

# La riduzione del rischio fiscale a seguito della detraibilità dell'IVA non dovuta

Dott. Francesco SPAZIANTE

Agenzia Entrate

# Soggetto legittimato a detrarre l'IVA

- Secondo un costante orientamento della Corte UE (Cfr. C-35/05, punto 39) i principi di neutralità ed effettività comportano che:
  - il prestatore che ha versato erroneamente l'IVA alle autorità tributarie è legittimato a chiederne il rimborso
  - il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore
- Questa circostanza fa emergere una situazione di sostanziale conflittualità tra le parti che porta ad un onere notevole in capo al cessionario/committente, costretto ad adire l'autorità giudiziaria per recuperare l'imposta pagata, ma non dovuta

# Legge bilancio 2018, art. 1, comma 935

- L'art. 1, comma 935 della L. 205 del 27 dicembre 2017, secondo quanto indicato nel dossier a commento dell'AS 2960-B,
  - modifica la disciplina relativa alla violazione degli obblighi di dichiarazione IVA prevista all'art. 6, comma 6, del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471, (aggiungendo due periodi)
  - introducendo una sanzione amministrativa (compresa fra 250 euro e 10.000 euro) per il cessionario o committente
  - **in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del medesimo cessionario o committente alla detrazione**
  - esclude la restituzione dell'imposta se il versamento è avvenuto in un contesto di frode fiscale

## Art. 6, c. 6, DLgs n. 471 del 1997

- Sono aggiunti, infine, i seguenti periodi:
  - «In caso di applicazione **dell'imposta in misura superiore** a quella effettiva, **erroneamente assolta dal cedente o prestatore**, fermo restando il **diritto del cessionario o committente alla detrazione** ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la **sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro**. La restituzione dell'imposta è **esclusa** qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di **frode fiscale**»

# Attenuazione del rischio fiscale

- La disposizione riduce i casi di contenzioso tra cedente/prestatore e cessionario/committente facendo emergere un più coerente sistema di neutralità dell'IVA
- La sanzione amministrativa (tra 250 e 10.000 euro) si allinea con l'analoga sanzione prevista per l'erronea applicazione del meccanismo di inversione contabile (commi 9-bis.1 e 9-bis.2)
- L'applicazione della sanzione in capo al cessionario/committente (e non al cedente/prestatore che avrebbe effettuato la violazione applicando l'IVA in misura eccedente quella effettiva) va correlata all'effettuazione di una detrazione in misura eccedente quella spettante

# Applicazione del sistema

- La corretta applicazione del sistema prevede che l'errore sulla fatturazione, effettuato dal cedente, riguardi l'applicazione di una aliquota IVA in misura superiore a quella effettiva
  - È consentita la detrazione per l'intero importo in capo al cessionario/committente (nei limiti del pro-rata)
  - Sanzione da 250 a 10.000 euro (ravvedibile)
- In presenza di regolare lettera d'intento presentata dal cliente, l'emissione di fattura con addebito di imposta
  - Consente la detrazione dell'IVA
  - Nessuna sanzione

# Esclusioni

- Non è possibile operare la detrazione in caso di ricezione di fatture con addebito di imposta riferibili a:
  - Operazioni non soggette ad IVA (cfr. Corte Giustizia UE cause riunite C-78/02, C-79/02 e C-80/02)
  - Operazioni inesistenti
- Illegittimità della detrazione
  - Violazione dei limiti soggettivi ed oggettivi
  - Erronea applicazione del pro-rata

# Regolarizzazione della violazione

- Il sistema sanzionatorio impone l'obbligo in capo al cessionario/committente di regolarizzare le fatture ricevute, qualora irregolari
  - La regolarizzazione delle fatture di acquisto con conseguente detrazione dell'imposta nei limiti dell'effettiva IVA applicabile **non comporta l'applicazione di sanzioni**



# Detrazione limitata all'importo effettivo

- Il cessionario/committente si limita a detrarre l'importo dell'IVA effettivamente dovuta (e non quello maggiore addebitato in fattura)
  - Non regolarizza l'operazione ex art. 6, c. 8, DLgs n. 471 del 1997
  - Chiede al cedente/prestatore la restituzione dell'IVA in eccesso pagata
  - Il cedente/prestatore non provvede alla restituzione della maggiore imposta
  - Il cessionario/committente può detrarre (successivamente) l'ulteriore ammontare dell'IVA non detratta in precedenza, versando la sanzione da 250 a 10.000 euro?

# Restituzione dell'imposta non dovuta (art. 30-ter – DPR n. 633 del 1972)

- Possibilità per il «soggetto passivo» di ottenere il rimborso dell'imposta **non dovuta** «dalla data del versamento (...) ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»
- In caso di accertamento possibilità di ottenere la restituzione dell'imposta non dovuta «entro il termine di due anni dall'**avvenuta restituzione** al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa»

# Restituzione dell'imposta e detrazione

## caso 1

- Il cessionario/committente ha detratto l'intero ammontare dell'imposta addebitata (nei limiti del pro-rata), pagando la sanzione ridotta
  - All'atto della restituzione dell'imposta non dovuta
    - opera una variazione in aumento dell'IVA a debito allo scopo di ridurre la detrazione operata
    - Non recupera la sanzione pagata (possibilità di ottenere la restituzione della sanzione?)

# Restituzione dell'imposta e detrazione

## caso 2

- Il cessionario/committente ha detratto solo l'ammontare dell'IVA dovuta (nei limiti del prorata), procedendo alla rettifica dell'operazione
  - All'atto della restituzione dell'imposta non dovuta
    - Nessun adempimento ai fini IVA (mera annotazione dell'importo ricevuto in restituzione in contabilità generale)

# Inapplicabilità del sistema

- La maggiore detrazione (art. 6, comma 6, DLgs n. 471 del 1997) e la restituzione dell'IVA (art. 30-ter, DPR n. 633 del 1972)
- **NON SONO AMMESSE QUALORA LE DUE FATTISPECIE SI INQUADRINO IN UN CONTESTO DI FRODE**