

Stretta sull'Iva indebita

L'imposta fatturata per errore non è detraibile dal cliente, ma la sanzione è quella formale

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

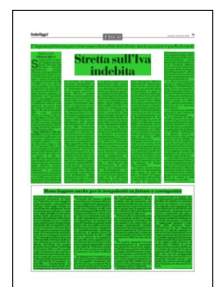
Stretta sull'Iva indebita: l'imposta erroneamente fatturata dal fornitore, ancorché puntualmente versata all'erario, non è mai detraibile da parte del cliente. In caso di violazione, però, la sanzione a carico di quest'ultimo è quella "formale" da 250 a 10.000 euro, non solo nel caso di addebito con aliquota superiore, ma anche quando l'imposta è totalmente indebita perché applicata su operazioni non imponibili, esenti o non soggette. Le novità, applicabili alle violazioni commesse dall'1/9, sono contenute nel nuovo testo del comma 6 dell'art. 6 del dlgs n. 471 del 18 dicembre 1997, come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. d), n. 6, del dlgs n. 87 del 14 giugno 2024, recante la revisione delle sanzioni tributarie in attuazione dell'art. 20 della legge di riforma fiscale n. 111 del 9 agosto 2023.

Stop definitivo alla detrazione. La nuova disposizione chiude il dibattito sulla portata dell'innovazione introdotta dall'art. 1, comma 935, della legge n. 205 del 27 dicembre 2017, che aveva integrato la disciplina punitiva dell'indebita detrazione, recata dal citato art. 6, comma 6, dlgs n. 471/1997, prevedendo che in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario/committente fosse punito con la sanzione da 250 euro a 10.000 euro, fermo restando però il suo diritto alla detrazione (salvo che in ipotesi di frode). Al riguardo, un primo interrogativo si era incentrato sull'espressione "applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva", essendo dubbio se potesse includere anche il caso in cui l'imposta dovuta fosse pari a zero, in

quanto erroneamente addebitata su operazioni esenti, non imponibili o non soggette. All'interrogativo ha risposto negativamente la Corte di cassazione nella sentenza sez. V civ. n. 24289 del 3 novembre 2020, fatta propria dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 51 del 3 agosto 2021, dichiarando che l'imposta erroneamente corrisposta in relazione ad un'operazione non imponibile non può essere portata in detrazione dal cessionario, nemmeno a seguito della modifica apportata dalla legge n. 205/2017, applicandosi tale disposizione "unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'Iva sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta". Successivamente il giudice di legittimità è andato oltre, aprendo una seconda e ancora più delicata problematica. Nella sentenza sez. V civ. n. 24581 del 10 agosto 2022, la Corte suprema ha infatti sostenuto, in aperto contrasto con la formulazione della norma, che la norma, laddove fa salva la detrazione dell'Iva applicata con aliquota superiore a quella prevista dalla legge, si riferisce solo alla quota d'imposta effettivamente dovuta, e non all'eccedenza indebita, sicché l'effetto utile della modifica del 2017 è limitato al trattamento sanzionatorio. A supporto di questa svalutazione della norma di legge, il giudice di vertice ha osservato che, secondo la costante giurisprudenza della Corte di giustizia Ue, il fondamentale diritto alla detrazione dell'Iva che il sistema, al fine di garantire la neutralità di tributo, attribuisce al cessionario/committente in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati nell'ambito della sua attività economica soggetta al tributo, non può in nessun caso essere esercitato in relazione ad un'impo-

sta non dovuta, e fatturata quindi, indebitamente, a prescindere dalla sussistenza o meno di ipotesi fraudolente e dalla buona fede dell'interessato. Di conseguenza, una interpretazione doverosamente euro-orientata della disposizione, scrive la Corte, porta a ritenere che "la detrazione dell'imposta assolta spetta per la sola parte corrispondente all'imposta effettivamente dovuta". Questa posizione, invero, suscitava perplessità: pur essendo infatti incontestabile, in punto di merito, l'aderenza dell'argomento della Corte alla giurisprudenza unionale, era tuttavia quanto meno dubbio che il palese contrasto tra la norma domestica e il quadro sovranazionale potesse giustificare un'interpretazione euro-orientata che si traducesse, sostanzialmente, nella disapplicazione di una norma di legge da parte del giudice. Al riguardo, occorre infatti rammentare che la Corte di giustizia Ue ha più volte dichiarato che l'obbligo, per il giudice nazionale, di fare riferimento al contenuto del diritto dell'Ue nell'interpretazione e nell'applicazione delle pertinenti norme interne, trova un limite nei principi generali dell'ordinamento giuridico, in particolare quello della certezza del diritto, e non può servire a fondare un'interpretazione contra legem del diritto nazionale (ex multis, sentenza 12 maggio 2021, C-844/19).

Ciò detto, occorre riconoscere che la riformulazione della norma ad opera del dlgs n. 87/2024, nel disporre, in adesione alla posizione della Corte suprema, che in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella di legge, il diritto alla detrazione del cessionario/committente rimane fermo (salvo frodi o abusi) solo per "l'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristi-



che dell'operazione", allinea la disciplina interna alla vincolante interpretazione della Corte di giustizia Ue.

Le altre innovazioni apportate al comma 6 dell'art. 6 del dlgs n. 471/1997 riguardano invece strettamente i profili sanzionatori della violazione di indebita detrazione, della quale modificano in senso più favorevole il trattamento; sempre con effetto dalle violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024, infatti:

a) la sanzione per indebita detrazione viene ridotta dal 90 al 70% dell'imposta

b) la sanzione da 250 a 10.000 euro per il caso di detrazione dell'imposta indebitamente fatturata (e assolta) dal fornitore, in precedenza applicabile solo nell'ipotesi di addebito dell'imposta con aliquota superiore a quella dovuta, viene estesa a tutti i casi di indebito, in modo da trovare applicazione anche nel caso di assoggettamento al tributo di operazioni esenti, non imponibili, non soggette (sempre alla condizione che non ricorrano frodi o abuso di diritto)

c) entrambe le sanzioni di cui alle precedenti lettere a) e b) non si applicheranno nel caso in cui la violazione di indebita detrazione abbia determinato anche la violazione di dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'art. 5, comma 4, dello stesso dlgs n. 471/1997.

— © Riproduzione riservata — ■

Mano leggera anche per le irregolarità su fatture e corrispettivi

La revisione della disciplina sanzionatoria tributaria, in linea con l'obiettivo di una maggiore proporzionalità espressamente indicato dalla legge delega, ha sensibilmente alleggerito anche le sanzioni previste per le violazioni degli obblighi di documentazione delle operazioni, sia riguardo all'emissione della fattura, sia mediante la c.d. certificazione degli incassi (trasmissione telematica dei corrispettivi, rilascio di scontrini e ricevute fiscali). Su questo versante, la mitigazione del trattamento sanzionatorio per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024 deriva non soltanto dalla riduzione delle misure edittali, ma anche dalle modifiche all'istituto del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del dlgs 18 dicembre 1997, n. 472, in particolare l'estensione del cumulo a titolo di concorso materiale omogeneo (ossia nel caso di reiterate violazioni della stessa norma) anche agli illeciti di carattere sostanziale e l'applicabilità del meccanismo da parte dello stesso trasgressore, in sede di ravvedimento operoso.

Venendo alle misure edittali, la sanzione per l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili passa al 70% dell'imposta con il minimo di 300 euro (in precedenza dal 90 al 180% con il minimo di 500 euro). Resta fermo che se la violazione non incide sulla liquidazione periodica di competenza, ad esempio nel caso di ritardata emissione della fattura che non abbia però pregiudicato la corretta e tempestiva contabilizzazione dell'imposta dovuta, si applica invece la sanzione formale da 250 a 2.000 euro; si osserva, in proposito, che sarebbe stato opportuno generalizzare tale previsione in modo da renderla applicabile a tutti i casi simili di violazioni sostanziali che siano tuttavia risultate, in concreto, del tutto inoffensive.

Analogamente, la sanzione prevista per l'omessa certificazione dei corrispettivi mediante rilascio di ricevute o scontrini fiscali, nonché quella prevista per la mancata trasmissione telemati-

ca dei corrispettivi, scende al 70% dell'imposta relativa all'imponibile non documentato, con un minimo di 300 euro per ciascuna operazione (in precedenza anche in questi casi la sanzione andava dal 90 al 180% dell'imposta, con un minimo di 500 euro).

Si deve inoltre evidenziare che per la mancata, tardiva o irregolare trasmissione telematica dei corrispettivi che siano stati comunque regolarmente contabilizzati, pur essendo rimasta invariata la sanzione di 100 euro per ciascuna irregolarità, è stato opportunamente introdotto il tetto massimo di 1.000 euro per trimestre.

Per quanto riguarda l'omessa documentazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette all'imposta, oppure sottoposte al regime dell'inversione contabile, la sanzione sarà del 5% del corrispettivo (e non più dal 5 al 10%); resta ferma la sanzione alternativa da 250 a 2.000 euro nel caso in cui la violazione non rilevi neppure ai fini reddituali.

La scelta di prevedere sanzioni proporzionali in misura unica, eliminando la possibilità per gli uffici di stabilire la sanzione base fra un minimo e un massimo, risponde, come spiega la relazione illustrativa, all'obiettivo di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato. La gradualità delle sanzioni, sulla base della gravità e delle circostanze, è realizzata "applicando aumenti o riduzioni della sanzione base". Sull'idoneità di tale soluzione, tuttavia, si esprime qualche riserva: la Corte di giustizia Ue si è sempre mostrata particolarmente sensibile riguardo all'attuazione del principio di proporzionalità, da ultimo nella sentenza 15 aprile 2021, C-935/19, in cui ha censurato la normativa dello stato membro che prevede la stessa sanzione (20% dell'Iva) per il soggetto che non ha assoggettato all'imposta una operazione erroneamente ritenuta esente e per quello che, invece, non ha applicato l'imposta con intento di evaderla.

— © Riproduzione riservata — ■