



Lunedì 09/03/2009

## **IL REVERSE CHARGE E' FATTO MALE? C'E' SANZIONE MA LA DETRAZIONE RESTA**

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

E' fatto salvo il diritto anche quando gli obblighi sostanziali sono adempiuti a seguito di controllo o di verifica. Nel caso in cui le operazioni soggette al reverse charge siano sottoposte a controllo e venga accertata una violazione degli obblighi imposti da tale regime che comporti l'assolvimento del tributo, contestualmente all'accertamento del debito d'imposta deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione. Ne consegue che qualora l'Iva sia interamente detraibile, il contribuente non sarà tenuto al materiale versamento della stessa.

In ogni modo, le violazioni in questione sono punite con l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 6, comma 9-bis, del Dlgs 471/1997 (compresa fra il 100 e il 200% dell'imposta, con un minimo di 258 euro) per l'inosservanza degli obblighi previsti dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

Questo, in sintesi, il parere espresso dall'agenzia delle Entrate con risoluzione n. 56/E del 6 marzo 2009.

L'Amministrazione è giunta a tale conclusione operando una netta distinzione tra il diritto alla detrazione dell'Iva per le operazioni soggette al regime dell'inversione contabile e il relativo aspetto sanzionatorio, che trova la sua disciplina nel Dlgs 471/1997.

### **Sanzioni applicabili alle violazioni degli obblighi inerenti il regime del reverse charge**

Il sistema sanzionatorio in materia di reverse charge è stato modificato dall'articolo 1, comma 155, della legge 244/2007 che, inserendo nell'articolo 6 del Dlgs 471/1997 il comma 9 bis, prevede due distinte fattispecie sanzionabili.

La prima riguarda tutti i casi in cui l'imposta non sia stata assolta direttamente dal contribuente (né applicando il meccanismo dell'inversione contabile né in altro modo, benché irregolare) se non a seguito di verifica o controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, ovvero di ravvedimento spontaneo. In tal caso, deve essere comminata una sanzione che va dal 100 al 200% dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi soggetti al regime dell'inversione contabile.

La seconda fattispecie riguarda, invece, tutti i casi in cui l'Iva sia stata assolta, anche se irregolarmente (ad esempio, il versamento dell'imposta è avvenuto nei modi ordinari e non secondo il meccanismo del reverse charge), ed è punita con una sanzione più lieve, pari al 3% dell'imposta.



## Diritto alla detrazione e sentenza della Corte di giustizia dell'8 maggio 2008

Il legislatore, nel fissare il nuovo sistema sanzionatorio ha espressamente previsto che è fatto salvo il diritto alla detrazione quando l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, o quando il cessionario o committente regolarizza l'omessa fatturazione da parte del cedente o prestatore.

L'Agenzia ha ritenuto che tale principio sia applicabile anche quando gli obblighi vengono assolti a seguito di una verifica o controllo.

Tale interpretazione tiene conto di quanto affermato dalla Corte di giustizia europea nella recente sentenza dell'8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, in merito alla compatibilità con le direttive comunitarie della norma dettata dall'articolo 19 del Dpr 633/1972.

In particolare, la Corte di giustizia, soffermandosi ad analizzare gli effetti del mancato adempimento degli obblighi relativi al regime del reverse charge, con specifico riguardo all'esercizio del diritto alla detrazione, ha ribadito che gli Stati membri hanno la facoltà di "fissare le formalità riguardanti l'esercizio del diritto a detrazione nel caso dell'inversione contabile"; tuttavia, "l'inosservanza di queste ultime da parte del soggetto passivo non può privarlo del suo diritto a detrazione" in quanto "il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'Iva a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi. Di conseguenza, poiché l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, riguardo al diritto di quest'ultimo di detrarre l'imposta in questione, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso".

Ritiene, infatti la Corte che "simili misure non possono quindi essere utilizzate in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'Iva, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa comunitaria in materia".

Da tale assunto consegue che "una prassi di rettifica e di accertamento che sanziona l'inosservanza, ad opera del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione, eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi ai sensi dell'art. 22, n. 7, della sesta direttiva, posto che il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione, allo scopo di sanzionare l'inosservanza dei detti obblighi".



La Corte di giustizia, quindi, pur ritenendo compatibile con la direttiva comunitaria la norma contenuta nell'articolo 19 del Dpr 633/1972, che prevede un termine per l'esercizio del diritto alla detrazione inferiore a quello di accertamento e rettifica riconosciuto all'Amministrazione finanziaria, ha, tuttavia, considerato incompatibile con gli articoli 18, n. 1, lettera d), e 22 della medesima direttiva, la prassi di sanzionare, nelle ipotesi di operazioni soggette al reverse charge, l'inadempimento contabile e dichiarativo con l'esclusione del diritto alla detrazione. Il giudice comunitario ritiene, infatti, che tale prassi sia lesiva dei principi di effettività e proporzionalità, non derogabili da parte degli Stati membri nell'individuazione degli obblighi imposti ai fini dell'esatta riscossione dell'imposta.

Ne consegue, quindi, che, in base al principio della neutralità dell'imposta, deve essere sempre riconosciuto il diritto alla detrazione quando gli obblighi sostanziali, connessi al regime dell'inversione contabile, siano stati comunque soddisfatti, anche se a seguito di un controllo o di una verifica. In tale evenienza, alle violazioni commesse, relative agli obblighi imposti dal regime del reverse charge, si applica la specifica sanzione prevista dall'articolo 6, comma 9-bis, del Dlgs 471/1997.

Adriana Cancellieri

*Fonte: [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)*