



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF188

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del

dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	IVA IN ECCESSO – DETRAZIONE CON EFFETTO RETROATTIVO – DL CRESCITA
RIFERIMENTI	ART.6, C. 3-BIS, DL 34/2019; ART.1, C. 935, L. 205/2017 (LEGGE DI BILANCIO 2018)
CIRCOLARE DEL	22/10/2019

Sintesi: la legge di bilancio 2018 ha disposto che l'applicazione dell'IVA in eccesso in fattura da parte del cedente/prestatore, in relazione al cessionario/committente non dà più luogo:

- nè al recupero a tassazione dell'Iva detratta
- nè alla sanzione per indebita detrazione (90% dell'imposta) o per l'infedele dichiarazione (dal 90% al 180% della maggiore IVA dovuta o della differenza del credito utilizzato)
- trovando applicazione la sanzione fissa tra €. 250 ed €. 10.000 (salva l'ipotesi di frode fiscale).

Tale disposizione non era stata interpretata retroattivamente dalla giurisprudenza. Per tale motivo il DL "Crescita" è intervenuto a dispor nella **retroattività**; conseguentemente l'IVA addebitata in eccesso è detraibile anche per le operazioni poste in essere anteriormente alla data del 1° gennaio 2018.

Spesso accade che il cedente/prestatore, per errore, **addebiti in fattura un'IVA superiore a quella dovuta**, perché applica un'aliquota più elevata (il 22% in luogo del 10%).

In tal caso si è da sempre posto il problema degli effetti sanzionatori di tale comportamento.



Esempio: si pensi al caso dell'addebito ad un soggetto passivo Iva di lavori di manutenzione su immobili abitativi in presenza di beni significativi. Spesso accade che:

- ✓ il calcolo dell'imponibile al 10% è inferiore a quanto spettante
- ✓ o l'acconto fatturato con aliquota 22% prima del termine dei lavori non viene conguagliato in sede di addebito del saldo

NOVITÀ LEGISLATIVE RECENTI

Al fine di evitare una possibile procedura di infrazione per violazione del principio comunitario di "neutralità dell'Iva" dovuta alle eccessive difficoltà per il fornitore a recuperare l'Iva riversata al cliente che si frapponessero, sono intervenute due novità legislative:

- **Legge Europea 2017** (L. 167/2017 che ha introdotto, dal 12/12/2017, l'art. 30-ter al Dpr 633/72): ove sia intervenuto **accertamento definitivo**:
 - **il fornitore:** può chiedere il **rimborso all'Erario dell'Iva entro 2 anni dall'avvenuto riversamento al cliente**
- **Legge di Bilancio 2018** (L. 205/2017, che modifica, dal 1/01/2018, l'art. 6 c. 6 Dlgs 471/97): al cliente:
 - va **riconosciuta la detrazione dell'Iva** (tranne che nel caso di frode fiscale di cui sia parte)
 - si applica la specifica **sanzione da €. 250** ad €. 10.000.



Art. 1, co. 935 L. 205/2017: "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, il cessionario o il committente anzidetto 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".

Tali novità (v. **RF 200/2018**) sono state oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia Entrate (Interpello n. 66/2018) e da parte di Assonime (Circ. 12/2018).

LE NOVITA' DEL DECRETO CRESCITA

NEW

Con l'art. 6, co. 3-bis D.L. 34/2019 (c.d. Decreto crescita), introdotto in sede di conversione, viene espressamente riconosciuta la **natura interpretativa** dell'art. 1, co. 935 L. 205/2017.



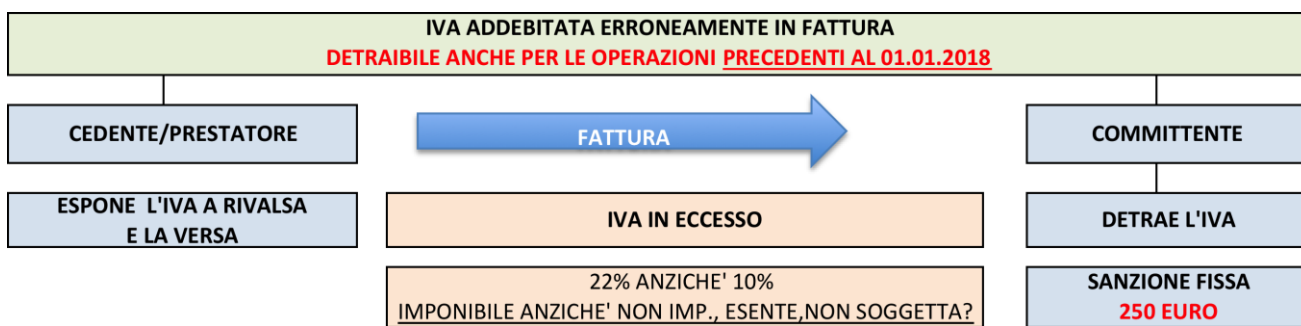
ATTENZIONE: l'applicazione retroattiva delle disposizioni della Legge di Bilancio 2018

→ **non riguarda le sole sanzioni** (in tal senso già deponava il favor rei, ex art. 3 D.lgs. 472/97)

→ **ma anche la detrazione dell'IVA.**

La modifica legislativa risolve, quindi, alcuni dubbi interpretativi sull'applicazione temporale della norma, riconoscendo

- ✓ fuori dai casi di frode
- ✓ la detrazione dell'IVA addebitata erroneamente e la sanzione in misura fissa anche **per i casi verificatisi prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2018**, ossia **prima del 1° gennaio 2018**.



REGIME SANZIONATORIO				
VIOLAZIONE	NORMA	SANZIONE FINO AL 31/12/2015	SANZIONE FINO AL 31/12/2017	SANZIONE DAL 01/01/2018
INDEBITA DETRAZIONE cessionario/committente che detrae l'iva addebitata <u>per errore</u> dal cedente/prestatore	Art.6, co.6, D.Lgs 471/97	100% DELL'IVA	90% DELL'IMPOSTA + DETRAZIONE DISCONOSCIUTA	SANZIONE FISSA 250-10.000 EURO + DIRITTO ALLA DETRAZIONE RICONOSCIUTO (art 19, DPR 633/72)

←----- **EFFETTO RETROATTIVO** -----

REGIME SANZIONATORIO				
VIOLAZIONE	NORMA	SANZIONE FINO AL 31/12/2015	SANZIONE FINO AL 31/12/2017	SANZIONE DAL 01/01/2018
INDEBITA DETRAZIONE CASO DI FRODE	Art.6, co.6, D.LGS 471/97	100% DELL'IVA	90% DELL'IMPOSTA + DETRAZIONE DISCONOSCIUTA	90% DELL'IMPOSTA + DETRAZIONE DISCONOSCIUTA

EFFETTI SUL RAVVEDIMENTO

Il **ravvedimento operoso** diventa ora molto più semplice:

- se in precedenza era necessario **versare l'IVA, gli interessi legali e le sanzioni ridotte**;
- oggi il ravvedimento si perfeziona con il versamento della sola **sanzione fissa di € 250**, ridotta da 1/9 a 1/5, a seconda di quando avviene la regolarizzazione.

Esempio1

ALiquota SUPERIORE AL DOVUTO – CLIENTE SOGGETTO PASSIVO

La Alfa Srl in data **10/12/2017** ha ricevuto da Beta Srl una fattura per €. 10.000 + 22% Iva, in luogo dell'aliquota del 10%.

Il data 15/10/2019 interviene presso Alfa l'accesso della GdF, la quale verifica la violazione.

Premesso che in esito al PVC definitivo, l'Ufficio:

- **non potrà più contestare la detrazione** dell'Iva di €. 2.200
- ma potrà solo irrogare la sanzione fissa

il contribuente, prima della notifica dell'accertamento, procede ad effettuare il ravvedimento operoso **versando la sanzione di € 50**, data da:

€. 250 (sanzione minima) x 1/5 (abbattimento in presenza di notifica del PVC)

Il fornitore Beta non risulterà in alcun modo coinvolto.



Variente: il contribuente potrebbe anticipare la notifica del PVC, procedendo ad effettuare ravvedimento nel momento in cui la GdF si accorge dell'errore; in tal caso la sanzione di €. 250 sarà abbattuta a 1/7.

Esempio2

ALiquota SUPERIORE AL DOVUTO – CLIENTE PRIVATO

Nell'Esempio1 precedente, si ponga ora che il cliente sia un privato (dunque non opera alcuna detrazione dell'Iva).

In tal caso, premesso che il fornitore Alfa non può più emettere nota di credito (essendo decorso 1 anno dall'errata fatturazione, ex art. 26 c. 3 Dpr 633/72):

- il **cliente** (che rimane soggetto alla sanzione di €. 250), richiede a rimborso la maggiore Iva versata ad **Alfa** (che la rimborsa in via bonaria il 5/11/2019)
- il fornitore **Alfa** potrà chiedere a **rimborso all'erario** l'Iva rimborsata al proprio cliente entro il 4/11/2021 (2 anni), ai sensi di quanto disposto dall'art. 30-ter Dpr 633/72.

"FAVOREI REI" ANCHE PER LE OPERAZIONI PREGRESSE

L'art. 3 co. 3 del DLgs. 472/97 contiene il **c.d. principio del favore rei**: *"se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo"*.

E', quindi, necessario che la vertenza **non sia definita**.

Esempio3

Se il contribuente, dopo aver detratto l'IVA addebitata per errore, ha eseguito il ravvedimento operoso sulla scorta delle previgenti sanzioni proporzionali, il *favor rei* non può essere fatto valere (dunque non spetta il rimborso delle maggiori sanzioni versate rispetto a quella calcolata sulla sanzione fissa di 250 €).

Al contrario, trova applicazione **se l'avviso di accertamento è stato impugnato e non si è ancora formato il giudicato**.



N.B. - Nel caso di **contenziosi pendenti**, è quindi necessario eccepire l'applicabilità del *favor rei*: es. nel ricorso, nella memoria, nelle controdeduzioni, in udienza oralmente, a seconda dello stadio in cui ci si trova. Anche nel conteggio del ravvedimento operoso, qualora si sanino violazioni commesse in precedenza, è necessario considerare il *favor rei*.

IVA IN ECCESSO	ANTE MODIFICHE	POST MODIFICHE
Detrazione Iva	Negata	Ammessa
Sanzioni indebita detraz.	90% dell'imposta	Da €. 250 ad €. 10.000
Cliente: azione di ripetizione dell'indebito	10 anni	10 anni (per i clienti privati "percossi" dall'Iva)
Fornitore: istanza di rimborso	Decadenza: 2 anni dalla liquidazione periodica	Decadenza: 2 anni dal rimborso al cliente (ma solo per i clienti privati "percossi" dall'Iva)

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Le disposizioni vanno viste anche alla luce di eventuali particolari regimi Iva attribuite dal fornitore alle operazioni addebitate.

OPERAZIONI ESENTI, NON IMPONIBILI O ESCLUSE DA IVA

Una situazione che potrebbe risultare parzialmente diversa attiene al caso in cui la contestazione dell'Ufficio riconduca l'addebito ad operazioni esenti, non imponibili o escluse da Iva (che il fornitore ha fatturato con Iva).

In tal caso **secondo la Guardia di Finanza** (Circ. n. 114153 del 13/04/2018) **trova comunque applicazione la nuova disposizione** (dunque non risulta contestabile l'Iva detratta, nè potrà essere sanzionata l'indebita detrazione o la presentazione della dichiarazione Iva).



Circ. GdF n. 114153 del 13/04/2018: "Pertanto, qualora, ad esempio, una determinata operazione sia erroneamente fatturata con aliquota superiore a quella corretta, ovvero con IVA, pur trattandosi di operazioni esenti o non imponibili, al cessionario/committente si applicherà la nuova sanzione sub b., fermo restando il suo diritto alla detrazione dell'imposta stessa".

In senso più dubitativo Assomine (Circ. 12/2018).

REVERSE CHARGE

Le disposizioni analizzate

- non hanno effetti per quanto attiene gli errori commessi nell'ambito del reverse charge
- in quanto **già oggetto di una specifica disciplina** (art. 6 co. da 9-bis a 9-bis3 Dlgs 471/97 – v. RF 040/2017).

In particolare, nel caso in cui l'acquirente/committente abbia applicato un'aliquota superiore a quella dovuta nell'ambito del reverse charge:

- si ritiene trovi applicazione la **sanzione specifica** (da €. 500 ad €. 10.000, ex art. 6 c. 9-bis1 Dlgs 471/97) prevista per il caso di **errata applicazione del reverse charge**
- in luogo della sanzione di cui alla legge di bilancio (da €. 250 ad €. 10.000, ex art. 6 c. 6 Dlgs 471/97) rimanendo, in entrambi i casi, anche in questo caso, **garantita la detrazione dell'Iva** annotata sul registro degli acquisti.