

Circolare n. 16/E dell'11 maggio 2017

# Le sanzioni per le operazioni soggette al *reverse charge*

di Giampaolo Giuliani (\*) e Mario Spera (\*\*)

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 16/E dell'11 maggio 2017 affronta il tema delle sanzioni per le operazioni soggette a *reverse charge*. Si tratta del primo chiarimento organico sulle innovazioni introdotte all'art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, entrate in vigore dal 1° gennaio 2016, che rende più agevole la comprensione della materia ed aiuta a sciogliere diversi dubbi interpretativi, che avevano creato non poche perplessità nei contribuenti. Le tematiche ricorrenti sono quelle relative alla natura formale o meno delle violazioni collegate ad operazioni per le quali, pur in assenza di un danno all'Erario (e di un intento evasivo), il meccanismo dell'inversione contabile non risulta correttamente applicato.

## 1. Premessa

L'art. 15 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 ha riformulato il comma *9-bis* dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, aggiungendo, tra l'altro, tre nuovi commi: il comma *9-bis.1*, *9-bis.2*, *9-bis.3*, per rendere più organico il regime sanzionatorio applicabile alle operazioni interessate dall'inversione contabile e pervenire ad una reale riduzione delle sanzioni per le operazioni che non comportano un mancato versamento dell'IVA.

La nuova sistemica delle sanzioni relative alla **mancata o erronea applicazione dell'inversione contabile** ai fini dell'IVA risulta sicuramente più chiara, perché distingue in modo netto le singole fattispecie.

Questo aspetto viene sottolineato dall'Amministrazione finanziaria la quale puntualizza come i nuovi commi "si configurano come norme speciali rispetto a quella generale recata dall'art. *9-bis*", prevedendo 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)".

Peraltro, la circolare n. 16/E/2017 chiarisce, altresì, che, allo scopo di dirimere talune incertezze interpretative, il legislatore è intervenuto a puntualizzare il **concetto di "irregolare assolvimento"** del tributo con riferimento alle due ipotesi disciplinate dai commi *9-bis.1* e *9-bis.2* dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, per le quali, in considerazione della mancanza di un reale danno per l'Erario, sono stabilite riduzioni di sanzioni, fermo restando la possibilità da parte del contribuente di regolarizzare l'operazione, in modo da non incorrere in nessuna sanzione. A tal fine, sono individuate le due fattispecie, speculari tra di loro, in cui l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo del *reverse charge*, ma l'imposta è stata assolta in via ordinaria (comma *9-bis.1*), e quella inversa in cui l'operazione doveva essere assoggettata ad IVA in via ordinaria, ma l'imposta è stata assolta in inversione contabile (comma *9-bis.2*).

(\*) Pubblicista.

(\*\*) Principal Studio Bernoni Grant Thornton.

Ancora, la circolare n. 16/E/2017 sottolinea come con la vigente formulazione normativa siano stati rispettati i criteri relativi al **diritto alla detrazione** da parte del contribuente che, se fossero stati negati, avrebbero leso il principio della neutralità dell'imposta, più volte sancito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Ecotrade, cause riunite C-95/07 e 96/07, Idexx, causa C-590/13; Equoland, causa C-272/13), e dalla Corte di cassazione (Cass. n. 10819/2010; Id. n. 20486/2013; Id. n. 5072/2015; Id. n. 7576/2015).

Relativamente a questo aspetto, gli scriventi ritengono di dovere sottolineare come la Corte di Giustizia UE con la recente sentenza Tibor Farkas del 26 aprile 2017, C-564/15, affermi che i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità non ostino all'indetraibilità dell'imposta da parte dell'acquirente, quando questa è stata indebitamente versata al venditore sulla base di una fattura redatta conformemente alle norme relative al regime ordinario dell'IVA, benché l'operazione rilevante fosse soggetta al meccanismo dell'inversione contabile e dove il venditore ha versato detta imposta all'Erario. Parallelamente, tali principi richiedono che il rimborso, da parte del venditore all'acquirente, dell'IVA indebitamente fatturata non diventi impossibile o eccessivamente difficile, come accade in caso d'insolvenza del venditore, e l'acquirente sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria. Con il presente studio, senza entrare nel merito della opportunità della scelta del legislatore di attenuare le sanzioni in un contesto così particolare (1), si intende fornire ai contribuenti un quadro chiaro del concreto funzionamento del sistema sanzionatorio, delineato dalla circolare n. 16/E/2017, anche allo scopo di individuare le fattispecie in cui, attraverso un comportamento proattivo, diretto a correggere eventuali errori, si possa evitare di incorrere, comunque, nell'applicazione di sanzioni.

## 2. Ambito applicativo

Una prima importante precisazione riguarda l'individuazione delle operazioni in regime di *reverse charge* interessate dal sistema sanzionatorio in esame.

Come rilevato dagli scriventi in un precedente articolo (2), nel comma 9-bis mancava il richiamo alle operazioni in cui l'IVA è assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile per gli **acquisti di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino e dallo Stato Città del Vaticano**, disciplinati entrambi al comma 2 dell'art. 71 del D.P.R. n. 633/1972. Ad ogni modo, pur in assenza di uno specifico richiamo nel comma 9-bis del D.Lgs. n. 471/1997, si era giunti alla conclusione che le previsioni contenute nel comma in esame potessero essere comunque utilizzate, in considerazione del fatto che il comma 2 dell'art. 71 impone ai cessionari di adempiere agli obblighi di assolvimento dell'imposta sugli acquisti (importazioni) di beni provenienti dai due citati "Paesi terzi" seconde le regole (appunto inversione contabile) contenute nel secondo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Questa tesi è stata confermata nella circolare n. 16/E/2017, dove l'Agenzia delle entrate ha espressamente affrontato il tema riconoscendo che, pur in mancanza di uno specifico richiamo nel comma 9-bis alle disposizioni IVA concernenti i rapporti con la Repubblica di San Marino e lo Stato Città del Vaticano, il più favorevole regime sanzionatorio torna applicabile anche agli adempimenti connessi con gli acquisti di beni provenienti da tali territori (3).

La precisazione assume rilievo, anche sotto un altro profilo, perché consente di fissare un termine all'inerzia dell'operatore italiano nell'attendere la fattura da parte di soggetti passivi stabiliti nella Repubblica di San Marino presso i quali ha effettuato l'acquisto di beni.

In assenza di precise indicazioni nell'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993, che regola i rapporti di interscambio con la Repubblica di San Marino, quanto indicato dall'Agenzia risulta dunque utile, in quanto consente di sostenere che l'operatore

(1) In merito alla coerenza del sistema sanzionatorio relativo alle ipotesi di inversione contabile "rispetto al concreto disvalore dell'irregolarità commessa dal contribuente" si rinvia a F. Spaziante, "Reverse charge: chiarimenti sul nuovo impianto sanzionatorio", in *il fisco*, n. 23/2017, pag. 2255.

(2) Cfr. G. Giuliani - M. Spera, "Nuove sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge", in *il fisco*, n. 16/2016, pag. 1534.

(3) Cfr. circolare n. 16/E/2017, paragrafo 1; "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".

nazionale deve attendere la fattura non oltre quattro mesi dall'effettuazione dell'acquisto, avendo tempo nei successivi trenta giorni di regolarizzare l'operazione, così come previsto dall'ultima parte del comma 9-bis. Oltre questo termine, l'acquirente dovrebbe regolarizzare l'operazione mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Un'altra importante puntualizzazione attiene le **operazioni realizzate in ambito comunitario**.

Segnatamente, per gli acquisti intracomunitari viene risolto il problema dei termini più stringenti indicati nel D.L. n. 331 del 30 agosto 1993. Anche in questo caso, gli scriventi erano pervenuti alla medesima soluzione a cui oggi è giunta l'Amministrazione, vale a dire che il cessionario, quando non riceve fattura o la riceve irregolare per un acquisto intracomunitario, deve seguire le previsioni degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993 e non quelle più ampie dell'art. 6, comma 9-bis, del D.Lgs. n. 471/1997, il quale serve unicamente come riferimento per determinare le sanzioni (vedi tabella).

Ad esempio, nell'ambito degli scambi intracomunitari negli artt. 46, comma 5, e 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993, è previsto che il cessionario quando non riceve la fattura dal cedente entro il secondo mese successivo alla effettuazione dell'operazione, debba emetterla entro il giorno 15 del terzo mese successivo (a quello di effettuazione dell'operazione), provvedendo alla sua annotazione, nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi), entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

Parimenti, in caso in cui il cessionario riceva una fattura con un corrispettivo inferiore a quello reale, è necessario che emetta una fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione originaria.

Anche in questa ipotesi la fattura deve essere annotata entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

Peraltro, e su questo l'Agenzia tace, lo specifico richiamo alle procedure previste negli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, contenuto nell'ultimo periodo del secondo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, impone che i **termini più restrittivi** debbano essere applicati, non solo agli acquisti intracomunitari, ma anche alle cessioni e alle prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, ogni qualvolta il cedente o il prestatore sia un soggetto passivo stabilito in un altro Paese membro dell'Unione Europea.

Naturalmente, la regolarizzazione da parte del cessionario/committente, non può operare per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia, realizzate da **operatori extracomunitari**. In tale ipotesi, (comunemente denominata operazione in **reverse charge esterno**), infatti, il cessionario/committente non deve attendere alcun documento dal cedente prestatore e, pertanto, deve provvedere ad emettere autofattura entro il termine in cui si considera effettuata l'operazione, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 (4).

In sostanza e riassumendo, sulla base di quanto indicato nella circolare n. 16/E/2017, si può affermare che oggi esistono **tre diversi termini per effettuare la regolarizzazione** delle operazioni, in cui il cedente/prestatore ha omissso di adempiere agli obblighi di fatturazione di una operazione soggetta al *reverse charge*, ovvero, come si è appena detto, quando il cessionario/committente deve sostituirsi al cedente/prestatore extra-comunitario, essendo tenuto in proprio all'adempimento.

Nelle seguenti tabelle, naturalmente, si fa riferimento alle sole operazioni interessate dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, per le quali -vale la pena di ripetere- l'adempimento da parte del cessionario/committente non comporta il materiale versamento dell'imposta (5), ma solo l'assolvimento contabile, attraverso la contabilizzazione del debito d'impo-

(4) Peraltro, non può trascurarsi che in caso di prestazione di servizi "generica" in cui interviene un soggetto non stabilito, tuttavia, l'art. 21, comma 4, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, prevede che la fattura debba essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Questa stessa regola, dettata principalmente per le operazioni attive, esplica i suoi effetti anche con riferimento alle prestazioni (territorialmente rilevanti in Italia) rese da soggetti stabiliti in Paesi terzi, con l'obbligo, perciò, di emissione della fattura da parte del committente stabilito entro il predetto termine del giorno 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione.

(5) In proposito, occorre ricordare la diversa operatività dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, rispetto al successivo comma 9-bis. Il comma 8, in sostanza, riguarda le operazioni con addebito dell'IVA in via ordinaria, in cui il cessionario/

committente che non riceve la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, per evitare l'applicazione delle sanzioni, deve presentare, entro il trentesimo giorno successivo, all'Ufficio delle Entrate (competente nei suoi confronti) un documento contenente tutte le indicazioni relative alla fatturazione delle operazioni, "previo pagamento dell'imposta". Al contrario, nel caso di operazione soggetta a *reverse charge*, in caso di mancata emissione della fattura da parte del cedente/prestatore, la regolarizzazione del cessionario/committente comporta, comunque, l'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile (comma 9-bis). In entrambi i casi sono previste similari regolarizzazioni, in merito al pagamento/assolvimento dell'imposta, per le fatture ricevute con corrispettivo inferiore a quello reale.

sta che verrà compensato dalla corrispondente detrazione spettante (6) allo stesso soggetto.

Da tenere presente che, quando sono superati i termini di regolarizzazione, il cessionario committente può sempre usare l'istituto del **ravvedimento operoso**, il quale però richiede il versamento dell'imposta (nelle regolarizzazioni l'imposta viene, infatti, assolta mediante la doppia registrazione) oltre alle sanzioni e agli interessi.

**mento operoso**, il quale però richiede il versamento dell'imposta (nelle regolarizzazioni l'imposta viene, infatti, assolta mediante la doppia registrazione) oltre alle sanzioni e agli interessi.

Operazioni effettuate da soggetto passivo stabilito in Italia		
Regolarizzazione comma 9-bis	Termine di emissione della autofattura o della sua regolarizzazione	Termine di annotazione sui registri* per assolvimento dell'imposta
Mancata emissione della fattura in regime di inversione contabile da parte del cedente/prestatore, soggetto passivo stabilito in Italia	Il cessionario/committente che non riceve la fattura entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, nei trenta giorni successivi deve comunicare la circostanza all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente ed emettere autofattura	Nei trenta giorni successivi ai quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, il cessionario committente deve assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile
Ricezione di una fattura irregolarmente emessa dal cedente/prestatore, soggetto passivo stabilito in Italia, relativa ad un'operazione soggetta al <i>reverse charge</i>	Il cessionario committente che riceve la fattura nei termini, ma con un corrispettivo inferiore a quello reale, nei trenta giorni successivi (a quello della sua registrazione) deve comunicare la circostanza all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente, regolarizzando l'operazione	Nei trenta giorni successivi alla registrazione della fattura, il cessionario committente deve assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile
* Trattasi dell'annotazione da fare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi. Nel registro degli acquisti l'annotazione va fatta entro il termine massimo per effettuare la detrazione.		

Operazioni effettuate da soggetto passivo non stabilito in Italia nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia*		
Regolarizzazione comma 9-bis	Termine di emissione della autofattura o della sua regolarizzazione	Termine di annotazione sui registri** per assolvimento dell'imposta
Cedente/prestatore stabilito in altro Paese UE non emette fattura (da assoggettare al <i>reverse charge</i> ) o emette fattura irregolare per operazioni intracomunitarie o altre operazioni territorialmente rilevanti in Italia, nei confronti di soggetto passivo stabilito in Italia	Il cessionario/committente che non riceve fattura, entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione	L'autofattura deve essere annotata entro il termine di emissione e con riferimento al secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione
Per le fatture con un corrispettivo inferiore a quello reale, il cessionario/committente deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione dell'originaria fattura	La fattura integrativa deve essere annotata entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente	
Cedente/prestatore stabilito in Paese extra UE effettua cessione di beni e/o rende prestazione di servizi, diversi da quelli generici***, territorialmente rilevanti in Italia, nei confronti di soggetto passivo stabilito in Italia	Il cessionario/committente deve emettere autofattura entro il termine di effettuazione dell'operazione	L'autofattura deve essere annotata entro quindici giorni e con riferimento alla data di emissione
Prestatore stabilito in Paese extra UE rende prestazione di servizi generici, nei confronti di soggetto passivo stabilito in Italia	Il committente deve emettere autofattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione	L'autofattura deve essere annotata entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente
* Al riguardo si rammenta che le operazioni indicate impongono gli adempimenti non solo agli esercenti impresa, arti o professioni, che agiscono in quanto tali, ma anche agli enti commerciali, nonché agli enti non commerciali, anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale ed agli enti non soggetti muniti di partita IVA. Gli adempimenti saranno parzialmente differenti, in quanto gli enti che agiscono in veste istituzionale e quelli non soggetti saranno, comunque, tenuti al versamento dell'imposta. ** Trattasi dell'annotazione da fare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi. Nel registro degli acquisti l'annotazione va fatta entro il termine massimo per effettuare la detrazione. *** Per prestazioni di servizi "diversi da quelli generici" si intendono i servizi disciplinati dagli artt. 7- <i>quater</i> e 7- <i>quinquies</i> del D.P.R. n. 633/1972.		

(6) È appena il caso di segnalare che, in linea di principio, l'assolvimento mediante inversione contabile non comporta un materiale pagamento di imposta solo quando il contribuente abbia diritto alla detrazione totale dell'imposta; per contro, in

presenza di un limitato diritto a detrazione, il contribuente sarà tenuto al versamento dell'IVA non detraibile (totale o parziale) in sede di liquidazione dell'imposta.

### 3. Le sanzioni previste

Passando alla disamina delle sanzioni relative al comma 9-bis, l'Agenzia delle entrate ricorda che il cessionario o committente è inciso da una **sanzione fissa** con un minimo di 500 euro fino ad un massimo di 20.000 euro, che diventa proporzionale nella misura dal 5 al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro, laddove il soggetto passivo ometta di annotare la/e fattura/e nella contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi.

Peraltro, a queste sanzioni possono aggiungersi quelle per **indebita detrazione** dell'imposta o da infedele dichiarazione previste rispettivamente all'art. 6, comma 6, e all'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997, nella misura pari al 90% dell'ammontare della detrazione operata ovvero nella misura dal 90 al 180% dell'imposta che risulta rappresentata nella dichiarazione per un importo inferiore rispetto alla maggiore imposta dovuta o alla differenza di credito utilizzato. Non solo, secondo l'Amministrazione finanziaria, anche in assenza di imposta dovuta, resta comunque applicabile la sanzione in **misura fissa** da 250 a 2.000 euro disposta dall'art. 8, comma 1, del citato D.Lgs. n. 471/1997.

Nel prendere atto di quanto previsto dalla normativa e delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, si ritiene di dover rilevare l'eccessiva onerosità delle sanzioni che a parere degli scriventi risultano non perfettamente allineate al **principio di proporzionalità** indicato in più occasioni dalla Corte di Giustizia UE.

Sotto questo profilo, di estrema importanza risulta il chiarimento relativo alla commisurazione della sanzione. In particolare, l'Agenzia ribadisce la propria posizione (richiamando il contenuto della risoluzione n. 140/E del 29 dicembre 2010), secondo cui l'irregolare assolvimento dell'IVA per l'erronea applicazione dell'inversione contabile si realizza al momento dell'effe-

tuazione della liquidazione periodica mensile o trimestrale. È in questa occasione, infatti, che si evidenzia l'imposta da assolvere e l'eventuale sua erroneità. Conseguentemente, chiosa l'Agenzia, "si ritiene 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".

Al punto 3 e al punto 4 della circolare n. 16/E/2017, l'Agenzia esamina le previsioni del comma 9-bis.1 e del comma 9-bis.2 che determinano rispettivamente le sanzioni per l'IVA assolta irregolarmente mediante la via ordinaria, quando avrebbe dovuto essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile e l'ipotesi contraria, vale a dire, l'errata applicazione dell'inversione contabile, in luogo dell'applicazione dell'IVA nel modo ordinario.

Merita di essere sottolineato come l'Agenzia prima di esaminare ognuna delle due fattispecie ricorda le "vecchie" sanzioni che sono state sostituite con quelle attuali proprio per le incertezze che queste determinavano nell'inquadrare le varie irregolarità realizzate per un'erronea applicazione dell'inversione contabile.

Questi chiarimenti sono della massima importanza perché aiutano ad applicare correttamente il **principio del favor rei**, che consente di applicare alle violazioni realizzate fino al 31 dicembre 2015 (7) la sanzione più favorevole individuata tra quelle "vecchie" e quelle "nuove".

Grazie alle indicazioni dell'Agenzia è così possibile mettere a confronto con più facilità i due sistemi sanzionatori.

Comportamento	Nuove sanzioni	Vecchie sanzioni
Omissa esecuzione adempimenti da parte del cessionario/committente	Dal 5 al 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000 euro se l'operazione non risulta dalla contabilità, art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. n. 471/1997	Dal 100 al 200% dell'imposta non correttamente assolta, con un minimo di 258 euro, art. 6, comma 9-bis, primo periodo, D.Lgs. n. 471/1997
	Da euro 500 a euro 20.000 in tutti gli altri casi, art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. n. 471/1997	

(7) Ovviamente, deve trattarsi di violazioni per le quali non siano stati emessi atti che si siano resi "definitivi" anteriormen-

te al 1° gennaio 2016.

Comportamento	Nuove sanzioni	Vecchie sanzioni
Applicazione del regime ordinario al posto del <i>reverse charge</i>	Dal 90 al 180% dell'IVA, con un minimo di euro 500 se vi è frode o intento di evasione da parte del cessionario/committente, art. 6, comma 9-bis.1, D.Lgs. n. 471/1997	3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, art. 6, comma 9-bis, terzo periodo, D.Lgs. n. 471/1997
	Da euro 250 a euro 10.000 in tutti gli altri casi, art. 6, comma 9-bis.1, D.Lgs. n. 471/1997	Dal 100 al 200% dell'imposta se questa non era stata "seppur irregolarmente assolta", con un minimo di 258 euro, art. 6, comma 9-bis, terzo periodo, D.Lgs. n. 471/1997
Applicazione del <i>reverse charge</i> al posto del regime ordinario	Dal 90 al 180% dell'IVA, con un minimo di euro 500 se vi è frode o intento di evasione da parte del cedente o prestatore, art. 6, comma 9-bis.2, D.Lgs. n. 471/1997	3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, art. 6, comma 9-bis, terzo periodo, D.Lgs. n. 471/1997
	Da euro 250 a euro 10.000 in tutti gli altri casi, art. 6, comma 9-bis.2, D.Lgs. n. 471/1997	Dal 100 al 200% dell'imposta se questa non era stata "seppur irregolarmente assolta", con un minimo di 258 euro, art. 6, comma 9-bis, terzo periodo, D.Lgs. n. 471/1997
Applicazione del <i>reverse charge</i> da parte del cessionario/committente per operazioni esenti, non imponibili o non soggette	Dal 5 al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro in caso di operazioni inesistenti, art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471/1997	Dal 5 al 10% dell'imponibile, con un minimo di 258 euro, art. 6, comma 9-bis, ultimo periodo, D.Lgs. n. 471/1997
	Ricalcolo dell'IVA senza sanzione in tutti gli altri casi, art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471/1997	

#### 4. Operazioni erroneamente assoggettate a *reverse charge*

Un altro aspetto, che merita di essere affrontato in questa sede, riguarda quanto precisato dall'Agenzia delle entrate al punto 4 della circolare n. 16/E/2017, in merito all'ambito applicativo del comma 9-bis.2, relativo all'irregolare assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile "per operazioni riconducibili alle ipotesi del *reverse charge*, ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione".

A fini esemplificativi, l'Amministrazione individua due ipotesi: l'acquisto di beni in Italia presso un soggetto dichiaratosi non residente, per il quale, successivamente, sia accertata la **stabile organizzazione in Italia** (c.d. **stabile organizzazione occulta**), e le prestazioni realizzate nel settore edilizio, di cui all'art. 17, sesto comma, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972, (prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento di edifici), carenti del requisito oggettivo, perché non direttamente attinenti all'edificio o a una sua pertinenza.

Anche in questo caso, nel prendere atto di quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria, si ritiene importante ribadire come, se è pur

possibile individuare in astratto una sorta di responsabilità oggettiva in capo al cessionario o committente, in concreto potrebbero verificarsi situazioni riconducibili nell'ambito delle **cause di non punibilità** previste dall'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997.

Al riguardo, vale la pena di richiamare (8) la situazione di un'impresa che effettua servizi di pulizia di edifici e rientra nel **regime forfetario dei minimi**, introdotto dall'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/2014, ove è prevista un'applicazione semplificata dell'imposta e l'esonero dalla maggior parte degli adempimenti, nonché l'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Con riferimento all'esemplificazione proposta, non può sottacersi come il contribuente, quando rientra nel regime dei minimi, è obbligato ad emettere fattura per le operazioni attive effettuate, non addebitando IVA, ma riportando in fattura l'annotazione "operazione in franchigia da IVA", per cui il cessionario/committente che riceve una fattura con queste indicazioni non può che prenderne atto. Se poi si dovesse scoprire che il cedente/prestatore non rientrava nel regime dei minimi, non potrà essere attribuita al cliente alcuna responsabilità, avendo egli agito con diligenza e buona fede ed essendo stato

(8) Vedi G. Giuliani - M. Spera, op. cit.

indotto in errore soltanto dal comportamento del fornitore.

Questo fa emergere la configurazione di un errore sul fatto che esclude la punibilità, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, per cui dovrebbe operare l'**esclusione della colpevolezza** del soggetto in base all'art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997 e la deroga al principio di responsabilità solidale, di cui all'art. 6, comma 9-bis.1 e 9-bis.2 del D.Lgs. n. 471/1997.

In pratica, rispetto alla falsa rappresentazione della realtà, l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 "esclude la responsabilità quando l'errore non è determinato da colpa. Il fattore discriminante è quindi costituito dalla causa dell'errore medesimo. Se esso dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità, ma se il trasgressore ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso esclude la colpa richiesta dal precedente art. 5. Per contro - si ribadisce - l'errore evitabile

con l'uso dell'ordinaria diligenza, quella cioè che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto agente, non influisce sulla punibilità." (C.M. 10 luglio 1998, n. 180).

Alla luce di queste riflessioni si ritiene di potere concludere che la prima esemplificazione fatta dall'Agenzia sulla operazione realizzata da una stabile organizzazione occulta che cede beni in Italia sia del tutto simile a quella effettuata da un soggetto passivo che rientra nei minimi.

Del resto, si pensi alla cronaca di questi giorni dove, dopo anni di attività in territorio nazionale, una delle più grandi aziende del settore delle vendite *on line* è diventata stabile organizzazione in Italia.

Pertanto, ipotizzare sempre e comunque in capo al cessionario o committente un comportamento sanzionabile per avere applicato il meccanismo dell'inversione contabile su false rappresentazioni della realtà da parte del cedente/prestatore sembra francamente eccessivo.