

Analisi e commenti

Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio - 5

5 Ottobre 2015

Le modifiche in materia di violazioni nell'applicazione del meccanismo del reverse charge e di quelle inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini Iva

Thumbnail
Image not found or type unknown

Le modifiche introdotte, in attuazione della delega fiscale, alle violazioni tributarie di cui al Dlgs 471/1997 non si esauriscono nella riforma della dichiarazione - omessa e infedele - e degli omessi e ritardati versamenti. Il legislatore delegato, nell'ottica di creare un "sistema" maggiormente conforme al principio di proporzionalità, ha introdotto rilevanti modifiche anche in altre fattispecie quali, per ciò che in tale sede rileva, quella relativa agli obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'Iva, contenuta nell'articolo 6.

Già all'entrata in vigore del decreto legislativo, l'articolo 6 si caratterizzava per la disciplina sanzionatoria profondamente innovativa rispetto alla precedente, originariamente contenuta nel decreto Iva, disciplinando gli illeciti commessi in relazione agli adempimenti cosiddetti strumentali o prodromici alla corretta determinazione del debito d'imposta.

Nella disposizione - già oggetto di un primo intervento di assestamento a opera del "correttivo" della riforma delle sanzioni tributarie, attuata con il Dlgs 203/2008 a breve distanza dall'entrata in vigore del Dlgs 471/1997 - la legge 244/2007 (Finanziaria 2008) ha inserito la nuova disciplina relativa alle violazioni commesse nell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, di cui al comma 9-bis (su tale istituto si vedano i molteplici documenti di prassi adottati dall'Agenzia delle Entrate, tra cui la circolare 12/2008, la risoluzione 140/2010 e la circolare 52/2011), nonché quella relativa alla vendita dei mezzi tecnici, di cui ai commi 3-bis e 9-ter.

Il legislatore della riforma torna a rivedere l'articolo 6 apportando, tra gli altri, interventi sostanziali alla disciplina del sistema sanzionatorio dell'inversione contabile¹ contenuta nel comma 9-bis, introducendo i tre nuovi commi 9-bis1, 9-bis2 e 9-bis3.

La modifica è volta a superare le molteplici difficoltà incontrate dagli operatori nell'applicazione dell'istituto e, di conseguenza, le connesse difficoltà nell'individuazione della sanzione in concreto irrogabile nelle molteplici casistiche offerte dalla prassi commerciale.

Anche la giurisprudenza comunitaria si è più volte espressa nel senso di richiedere l'adeguamento del sistema interno a una maggiore proporzionalità e ragionevolezza, affinché lo stesso tenga " *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*"⁽²⁾.

Prima di esaminare i tratti del nuovo istituto, occorre notare che l'ambito di applicazione dell'intera disciplina del *reverse charge* - prima limitato alle sole ipotesi di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del Dpr 633/1972 - viene espressamente esteso anche alle altre ipotesi di inversione contabile contemplate dalla disciplina Iva, quali agricoltura e operazioni intracomunitarie. La suddivisione in commi dell'istituto è, peraltro, in linea con la volontà di tracciare, all'interno di ciascuno di essi, una diversa fattispecie sanzionatoria che operi, rispetto a quella precedente, secondo un criterio di specialità.

In particolare, il comma *9-bis* - che rappresenta categoria giuridica generale in cui trova collocazione tutto ciò che non risulti diversamente disciplinato - contempla l'ipotesi in cui il cessionario o committente, soggetto tenuto all'assolvimento del tributo nelle ipotesi di *reverse charge*, non adempia o non adempia correttamente l'obbligo prescritto, nei casi - è ovvio - in cui l'operazione deve essere assoggettata al peculiare meccanismo applicativo del tributo. Il comma *9-bis* fa riferimento alle violazioni commesse dal soggetto passivo tenuto all'assolvimento del tributo, sia nell'ipotesi in cui il *reverse charge* si realizzi mediante autofattura sia quando sia prevista l'integrazione della fattura ricevuta dal cedente o prestatore.

Tale violazione - prima punita con sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200% dell'imposta non correttamente assolta, con un minimo di 258 euro - per effetto delle nuove disposizioni è colpita con una sanzione a carattere formale, compresa fra 500 e 20mila euro. Solo se l'operazione non risulti dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del Dpr 600/1973, la sanzione è applicata in misura proporzionale, compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. In sostanza, per tale ipotesi, viene contemplata l'applicazione della medesima sanzione prevista per la violazione dell'obbligo di documentazione o registrazione di operazioni non imponibili, esenti o non soggette a Iva, di cui al comma 2 della disposizione.

Va da sé che, laddove tale violazione comporti anche un'infedele dichiarazione da parte del soggetto Iva o un'indebita detrazione, troveranno applicazione le ordinarie regole sanzionatorie

poste a presidio delle predette violazioni, che la nuova disposizione espressamente fa salve.

Si pensi all'ipotesi in cui il cessionario o committente non abbia un diritto a detrazione "pieno", ma un pro-rata di detrazione che, per effetto della doppia registrazione prevista per l'assolvimento del tributo, genererebbe, con riferimento all'operazione soggetta a *reverse*, un debito Iva. Verosimilmente, in tale ipotesi, oltre alla violazione del meccanismo dell'inversione contabile, si riscontrerà anche l'infedele dichiarazione da parte del soggetto passivo, colpita, in base alle nuove disposizioni, con sanzione compresa tra il 90 e il 180% della maggiore imposta dovuta.

Le medesime disposizioni di cui al comma 9-bis si applicano anche nell'ipotesi in cui, dovendo il meccanismo dell'inversione contabile essere assolto mediante integrazione della fattura ricevuta dal cedente o prestatore, quest'ultimo non emetta (o, comunque, non invii al cessionario o committente) il documento fiscale entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o invii una fattura irregolare. In tale caso, il cessionario o committente è tenuto a informare l'ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura (articolo 21 del Dpr 633/1972) o alla sua regolarizzazione, nonché all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.

Rispetto alla precedente disposizione, che richiamava il comma 8 dell'articolo 6, il legislatore delegato ha introdotto una specifica ipotesi di regolarizzazione per le operazioni soggette a *reverse*, in mancanza della quale il cessionario o committente inadempiente è colpito - analogamente alle ipotesi di mancata regolarizzazione di operazioni imponibili - con sanzione piena del 100% dell'imposta.

Passando all'esame dei commi 9-bis1 e 9-bis2, in tali disposizioni trova collocazione, in forma di disciplina articolata e innovata, il concetto di "irregolare assolvimento" del tributo, peraltro già presente, sebbene in struttura meno scandita, nella precedente formulazione del comma 9-bis. L'irregolare assolvimento del tributo consente di accedere a un trattamento sanzionatorio meno grave rispetto a quello delineato dal comma 9-bis ma, come già detto, rispetto a tale disposizione si pone come eccezione, con la conseguenza che tutto ciò che non trovi collocazione nella norma derogatoria, deve essere ricondotto alle regole sanzionatorie generali del comma 9-bis.

Dall'esame delle norme emerge che possono ricorrere due diversi concetti di irregolare assolvimento, a seconda che si versi in una delle seguenti ipotesi:

1. *L'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile ma è stata assolta in via ordinaria (9-bis1)*

In tale caso, al cessionario o committente - ossia colui che avrebbe dovuto assolvere il tributo - è applicata una sanzione in misura fissa (da 250 a 10mila euro) nel presupposto che

l'imposta è stata applicata secondo le regole ordinarie e, dunque, versata dal cedente/prestatore - che rimane solidalmente responsabile per l'ammontare della sanzione - in luogo dell'applicazione del *reverse charge*. Viene espressamente fatto salvo il diritto alla detrazione del cessionario o committente, il quale non è tenuto all'assolvimento dell'imposta secondo il meccanismo dell'inversione contabile, così evitandosi l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione. Tale ipotesi di irregolare assolvimento non può ricorrere se l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del *reverse charge* è determinata da intenti fraudolenti, dei quali il cessionario o committente era consapevole. In tale caso, si applica la disciplina di cui al comma 1 dell'articolo 6

2. *L'operazione doveva essere assolta in via ordinaria ma è stata assolta in reverse charge (9-bis2)*

Occorre, in proposito, sgombrare il campo da un possibile dubbio: le operazioni che rientrano nell'ambito applicativo del comma 9-bis2 sono esclusivamente quelle a cui, in linea generale, si applica l'inversione contabile, ossia quelle di cui agli articoli 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, settimo e ottavo commi, del Dpr 633/1972, e agli articoli 46, comma 1, e 47, comma 1, del DI 331/1993. Solo per tali operazioni, infatti, può verificarsi la circostanza, espressamente prevista dalla norma, di irregolare assolvimento "*in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile*". Pertanto, solo per le operazioni rientranti nel novero di quelle soggette al *reverse*, può trovare applicazione l'ipotesi sanzionatoria in commento laddove, sebbene in mancanza di uno o più requisiti concreti prescritti per la sua applicazione, le stesse siano, comunque, state assolte in inversione.

È evidente, al contrario, che, se l'Iva relativa a un'operazione non ricompresa tra quelle oggetto di inversione venga assolta in *reverse*, troveranno applicazione, in capo al cedente o prestatore, le ordinarie regole sanzionatorie per violazione degli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni imponibili e, in capo al cessionario o committente, quelle per la mancata regolarizzazione dell'operazione ai sensi del comma 8.

Ciò premesso, si osserva che il comma 9-bis2 è strutturato in misura speculare al comma 9-bis1, prevedendosi l'applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10mila euro) in capo al cedente o prestatore (debitore dell'imposta), ferma restando la responsabilità solidale del cessionario o committente; salvaguardando il diritto alla detrazione del cessionario, ma senza obbligo di regolarizzazione dell'operazione. Anche in tale ipotesi, viene espressamente prevista l'inapplicabilità della norma, con conseguente applicazione delle regole ordinarie di cui al comma 1 (sanzione dal 90 al 180%) per i casi in cui l'applicazione dell'imposta in *reverse charge* in luogo del regime ordinario è determinata da intenti fraudolenti, di cui il cedente o prestatore era consapevole.

Il legislatore ha, inoltre, introdotto, al comma 9-bis3, una peculiare disciplina per l'ipotesi di errata

applicazione del *reverse charge* a operazioni esenti, non imponibili o non soggette a imposta. Come risulta anche dalla relazione illustrativa, in tale evenienza, nella contabilità Iva devono essere eliminati sia il debito che il credito erroneamente registrati, con effetti neutrali. È salvaguardato il diritto al recupero dell'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva od oggettiva) attraverso la nota di variazione o la richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 21 del Dlgs 546/1992. La medesima procedura si applica anche per le operazioni inesistenti, con effetti sostanzialmente neutri, salvo in questo caso l'applicazione della sanzione dal 5 al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

Tale previsione va letta in modo coordinato con l'articolo 31 del decreto in esame, che modifica la disciplina in materia di fatture per operazioni inesistenti contenuta nell'articolo 21 del Dpr 633/1972⁽³⁾, evidenziandone - mediante il richiamo espresso alle fatture emesse dal cedente o prestatore - l'applicazione alle operazioni non soggette a *reverse charge*.

Per concludere la panoramica delle novità introdotte all'articolo 6 dal legislatore delegato, va osservato che al comma 1 - dedicato alle violazioni relative a operazioni imponibili - la sanzione base è stata ridotta nella misura compresa tra il 90 e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, rispetto alla precedente sanzione fissata nella misura compresa tra il 100 e il 200 per cento. Si tratta delle ipotesi in cui il soggetto passivo violi gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati.

Innovativa è, infine, l'introduzione di una specifica riduzione sanzionatoria (sanzione da 250 a 2mila euro) nell'ipotesi in cui la predetta violazione non abbia inciso sulla liquidazione periodica e, quindi, sull'assolvimento del tributo. Si pensi al caso in cui la fattura emessa, dalla quale emerge Iva a debito, venga registrata in ritardo ma, comunque, entro il termine per confluire nella liquidazione di competenza.

È evidente, anche in questo caso, l'intenzione del legislatore delegato di graduare la risposta sanzionatoria in accordo alla effettiva gravità della violazione.

5 - **continua.**

La **prima puntata** è stata pubblicata martedì 22 settembre

La **seconda puntata** è stata pubblicata mercoledì 23 settembre

La **terza puntata** è stata pubblicata venerdì 25 settembre

La **quarta puntata** è stata pubblicata giovedì 1° ottobre

NOTE:

1) Si riporta il testo della norma, così come risulta dalle modifiche apportate dal decreto, di cui è data evidenza in grassetto.

*"1. Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il **novanta e il centoottanta per cento** dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. **La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.** Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta.*

*2. **Il cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633,** è punito con sanzione amministrativa compresa tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati. Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa **da euro 250 a euro 2.000.** 3. Se le violazioni consistono nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Se non constano omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione è punita con sanzione amministrativa da **euro 250 a euro 2.000.***

3-bis. Il cedente che non integra il documento attestante la vendita dei mezzi tecnici di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, con la denominazione e la partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta è punito con la sanzione amministrativa pari al 20 per cento del corrispettivo della cessione non documentato regolarmente. Il soggetto che realizza o commercializza i mezzi tecnici e che, nel predisporre, direttamente o tramite terzi, i supporti fisici atti a veicolare i mezzi stessi, non indica, ai sensi dell'articolo 74, primo comma, lettera d), quarto periodo, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, la denominazione e la partita IVA del soggetto che ha assolto l'imposta è punito con la sanzione amministrativa pari al 20 per cento del valore riportato sul supporto fisico non prodotto regolarmente. Qualora le indicazioni di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), terzo e quarto periodo, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 siano non veritiere, le sanzioni di cui ai periodi precedenti del presente comma sono aumentate al 40 per cento.

*4. Nei casi previsti dai commi 1, **primo e secondo periodo, 2, primo periodo, 3, primo e secondo periodo,** e 3-bis la sanzione non può essere inferiore a **euro 500.***

5. Nel caso di violazione di più obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di una medesima operazione, la sanzione è applicata una sola volta.

*6. Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa **pari al novanta per cento dell'ammontare** della detrazione compiuta.*

7. In caso di acquisto intracomunitario, la sanzione si applica anche se, in mancanza della comunicazione di cui all'articolo 50,

comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, l'operazione è stata assoggettata ad imposta in altro Stato membro.

8. Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di **euro 250**, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni;

b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

9. Se la regolarizzazione è eseguita, un esemplare del documento, con l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento, è restituito dall'ufficio al contribuente che deve registrarlo ai sensi dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

9-bis. È punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli articoli 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, settimo e ottavo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e agli articoli 46, comma 1, e 47, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 5, comma 4, e dal comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nel caso in cui, non avendo adempiuto il cedente o prestatore agli obblighi di fatturazione entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo emesso una fattura irregolare, il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'articolo 21 del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.

9-bis1. In deroga al comma 9-bis, primo periodo, qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cessionario o il committente

anzidetto non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario o il committente è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.

9-bis2. In deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole.

9-bis3. Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'articolo 26, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

9-ter. Il cessionario che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato mezzi tecnici di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per i quali gli sia stato rilasciato un documento privo dell'indicazione della denominazione e del soggetto passivo che ha assolto l'imposta o con indicazioni manifestamente non veritiere, è punito, salva la responsabilità del cedente, con la sanzione amministrativa pari al 20 per cento del corrispettivo dell'acquisto non documentato regolarmente sempreché non provveda, entro il quindicesimo giorno successivo all'acquisto dei mezzi tecnici, a presentare all'ufficio competente nei suoi confronti un documento contenente i dati relativi all'operazione irregolare. Nelle eventuali successive transazioni, ciascun cedente deve indicare nel documento attestante la vendita gli estremi dell'avvenuta regolarizzazione come risultanti dal documento rilasciato dall'ufficio competente".

[Torna al testo dell'articolo](#)

2) Si tratta del principio espresso dalla sentenza della Corte di giustizia Ue 17 luglio 2014, C-272/13 - tra Equoland Soc. coop. arl e l'Agenzia delle Dogane - con riferimento a un'ipotesi di importazione di merci non introdotte fisicamente in un deposito fiscale, con

riferimento alle quali, però, il soggetto passivo aveva assolto il tributo mediante il meccanismo dell'inversione contabile, ossia mediante un'autofatturazione e una corrispondente registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite. La Corte, pur dichiarando la conformità a direttiva di una normativa nazionale che subordini la concessione dell'esenzione dal pagamento dell'Iva all'importazione alla condizione che le merci importate e destinate a un deposito fiscale ai fini dell'Iva siano fisicamente introdotte nel medesimo, ha ritenuto che la medesima direttiva osti *"ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo"*. È quindi 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.

[Torna al testo dell'articolo](#)

3) Si riporta il testo dell'articolo 31 *"1. Nell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il comma 7 è sostituito dal seguente: "7. Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura."*.

[Torna al testo dell'articolo](#)

di

Francesca Zaccaria

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/attuazione-della-riforma-fiscale-nuovo-sistema-sanzionatorio-5>