STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

NOVITÀ NELLA DISCIPLINA SANZIONATORIA PER L'INDEBITA DETRAZIONE DELL'IVA: COSA CAMBIA DAL 1° SETTEMBRE 2024

Pubblicato il31 Maggio 2024 di Sabatino Pizzano

Il decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri il 24 maggio 2024 ha introdotto importanti novità nella disciplina sanzionatoria tributaria, con particolare riferimento alle sanzioni applicabili in caso di indebita detrazione dell'IVA. Queste modifiche, che entreranno in vigore a partire dal 1° settembre 2024, mirano a rendere il sistema più equo ed efficiente, adeguandolo alle più recenti interpretazioni giurisprudenziali e alle esigenze di semplificazione normativa.

In questa trattazione approfondita, analizzeremo nel dettaglio le novità introdotte, confrontandole con la precedente disciplina e fornendo esempi pratici per una migliore comprensione. Affronteremo anche le principali interpretazioni giurisprudenziali e della prassi amministrativa che hanno influenzato la riforma.

La disciplina sanzionatoria attuale

Prima di esaminare le novità, è opportuno fare un breve richiamo alla disciplina sanzionatoria attualmente in vigore, contenuta nell'art. 6, comma 6, del D.lgs. n. 471/1997.

Secondo questa norma, chiunque computi illegittimamente in detrazione l'IVA assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con una sanzione amministrativa pari al 90% dell'ammontare della detrazione compiuta.

La norma prosegue stabilendo che, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto del cessionario/committente alla detrazione, quest'ultimo è punito con una sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro.

Le interpretazioni giurisprudenziali e della prassi amministrativa

L'interpretazione offerta dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa in merito a questa disposizione è stata piuttosto restrittiva.

In particolare, la Cassazione (sentenza n. 10439/2021) e l'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 51/E/2021) hanno affermato che il cessionario/committente non ha diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente corrisposta in riferimento ad un'operazione non imponibile, esente o non soggetta. Il diritto alla detrazione spetta solo se l'errore commesso dal cedente/prestatore riguarda l'applicazione di un'aliquota maggiore rispetto a quella dovuta.

Pertanto, nella disposizione di cui all'art. 6, comma 6, del D.lgs. n. 471/1997 si distinguono due tipologie di condotte illecite, in relazione a ciascuna delle quali sono previste due diverse sanzioni:

- Una sanzione fissa (compresa fra 250 euro e 10.000 euro) per il cessionario/committente in caso di applicazione dell'IVA in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto del medesimo cessionario/committente alla detrazione.
- Una sanzione pari al 90% dell'ammontare della detrazione illegittimamente compiuta dal cessionario/committente negli altri casi in cui l'imposta è stata assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa.

Successivamente, la giurisprudenza ha assunto un orientamento ancora più restrittivo, ritenendo che la detrazione dell'imposta assolta spetti per la sola parte corrispondente all'imposta effettivamente dovuta, avendo la disposizione in esame esclusivamente una finalità volta a mitigare il trattamento sanzionatorio (Cass. n. 24581/2022).

Le novità introdotte dal decreto legislativo

Con la modifica operata dal decreto legislativo approvato dal Consiglio dei ministri, l'art. 6, comma 6, del D.lgs. n. 471/1997 è stato modificato nei seguenti aspetti:

Riduzione della sanzione proporzionale

Anzitutto, è stata ridotta dal 90% al 70% la sanzione proporzionale prevista per l'indebita detrazione dell'imposta. Questa modifica rappresenta un significativo alleggerimento del trattamento sanzionatorio per i contribuenti che incorreranno in questa violazione.

Estensione della sanzione fissa

Riguardo, invece, alla detrazione dell'IVA illegittimamente applicata dal cedente/prestatore in misura superiore a quella effettiva, la sanzione fissa da 250 a 10.000 euro viene estesa alle ipotesi di errata applicazione dell'imposta relativa ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette.

Questo significa che, anche nei casi in cui il cessionario/committente abbia detratto l'IVA erroneamente applicata dal cedente/prestatore su un'operazione non imponibile, esente o non soggetta, non sarà più soggetto alla pesante sanzione proporzionale del 90% (ora ridotta al 70%), ma alla più contenuta sanzione fissa da 250 a 10.000 euro.

Mantenimento del diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta

Tuttavia, salvi i casi di frode e di abuso, il cessionario/committente mantiene il diritto alla detrazione della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere, in coerenza con la posizione della Suprema Corte sopra esposta.

Questo aspetto è di particolare importanza, in quanto consente al cessionario/committente di non subire una doppia penalizzazione, potendo comunque detrarre l'IVA effettivamente dovuta sull'operazione, nonostante l'errore commesso dal cedente/prestatore nella sua applicazione.

Esclusione delle sanzioni in caso di infedele dichiarazione

Infine, viene previsto che la sanzione, sia quella proporzionale che quella fissa, non si applica se l'indebita detrazione ha determinato la punibilità della violazione di infedele dichiarazione.

Questa disposizione mira ad evitare una duplicazione delle sanzioni per la medesima violazione, escludendo l'applicazione delle sanzioni specifiche per l'indebita detrazione dell'IVA nel caso in cui tale condotta sia già sanzionata nell'ambito della violazione di infedele dichiarazione.

Esempi pratici

Per comprendere meglio le novità introdotte, ecco alcuni esempi pratici:

Esempio #1

Supponiamo che un'impresa abbia erroneamente detratto un importo di IVA pari a 10.000 euro, relativo a un'operazione non

imponibile.

Prima della riforma, il cessionario/committente sarebbe stato soggetto alla sanzione del 90%, pari a 9.000 euro.

Dopo la riforma, il cessionario/committente sarà soggetto alla sanzione fissa da 250 a 10.000 euro, a condizione che non vi sia frode o abuso. In questo caso, potrà comunque esercitare il diritto alla detrazione della sola imposta effettivamente dovuta, che in questo esempio è pari a zero.

Esempio #2

Un'impresa ha erroneamente applicato un'aliquota IVA del 22% invece del 10% su una prestazione di servizi. Il cessionario ha detratto l'IVA erroneamente addebitata, pari a 2.000 euro.

Prima della riforma, il cessionario sarebbe stato soggetto alla sanzione fissa da 250 a 10.000 euro, mantenendo il diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta (pari a 1.000 euro).

Dopo la riforma, la situazione non cambia: il cessionario sarà soggetto alla sanzione fissa da 250 a 10.000 euro, mantenendo il diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta (pari a 1.000 euro).

Esempio #3

Un'impresa ha indebitamente detratto IVA per un importo di 5.000 euro, commettendo al contempo una violazione di infedele dichiarazione.

Prima della riforma, il cessionario sarebbe stato soggetto alla sanzione del 90%, pari a 4.500 euro.

Dopo la riforma, non sarà applicata alcuna sanzione specifica per l'indebita detrazione dell'IVA, in quanto questa violazione sarà assorbita dalla punibilità per l'infedele dichiarazione.

Le ragioni della riforma

Le novità introdotte dal decreto legislativo rispondono a diverse esigenze emerse negli ultimi anni, tra cui:

- **Equità e proporzionalità delle sanzioni**: La riduzione della sanzione proporzionale dal 90% al 70% mira a rendere il trattamento sanzionatorio più equo e proporzionato rispetto alla violazione commessa.
- **Semplificazione normativa**: L'estensione della sanzione fissa anche ai casi di errata applicazione dell'IVA su operazioni esenti, non imponibili o non soggette semplifica la disciplina sanzionatoria, eliminando una distinzione che aveva creato incertezze interpretative.
- **Adeguamento alla giurisprudenza**: Il mantenimento del diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta, salvi i casi di frode o abuso, allinea la norma alle più recenti interpretazioni della Corte di Cassazione.
- **Evitare duplicazioni sanzionatorie**: L'esclusione delle sanzioni in caso di infedele dichiarazione evita una duplicazione delle sanzioni per la medesima violazione, in linea con i principi di equità e ragionevolezza del sistema sanzionatorio.

Queste modifiche mirano a rendere il sistema sanzionatorio più coerente, equo ed efficiente, tutelando al contempo gli interessi del contribuente e dell'Erario.

Conclusione

In sintesi, le novità introdotte dal decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri il 24 maggio 2024 apportano significative modifiche al sistema sanzionatorio in materia di indebita detrazione dell'IVA. Queste modifiche, che entreranno in vigore a partire dal 1° settembre 2024, mirano a rendere il sistema più equo, coerente e allineato alle interpretazioni giurisprudenziali, semplificando al contempo la disciplina e riducendo il carico sanzionatorio nei casi meno gravi.

Le principali novità riguardano la riduzione della sanzione proporzionale dal 90% al 70%, l'estensione della sanzione fissa da 250 a 10.000 euro anche ai casi di errata applicazione dell'IVA su operazioni esenti, non imponibili o non soggette, il mantenimento del diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta, salvi i casi di frode o abuso, e l'esclusione delle sanzioni in caso di infedele dichiarazione.

Queste modifiche rappresentano un passo importante verso un sistema sanzionatorio più moderno, equo ed efficiente, che tutela gli interessi del contribuente e dell'Erario, favorendo al contempo la certezza del diritto e la semplificazione normativa.

Domande e Risposte

D: Quali sono le principali novità introdotte dalla riforma?

R: Le principali novità sono:

- Riduzione della sanzione proporzionale dal 90% al 70% per l'indebita detrazione dell'IVA
- Estensione della sanzione fissa da 250 a 10.000 euro anche ai casi di errata applicazione dell'IVA su operazioni esenti, non imponibili o non soggette
- Mantenimento del diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta, salvi i casi di frode o abuso
- Esclusione delle sanzioni in caso di infedele dichiarazione

D: Cosa cambia per il cessionario/committente che ha detratto l'IVA erroneamente applicata dal cedente/prestatore su un'operazione non imponibile?

R: Prima della riforma, il cessionario/committente sarebbe stato soggetto alla pesante sanzione proporzionale del 90%. Dopo la riforma, sarà soggetto alla più contenuta sanzione fissa da 250 a 10.000 euro, a condizione che non vi sia frode o abuso. Inoltre, potrà comunque esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA effettivamente dovuta, che in questo caso è pari a zero.

D: Cosa succede se l'indebita detrazione dell'IVA ha determinato la punibilità della violazione di infedele dichiarazione?

R: In questo caso, non saranno applicate le sanzioni specifiche per l'indebita detrazione dell'IVA (né quella proporzionale né quella fissa), in quanto la violazione sarà assorbita dalla più grave infedele dichiarazione.

D: Le novità introdotte dalla riforma si applicano anche alle violazioni commesse prima del 1° settembre 2024?

R: No, le nuove disposizioni si applicano solo alle violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024. Per le violazioni commesse precedentemente, si continuerà ad applicare la disciplina sanzionatoria attualmente in vigore.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA