

Nuove penalità per il reverse su operazioni inesistenti

Riforma fiscale

Recupero d'imposta escluso anche per le transazioni in astratto imponibili

Resta da capire in quali casi si applicherà la pena del 5% anziché del 70%

A cura di

**Matteo Balzanelli
Massimo Sirri**

Siamo (forse) all'ultimo atto della vicenda relativa alla punibilità dell'operatore che ha applicato il reverse charge per operazioni inesistenti.

Innanzitutto, una conferma. Il comma 9-bis.3 dell'articolo 6, Dlgs 471/1997 - riscritto dal decreto sanzioni (Dlgs 87/2024) e in vigore per le violazioni commesse dal 1° settembre - continua a prevedere che, in caso di inversione contabile per un'operazione senza Iva (esente, non imponibile o comunque non soggetta a imposta), non succede nulla. Non c'è recupero del tributo e, in sede d'accertamento, vanno espunti debito e credito e non c'è nemmeno sanzione.

Se poi l'Iva erroneamente autoassolta non è stata detratta, la si può recuperare: con variazione in diminuzione ex articolo 26, comma 3, Dpr 633/72 o con il rimborso dell'articolo 30-ter (non più ai sensi dell'articolo 21, Dlgs 546/92).

Le novità più rilevanti riguardano le operazioni inesistenti. Quale che sia la natura di tali operazioni -

astrattamente (proprio perché inesistenti) esenti, non imponibili, non soggette a imposta o astrattamente imponibili, se si applica il reverse charge - a livello d'imposta non accade nulla esattamente come per le operazioni esistenti. Causa il disvalore della fattispecie, la condotta è però punita con la sanzione del 5% dell'imponibile (era dal 5 al 10).

La relazione illustrativa al decreto afferma tuttavia che resta fermo il limite disposto dall'ultimo periodo del comma in esame per le operazioni inesistenti astrattamente imponibili (ossia che sarebbero imponibili se esistenti), il quale nega la detrazione e prevede la sanzione di cui al comma 6, primo periodo dello stesso articolo 6, ora pari al 70% dell'imposta, laddove l'operazione inesistente sia realizzata in un contesto di frode. Questo accade - la norma non è cambiata sul punto - quando l'effettuazione di una tale operazione sia determinata da un intento di evasione o frode di cui sia provato che il cessionario/commitente fosse consapevole.

Grazie al nuovo dato normativo le diverse violazioni sono complessivamente meglio delineate, in particolare per quel che attiene all'inclusione delle operazioni inesistenti imponibili fra le ipotesi che non determinano il recupero dell'imposta, ma solo l'irrogazione della sanzione proporzionata all'imponibile. Resta tuttavia intatta la problematica riferibile alla nozione di "consapevolezza" dell'evasione/frode da parte del cessionario o commitente.

Se è senz'altro consapevole colui che partecipa attivamente alla frode (circostanza sempre verificata in caso di operazioni oggettivamente inesistenti), è giusto che scatti la punizio-

ne più severa: negazione della detrazione e sanzione commisurata all'imposta indebitamente detratta (70%).

Ma se fosse considerato "consapevole" anche colui che è stato semplicemente negligente (in pratica, colui che non poteva non sapere della frode se avesse usato l'ordinaria diligenza) e se questo fosse punito con la stessa penalità, sarebbe lecito chiedersi in quale situazione operi la sanzione del 5% senza recupero del tributo, prevista per le operazioni inesistenti (con o senz'Iva), senz'alcuna specificazione sul ruolo dell'operatore. Il timore è che tale sanzione finisca per colpire chi è stato coinvolto nell'evasione, pur avendo adottato la dovuta diligenza.

Il legislatore delegato parrebbe infatti condividere il criticabile orientamento della Cassazione (sentenza 22727/2022) che già aveva ispirato le precedenti modifiche alla norma (legge 197/2022). In base a tale impostazione, la sanzione proporzionale sarebbe applicabile anche in caso di operazioni "soggettivamente inesistenti imponibili" per le quali, pur non potendosi disconoscere il diritto di detrazione «per carenza di prova dell'elemento psicologico» della consapevolezza, dovrebbe tuttavia concludersi che esse non di meno rientrano «nel cono d'ombra della previsione normativa, la quale intende comunque sanzionare condotte capaci di produrre effetti frodati del sistema». Un bel passo indietro per l'operatore diligente, sin qui mandato indenne da conseguenze di sorta (per il riparto dell'onere probatorio fra fisco e contribuente in queste situazioni, si veda Cassazione 5040/2024 e la giurisprudenza Ue citata).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Inversione contabile non effettuata: i ritocchi del decreto sanzioni

Le altre novità

Vanno ancora definite le modalità per comunicare la regolarizzazione

Pochi, ma significativi, i ritocchi del decreto sanzioni al comma 9-bis dell'articolo 6, Dlgs 471/1997 per il cosiddetto "omesso" reverse charge (interno, esterno o per acquisti intracomunitari) e per la regolarizzazione delle violazioni del fornitore in relazione a operazioni che ricadono in tale regime.

Vengono ridotte le penalità (da 500 fino a 10mila euro e non più fino a 20mila) per chi non applica l'inversione contabile.

Viene fissata la pena pecuniaria al 5% dell'imponibile (anziché dal 5 al 10) quando l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità.

Inoltre, è di rilievo la previsione che dichiara non punibile con la sanzione per indebita detrazione di cui al precedente comma 6 della norma (ridotta al 70%) la violazione di omesso reverse charge, qualora questa si protragga fino alla dichiarazione, rendendola infedele causa indetraibilità oggettiva o soggettiva. In questa situazione, infatti, la penalità per l'infedeltà dichiarativa di cui al comma 4 dell'articolo 5 (sempre del 70% a regime) assorbe quella per la violazione prodromica.

Come regolarizzare

In parziale analogia con quanto previsto per le violazioni riguardanti le operazioni in regime ordinario cambiano anche le regole per la regolarizzazione delle corrispondenti violazioni relative a cessioni e

prestazioni in reverse charge. Sul modello di quanto dispone il nuovo comma 8 dell'articolo 6, infatti, il quarto periodo del comma 9-bis prevede che, se il fornitore non emette fattura o la emette irregolare, il cessionario/committente deve informarne le Entrate «entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare».

Nonostante la nuova tempistica per la regolarizzazione, si dovrebbe continuare a procedere secondo i diversi termini di cui all'articolo 46, comma 5, Dl 331/1993 per le operazioni di cui a tale norma (acquisti intraUe) e per quelle assimilate (prestazioni di servizi da fornitore Ue, per esempio), come avveniva in passato (circolare 16/E/2017).

Resta poi da vedere se la comunicazione andrà eseguita con gli stessi strumenti che l'agenzia metterà a disposizione per la "denuncia" prevista dal comma 8. E resta da vedere se, dovendosi qui emettere autofattura da regolarizzazione con assolvimento dell'imposta in reverse charge, tale obbligo comunicativo possa considerarsi eseguito trasmettendo autofattura elettronica allo Sdi, visto anche che è stato abrogato il comma 9 che prevedeva l'intervento dell'ufficio per attestare sull'autofattura l'avvenuta regolarizzazione.

Iva ordinaria anziché reverse

Nessuna modifica è infine da segnalare per le violazioni di cui ai commi 9-bis1 e 9-bis2 (Iva ordinaria anziché in reverse charge e viceversa). Si è così persa l'occasione per stabilire come sanare tali violazioni nel rispetto dei principi generali che dovrebbero sempre permettere di sottrarsi alla sanzione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

70%

IL NUOVO STANDARD

La nuova sanzione "base" prevista dal decreto sanzioni (il Dlgs 87/2024, in vigore dal 29 giugno ma con applicazione scaglionata) nel caso di omes-

so reverse charge è assorbita dalla sanzione - sempre del 70% - per l'infedeltà dichiarativa, quando l'infrazione non viene sanata prima di presentare il modello.

Le situazioni concrete

IL CASO

DS6901

Omesso reverse charge

Alfa Sas riceve a dicembre 2024 una fattura per servizi di pulizia. La società ha omesso di registrare il documento e non l'ha nemmeno rilevato tra le fatture da ricevere al 31 dicembre. Quali sanzioni si applicano? Si precisa che Alfa svolge solo attività esente Iva.

LA SOLUZIONE

DS6901

La sanzione è pari al 70% dell'imposta (indebita detrazione). Se la violazione non viene sanata prima di presentare la dichiarazione Iva, si applica (solo) la penalità per infedeltà dichiarativa (70%). Quest'ultima, con le nuove regole, assorbe la violazione prodromica.

Iva anziché reverse charge

A settembre 2024, Beta Srl emette fattura addebitando l'Iva in rivalsa per un'operazione per la quale si sarebbe dovuta applicare l'inversione contabile. In assenza di frode, sono previste sanzioni? Anche se l'Iva è stata versata dal cedente?

Chi riceve la fattura è punito con la sanzione fissa di cui al comma 9-bis.1 dell'articolo 6, Dlgs 471/1997 (da 250 a 10.000 euro). Non vi sono differenze rispetto alla precedente disciplina. L'eventuale ravvedimento va commisurato al minimo edittale.

Reverse per operazioni senza Iva

Gamma Spa ha ricevuto a ottobre 2024 una fattura in inversione contabile. La società assolve l'imposta in reverse charge. Tuttavia, il servizio prestato avrebbe dovuto essere assoggettato al regime di esenzione Iva. Quale sanzione si applica?

In assenza di frode, non si applica alcuna sanzione. Infatti, come previsto in precedenza, il comma 9-bis.3 stabilisce che, in sede d'accertamento, devono essere espunti (senza penalità) sia il debito che il credito Iva dalla liquidazione periodica di competenza.

Reverse charge per operazioni oggettivamente inesistenti

Teta Srl registra in reverse charge una fattura per un'operazione in realtà non effettuata dal fornitore. Ed esegue l'annotazione assolvendo l'imposta in inversione contabile. Quali conseguenze ne derivano?

Trattandosi di operazioni oggettivamente inesistenti, si applica la sanzione prevista in caso d'indebita detrazione (70% dell'imposta). In tale situazione (operazione oggettivamente inesistente), Teta non può essere considerata non consapevole.