



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 06/03/2009 n. 56

Oggetto:

Art. 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Omessa integrazione e registrazione della fattura

Testo:

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17, comma 3 del DPR n. 633 del 1972, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La questione proposta dal Settore Accertamento di codesta Direzione regionale concerne gli effetti prodotti dal mancato adempimento degli obblighi previsti dall'art. 17, terzo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 che disciplina le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi nazionali.

Il quesito verte sia sull'individuazione della sanzione applicabile sia sugli effetti che l'eventuale accertamento dell'inadempimento produce in ordine al diritto alla detrazione dell'imposta.

Sulla base di un orientamento interpretativo piu' rigoroso, qualora in sede di controllo sia accertato che il contribuente nazionale non ha integrato la fattura estera con l'imposta dovuta e, nel contempo, non ha provveduto a registrarla sia nel registro Iva degli acquisti che nel registro Iva delle fatture emesse, egli sia comunque tenuto a versare l'imposta a debito, dovendosi, invece, negare il diritto alla detrazione dell'imposta a credito, la quale si configurerebbe, in tal modo, una facolta' legata al rispetto di talune condizioni formali, tra cui, appunto, la registrazione.

Soluzione interpretativa prospettata

E' parere del settore Accertamento di codesta Direzione regionale che nel caso specifico potrebbe considerarsi dovuta la sola irrogazione della sanzione, dovendosi invece escludere il recupero dell'imposta, in considerazione della diretta applicabilita' nell'ordinamento nazionale dei principi contenuti nella Sentenza della Corte di giustizia UE 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07.

La Corte, in particolare, si e' espressa sull'argomento affermando che non appare conforme alla direttiva la prassi di sanzionare l'erronea applicazione del regime dell'inversione contabile con il diniego del diritto alla detrazione dell'Iva.

Ad avviso della Direzione istante, inoltre, al caso concreto torna applicabile, per il principio del "favor rei", la nuova sanzione prevista dall'art. 6, comma 9 bis, del D.lgs n. 471 del 1997, che prevede, tra l'altro: "... (omissis) Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorche' irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa e' pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarita' commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo..."

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE

L'art. 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 dispone che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, privi di identificazione diretta o di rappresentante fiscale, sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio dello Stato, che acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Il meccanismo del reverse charge comporta che il cessionario o committente nazionale si rende debitore dell'imposta attraverso l'emissione di un'autofattura riportante, tra l'altro, l'indicazione dell'Iva dovuta; da un punto di vista contabile, il suddetto documento deve essere annotato nel registro delle fatture emesse e in quello delle fatture di acquisto. In sede di liquidazione dell'imposta si puo' far valere, contestualmente al debito Iva, anche la detrazione che, ove spettante integralmente, di fatto comporta che non debba essere versata alcuna imposta a favore dell'Erario.

Tanto premesso, il caso prospettato riguarda sia l'individuazione della sanzione applicabile, sia la possibilita' di detrarre l'IVA afferente a prestazioni di servizio con riferimento alle quali e' stato accertato dagli organi di controllo il mancato adempimento degli obblighi di cui all'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

1. La sanzione applicabile

Quanto al primo dei profili rilevati, giova preliminarmente evidenziare che il legislatore e' recentemente intervenuto per modificare il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni del regime del reverse charge, introducendo nell'art. 6 del D.lgs 18 dicembre 1997, n. 471, il comma 9 bis (cfr art. 1, comma 155 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1 gennaio 2008).

In particolare, il legislatore ha stabilito che "E' punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli articoli 17 <<http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=003107>> e 74 <<http://home.ilfisco.it/perl/fo1.pl?cmd-doc=003182>>, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972... La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento. Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorche' irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore...la sanzione amministrativa e' pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro e comunque non oltre 10000 euro per le irregolarita' commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente articolo".

La norma appena citata contempla essenzialmente due sanzioni:

- . quella, piu' grave, dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi soggetti al peculiare regime dell'inversione contabile, che trova applicazione in tutti i casi in cui l'imposta non sia stata assolta direttamente dal contribuente (ne' applicando il meccanismo dell'inversione contabile ne' in altro modo ancorche' irregolare), se non a seguito di verifica o controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, ovvero di ravvedimento spontaneo;
- . quella, piu' lieve, pari al 3 per cento dell'imposta che trova, invece, applicazione in tutti i casi in cui l'imposta sia stata assolta, anche irregolarmente; si tratta, ad esempio, dei casi in cui il cessionario o committente ovvero il cedente o prestatore abbiano versato l'imposta nei modi ordinari, anziche' assolverla secondo il meccanismo dell'inversione contabile.

In definitiva, tutte le volte in cui, in sede di controllo, l'amministrazione riscontri inadempimenti collegati al meccanismo del reverse charge, essa dovra' applicare l'una o l'altra sanzione, irrogando quella piu' grave (dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi) qualora l'IVA relativa alla specifica operazione non sia stata in alcun modo assolta.

Uguualmente, in caso di ravvedimento spontaneo ai sensi dell'articolo 13 del dlgs 18 dicembre 1997, n. 472, il contribuente dovra' versare, ancorche' in misura ridotta, la sanzione pari al 100 per cento dell'imposta se la stessa non e' stata in alcun modo assolta, ovvero la sanzione pari al 3 per cento se, invece, l'imposta e' stata assolta ancorche' irregolarmente.

2. La detrazione dell'imposta a seguito di controlli e verifiche.

Nel fissare le sanzioni applicabili nel caso di mancato assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile, il legislatore ha enunciato, tra l'altro, il principio secondo cui e' fatto salvo "il diritto alle detrazioni ai sensi dell'art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633" quando "l'imposta sia stata assolta, ancorche' irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore".

In tal modo il legislatore ha voluto salvaguardare il principio di neutralita' fiscale in base al quale la detrazione dell'Iva deve essere riconosciuta tutte le volte in cui gli obblighi sostanziali sono stati soddisfatti.

Occorre verificare se il medesimo principio possa ritenersi applicabile anche quando gli obblighi sostanziali siano assolti non spontaneamente ma a seguito di controllo.

La tesi affermativa sembra in linea con quanto affermato dalla Corte di giustizia Europea nelle recente sentenza dell'8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, concernente la compatibilita' con le direttive comunitarie della norma recata dall'art. 19 del DPR n. 633 del 1972.

La Corte di Giustizia europea, pronunciandosi in una fattispecie analoga a quella prospettata da codesta Direzione regionale, si e' soffermata ad analizzare gli effetti del mancato adempimento da parte dei contribuenti dell'obbligo, previsto per talune operazioni, di "emettere un'autofattura" e di annotarla in maniera distinta "nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti", di modo che si formi un "credito IVA esattamente corrispondente all'imposta dovuta".

Piu' nel dettaglio, la stessa Corte si e' soffermata ad analizzare gli effetti del mancato adempimento dei predetti obblighi da parte dei contribuenti, domandandosi in particolare se tale inadempimento puo' comportare la perdita del diritto alla detrazione.

Al riguardo, la Corte, dopo aver ribadito che "gli Stati membri" possono "fissare le formalita' riguardanti l'esercizio del diritto a detrazione nel caso dell'inversione contabile" ha affermato espressamente che "l'inosservanza di queste ultime da parte del soggetto passivo non puo' privarlo del suo diritto a detrazione" "Infatti" prosegue la sentenza "il principio di neutralita' 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, poiche' l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, e' debitore dell'IVA, essa non puo' 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".

Infatti, se e' vero che tali disposizioni consentono agli Stati membri di adottare talune misure, esse non devono tuttavia eccedere quanto e' necessario per conseguire gli obiettivi indicati al punto precedente.

Simili misure non possono quindi essere utilizzate in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA, il quale e' un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia".

In definitiva "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 gravita' dell'infrazione, allo scopo di sanzionare l'inosservanza dei detti obblighi".

La stessa Corte, in tal modo, ha considerato incompatibile con gli articoli 18, n. 1, lett. d) e 22 della medesima direttiva, la prassi di sanzionare, nelle ipotesi di operazioni soggette al reverse charge, gli eventuali inadempimenti contabili e dichiarativi con l'esclusione del diritto alla detrazione, ritenendola lesiva dei principi di effettività e proporzionalità.

Con riferimento al termine entro cui il diritto alla detrazione deve essere riconosciuto, in linea di principio, l'art. 19, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che "Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

La Corte di Giustizia, nella citata sentenza, ha ritenuto compatibile con la direttiva la previsione di un termine entro cui il diritto alla detrazione può essere esercitato dal soggetto passivo, anche quando questo termine sia inferiore a quello di accertamento e rettifica riconosciuto all'amministrazione finanziaria.

Tuttavia, nel ribadire l'anzidetto principio, la stessa Corte ha concluso nel senso che eccede gli obiettivi fissati dalla normativa comunitaria una prassi di accertamento o rettifica che comporti "la perdita del diritto a detrazione qualora la rettifica della dichiarazione da parte dell'amministrazione fiscale intervenga solamente dopo la scadenza del termine di decadenza di cui dispone il soggetto passivo per effettuare la detrazione".

Cio' stante si ritiene che, in via generale, laddove sia constatata una violazione del regime dell'inversione contabile che comporti, in quella sede, l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta; pertanto, ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa (nella specie, quella tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro) di cui all'art. 6, comma 9 bis, primo periodo del D.lgs n. 471 del 1997, per inosservanza degli obblighi previsti dalla disciplina IVA, il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammontare a titolo di imposta all'Erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.