

**CIRCOLARE N. 16 /E**



Direzione Centrale Normativa

**OGGETTO:** *La riforma della disciplina sanzionatoria del sistema dell'inversione contabile - art. 6, comma 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 - chiarimenti in merito alle modifiche introdotte dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158*

## INDICE

|   |    |
|---|----|
| PREMESSA .....  | 3  |
| 1. La riforma della disciplina sanzionatoria del sistema dell'inversione contabile (art. 6, comma 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3) .....                            | 4  |
| 2. Omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del sistema dell'inversione contabile (art. 6, comma 9-bis).....   | 6  |
| 3. Errata applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante il sistema dell'inversione contabile (art. 6, comma 9-bis.1).....                             | 10 |
| 4. Errata applicazione dell'imposta con il sistema dell'inversione contabile anziché nel modo ordinario (art. 6, comma 9-bis.2).....                                  | 11 |
| 5. Errata applicazione del sistema dell'inversione contabile ad operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad imposta o inesistenti (art. 6, comma 9-bis.3)..... | 14 |
| a) <i>Operazioni esenti, non imponibili o non soggette</i> .....  | 14 |
| b) <i>Operazioni inesistenti</i> .....  | 14 |

## **PREMESSA**

L'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23<sup>1</sup>, ha delegato il Governo, tra l'altro, a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo *“al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità”*.

In attuazione di tale delega, è stato emanato il D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (d'ora in poi, “decreto”), rubricato “Revisione del sistema sanzionatorio”, il quale al Titolo II ha, tra l'altro, introdotto rilevanti modifiche ad alcune disposizioni contenute nel D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che disciplina le sanzioni amministrative in materia di imposte dirette, IVA, e riscossione dei tributi. Ciò nell'ottica di rendere maggiormente coerenti tali 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, l'art. 15, comma 1, lett. f), del decreto, ha modificato le sanzioni amministrative in materia di documentazione e registrazione delle operazioni IVA, previste nell'art. 6 del D.lgs. n. 471 del 1997, intervenendo, soprattutto, nella disciplina sanzionatoria dell'inversione contabile.

A tale ultimo fine, è stato integrato il comma 2 al fine di estendere la sanzione ridotta già prevista per le violazioni degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non

soggette ad IVA (dal 5 al 10 per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati, ovvero da euro 250 a euro 2.000 laddove la violazione non rilevi neppure ai fini della determinazione del reddito) anche alle medesime violazioni relative ad operazioni soggette all'inversione contabile. Inoltre, la modifica prevede che sia punito con tali sanzioni il cedente o prestatore (e non più genericamente "chi viola", come previsto nelle previgente norma).

Invece, con riferimento alle violazioni relative al meccanismo dell'inversione contabile commesse dal cessionario o committente, è stato, riscritto il comma 9-bis e sono stati introdotti tre nuovi commi (9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3).

Si ricorda che le nuove disposizioni sono entrate in vigore dal primo gennaio 2016 e trovano applicazione, per il principio del *favor rei*, anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015 per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al primo gennaio 2016 (cfr. circolare 4 marzo 2016, n. 4).

## **1. La riforma della disciplina sanzionatoria del sistema dell'inversione contabile (art. 6, comma 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3)**

Come è noto, l'istituto dell'inversione contabile ha assunto negli ultimi anni sempre maggiore importanza, anche come strumento per contrastare i fenomeni di frode ai fini IVA, sempre più diffusi in alcuni specifici settori di attività. Conseguentemente, come già anticipato, il decreto ha introdotto rilevanti modifiche alla disciplina sanzionatoria applicabile alle violazioni di tale istituto, novellando il comma 9-bis e introducendo tre nuovi commi (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

---

<sup>1</sup> La legge n. 23 del 2014 è rubricata "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*".

frode, o che, comunque, comportino l'occultamento dell'operazione o un debito d'imposta, ed in modo più mite le fattispecie irregolari per le quali l'imposta risulta comunque assolta.

I nuovi commi, che si configurano come norme speciali rispetto a quella generale recata dal comma *9-bis*, prevedono, infatti, un trattamento sanzionatorio più lieve.

In particolare, i commi *9-bis.1* e *9-bis.2*, per le ipotesi di "irregolare assolvimento" del tributo, fattispecie in precedenza ricondotte al comma *9-bis*, terzo periodo, che stabiliva una sanzione pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, prevedono una sanzione in misura fissa (da 250 euro a 10.000 euro).

Si osserva, poi, che, al fine di superare alcune incertezze interpretative, il legislatore declina puntualmente il concetto di "irregolare assolvimento" del tributo, distinguendo l'ipotesi in cui l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile, ma l'imposta è stata assolta in via ordinaria (comma *9-bis.1*), e l'ipotesi in cui l'operazione doveva essere assoggettata ad in via ordinaria ma l'imposta è stata assolta in *reverse charge* (comma *9-bis.2*), prevedendo in tali casi riduzioni di sanzioni (restando inteso che le parti hanno sempre la possibilità di regolarizzare nei termini di legge l'operazione per non incorrere in alcuna sanzione).

Il nuovo comma *9-bis.3* disciplina, invece, le ipotesi di errata applicazione del *reverse charge* ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta o inesistenti, disponendo la neutralizzazione degli effetti fiscali ai fini IVA e prevedendo la sanzione compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile (con un minimo di 1.000 euro) solo nei casi di operazioni inesistenti.

Si ricorda che i nuovi commi sono coerenti con il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del *reverse charge*, secondo cui le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta (Ecotrade, cause riunite C-95/07 e 96/07, Idexx,

causa C-590/13; Equoland, causa C-272/2013), cui si è sempre uniformata la Corte di Cassazione (Cass. n. 10819/2010; Cass. 20486/2013; Cass. n. 5072/2015; Cass. n. 7576/2015).

Il legislatore, inoltre, si è preoccupato di meglio definire anche l'ambito di applicazione di tali disposizioni, che, oltre alle ipotesi di inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del D.P.R. n. 633 del 1972, sono state espressamente estese anche alle altre ipotesi di inversione contabile o *reverse charge* contemplate dalla disciplina IVA, quali le operazioni nel settore dell'agricoltura e le operazioni intracomunitarie.

Al riguardo, si chiarisce 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, considerato che il citato art. 71, comma 2, rinvia all'art. 17, secondo comma.

## **2. Omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del sistema dell'inversione contabile (art. 6, comma 9-*bis*)**

Il comma 9-*bis* contiene le disposizioni generali in cui trovano collocazione le fattispecie che non sono distintamente disciplinate dai nuovi commi 9-*bis*.1, 9-*bis*.2 e 9-*bis*.3. Si tratta, in particolare, delle ipotesi - riconducibili al primo periodo del precedente comma 9-*bis* - in cui l'operazione deve essere assoggettata al sistema dell'inversione contabile, ma il cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta, non pone in essere, totalmente o parzialmente, gli adempimenti connessi.

La fattispecie prevista dalla norma in esame riguarda le violazioni commesse dal committente o cessionario sia nell'ipotesi in cui debba essere emessa autofattura (ad esempio, per l'acquisto di beni territorialmente rilevante nello Stato da fornitori extraUe), sia quando è prevista l'integrazione della fattura ricevuta dal cedente o

prestatore (ad esempio, per acquisto di rottami da un fornitore nazionale o fornitore Ue).

Si ricorda che, nel sistema previgente l'entrata in vigore delle modifiche introdotte con il decreto, la violazione sopra descritta era punita con la sanzione amministrativa compresa tra il cento e il duecento per cento dell'imposta non correttamente assolta, con un minimo di 258 euro. Con la nuova norma, tale violazione del cessionario o committente è colpita con una sanzione in misura fissa, da un minimo di 500 euro fino a un massimo di 20.000 euro, 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 (per es. dal libro giornale o, per coloro che tengono la contabilità semplificata, dal registro degli acquisti). Se, al contrario, l'operazione non risulta dalla contabilità, è prevista la più grave sanzione proporzionale nella misura compresa tra il 5 e il 10 per cento dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000 euro (cfr. il secondo periodo del comma 9-bis).

Circa l'individuazione dell'imponibile di riferimento cui commisurare la sanzione, restano valide le indicazioni già fornite con la risoluzione n. 140/E del 29 dicembre 2010, ove è stato chiarito che *"la violazione, concernente l'irregolare assolvimento dell'IVA a causa dell'erronea applicazione del regime dell'inversione contabile, si realizza di fatto quando viene operata la liquidazione mensile o trimestrale: è in tale sede, infatti, che il cedente ed il cessionario procedono erroneamente alla determinazione dell'imposta relativa alle operazioni attive da « assolvere »"*. Di conseguenza, si ritiene che la sanzione compresa tra il 5 ed 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.

Si evidenzia, inoltre, che, come disciplinato dal terzo periodo del comma 9-*bis*, se l'omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta anche un'infedele dichiarazione oppure un'indebita detrazione IVA da parte del soggetto passivo d'imposta, ossia da parte del cessionario o committente, trovano applicazione anche le ordinarie sanzioni per dichiarazione infedele (art. 5, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997) e per illegittima detrazione dell'IVA (art. 6 comma 6, del D.lgs. n. 471 del 1997) che la nuova disposizione espressamente richiama. Ad esempio, se per effetto dell'omessa doppia registrazione prevista per l'assolvimento del tributo, non si genera il debito IVA connesso alla percentuale di IVA non detraibile, si configura, oltre che una violazione del meccanismo dell'inversione contabile, anche la violazione di indebita detrazione e quella di infedele dichiarazione. Anche in assenza di imposta dovuta resta, comunque, applicabile la sanzione in misura fissa - da 250 euro a 2000 euro - disposta dall'art. 8, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997, per le ipotesi in cui nella dichiarazione annuale "*...sono omessi o non sono indicati 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...*".

Il comma 9-*bis*, al quarto periodo, disciplina gli adempimenti che il cessionario o committente deve assolvere per evitare l'applicazione delle disposizioni sanzionatorie sopra richiamate, quando il cedente o prestatore non abbia adempiuto agli obblighi di fatturazione di una operazione soggetta a *reverse charge*.

In particolare, il cessionario o committente incorre nella violazione di omessa regolarizzazione di un'operazione soggetta a *reverse charge*, quando il cedente o prestatore non abbia emesso (o comunque inviato al cessionario o committente) il documento fiscale entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o abbia inviato una fattura irregolare e il cessionario o committente non abbia informato l'Ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo



entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, nonché all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.

Nella fattispecie, quindi, non trova più applicazione la sanzione pari al 100 per cento dell'imposta, con un minimo di 250 euro, prevista dall'art. 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 (dal 5 al 10 per cento dell'imponibile, oltre alle sanzioni di cui all'articolo 5, comma 4, e articolo 6, comma 6, laddove ricorrano le condizioni).

Si osserva che le sanzioni ridotte previste dal comma 9-*bis*, terzo periodo, trovano applicazione anche nell'ipotesi di omessa regolarizzazione delle operazioni intracomunitarie, dato il richiamo espresso della norma in esame all'art. 46, comma 1, e 47, comma 1, del decreto legge n. 331 del 1993. Al riguardo, si precisa, tuttavia, che la procedura di regolarizzazione di cui al comma 9-*bis* ultimo periodo, non sostituisce la procedura prevista, in modo specifico, per le operazioni intracomunitarie, con appositi termini e modalità di regolarizzazione, dall'art. 46, comma 5, del decreto legge n. 331 del 1993.

Si evidenzia, infine, che la sanzione amministrativa dal 5 al 10 per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati, contenuta nel comma 2 dell'art. 6 - già prevista per le violazioni commesse dal cedente o prestatore nazionale relativamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi non imponibili [comprese quelle intracomunitarie (articolo 41 del d.l. n. 331 del 1993)], esenti o non soggette ad IVA (art. 7-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972) - si applica ora anche alle violazioni commesse dal cedente o prestatore in relazione alle operazioni soggette all'inversione contabile di cui agli artt. 17, 34, co. 6 e 74, co. 7 e 8. L'integrazione del comma 2 si è resa, infatti, necessaria a seguito dell'abrogazione della parte del

previgente comma 9-bis, che per l'omessa fatturazione nel *reverse charge* del cedente o prestatore rinviava proprio al comma 2.

### **3. Errata applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante il sistema dell'inversione contabile (art. 6, comma 9-bis.1)**

Il comma 9-bis.1 disciplina la specifica ipotesi di "*irregolare assolvimento del tributo*" che si verifica quando l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile ma, per errore, è stata oggetto di applicazione dell'imposta in via ordinaria. È, quindi, il caso in cui il cedente o prestatore, pur in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, ha erroneamente emesso fattura con IVA registrandola ai sensi dell'art. 23 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Prima delle modifiche introdotte dal decreto, trovava applicazione il comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997, secondo cui se il cedente o prestatore, anziché applicare il *reverse charge*, aveva emesso una fattura con IVA e aveva liquidato e versato l'imposta, la sanzione era pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro. Se, invece, l'imposta non era stata "seppur irregolarmente" assolta, la sanzione era dal 100 al 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258,00 euro. Restava fermo il diritto alla detrazione da parte del cessionario/committente. La norma, poi, prevedeva in entrambi i casi una responsabilità solidale tra i due soggetti, sia per l'imposta che per la sanzione.

Il nuovo comma 9-bis.1 prevede ora, per ragioni di semplificazione, che se - in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile - l'imposta, seppure in modo irregolare (cioè con il sistema ordinario anziché in *reverse charge*), è stata comunque assolta dal cedente o prestatore per effetto dell'avvenuta registrazione, di cui all'articolo 23 del d.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente confluenza nella liquidazione di competenza, non occorre che il

cessionario o committente regolarizzi l'operazione ed è fatto salvo il diritto alla detrazione. Per tale irregolarità, al cessionario o committente, debitore d'imposta, è applicata una sanzione in misura fissa da un minimo di 250 euro fino a un massimo di 10.000 euro. Del pagamento di tale sanzione è responsabile, in via solidale, il cedente o prestatore.

In particolare, in considerazione di quanto già chiarito al par. 3, sul momento in cui si realizza la violazione, la sanzione compresa tra 250 euro e 10.000 euro è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun fornitore. La diversa interpretazione secondo cui tale sanzione si applica per ogni singola fattura ricevuta da parte di ciascun fornitore, sarebbe, infatti, in contrasto con la *ratio* delle disposizioni in commento, volte a punire con una sanzione di lieve entità, proporzionale alla gravità della condotta, le violazioni dell'inversione contabile.

Come previsto espressamente dalla norma, infine, il cessionario o committente è punito con la più grave sanzione proporzionale nella misura compresa tra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta, di cui all'articolo 6, comma 1, se l'applicazione dell'IVA in modo ordinario anziché con l'inversione contabile è stata determinata da una finalità di evasione o frode di cui è provata la consapevolezza del cessionario o committente.

#### **4. Errata applicazione dell'imposta con il sistema dell'inversione contabile anziché nel modo ordinario (art. 6, comma 9-bis.2)**

Il comma 9-bis.2 disciplina l'ipotesi inversa di "*irregolare assolvimento del tributo*" prevista dal comma 9-bis.1.

Si tratta, infatti, del caso in cui l'IVA doveva essere assolta in via ordinaria, ma è stata, in modo irregolare, assolta con il meccanismo dell'inversione contabile dal cessionario o committente. Il comma 9-bis.2 è, quindi, speculare al comma

precedente. Il cessionario o committente ha il diritto alla detrazione dell'imposta assolta irregolarmente con l'inversione contabile, mentre il cedente o prestatore - seppur debitore dell'imposta - non è obbligato all'assolvimento della stessa, ma è punito con la sanzione in misura fissa stabilita da un minimo di 250 euro a un massimo di 10.000 euro. Del pagamento di tale sanzione è responsabile, in via solidale, il cessionario o committente.

Anche in tale evenienza, come già chiarito al paragrafo precedente, la sanzione compresa tra 250 euro e 10.000 euro è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun committente.

Diversamente, laddove il cedente/prestatore non emetta fattura o la emetta senza IVA, o il cessionario/committente non assolva irregolarmente l'imposta tramite l'inversione contabile, non trova applicazione la sanzione in misura fissa di cui all'art. 6, comma 9-bis.2. In tal caso, infatti, il cedente/prestatore è punibile con la sanzione ordinaria prevista dall'art. 6, comma 1, per violazione degli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni imponibili (sanzione compresa nella misura tra il 90 e il 180 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio), - mentre il cessionario o committente, è punibile con la sanzione prevista dall'art. 6, comma 8 del medesimo decreto - per la mancata regolarizzazione dell'operazione (sanzione pari al cento per cento dell'imposta con un minimo di 250 euro)

Il comma 9-bis.2, inoltre, prevede espressamente l'inapplicabilità della sanzione in misura fissa, con conseguente applicazione delle regole ordinarie di cui al citato comma 1, nei casi in cui la condotta sia determinata da un intento di evasione o di frode per il quale vi sia prova di consapevolezza da parte del cedente o prestatore.

Ciò posto, riguardo l'ambito applicativo del comma 9-bis.2 in esame, si evidenzia che la norma è applicabile solo al caso di irregolare assolvimento dell'imposta relativa a cessioni di beni o a prestazioni di servizi di cui alle

disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis “*in assenza dei requisiti prescritti per l’applicazione dell’inversione contabile*”. Secondo la Relazione di accompagnamento al decreto, si tratta, in particolare, di tutte “*le ipotesi in cui l’imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell’inversione contabile... per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione*”.

Rientra, quindi, ad esempio, nell’ipotesi contemplata dalla norma la fattispecie cosiddetta della “stabile organizzazione occulta”. È il caso di un soggetto residente che abbia assolto l’imposta con il sistema del l’inversione contabile (ai sensi dell’art. 17, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del1972), relativamente a beni e servizi acquistati presso un soggetto dichiaratosi non residente e di cui, successivamente, sia accertata la stabile organizzazione in Italia.

Alla stessa conclusione, circa l’applicabilità della norma in esame, deve inoltre, ad esempio, giungersi nel caso dell’impiantista che realizza in appalto un impianto idraulico in un giardino non di pertinenza di un edificio e assolve l’Iva con il meccanismo dell’inversione contabile. Tale operazione, infatti, sarebbe, in astratto, riconducibile alle ipotesi di *reverse charge* contemplate dall’art. 17, comma 6, lett. a)-ter, (“*prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici*”), ma nel caso concreto manca l’ulteriore requisito oggettivo dell’installazione dell’impianto in un edificio o in una sua pertinenza.

In base alla *ratio* della norma, le disposizioni di cui al comma 9-bis.2 non si applicano, invece, nel caso di ricorso all’inversione contabile in ipotesi palesemente estranee a detto regime. In tale evenienza tornano applicabili al cedente/prestatore e al cessionario/committente, rispettivamente le sanzioni di ai citati commi 1 e 8 dell’art. 6.

## **5. Errata applicazione del sistema dell'inversione contabile ad operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad imposta o inesistenti (art. 6, comma 9-bis.3)**

### ***a) Operazioni esenti, non imponibili o non soggette***

Il comma 9-bis.3 prevede una peculiare disciplina, più a 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. Trattasi, ad esempio, del 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.

Nella fattispecie, l'organo accertatore è tenuto ad elidere sia il debito erroneamente computato dal committente nelle liquidazioni periodiche, che la conseguente detrazione operata da quest'ultimo.

Resta 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 ai sensi dell'art. 26, comma 3, o mediante la procedura del cosiddetto "rimborso anomalo" di cui all'art. 21, comma 2, del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

### ***b) Operazioni inesistenti***

La disciplina prevista dal comma 9-bis.3 si applica anche alle operazioni inesistenti assolve 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 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.

A tal fine, si è reso necessario intervenire anche nella disposizione contenuta nell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972. Tale disposizione, prima della sua 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 il D.lgs. n. 158 del 2015, 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 il citato art. 21, comma 7, circoscrivendone 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, nel comma 9-*bis*.3 dell'art. 6 del D.lgs. n. 471 del 1997, una procedura dedicata 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". Va da sé che, essendo la norma in esame volta a definire gli aspetti procedurali che delineano la violazione in parola e le sanzioni ad essa applicabili, la medesima 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. Resta, infine, salva la facoltà del cessionario o 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 di quanto disposto dal comma 9.bis, quarto periodo.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

ROMA , 11/05/2017

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA  
Rossella Orlandi  
(firmato digitalmente)