

Risposta n. 144

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212– articolo 1 del D.L. n. 119 del 2018 – definizione agevolata dei processi verbali di constatazione*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA (nel prosieguo "istante") fa presente quanto qui sinteticamente riportato.

La Guardia di Finanza ha iniziato, il [...], una verifica nei confronti dell'istante al fine di controllare, tra l'altro, gli adempimenti in materia di IVA relativamente ai periodi d'imposta dal [...] al [...]. Secondo i verificatori, l'istante avrebbe preso parte ad una frode IVA realizzata mediante cessioni di manufatti in argento a cui è stato applicato l'ordinario meccanismo della rivalsa dell'imposta in fattura anziché l'istituto dell'inversione contabile di cui all'articolo 17, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. L'errata applicazione del regime IVA ordinario avrebbe, di conseguenza, consentito:

- alle aziende fornitrici di incassare l'IVA corrisposta dall'istante sull'acquisto dei [...], omettendone, poi, il riversamento all'Amministrazione finanziaria;

- all'istante stessa di maturare un credito IVA per effetto dell'acquisto del [...] dalle suddette aziende fornitrici e della successiva vendita del [...] con applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

All'esito delle operazioni ispettive è stato, quindi, consegnato all'istante un processo verbale di constatazione (di seguito "pvc") con il quale è stata rilevata:

1) l'indetraibilità dell'IVA addebitabile in rivalsa e corrisposta ai propri fornitori per [...] e, di conseguenza, la presentazione di infedeli dichiarazioni IVA per i periodi d'imposta dal [...] al [...], sanzionate ai sensi dell'articolo 5, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

2) l'illegittima applicazione del regime IVA ordinario in luogo del meccanismo dell'inversione contabile sugli acquisti effettuati, sanzionata ai sensi dell'articolo 6, comma 9-bis.1, terzo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997;

3) l'errata applicazione dell'imposta mediante il meccanismo ordinario della rivalsa in fattura anziché con il sistema dell'inversione contabile, per gli ulteriori acquisti di [...] non riconducibili ad alcun disegno evasivo o fraudolento, sanzionata ai sensi dell'articolo 6, comma 9-bis.1, primo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

In relazione al suddetto pvc, l'istante chiede chiarimenti in merito alla corretta modalità di regolarizzazione dei rilevati nel medesimo contenuti tramite l'istituto della definizione agevolata di cui all'articolo 1 (*Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione*) del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136. In particolare, chiede di conoscere se sia possibile definire la violazione punita con la sanzione proporzionale di cui all'articolo 6, comma 9-bis.1, terzo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Il dubbio interpretativo origina dal fatto che il citato articolo 1 del decreto-legge n. 119 del 2018, nel consentire la definizione agevolata dei pvc senza applicazione delle sanzioni, fa esclusivo riferimento a quelle irrogabili ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ovvero alle "*sanzioni collegate al tributo*".

Per tale ragione, l'istante chiede di chiarire se la sanzione proporzionale di cui all'articolo 6, comma 9-bis.1, terzo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997, possa essere considerata come:

- collegata all'IVA indetraibile ripresa a tassazione in capo alla stessa (e, quindi, ricompresa nell'ambito di applicazione dell'articolo 1 del decreto-legge n. 119 del 2018);

- non collegata ad un tributo (e, quindi, la violazione non definibile ai sensi del citato articolo 1 del medesimo decreto-legge).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che la sanzione di cui all'articolo 6, comma 9-*bis.1*, terzo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997 sia collegata al tributo e, quindi, la violazione possa essere definita ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge n. 119 del 2018.

E ciò perché il citato articolo 6, comma 9-*bis.1*, nel disciplinare la specifica ipotesi di irregolare assolvimento del tributo che si verifica quando l'operazione è stata assoggettata al regime ordinario dell'IVA anziché a quello del *reverse charge*, prevede l'irrogazione di una sanzione in misura:

- fissa, se l'errore non ha determinato alcun tipo di evasione di imposta. In tale ipotesi la violazione ha natura formale;

- proporzionale, se l'errato assoggettamento dell'operazione al regime IVA ordinario è stato determinato da un intento di evasione o di frode (del quale il cessionario era consapevole). In tale ipotesi la violazione assume carattere sostanziale in quanto, a fronte del mancato versamento dell'imposta da parte del cedente, il cessionario non ha diritto alla detrazione dell'imposta (che è, di conseguenza, recuperata da parte dell'Amministrazione finanziaria).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1 del decreto-legge n. 119 del 2018 ha introdotto la possibilità, per il contribuente, di definire in via agevolata il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione:

- redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4;
- consegnati entro il 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del citato decreto-legge n. 119);
- relativi alle imposte sui redditi e relative addizionali, ai contributi previdenziali e alle ritenute, alle imposte sostitutive, all'imposta regionale sulle attività produttive, all'imposta sul valore degli immobili all'estero, all'imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e all'imposta sul valore aggiunto.

Come chiarito con la circolare n. 7/E del 9 aprile 2019, paragrafo 1.2. (*Le violazioni definibili*), la definizione agevolata «*interessa le violazioni constatate nel processo verbale che, al di fuori della procedura in esame, darebbero luogo a sanzioni da irrogare contestualmente all'avviso di accertamento del tributo cui si riferiscono; ciò si desume dal comma 5 dell'articolo 1 del decreto [n. 119 del 2018, n.d.r.] che, nel disciplinare gli effetti della definizione agevolata, prevede la mancata "applicazione delle sanzioni irrogabili ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472"».*

Il medesimo documento di prassi ha, tra l'altro, precisato che nell'ambito oggettivo della procedura:

- *"rientrano [...] soltanto le violazioni di carattere sostanziale, ovvero le violazioni che hanno inciso sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo e che determinano l'applicazione di sanzioni irrogabili, ai sensi del citato articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, con atto contestuale all'avviso di accertamento relativo al tributo cui le stesse si riferiscono".* Restano, invece, escluse *"le violazioni, anche di natura sostanziale, relative a settori impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dal comma 1 dell'articolo 1 del decreto"* (così, ad esempio, l'imposta di registro o l'imposta sugli intrattenimenti);

- *"non rientrano [...] le violazioni formali, ossia le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale che non rilevano sulla determinazione della base imponibile né sul pagamento dei tributi"*.

Dette violazioni possono essere regolarizzate ai sensi dell'articolo 9 del decreto-legge n. 119 del 2018, qualora ricorrano i presupposti richiesti dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 62274 del 15 marzo 2019.

Al fine, quindi, di rispondere al quesito formulato dall'istante, si rende necessario esaminare le caratteristiche della violazione sanzionata dall'articolo 6, comma 9-bis.1, terzo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Al riguardo, si fa presente che, in linea generale, il citato comma 9-bis.1, nel disciplinare l'irregolare assolvimento dell'IVA che si verifica quando l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile ma è stata oggetto di applicazione dell'imposta in via ordinaria, distingue l'ipotesi in cui detta irregolarità sia determinata:

- da un errore ma l'imposta sia stata comunque assolta dal cedente o prestatore per effetto dell'avvenuta registrazione, di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, con conseguente confluenza nella liquidazione di competenza (articolo 6, comma 9-bis.1, primo periodo);

- da una finalità di evasione o frode di cui sia provata la consapevolezza del cessionario o committente (articolo 6, comma 9-bis.1, terzo periodo).

Nel primo caso, la violazione può astrattamente rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 9 del decreto-legge n. 119 del 2018, dal momento che il cessionario o committente non è tenuto a regolarizzare l'operazione, è fatto salvo il suo diritto alla detrazione ed è punito, ai sensi dell'articolo 6, comma 9-bis.1, primo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997, *"con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro fino e 10.000 euro"*).

Come chiarito dalla circolare n. 11/E del 15 maggio 2019, paragrafo 2, tale violazione può essere regolarizzata ai sensi dell'articolo 9 del più volte citato decreto-legge n. 119 del 2018, *"solo quando l'imposta risulta, ancorché"*

irregolarmente, assolta e non anche quando la violazione ne ha comportato il mancato pagamento”.

Viceversa, nel secondo caso, la violazione non rientra nell'ambito di applicazione della predetta definizione delle irregolarità formali in quanto, in presenza di comportamenti fraudolenti o prodromici all'evasione che hanno, di norma, comportato un debito d'imposta non assolto, 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, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Alla luce delle considerazioni che precedono e tenuto conto, tra l'altro, che, nel caso prospettato, l'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ha comportato anche la presentazione di dichiarazioni IVA infedeli (per avere l'istante indebitamente detratto imposta sul valore aggiunto), con conseguente recupero dell'IVA dovuta, si ritiene che la violazione sanzionata ai sensi dell'articolo 6, comma 9-bis.1, terzo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997 possa essere definita attraverso la definizione del contenuto integrale del processo verbale di constatazione come disciplinata dall'articolo 1 del decreto-legge n. 119 del 2018 e dal relativo provvedimento di attuazione prot. n. 17776/2019 del 23 gennaio 2019.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)