

IVA

Il regime sanzionatorio del reverse charge interno

di **Alessandro Bonuzzi**

È noto che la legge di stabilità per il 2015, modificando gli artt.17, comma 6, e 74, comma 7, del d.P.R. n.633/1972, ha esteso, con decorrenza 1 gennaio 2015, il **meccanismo dell'inversione contabile a nuove fattispecie** nell'ambito del settore edile ed energetico nonché alle cessioni di bancali in legno (cd. pallets) *“recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo”*.

Alla luce delle incertezze operative legate alle nuove ipotesi di reverse charge interno pare utile ripercorrere la disciplina del relativo **regime sanzionatorio applicabile** nel caso in cui vengano commesse violazioni.

Si ricorda che la norma di riferimento è **l'art.6 del D.Lgs. n.471/1997** ove al **comma 9-bis** stabilisce che *“è 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 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. 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, ancorché 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 è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo. Al pagamento delle sanzioni previste nel secondo e terzo periodo, nonché al pagamento dell'imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile”*.

In sostanza, il regime sanzionatorio per violazioni in materia di reverse charge cd. “interno” prevede:

- 1. una sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta (con un minimo di 258,00 euro) applicabile al cessionario (o committente) impresa o professionista in tutti i casi in cui egli non assolve l'Iva mediante il meccanismo dell'inversione contabile.** Ciò accade principalmente quando il cedente attiva correttamente il reverse charge e il cessionario non provvede all'integrazione della fattura ricevuta mancando di assolvere l'Iva relativa all'acquisto;

2. **la medesima sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta (con un minimo di 258,00 euro) si applica al cedente (o prestatore), in solido con il cessionario (o committente), che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento.** Si verifica una tale situazione quando il cedente (o prestatore), invece di attivare il meccanismo dell'inversione contabile, erroneamente emette una fattura applicando il regime ordinario senza, peraltro, provvedere all'assolvimento dell'Iva relativa all'operazione effettuata e, dal canto suo, il cessionario (o committente) non regolarizza la violazione commessa;
3. **una sanzione ridotta al 3 per cento (sempre con un minimo di 258,00 euro), al cui pagamento sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti coinvolti, che trova applicazione in tutti i casi in cui l'Iva è stata comunque assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario (o committente) oppure dal cedente (o prestatore).** In questo caso, per espressa previsione normativa, rimane salvo il diritto alla detrazione dell'Iva ai sensi dell'art.19 del d.P.R. n.633/1972.

Con particolare riferimento all'ultima delle ipotesi elencate, l'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n.140/E/2010**, ha avuto modo di precisare che *"la previsione di cui al terzo periodo del comma 9-bis è stata introdotta proprio al fine di punire con una sanzione di lieve entità quei casi in cui, sebbene le operazioni siano state poste in essere in violazione del regime dell'inversione contabile, la condotta tenuta non abbia comportato alcuna danno all'Erario, atteso che il tributo è stato comunque corrisposto"*. Sul punto si vedano anche la circolare n.12/E/2008 (risposta 10.1) nonché la risoluzione n.56/E/2009.

Posto il tenore letterale della norma e – in subordine - i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria, si dovrebbe concludere che la sanzione ridotta del 3 per cento possa trovare applicazione in tutti i casi in cui la violazione non abbia comportato **danno alcuno all'erario**, e quindi:

- **sia laddove si applichi erroneamente il regime ordinario in luogo del meccanismo dell'inversione contabile**, a condizione che il cedente (o prestatore) assolvere - ancorché irregolarmente - l'imposta;
- **sia laddove si applichi erroneamente il meccanismo dell'inversione contabile in luogo del regime ordinario**, a condizione che il cessionario (o committente) assolvere - ancorché irregolarmente -, mediante l'integrazione e la doppia registrazione della fattura ricevuta, l'imposta.