

L'IVA

ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

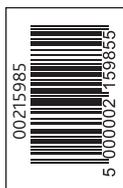
2017

7

- 7** Reverse charge con sanzioni più soft
- 14 Concordare il valore, nuova frontiera della partnership doganale
- 21 Violazione del reverse charge
- 29 Diligenza del rivenditore di autoveicoli usati di provenienza intracomunitaria
- 34 Esenzione IVA per contratti di cost sharing
- 49 Compenso per copia privata dovuto a società di gestione di diritti d'autore: corrispettivo o risarcimento del danno?
- 56 Smarrimento di fatture d'acquisto per eventi naturali e responsabilità penale dell'imprenditore
- 62 Accise: la responsabilità del depositario nella circolazione di beni in regime di sospensione

OSSERVATORIO UE

AGENDA



Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure



L'unico portale
italiano di business
information
per sapere tutto
e subito.

- **NoRisk Visure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRisk Visure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

POWERED BY



Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 Wolters Kluwer

Sanzioni

L'approfondimento - **Reverse charge con sanzioni più soft, ma anche più discrezionali**

A distanza di quasi un anno e mezzo dall'entrata in vigore delle nuove sanzioni amministrative in tema di inversione contabile giunge l'attesa interpretazione del Fisco. Viene confermata, in applicazione del principio di proporzionalità, l'apprezzabile riduzione delle conseguenze amministrative relative ad omissioni ed irregolarità concernenti il particolare sistema di fatturazione, sempreché non incidano sul versamento dell'imposta o siano commesse senza intenti evasivi.

Emerge, comunque, un insolito grado di discrezionalità dell'Amministrazione nel valutare l'ambito oggettivo di alcuni illeciti così come si rileva un orientamento giurisprudenziale divergente, sia unionale che domestico, su delicate questioni nevralgiche della riforma.

di Gabriele Liberatore

7

Dogane

L'approfondimento - **Concordare il valore, nuova frontiera della partnership doganale**

Dei quattro elementi fondamentali della dichiarazione doganale, il valore è senza dubbio quello che presenta maggiori difficoltà di verifica e ricostruzione in sede di controllo; se, infatti, per origine, qualità e quantità l'iter istruttorio può essere supportato da elementi documentali (certificati di origine, classificazione tariffaria, note esplicative, regolamenti di classifica, informazioni tariffarie vincolanti), la determinazione del valore segue regole ben più complesse.

L'opera di semplificazione intrapresa dal legislatore unionale non poteva prescindere da un intervento in materia di valore; la possibilità di determinare, in accordo con l'autorità doganale, il valore di transazione costituisce un quid novi appetibile dai gruppi internazionali che, nell'ambito di politiche di transfer pricing, operano adjustments a posteriori dei valori dichiarati in dogana.

Proprio in ragione di ciò, l'Agenzia delle Dogane ha recentemente illustrato le modalità applicative della novella legislativa.

di Paolo Massari e Lucia Iannuzzi

14

Detrazioni

L'approfondimento - **Violazione del reverse charge: l'applicazione dell'IVA non giustifica la detrazione dell'imposta erroneamente assolta**

La Corte di Giustizia ha sancito il principio secondo cui ogni qual volta l'IVA sia applicata nei modi ordinari, in luogo del reverse charge, deve essere negato il diritto alla detrazione dell'imposta erroneamente assolta. Ciò, nonostante dalla violazione dell'obbligo di reverse charge non consegua evasione dell'imposta e, quindi, nessun rischio di perdita fiscale per l'Erario.

Alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia è dubbia la compatibilità europea delle disposizioni di cui all'art. 6, commi 9-bis1 e 9-bis2 del D.Lgs. n. 471 del 1997, che nei casi di errata applicazione dell'IVA in luogo del meccanismo del reverse charge e viceversa, fanno, invece, salvo il diritto alla detrazione dell'imposta irregolarmente assolta.

Resta valida, tuttavia, la normativa nazionale sotto il profilo sanzionatorio giacché con riferimento alle irregolarità in materia di reverse charge, differenzia le sanzioni in funzione dell'effettivo pregiudizio sofferto dall'erario e alla pericolosità dell'inadempimento.

di Antonino Iacono

21

Regime del margine

L'approfondimento - **La diligenza del rivenditore di autoveicoli usati di provenienza intracomunitaria**

La Corte di Giustizia, con la sentenza resa nella causa C-624/15 del 18 maggio 2017, è intervenuta sulla disciplina IVA degli autoveicoli usati acquistati dal rivenditore presso un soggetto di altro Paese membro, stabilendo quale sia il grado di diligenza richiesto all'acquirente per evitare che, in caso di frode o di evasione commessa dalla controparte non residente, l'Amministrazione finanziaria contesti, nei suoi confronti, la natura intracomunitaria dell'operazione, disconoscendo conseguentemente gli effetti del regime del margine applicato nella successiva fase di rivendita degli autoveicoli.

di Marco Peirola

29

Sommario

Esenzioni

L'approfondimento - **L'esenzione IVA per i contratti di cost sharing**

La Corte di Giustizia UE si è pronunciata su una delle quattro cause attualmente pendenti circa diversi aspetti dell'esenzione dell'art. 132, paragrafo 1, lett. f) della Direttiva IVA.

Le controversie all'esame della Corte stanno a dimostrare la necessità di chiarimenti in ordine all'interpretazione e alla corretta applicazione dell'esenzione IVA per gli accordi di cost sharing.

di Antonio De Rinaldis **34**

Prestazioni di servizi

L'approfondimento - **Compenso per copia privata dovuto a società di gestione di diritti d'autore: corrispettivo o risarcimento del danno?**

La qualificazione giuridica dei canoni dovuti dai produttori e importatori di apparecchi di registrazione e riproduzione di opere protette dal diritto di autore e di supporti vergini su cui fissare tali opere è stato da sempre oggetto di dibattito. Da essa deriva l'obbligo o meno di assoggettare ad IVA tali somme. Nella sentenza del 18 gennaio 2017, causa C-37/16 (SAWP), la Corte di Giustizia ha affermato che l'obbligo di versare tali canoni non deriva da un rapporto giuridico nel corso del quale sono scambiate prestazioni reciproche: il canone non costituirebbe, in sostanza, il controvalore diretto della fornitura di un servizio.

Il principio affermato dai giudici comunitari ha immediati riflessi sul trattamento IVA delle somme dovute alla S.I.A.E. da parte di tali soggetti.

di Paolo Lisi e Roberta De Pirro **49**

Fatture di acquisto

L'approfondimento - **Smarrimento delle fatture di acquisto per eventi naturali e responsabilità penale dell'imprenditore**

Con la sentenza n. 7686/2017, la Terza Sezione Penale della Cassazione ha confermato la condanna di un contribuente per distruzione/occultamento di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. n. 74/2000), in quanto, a causa di un allagamento nei locali, sede dell'impresa, aveva smarrito le fatture relative alle spese di acquisto di materiali necessari per lo svolgimento della propria attività. Detto esito in quanto l'ipotesi del delitto, di cui all'art. 10 D.Lgs. n. 74/2000, si verifica ogni qual volta si riscontri la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa, tale da non permettere o rendere difficoltosa la ricostruzione delle operazioni.

di Salvatore Servidio **56**

Accise

L'approfondimento - **Accise: la responsabilità del depositario nella circolazione di beni in regime di sospensione**

Tra i temi più controversi, in materia di accise, affrontati dalla giurisprudenza unionale, si segnala la problematica inerente l'ampiezza della responsabilità del depositario, nelle ipotesi di irregolare immissione in consumo di merci in sospensione di accisa. La responsabilità del depositario per fatti commessi da altri (proprietario delle merci e trasportatore), in particolare, è oggetto di un orientamento della Corte di Giustizia, che ha sancito il principio secondo il quale le conseguenze delle frodi fiscali perpetuate da terzi non possono riflettersi sul soggetto non consapevole dell'evasione. I giudici europei, muovendo da tale principio, affrontano, nella sentenza in commento (Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, causa C-81/15), il tema del perimetro della responsabilità solidale del depositario per il pagamento delle imposte e delle sanzioni irrogate all'autore del fatto illecito.

di Diego Zucal e Lorenzo Ugolini **62**

Dall'Unione Europea

• Corte di Giustizia

con NOTE di Marco Peirolo **67**

Osservatorio

Agosto 2017

a cura di Valerio Artina e Roberta Aiolfi

75

L'IVA
ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

Editrice

Wolters Kluwer Italia Srl
Strada 1, Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (Mi)
<http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile

Giulietta Lemmi

Comitato di redazione

Paolo Centore - Avvocato
in Genova e Milano

Roberto Fanelli -

Revisore contabile
e pubblicitista in Roma

Franco Ricca**Redazione**

Paola Boniardi,
Lia Longo

Realizzazione grafica

Ipscoa

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la
pubblicazione il 14 giugno 2017

Autorizzazione del Tribunale di
Milano n. 719 del 10 novembre 2000.
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa -
Spedizione in abbonamento Postale
- D.L. 353/2003 (conv. in L.
27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1,
DCB Milano
Iscritta nel registro Nazionale della
Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio
417 in data 31 luglio 1991.
Iscrizione al R.O.C. n.1702

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a
contributi, articoli, ed argomenti
trattati scrivere o telefonare a:

Ipscoa Redazione L'IVA
Casella postale 12055 - 20120
Milano
Tel. 02.82.476.016 - Fax 02.82.476.314

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbona-
menti, numeri, arretrati, cambi d'in-
dirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Ipscoa Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120
Milano
Tel. 02.82.476.01 - Fax 02.82.4.76.799

Servizio risposta automatica:
Tel. 02.82.476.999

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata
annuale, solare; gennaio-dicembre;
rolling: 12 mesi dalla data di
sottoscrizione, e si intendono
rinnovati, in assenza di disdetta
da comunicarsi entro 60 gg. dalla
data di scadenza a mezzo racco-
mandata A.R. da inviare a Wolters
Kluwer Italia s.r.l. strada 1 Pal. F6
Milanofiori 20090 Assago (MI).

Servizio Clienti: tel. 02 824761 -
e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/servizioclienti

Italia

Annuale € 200,00

Distribuzione

Vendita esclusiva per
abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento
a questo periodico è comprensivo
dell'IVA assolta dall'editore ai
sensi e per gli effetti del combinato
disposto dell'art. 74 del D.P.R.
26/10/1972, n. 633 e del D.M.
29/12/1989 e successive
modificazioni e integrazioni.

Pubblicità:

 Wolters Kluwer

E-mail:
advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno
2003 n. 196, La informiamo che i Suoi
dati personali sono registrati su data-
base elettronici di proprietà di Wolters
Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in
Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo
F6, 20090 Assago (MI), titolare del
trattamento e sono trattati da quest'ul-
tima tramite propri incaricati. Wolters
Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che
La riguardano per finalità amministra-
tive e contabili. I Suoi recapiti postali e
il Suo indirizzo di posta elettronica sa-
ranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130,
comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche
a fini di vendita diretta di prodotti o
servizi analoghi a quelli oggetto della
presente vendita. Lei potrà in ogni mo-
mento esercitare i diritti di cui all'art. 7
del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto
di accedere ai Suoi dati e ottenerne
l'aggiornamento o la cancellazione
per violazione di legge, di opporsi al
trattamento dei Suoi dati ai fini di in-
vio di materiale pubblicitario, vendita
diretta e comunicazioni commerciali
e di richiedere l'elenco aggiornato dei
responsabili del trattamento, mediante
comunicazione scritta da inviarsi a:
Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY -
Centro Direzionale Milanofiori Strada
1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o in-
viando un Fax al numero: 02.82476.403.



Un solo portale,
tutte le risposte.

IPSOA inPratica

Da oggi in un unico punto di accesso potrai gestire tutti gli adempimenti in materia di fisco, lavoro e attività economiche con più rapidità e sicurezza operativa.



Con un solo click potrai:

- **Accedere a tutti i contenuti** delle soluzioni operative IPSOA inPratica
- Effettuare una ricerca trasversale per una visione completa ed interdisciplinare di ogni adempimento
- Essere sempre informato su tutte le novità, con la sezione **COSA CAMBIA**, direttamente collegata agli approfondimenti di ciascuna soluzione on line
- Consultare la sezione **COME FARE PER**, con schede operative dedicate agli impatti sulla gestione degli adempimenti di un determinato provvedimento o novità
- Ottenere in pochi minuti suggerimenti e spunti pratici con i **CORTI DI INPRATICA**, i video curati dagli esperti Wolters Kluwer

www.inpratica.ipsoa.it



Richiedi subito una prova gratuita di **InPratica** usando il tuo smartphone e inquadrando il codice QR.



Wolters Kluwer

When you have to be right

Reverse charge con sanzioni più soft, ma anche più discrezionali

di Gabriele Liberatore

L'approfondimento

A distanza di quasi un anno e mezzo dall'entrata in vigore delle nuove sanzioni amministrative in tema di inversione contabile giunge l'attesa interpretazione del Fisco. Viene confermata, in applicazione del principio di proporzionalità, l'apprezzabile riduzione delle conseguenze amministrative relative ad omissioni ed irregolarità concernenti il particolare sistema di fatturazione, sempreché non incidano sul versamento dell'imposta o siano commesse senza intenti evasivi.

Emerge, comunque, un insolito grado di discrezionalità dell'Amministrazione nel valutare l'ambito oggettivo di alcuni illeciti così come si rileva un orientamento giurisprudenziale divergente, sia unionale che domestico, su delicate questioni nevralgiche della riforma.

Riferimenti

Agenzia delle entrate, circolare 11 maggio 2017, n. 16/E

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, commi da 9-bis a 9-bis.3

Il Governo ha "revisionato" (e non riformato) il sistema sanzionatorio amministrativo al fine di correrarlo, nel rispetto del principio di proporzionalità, all'effettiva gravità dei comportamenti, applicando la misura fissa alle fattispecie meno gravi (1). La gradazione delle sanzioni è effettuata in base al concreto disvalore prodotto dall'illecito commesso dal contribuente.

Vengono punite, in maniera proporzionale, le condotte più insidiose e pericolose che arrecano un danno diretto nei confronti dell'Erario o che siano occultate all'Amministrazione.

Per quel che qui interessa è stata profondamente rivisitata la disciplina sanzionatoria dell'inversione

contabile (2) sconfessando, in alcuni incisi normativi ed interpretativi, quanto statuito dai giudici comunitari, con riferimento alla spettanza della detrazione nell'irregolare assolvimento del tributo in luogo del *reverse charge*, e da una parte minoritaria della Suprema Corte, per quanto attiene alle operazioni soggettivamente inesistenti.

L'atteso intervento di prassi

Con la pubblicazione della circolare n. 16/E dello scorso 11 maggio viene ripercorsa in breve la *ratio* del recente intervento normativo per individuarne le finalità, ossia rendere le sanzioni "più europee" e meno formaliste in sintonia con le indicazioni delle Corte di Giustizia europea (3) (si veda la Tavola n. 1) e con il comportamento degli altri Paesi membri "più avveduti" ed improntati alla *compliance*. Il fine è "richiamare" chi commette errori per negligenza o dimenticanza e perseguire con fermezza chi partecipa a frodi fiscali.

Altro tratto distintivo del documento di prassi è la discrezionalità concessa al Fisco nel valutare la natura (ordinaria o speciale) e, di conseguenza, il *quantum* (fisso o proporzionale), della sanzione

Gabriele Liberatore - Esperto tributario

Note:

(1) Il D.Lgs. n. 158/2015 ha apportato modifiche alla disciplina sanzionatoria in materia di imposte dirette, IVA, e riscossione dei tributi.

(2) L'art. 15, comma 1, lett. f), del Decreto cit., ha modificato le sanzioni amministrative in materia di documentazione e registrazione delle operazioni IVA (D.Lgs. n. 471/1997, art. 6).

(3) Il riferimento è alle pronunce Ecotrade (cause riunite C-95/07 e 96/07), Idexx (causa C-590/13) ed Equoland (causa C-272/2013), ove in relazione al meccanismo del *reverse charge*, è stato ribadito che le violazioni degli obblighi formali, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta, non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente ed in secondo luogo che, pur essendo il singolo Stato membro a dover autonomamente stabilire la misura delle sanzioni, questa non può superare quanto strettamente necessario a garantire l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

Tavola n. 1 - Le indicazioni della CGE

- Sentenza 8 maggio 2008, causa C-95/07 e C-96/07, **Ecotrade**: la Direttiva 77/388 osta “ad una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell’imposta sul valore aggiunto la quale sanziona un’inosservanza, come quella commessa nelle cause principali, per un verso, degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale in applicazione di tale art. 18, n. 1, lett. d), e, per altro verso, degli obblighi contabili nonché di dichiarazione risultanti, rispettivamente, dal detto art. 22, nn. 2 e 4, con un diniego del diritto a detrazione in caso d’applicazione del regime dell’inversione contabile”.

- Sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13, **Equoland**: è “legittimo per uno Stato membro, al fine di garantire l’esatta riscossione dell’IVA all’importazione e di evitare l’evasione, prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell’obbligo di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale. Siffatte sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi (...). Al fine di valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell’infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell’importo della sanzione stessa.”

derivante dall’erroneo assolvimento dell’imposta in luogo del *reverse charge*.

Ratio

Il Decreto n. 158/2015 ha riscritto l’art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 modificando il comma 9-*bis* ed introducendone tre nuovi (9-*bis*.1, 9-*bis*.2 e 9-*bis*.3) al fine di creare un sistema maggiormente conforme al principio di proporzionalità e di colpire in modo:

- più grave le violazioni:
 - compiute con un intento di evasione o di frode;
 - che comportino l’occultamento dell’operazione o un debito d’imposta;
- più mite le fattispecie irregolari per le quali l’imposta risulta comunque assolta.

L’impianto sanzionatorio appare così più chiaro e meglio definito. Le violazioni vengono suddivise in omissioni *tout court*, comma 9-*bis*, quale disposizione cardine, ed irregolarità nell’assolvimento del tributo, commi 9-*bis*.1, 9-*bis*.2 e 9-*bis*.3 (4). Questi si pongono come norme speciali rispetto a quella generale prevedendo un trattamento più lieve.

Ambito applicativo omnicomprensivo

Considerata la non felice e parziale formulazione della normativa previgente il legislatore ha ricompreso espressamente nella nuova disposizione tutte le ipotesi di inversione contabile, oltre a quelle di cui agli artt. 17 e 74, commi settimo e ottavo, del D.P.R. n. 633/1972, anche quelle del settore dell’agricoltura e delle operazioni intracomunitarie (5).

Il documento di prassi in commento chiarisce, altresì, che, pur in assenza di un espresso richiamo, le disposizioni di cui al comma 9-*bis* sono applicabili anche agli acquisti dalla Repubblica di San Marino e dallo Stato della Città del Vaticano, di cui all’art. 71 del D.P.R. n. 633 del 1972 (6).

Aggiustamento di sistema

Il *revirement* ha reso necessario integrare il comma 2 dell’art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 per estendere la sanzione ridotta (7), relativa al mancato adempimento degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle operazioni, anche alle omologhe violazioni relative all’inversione contabile effettuando una precisazione terminologica per limitare la violazione al solo “cedente o prestatore”, e non più genericamente a chiunque.

Note:

(4) In tale ipotesi è stata separata la fattispecie in cui l’operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell’inversione contabile, ma l’imposta è stata assolta in via ordinaria, e quella analoga ma opposta in cui il tributo doveva essere definito in via ordinaria ma è stato applicato il *reverse charge*. Resta sempre possibile, per il contribuente, regolarizzare la transazione “irregolare” per non incorrere in alcuna sanzione.

(5) Rispettivamente D.P.R. n. 633/1972, art. 34, comma 6, e D.L. n. 331/1993, artt. 46, comma 1, e 47, comma 1.

(6) Considerato il rinvio dell’art. 71, comma 2, all’art. 17, comma 2, dec. cit.

(7) Già prevista per le violazioni relative alle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA:

- dal 5 al 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati;
- da 250 a 02.000 euro ove la violazione non rilevi neppure ai fini della determinazione del reddito.

Decorrenza retroattiva

Le nuove disposizioni sanzionatorie sono entrate in vigore dal primo gennaio 2016 e trovano applicazione, in virtù del principio del *favor rei*, anche alle violazioni:

- 1) commesse fino al 31 dicembre 2015;
- 2) per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi “definitivi” anteriormente al primo gennaio 2016 (8).

Omissioni

Il comma 9-*bis*, come anticipato, tratta delle fattispecie non distintamente disciplinate dalle norme speciali.

In tali circostanze il cessionario/committente, soggetto passivo d'imposta, non pone in essere, totalmente o parzialmente, gli adempimenti connessi relativi ad operazioni assoggettate al sistema dell'inversione contabile (9).

Tale comportamento è punito con una sanzione in misura:

- fissa:
 - 1) da 500 fino a 20.000 euro;
 - 2) 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 (10) (es. dal libro giornale o dal registro degli acquisti, per coloro che tengono la contabilità semplificata);
- proporzionale, se l'operazione non risulta dalla contabilità, tra il 5 e il 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000 euro.

Commisurazione

Come già interpretato con la risoluzione n. 140/E/2010, in ottica pro-contribuente, quest'ultima sanzione deve essere rapportata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili:

- a ciascuna liquidazione, mensile o trimestrale;
- a ciascun fornitore (11).

Valenza sostanziale

Nel caso in cui il contribuente presenti una limitazione del diritto alla detrazione (es. pro-rata di detraibilità non pieno o nella situazione di indetraibilità oggettiva) l'omessa doppia

registrazione, prevista per l'assolvimento del tributo, perde la connotazione formale considerato che non genera il debito connesso alla percentuale di IVA non deducibile. Ciò avrebbe comportato, nella situazione non patologica, il versamento del tributo.

L'omissione del *reverse charge* in detta circostanza determina, oltre che una violazione del citato meccanismo, anche l'irrogazione delle ulteriori sanzioni (12) previste per:

- indebita detrazione (13);
- infedele dichiarazione (14).

Anche in assenza di imposta dovuta resta, comunque, applicabile la sanzione in misura fissa, da 250 a 2000 euro, relativa alle inesattezze del contenuto della dichiarazione (15).

Note:

(8) Circolare n. 4/E/2016.

(9) Le violazioni ricomprendono sia l'ipotesi in cui debba essere emessa autofattura (es. acquisto di beni territorialmente rilevante nello Stato da fornitori extra-UE) che nel caso in cui prevista l'integrazione della fattura ricevuta dal cedente/prestatore (es. acquisto di rottami da un fornitore nazionale o fornitore-UE).

(10) A riguardo è utile evidenziare che la formulazione della disposizione che cita espressamente che l'operazione non debba risultare “dalla contabilità tenuta ai sensi degli artt. 13 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600” non si presta alla gestione degli inadempimenti commessi dai soggetti non residenti (identificati direttamente ai fini IVA in Italia o che hanno ivi nominato un rappresentante fiscale). Questi operatori devono predisporre solo una contabilità IVA in Italia pertanto per loro, in astratto, non troverebbe mai applicazione la sanzione soft in misura fissa. Si resta, comunque, in attesa di un chiarimento. Diversamente la formulazione del comma 2 dell'art. 6, ove viene diversamente fatto riferimento alla condizione che la violazione “non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito”, sembra essere più confacente a ricomprendere anche detti soggetti.

(11) Laddove l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configurano tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono quelle liquidazioni.

(12) Cui dovrebbero trovare applicazione le disposizioni relative al cd. cumulo giuridico (d.lgs. n. 472/97, art. 12, comma 2) considerato che tutte le violazioni presentano il vincolo della continuazione o della progressione.

(13) D.Lgs. n. 471/1997, art. 6, comma 6. Anche se a riguardo ci preme sottolineare che l'omissione del cliente, relativa alla mancata inversione contabile, più che ad incidere sulla detrazione determina la non applicazione del tributo, comportamento sanzionato dall'art. 6, comma 1, del Decreto cit. in modo differente, con riferimento alle violazioni in tema di documentazione e registrazione di operazioni imponibili.

(14) D.Lgs. n. 471/1997, art. 5, comma 4.

(15) D.Lgs. n. 471/1997, art. 8, comma 1, che sanziona chi nella dichiarazione annuale ometta o riporti in maniera esatta o completa “...dati rilevanti ... per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli ...”.

Sanzioni

Come rimediare

Qualora il fornitore non adempia agli obblighi di fatturazione di una operazione, soggetta a *reverse charge*, il cliente può regolarizzare la transazione, evitando di incorrere nella sanzione di cui sopra, con una procedura *ad hoc* (16). Il cessionario/commitente, nel caso in cui non riceva la fattura (o comunque il cedente/prestatore trasmetta un documento inesatto) entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione (17) deve:

- 1) informare l'Ufficio competente entro il 30° giorno successivo;
- 2) provvedere, entro il periodo di cui sopra, all'emissione di fattura (o alla sua regolarizzazione);
- 3) assolvere l'imposta mediante inversione contabile.

Irregolarità

Nella pratica accade spesso di prendere lucciole per lanterne così altrettanto spesso succede di trattare operazioni con imposta con il sistema del *reverse charge* e viceversa. In dette situazioni il disvalore arrecato dall'illecito, fuori dai casi di frode, è minimo e, pertanto, il legislatore ha rivisto al ribasso le sanzioni applicabili.

Modalità ordinaria anziché mediante inversione contabile

Il comma 9-bis.1, in ottica di semplificazione, prevede una sanzione fissa per il cessionario/commitente, da 250 a 10.000 euro di cui è responsabile in solido anche il cedente/prestatore, che riceva erroneamente una fattura con indicazione dell'imposta in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile.

Questo purché il fornitore abbia assolto il tributo per effetto dell'avvenuta registrazione, con conseguente confluenza nella liquidazione di competenza (18). Il cliente non deve, comunque, regolarizzare l'operazione e per lo stesso è fatto salvo il diritto alla detrazione.

Anche in detta circostanza la sanzione è dovuta in base a ciascuna liquidazione e con riferimento a ciascun fornitore.

La CGCE non sembra d'accordo

Come appena esaminato la nuova disposizione accorda, come peraltro la previgente formulazione, il diritto a detrazione per il cliente che riceve una

fattura irregolare con imposta, in luogo della corretta applicazione dell'inversione contabile. La possibilità, seppur meritoria nelle intenzioni da parte del legislatore domestico, sembrerebbe essere contraria alle indicazioni dei giudici europei e della Direttiva IVA.

Le pronunce Fatorie (19), prima, ed Tibor Farkas (20), da ultimo, vanno in senso diametralmente opposto. In pratica nella seconda pronuncia viene rilevato che "i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, l'acquirente di un bene venga privato del diritto a detrazione dell'IVA che ha indebitamente versato al venditore sulla base di una fattura redatta conformemente alle norme relative al regime ordinario dell'IVA, mentre l'operazione rilevante era soggetta al meccanismo dell'inversione contabile, nel caso in cui il venditore ha versato detta imposta all'Erario."

Reverse charge in luogo del sistema normale

Il comma 9-bis.2, ipotesi speculare alla precedente, tratta dei casi in cui l'IVA doveva essere assolta in via ordinaria, ma viene, in modo irregolare, definita con il meccanismo dell'inversione contabile dal cliente.

In stretta analogia con il comma 9-bis.1:

- 1) al cessionario/commitente è confermato il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, allorché irregolarmente esercitato;

Note:

(16) A riguardo non trova più applicazione la sanzione relativa alla mancata regolarizzazione di operazioni imponibili (D.Lgs. n. 471/1997, art. 6, comma 8,) pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro. Inoltre detto rimedio non sostituisce, per le operazioni intra-UE, la procedura ivi prevista, in modo specifico (D.L. n. 331/1993, art. 46, comma 5).

(17) E' utile precisare che detta procedura di "regolarizzazione" a differenza di quella ordinaria di cui al comma 8 dell'art. 6 del d.lgs. n. 471/97, che prevede decorrenze diverse per il computo dei 30 giorni accordato al cliente per rimediare all'omissione (quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione) o all'irregolarità (trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione), menziona unicamente il termine dei 4 mesi per entrambe le fattispecie.

(18) A riguardo bisogna, però, rilevare che il documento di prassi in commento non indica le conseguenze in caso di mancato "assolvimento" dell'imposta da parte del fornitore.

(19) CGE, sent. 6 febbraio 2014, causa C-424/12.

(20) CGE, sent. 26 aprile 2017, causa C-564/15.