

La norma di comportamento di Aidc sull'applicazione dell'imposta in misura superiore

# Iva, l'errore in fattura detraibile

## La sanzione prevista per il cessionario è sproporzionata

DI FRANCO RICCA

**A**l di fuori delle ipotesi fraudolente, l'Iva indebitamente fatturata e versata all'erario dal cedente/prestatore va riconosciuta detraibile per il cessionario/committente, tanto nel caso in cui sia stata addebitata con aliquota superiore, quanto nel caso di erroneo assoggettamento di operazioni esenti, escluse, non imponibili, ecc. Nelle medesime condizioni, inoltre, la sanzione del 90% prevista a carico del cessionario/committente per l'indebita detrazione è in contrasto con il principio di proporzionalità. Questa, in estrema sintesi, la norma di comportamento n. 214 varata dall'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, concernente le disposizioni dell'art. 6, comma 6, del dlgs n. 471/97, come modificate dalla legge n. 205/2017. La questione affrontata riguarda, per l'esattezza, la portata della disposizione secondo cui «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... l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro», eccetto che il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale. Al riguardo, si discute se la salvezza del diritto alla detrazione e la previsione della predetta sanzione fissa in luogo di quella proporzionale del 90% coprano soltanto la fattispecie dell'applicazione dell'Iva con aliquota superiore a quella stabilita dalla legge, oppure tutti i casi di indebito assoggettamento all'imposta di un'operazione non imponibile, esente, non soggetta. L'associazione, richiamando i principi

del sistema e la giurisprudenza della Corte di giustizia Ue, propugna la seconda soluzione, in dissenso con la rigorosa lettura fornita dalla Corte di cassazione con alcune sentenze (l'ultima di queste, la n. 10439/2021, più che un'interpretazione restrittiva, sembrerebbe svuotare di contenuto la novella legislativa del 2017). La questione è delicata. In attesa di conoscere l'orientamento dell'amministrazione, non può sottacersi che la tesi estensiva propugnata dall'associazione, ad un'attenta analisi, incontra più di un ostacolo. Intanto occorre prendere atto che la Corte di giustizia, piaccia o no, esclude che l'imposta applicata (per qualsiasi motivo) indebitamente possa fondare un diritto alla detrazione del cessionario/committente, fermo restando, in ossequio al principio di neutralità, il diritto di questi ad ottenere dal fornitore (e, in caso di impossibilità, dall'amministrazione) la restituzione del tributo indebitamente sopportato, nonché il diritto del fornitore a rettificare la fatturazione. Solo in un caso particolare, in via eccezionale, la Corte ha ritenuto, per ragioni di economicità, che potesse confermarsi al cessionario/committente la detrazione dell'Iva non dovuta. Un'interpretazione restrittiva della disposizione, quindi, ne attenuerebbe il contrasto con la giurisprudenza unionale.

In secondo luogo, sul piano testuale, non si può liquidare come casuale la differente formulazione tra la suddetta disposizione, che fa salva la detrazione dell'imposta addebitata dal fornitore "in misura superiore a quella effettiva", e la disposizione del comma 9-bis.3 del medesimo articolo 6, dlgs 471, che sterilizza gli effetti dell'erronea applicazione dell'imposta, allorché sia stata assolta dallo

stesso cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile, in relazione ad "operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta".

La diversa e più ampia portata del comma 9-bis.3 (peraltro testualmente non impeccabile, giacché non menziona la fattispecie dell'aliquota superiore a quella dovuta, considerata al comma 6) potrebbe forse spiegarsi con la completa inoffensività, sotto il profilo Iva, della condotta del soggetto passivo che auto-applica l'imposta indebitamente con il meccanismo dell'inversione contabile, generando contestualmente un debito e un credito d'imposta insussistenti all'interno, però, dello stesso soggetto; inoffensività che ha infatti indotto il legislatore a dichiarare applicabile la disposizione anche nell'ipotesi di autofatturazione di operazioni inesistenti, fatta salva in tal caso la sanzione dal 5 al 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000 euro.

La portata più ristretta del comma 6, se inteso nel senso che riguarda solitamente l'addebito dell'Iva con aliquota superiore, potrebbe infine rispondere alla volontà di non legittimare arbitrari non conformi a legge – e tuttavia non riconducibili nella nozione di frode fiscale e difficilmente dimostrabili come abusivi –, ad esempio l'assoggettamento "per comodità" all'Iva di un'operazione fuori campo, allo scopo di conseguire un auto-rimborso dell'imposta al di fuori dei meccanismi di legge.

© Riproduzione riservata ■

