta del trust – III° parte

di **Sergio Pellegrino**

Nel [contributo pubblicato ieri su Euroconference News](#) abbiamo analizzato quanto prevede la proposta di legge che mira ad introdurre una disciplina organica in materia di tassazione dei *trust* per i **trust liberali**.

Concludiamo la nostra analisi esaminando le previsioni introdotte per i **trust non liberali**: è in questo ambito, infatti, che si registrano le **novità di maggior rilievo rispetto alla prassi sviluppata dall'Agenzia delle Entrate**.

Se il *trust* **non persegue una finalità liberale**, come potrebbe essere nel caso di un *trust* funzionale alla gestione della **crisi d'impresa** o di un *trust* realizzato a fini di **garanzia**, l'imposta che si rende applicabile non è quella sulle successioni e donazioni, quanto piuttosto **l'imposta di registro**.

Nel momento in cui viene effettuata la **disposizione** dei beni in *trust*, **sia l'imposta di registro che le eventuali ipocatastali sono dovute in misura fissa**.

Al momento dello **scioglimento del vincolo**, il **trasferimento dei beni ai beneficiari del trust non liberale** è **soggetto all'imposta di registro in misura proporzionale**, tenendo conto dell'effettiva finalità del rapporto giuridico, così come risultante dall'atto istitutivo, e se vi sono beni immobili o diritti reali immobiliari trasferiti ai beneficiari sono dovute anche le **imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale**.

Si tratta di una scelta di rottura rispetto all'**approccio sin qui seguito da parte dell'Agenzia**, che non opera alcun distinguo in relazione alla tassazione indiretta dei *trust* e **prescinde dalla loro natura liberale o non liberale**, ritenendo **sempre e comunque applicabile l'imposta di successione e donazione** considerando l'atto di disposizione di beni in *trust* in ogni caso come **atto gratuito**.

È evidente al riguardo la **"forzatura"** operata: l'imposta di successione e donazione presuppone **l'arricchimento di qualcuno**, fattispecie che evidentemente non si può verificare laddove il **trust abbia natura non liberale**.

In realtà l'importanza di operare una **distinzione tra trust liberali e non liberali** ai fini della tassazione indiretta era stata già sottolineata dalla **Sezione Tributaria della Cassazione in una**

serie di pronunce di fine 2015, con riferimento però allo scenario esistente prima della **re-introduzione nel 2006 dell'imposta di successioni e donazioni**, quando l'imposta applicata dagli Uffici ai *trust* era quella di **registro**.

I giudici della Suprema Corte in quelle sentenze hanno ritenuto errata l'inclusione dell'atto istitutivo di un *trust* fra gli **atti aventi contenuto patrimoniale**, evidenziando come l'**articolo 9 della tariffa** rappresenti una clausola di chiusura finalizzata a regolare tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti, diverse da quelle delle precedenti disposizioni, a condizione però che siano caratterizzate dalla **onerosità**, che invece non sussiste nel caso di un ***trust con intento liberale***.

Se per i ***trust liberali*** la proposta di legge adotta una **visione coerente con quella sin qui applicata dall'Agenzia**, la **portata innovativa** del provvedimento è particolarmente rilevante per i ***trust non liberali***, perché può determinare lo **"sdoganamento" dell'utilizzo del *trust*** in ambiti in cui potrebbe avere grande efficacia, oggi frustrata da un'**interpretazione penalizzante e profondamente sbagliata dell'Agenzia** (si pensi, in particolare, alla crisi d'impresa).



Master di specializzazione

"FARE TRUST": IL TRUST COME OPPORTUNITÀ PROFESSIONALE

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

Redditi 2018: approvati i modelli dichiarativi

di **Lucia Recchioni**

Nella giornata di ieri sono stati pubblicati sul sito dell'Agenzia delle Entrate, in versione definitiva, i modelli **Redditi 2018** per le [persone fisiche](#) (PF), gli [enti non commerciali](#) (ENC), le [società di persone](#) (SP) e le [società di capitali](#) (SC) con le relative istruzioni, nonché i modelli [CNM 2018](#) (Consolidato nazionale e mondiale) e [IRAP 2018](#).

Volendo brevemente richiamare alcune delle più rilevanti novità introdotte, dobbiamo in primo luogo evidenziare le modifiche ai modelli conseguenti all'introduzione del nuovo **regime di contabilità semplificato** improntato al "**criterio di cassa**".

Nel Modello Redditi SP 2018 (come anche nel modello Redditi PF2018), infatti,

- **sono stati eliminati i righi relativi alle rimanenze finali** (righi RG8 e RG9 del modello precedente),
- **ma è stato inserito il rigo RG38** (sezione "Altri Dati") **per il monitoraggio delle stesse**.

Pertanto, nonostante l'irrelevanza fiscale delle suddette rimanenze, sarà comunque necessario indicare il loro valore nei modelli dichiarativi, al richiamato **RG38**, specificando:

- nella **colonna 2**, le **rimanenze finali** relative a materie prime e sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti nonché ai prodotti in corso di lavorazione e ai servizi di **durata non ultrannuale** ([articolo 92](#) e [92-bis Tuir](#));
- nella colonna 3, le **rimanenze finali** relative ad opere, forniture e servizi di **durata ultrannuale** ([articolo 93 Tuir](#));
- nella colonna 4, le rimanenze finali relative ai **titoli** di cui all'articolo 85, comma 1, lett. c), d) ed e) Tuir ([articolo 94 Tuir](#)).

Solo nel caso in cui **non sussistano rimanenze finali**, potrà essere barrata l'apposita casella di colonna 1.

Altre importanti novità riguardano poi il modello **Redditi PF**, che tiene oggi conto della nuova disciplina in tema di **locazioni brevi**.

Nel **quadro RB**, pertanto, potrà essere indicato il reddito derivante dai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, situati in Italia, la cui **durata non supera i 30 giorni** e stipulati da persone fisiche **al di fuori** dell'esercizio di **attività d'impresa**, in qualità di **proprietari** o di **titolari di altro diritto reale**.

Se, invece, il reddito è conseguito dal **sublocatore** o dal **comodatario**, lo stesso dovrà essere inserito nel **quadro RL**, costituendo un **reddito diverso**.

E' stato inoltre introdotto un **nuovo quadro ("LC")** riservato alla liquidazione:

- dell'**imposta sostitutiva** dovuta sul reddito imponibile derivante dai **contratti di locazione** per i quali si è optato per l'applicazione del **regime della cedolare secca** (compresa quella che deriva da **locazione breve**),
- dell'**imposta sostitutiva** applicata sui **redditi diversi** derivanti da **locazioni brevi** indicati nel quadro RL (se il contribuente è un **sublocatore** o **comodatario**).



IVA

Le nuove modalità di prova delle cessioni intra-UE

di **Marco Peirola**

Nel **doc. COM(2017) 568 del 4 ottobre 2017**, la Commissione europea ha approvato una proposta di Regolamento che modifica il **Regolamento UE n. 282/2011**, al fine di **armonizzare e semplificare** le norme in materia di prova delle cessioni intraunionali di beni.

Fermo restando che si tratta di una misura applicabile solo ai **“soggetti passivi certificati”**, come definiti dal **doc. COM(2017) 569 del 4 ottobre 2017**, l'intervento della Commissione è stato voluto dal Consiglio europeo, il quale ha:

- preso atto dei lavori finora svolti dalla Commissione in relazione alla **prova della spedizione o del trasporto di beni** verso altro Stato membro necessaria per esentare dall'IVA le cessioni intra-UE;
- ritenuto che un **maggiore livello di certezza del diritto** per le imprese in regola con gli adempimenti fiscali faciliterebbe le loro operazioni e che sarebbero particolarmente utili ulteriori modifiche in merito al **regime di esenzione** delle cessioni intra-UE;
- invitato la Commissione a continuare ad esplorare le possibilità di pervenire ad una disciplina comune sulle **prove documentali necessarie per beneficiare dell'esenzione** in esame.

Le misure di semplificazione riguardanti la prova del trasporto intraunionale di beni, contenute nella proposta di Regolamento, sono volte, altresì, a **garantire la certezza del diritto**.

Le situazioni considerate sono quelle in cui i beni:

- sono stati **spediti/trasportati dal cedente**, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto, se il cedente stesso ha lo status di **“soggetto passivo certificato”**; ovvero
- sono stati **spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto**, se è il cessionario stesso ad avere lo status di **“soggetto passivo certificato”**.

Nel **primo caso**, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso di **due documenti non contraddittori**, fra gli otto individuati, che attestano la spedizione/trasporto. Le Autorità fiscali, a loro volta, possono contestare tale presunzione se in possesso di **prove sufficienti** per dimostrare che i beni non sono stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo.

Elementi di prova non contraddittori dell'avvenuto trasporto/spedizione

Documenti firmati dall'acquirente o da una persona autorizzata ad agire per suo conto, che certificano l'avvenuta ricezione dei beni nello Stato membro di destinazione

Documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere, una polizza assicurativa relativa al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto o della spedizione dei beni

Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione

Ricevuta rilasciata nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro

Certificato rilasciato nello Stato membro di destinazione da un organo professionale di tale Stato membro, ad esempio da una camera di commercio o dell'industria, che conferma la destinazione dei beni

Contratto stipulato tra il venditore e l'acquirente o un ordine di acquisto in cui figura la destinazione dei beni

Corrispondenza tra le parti coinvolte nell'operazione in cui figura la destinazione dei beni

Dichiarazione IVA dell'acquirente che denuncia l'acquisto intracomunitario dei beni

Nel **secondo caso**, invece, si presume che i beni siano spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

- di una **dichiarazione scritta del cessionario**, presentata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che certifichi che i beni sono stati spediti/trasportati dal cessionario medesimo o per suo conto e che riporti il nome dello Stato membro di arrivo dei beni;
- due **documenti non contraddittori**, fra gli otto individuati, che attestano la spedizione/trasporto.

Anche in questa ulteriore ipotesi, le Autorità fiscali possono contestare la presunzione se in possesso di **prove sufficienti** per dimostrare che i beni non sono stati trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo.

Per le situazioni non coperte da tali presunzioni – ad esempio perché gli operatori interessati **non possiedono** lo status di “**soggetto passivo certificato**” – continueranno ad applicarsi le norme vigenti, secondo le interpretazioni fornite dalla Corte di giustizia.

Di conseguenza, a meno che l'Amministrazione finanziaria modifichi il proprio orientamento, alquanto rigido, in merito alla **prova del trasporto/spedizione dei beni** a cura del cessionario non residente, resteranno valide le indicazioni fornite nei vari **documenti di prassi** emessi a partire dalla [risoluzione n. 345/E/2007](#).

Come anticipato, le nuove disposizioni intendono garantire la certezza del diritto, perseguendo il duplice obiettivo dell'armonizzazione e della **semplificazione** della disciplina relativa alla prova delle cessioni intraunionali di beni.

Riguardo all'obbligo della dichiarazione scritta, che il cessionario deve presentare al cedente entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione ai fini dell'applicazione della detassazione, il cedente **non è tenuto a ricevere tale documento prima di emettere la fattura** in regime di non imponibilità.

Pur considerando che il termine ultimo per la fatturazione dell'operazione intraunionale coincide con il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della cessione, può osservarsi che le nuove regole non impongono al cedente di emettere la fattura dopo la presentazione/ricezione della dichiarazione del cessionario. Se così fosse, infatti, la misura in esame non rappresenterebbe una semplificazione, tenuto conto che nella prassi commerciale le imprese emettono la fattura non imponibile già **al momento della consegna dei beni al cliente non residente**, senza considerare che un siffatto obbligo implicherebbe che alla dichiarazione del cessionario sia attribuita una rilevanza sostanziale non prevista dalla normativa IVA.

Resta, tuttavia, inteso che la **dichiarazione, ove non presentata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, esclude** la possibilità di **presumere** che i beni siano **spediti/trasportati** a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo.



Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Violazioni in materia di reverse charge: il comma 9-bis – II° parte

di Dottryna



Come per tutti i principali articoli del D.Lgs. 471/1997 (di seguito anche “decreto”), l’articolo 15 del D.Lgs. 158/2015 ha modificato, sempre con effetto 1/01/2016, anche l’articolo 6, 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 materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione “Sanzioni”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo si occupa del trattamento sanzionatorio applicabile al cessionario o committente che omette di porre in essere, in tutto o in parte, gli adempimenti connessi con il reverse charge.

Il [comma 9-bis dell’articolo 6 del D.Lgs. 471/1997](#) ha introdotto la **sanzione** amministrativa ricompresa **tra 500 e 20.000 euro** a carico del cessionario o committente che omette di porre in essere, in tutto o in parte, gli adempimenti connessi con il *reverse charge*.

In precedenza la medesima violazione era punita con una sanzione compresa tra il 100% e il 200% dell’imposta non correttamente assolta, con un minimo di 258 euro.

La **previsione torna applicabile** in tutte le ipotesi di omissione, vale a dire sia nei rapporti con soggetti residenti (**R.C. cd. “interno”**), che in quelli con soggetti non residenti (**R.C. cd. “esterno”**), rimanendo irrilevante, in questo secondo caso, che debba operativamente essere emessa una autofattura in senso proprio (ad esempio per l’acquisto di un servizio rilevante in Italia da un soggetto *extra UE*) oppure essere integrata la fattura ricevuta dalla controparte (ad esempio per l’acquisto di un bene da un operatore comunitario).

La nuova misura sanzionatoria, pur essendo fissa, contempla un rapporto tra il massimo e il minimo edittale pari a 40: ciò, oltre a destare non poche perplessità sul piano strettamente concettuale, di fatto, in presenza di sanzioni irrogate in misura prossima a quella massima,

rischia di punire in maniera molto pesante, oltre che arbitraria (dato l'ampissimo *range* disponibile), delle violazioni che, è bene sottolinearlo, hanno sempre **natura formale**.

Qualora l'**operazione** oggetto di inversione contabile **non** risulti **annotata nella contabilità** tenuta ai fini delle imposte sui redditi, cioè se il contribuente ha effettuato l'acquisto "in nero", trova applicazione la **sanzione proporzionale tra il 5% e il 10%** dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

In ordine alla base di commisurazione della sanzione, la [circolare AdE 16/E/2017](#) ha confermato le indicazioni precedentemente impartite con la [risoluzione 140/E/2010](#), chiarendo che *"la sanzione compresa tra il 5 e il 10 per cento vada commisurata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) 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"*.

Il terzo periodo del comma in rassegna prevede, forse in maniera un po' pleonastica, che, qualora il mancato assolvimento del R.C. comporti un'indebita detrazione d'imposta, ad esempio perché il contribuente risulta inciso da *pro rata* e non può quindi detrarre interamente l'imposta oggetto di inversione contabile, tornano (ovviamente) applicabili le ordinarie sanzioni in materia di **infedele dichiarazione** di cui all'[articolo 5, comma 4](#), del decreto, e di **illegittima detrazione** ai sensi del [comma 6 dell'articolo 6](#).

L'ultimo periodo del [comma 9-bis](#) disciplina infine il caso in cui il cedente o prestatore abbia ommesso di emettere fattura soggetta a R.C., ovvero ne abbia emessa una irregolare, prevedendo una particolare procedura di regolarizzazione a carico del cessionario/committente, in assenza della quale troveranno per quest'ultimo applicazione tutte le regole sanzionatorie del medesimo [comma 9-bis](#).

In dettaglio, nel caso di mancata emissione della fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'**articolo 6 del decreto IVA**, oppure nell'ipotesi di emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore, il cessionario/committente deve informare il proprio Ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo ad emettere la relativa fattura ai sensi dell'[articolo 21 del D.P.R. 633/1972](#) e ad assolvere, entro il medesimo termine, l'imposta mediante inversione contabile.

In pratica, il cessionario/committente che **non ponga in essere la predetta procedura di regolarizzazione** sarà sanzionato (in caso di mancato ricevimento della fattura), per la specifica violazione in materia di *reverse charge*, in misura proporzionale tra il **5% e il 10% dell'imponibile non regolarizzato**, oltre che, eventualmente, per l'infedele dichiarazione e l'illegittima detrazione (nella particolare ipotesi sopra considerata).

Secondo la disciplina in vigore sino al 31/12/2015, invece, anche in questa ipotesi la mancata regolarizzazione da parte del cessionario/committente era sanzionabile secondo la regola

sancita dal precedente comma 8 dell'articolo 6.

A questo riguardo la [circolare AdE 16/E/2017](#) osserva che *“nella fattispecie, quindi, non trova più applicazione la sanzione pari al 100 per cento dell'imposta, con un minimo di 250 euro, prevista dall'articolo 6, comma 8, in caso di mancata regolarizzazione di operazioni imponibili – che risulterà applicabile esclusivamente per le operazioni non soggette a reverse charge, avendo ora il legislatore previsto uno specifico e più lieve trattamento sanzionatorio per l'omessa regolarizzazione delle operazioni soggette all'inversione contabile”*.

In ordine a questo passaggio del documento di prassi, che dà per scontato che l'attuale regime sanzionatorio sia **più mite** rispetto al precedente, si rileva come tale indicazione non sia vera in assoluto, ma debba essere **verificata caso per caso**.

E ciò non solo per l'incremento del **minimo edittale** della sanzione, che è passato da euro 258 ad euro 1.000 e che rende già di per sé evidente almeno un'ipotesi in cui il regime previgente è più favorevole rispetto all'attuale, ma anche perché è cambiata la **base di commisurazione** della sanzione, che, in precedenza, era rappresentata dall'imposta, mentre ora è costituita dall'**imponibile**.

Ad esempio, ipotizzando che l'operazione non documentata in R.C. sia pari a 10.000 euro, l'attuale regime è più favorevole rispetto al precedente se l'aliquota applicabile è quella del 22%, mentre è peggiorativo se l'aliquota dell'operazione è al 4%. Nel primo caso, infatti, l'attuale sanzione sarebbe pari a 1.000 euro (minimo edittale) contro quella previgente di 2.200 euro (100% dell'imposta); nel secondo caso, invece, l'attuale sanzione rimarrebbe pari a 1.000 euro (minimo edittale), ma quella previgente ammonterebbe a 400 euro (100% dell'imposta).



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >