

La riforma delle sanzioni introduce l'indetraibilità dell'IVA non dovuta

di Luciano Sorgato

OneDay Master

Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

All'articolo 2, punto 6, del D.Lgs. di riforma delle sanzioni, viene riformato il comma 6, dell'[articolo 6, D.Lgs. 471/1997](#), prevedendo l'**indetraibilità dell'Iva non dovuta**.

Più specificamente, nei confronti di chi **computa illegittimamente in detrazione** l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, viene prevista la **sanzione amministrativa** pari al **70% dell'ammontare della detrazione compiuta**. Nel caso di applicazione dell'imposta con **aliquota superiore a quella prevista** per l'operazione (o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette), erroneamente assolta dal cedente/prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa **tra 250 euro e 10.000 euro**. In tale ultima ipotesi, **resta fermo il diritto** del cessionario (o del committente) alla detrazione, ai sensi degli [articoli 19 e seguenti, D.P.R. 633/1972](#), della **sola imposta effettivamente dovuta**, in ragione della natura e delle **caratteristiche dell'operazione realizzata**.

La modifica introdotta è molto significativa in quanto, mentre la versione letterale attuale del comma 6, dell'[articolo 6, D.Lgs. 471/1997](#), mantiene **fermo il diritto del cessionario** (o del committente) all'intera detrazione dell'Iva, la nuova versione letterale la raccorda alla **sola "imposta dovuta"**, in congiunzione con le specifiche peculiarità fiscali dell'operazione. Se, quindi, un'operazione esente viene erroneamente assoggettata ad Iva, l'errata rappresentazione cartolare del paradigma fiscale dell'operazione (con base imponibile soggetta ad Iva, in luogo del previsto regime di esenzione) interdice al cessionario/committente il **diritto alla detrazione dell'Iva**, in quanto *"imposta non effettivamente dovuta"*. Costituisce indirizzo interpretativo costante del Giurisprudenza comunitaria, a cui ha da tempo prestato pieno avvallo anche il giudice nazionale, che per **"Iva dovuta"** si debba intendere solo l'imposta connotabile come tale in base alle prescrizioni della legge e alla specifica configurazione fiscale delle operazioni, sempre come derivante dalle catalogazioni legislative. Fuori dallo schema legale, non vi è l'identità comunitaria dell'imposta e la rappresentazione cartolare che contrassegna erroneamente l'Iva, non assurge ad alcun **valore impositivo**, rimanendo del tutto estranea alla dinamica impositiva del tributo.

L'Iva detraibile, quindi, rimane circoscritta ai soli principi di corretto governo fiscale delle varie categorie di operazioni e alle sole **aliquote applicabili secondo la legge**. In virtù di tale revisione legislativa (e dell'introdotta limite del diritto di detrazione dell'imposta), il cessionario o committente è tenuto a verificare la **rispondenza a legge della struttura impositiva dell'operazione** (imponibile, non imponibile, esente, non soggetta) con manifeste funzioni di supplenza accertativa, che istituzionalmente andrebbero ritenute incentrate sulla sola Amministrazione finanziaria.

Tale allargamento di incombenze di verifica trova avvallo anche nel **successivo comma 8**, che prevede l'obbligo, nei confronti del cessionario/committente, nel caso di omessa emissione della fattura o di irregolare emissione della medesima, di **provvedere a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate** (per non incorrere nella comminazione della sanzione amministrativa pari al 70 % dell'imposta, con un minimo di euro 250), esonerandolo dal solo **obbligo di controllare e di sindacare le valutazioni giuridiche** compiute dall'emittente della fattura riferite a titoli di non imponibilità, esenzione, esclusione dall'imposta derivanti da un **requisito soggettivo dell'emittente medesimo** che, peraltro, non si deve rendere **immediatamente verificabile**. Dalla chiara versione testuale del citato comma 8, appare evidente come la struttura fiscale oggettiva dell'operazione debba, invece, essere **giuridicamente sindacata dal cessionario/committente** e segnalata l'infrazione entro 90 giorni dal **termine di legge in cui doveva essere emessa la fattura**, ovvero **dalla data** della sua **emissione irregolare**.

Nel caso di fattura con base imponibile assoggettata ad Iva erroneamente assolta dal cedente, in luogo della corretta rappresentazione cartolare del diverso regime Iva (es. di esenzione o di non imponibilità), insorge anche la questione del recupero dell'iva indebitamente versata da parte del cedente (prestatore). La norma di più immediato raccordo appare essere l'[articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale: (comma 1) *"Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'IVA non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data di versamento della medesima ovvero se successivo dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*, od ancora e con raccordo ancora più specifico (comma 2): *"Nel caso di applicazione di un'IVA non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione Finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"*.

Nel caso di **restituzione spontanea dell'iva** da parte del cedente/prestatore e di **regolarizzazione della detrazione dell'iva non dovuta da parte del cessionario/committente** (es. ricorrendo allo strumento del **ravvedimento operoso**), va verificata la possibilità di poter ricorrere all'opzione correttiva prospettata dall'[articolo 26, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale: *"la correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli artt. 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'art 27....deve essere fatta mediante annotazione delle variazioni in aumento nel registro di cui all'art 23 o in diminuzione nel registro di cui all'art. 25..."*. La verifica eseguita del ricorso a tale più tempestiva soluzione di **ripristino della legalità dell'imposta** (in luogo della più farragginosa istanza di rimborso inoltrata all'Agenzia

