

RIFORMA DELLE SANZIONI- 19 MAGGIO 2017 ORE 06:00

Sanzioni nel reverse charge: operazioni esenti e non imponibili

Federico Gavioli - Dottore commercialista in Ferrara

Nella circolare n. 16/E del 2017, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la riforma delle sanzioni applicabili in caso di errata applicazione del reverse charge nelle operazioni esenti, non imponibili e non soggette ad IVA. Nel documento di prassi viene analizzata, in particolare, la casistica delle operazioni inesistenti assolte con il meccanismo del reverse charge e le modifiche alla previgente disciplina apportate dal legislatore attraverso l'introduzione di regole specifiche che attengono sia alla sanzione applicabile, sia ai criteri di recupero dell'imposta in sede di accertamento.

Con la circolare n. 16/E/2017 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in materia di **sanzioni nel reverse charge** a seguito delle novità introdotte dal legislatore con la revisione del sistema sanzionatorio (D.Lgs. n. 158/2015).

Leggi anche

- [Neutralità delle operazioni inesistenti soggette a reverse charge](#)
- [Reverse charge: sanzioni all'insegna della proporzionalità](#)
- [Reverse charge: sanzioni light per i semplici errori](#)

Tale revisione è stata attuata nell'ottica di rendere maggiormente coerenti le sanzioni rispetto al concreto disvalore dell'illecito commesso dal contribuente, così da garantire che le condotte connotate da **scarsa gravità**, da valutare non solamente in termini di danno arrecato all'Erario, ma anche di rilevabilità da parte dell'Amministrazione dell'errore commesso, siano punite in **misura più lieve** rispetto alle condotte più insidiose e pericolose.

In particolare la riforma del sistema sanzionatorio (D.Lgs. n. 158/2015) in attuazione della **delega fiscale** ha modificato alcune disposizioni delle sanzioni sull'inversione contabile; la riforma del sistema sanzionatorio effettua diversi interventi anche in materia di violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto anche nelle operazioni intracomunitarie.

La circolare n. 16/E/2017 dedica un paragrafo sulle sanzioni applicabili in caso di errata applicazione del sistema del reverse charge nelle operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad imposta o inesistenti.

Operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta

L'Agenzia delle Entrate evidenzia che la normativa prevede una particolare disciplina, più di carattere procedurale che sanzionatorio, per l'ipotesi di **errata applicazione** del meccanismo dell'inversione contabile ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta.

La circolare riporta le ipotesi che si possono prospettare, per esempio, nel caso in cui il cessionario o committente, che riceve una prestazione di servizi o una cessione di beni da un soggetto non residente, ritenga per errore l'operazione rilevante ai fini IVA in Italia e assolva l'imposta mediante l'inversione contabile, quando invece l'operazione era non soggetta ad IVA.

Quando si verificano tali errori l'Amministrazione finanziaria durante un **accertamento** deve

provvedere ad eliminare sia il debito in modo sbagliato calcolato dal committente nelle liquidazioni periodiche, sia la conseguente detrazione operata da quest'ultimo.

Rimane 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 (ex art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972) o mediante la procedura del c.d. **rimborso anomalo** (ex art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992).

Operazioni inesistenti

La circolare n. 16/E/2017 analizza anche la casistica delle operazioni inesistenti assolte con il meccanismo dell'inversione contabile.

In particolare, il legislatore, modificando la previgente disciplina, ha introdotto **regole specifiche**, applicabili quando la violazione riguarda l'applicazione del regime di inversione contabile, per operazioni che sono inesistenti; tali regole attengono sia alla **sanzione applicabile** che ai criteri di recupero dell'imposta in sede di accertamento.

A tal fine, si è reso necessario intervenire anche nella disposizione contenuta nel decreto IVA (art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972).

La circolare delle Entrate evidenzia che tale disposizione, prima della modifica, prevedeva che, nel caso di emissione di fattura "per operazioni inesistenti", ovvero di indicazione in fattura di corrispettivi o di imposta in misura superiore a quella reale, l'imposta fosse dovuta dal "debitore" per "l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"; la regola si applicava a "chiunque", senza distinguere tra operazioni contabilizzate secondo le regole ordinarie e quelle per cui l'imposta era dovuta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Il legislatore, con la riforma del sistema sanzionatorio, ha modificato l'intero impianto sanzionatorio amministrativo delle operazioni inesistenti nell'ambito dell'inversione contabile, restando **sostanzialmente invariato l'impianto sanzionatorio penale**.

In particolare, da un lato, il legislatore ha modificato la norma contenuta nel decreto IVA, delimitandone la portata al solo regime ordinario (mediante la sostituzione del riferimento soggettivo, che ora non è più a "chiunque" ma al "**cedente o prestatore**"); dall'altro, ha introdotto una procedura finalizzata a delineare il trattamento della violazione anche da un punto di vista sanzionatorio.

La norma, infatti, ora dispone che, in sede di accertamento, venga espunto sia il debito che 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.

Resta salvo, anche in tale ipotesi, 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**, o mediante la procedura del "rimborso anomalo".