



Attuazione della Legge delega fiscale

Osservazioni allo schema di DLGS recante revisione del sistema sanzionatorio tributario (Atto Governo n. 144)

9 aprile 2024

Nel contesto di attuazione della Legge delega fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111, recante “Delega al Governo per la riforma fiscale” – di seguito, **Legge delega**) per la revisione del sistema tributario, lo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di revisione del sistema sanzionatorio tributario (Atto Governo n. 144, nel prosieguo Decreto) è stato presentato all’esame delle Commissioni parlamentari (VI) Finanze, (II) Giustizia e (V) Bilancio e Tesoro.

Il decreto è emanato in attuazione dei principi di cui all’articolo 20 della Legge delega.

Si riportano, qui di seguito, le considerazioni su alcuni dei punti del provvedimento di maggiore rilevanza per le imprese.

Art. 2, comma 1, lett. d) - Modifiche all’ articolo 6, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all’Imposta sul Valore Aggiunto)

Sul tema dell’**indebita detrazione IVA** si apprezza che il provvedimento riduca l’importo della sanzione, che passa dal 90 al 70 per cento dell’imposta indebitamente detratta. Inoltre, in caso di indebita detrazione di un’imposta superiore a quella dovuta ma comunque assolta dal cedente o prestatore, pur senza modificare l’importo della sanzione (che resta compresa tra 250 e 1000 euro a carico del cessionario/committente), si riconduce nel perimetro di applicazione la violazione per assoggettamento ad IVA di operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad IVA, in aggiunta alle fattispecie in cui si applica un’aliquota IVA superiore a quella dovuta.

Tale modifica è sicuramente apprezzabile e accoglie le numerose segnalazioni di Confindustria e degli altri portatori di interesse che, in più occasioni, avevano rilevato un’ingiustificata disparità di trattamento sanzionatorio a fronte di una violazione che spesso ha la medesima origine, ossia incertezza normativa o mero errore del contribuente.

La norma chiarisce, inoltre, che, a seguito delle descritte violazioni, ma in assenza di finalità fraudolente, è riconosciuto il diritto alla detrazione dell’imposta dovuta **in ragione della natura e delle caratteristiche dell’operazione effettuata**. L’intervento di modifica consente di fugare i dubbi della precedente formulazione - introdotta dalla Legge di Bilancio 2018¹ con il condivisibile intento di distinguere tali violazioni dalle fattispecie più gravi di indebita detrazione e di facilitare il recupero dell’imposta a seguito della regolarizzazione dell’errore – affermando che il diritto alla detrazione IVA è riconosciuto solamente con

¹ Articolo 1, comma 935, L. 27 dicembre 2017, n. 205.

riguardo all'imposta effettivamente dovuta per l'operazione effettuata e non, invece, con riguardo all'imposta erroneamente addebitata. Tale interpretazione recepisce gli orientamenti giurisprudenziali unionali e nazionali² che, già in passato, avevano limitato la portata della detrazione, guidati dall'obiettivo di non incentivare comportamenti fraudolenti. Tuttavia, gli stessi interventi interpretativi hanno sempre riconosciuto il diritto del contribuente di recuperare la maggiore imposta versata, per tale ragione - nelle fattispecie in cui non si ravvedono finalità fraudolente e il cedente/prestatore non è più in grado di rettificare l'operazione fatturata - applicare un limite alla detrazione da parte del cessionario/committente rappresenta probabilmente un'occasione mancata per attivare una misura di semplificazione. Accade, infatti, che il cessionario/committente sia tenuto a richiedere al proprio fornitore la restituzione della maggiore imposta addebitatagli in rivalsa e, quest'ultimo, a recuperare l'importo presentando richiesta di rimborso all'Amministrazione finanziaria. Laddove il diritto alla detrazione IVA fosse, invece, riconosciuto per l'intero importo addebitato in fattura (contestualmente versato dal fornitore), la neutralità dell'imposta sarebbe comunque garantita, senza la necessità di azioni da parte dei contribuenti e senza arrecare alcun danno all'Erario.

Come detto, recependo le indicazioni comunitarie, la modifica in commento dirime la questione confermando definitivamente la limitazione del diritto alla detrazione all'imposta effettivamente dovuta; tuttavia, si ritiene che non si possa continuare ad ignorare il persistere dei bisogni di semplificazione e di tutela dei contribuenti che dovrebbero condurre, al contempo, ad introdurre procedure mirate e semplificate per il recupero dell'imposta versata.

Si segnala, infine, che la sanzione fissa prevista nei descritti casi di detrazione di un'imposta superiore a quella dovuta non si applica laddove si configuri la violazione di dichiarazione infedele (che sarà punita con la "nuova" sanzione del 70 per cento). Si tratta, tuttavia, di un'ipotesi che si realizza nella quasi totalità dei casi e che ridurrà sensibilmente l'applicazione della sanzione prevista nei descritti casi di indebita detrazione IVA.

È stata, inoltre, modificata la sanzione per **mancata regolarizzazione dell'omessa o irregolare fatturazione** a carico del cessionario/committente, che passa al 70 per cento dell'imposta non documentata dal cedente/prestatore, in luogo del 100 per cento, con un minimo di 250 euro. La sanzione non si applica in caso di regolarizzazione della fatturazione da parte del cessionario/committente tramite specifica procedura, anch'essa oggetto di modifica ad opera del provvedimento in commento. Si rammenta, infatti, che, fino ad oggi, la procedura di regolarizzazione prevedeva la comunicazione dell'errore

² Cassazione con la sentenza del 21 aprile 2021, n. 10439 e del 16 marzo n. 8589 e Corte UE sez. V civ. n. 24581 del 10 agosto 2022.

all'Amministrazione finanziaria e il contestuale versamento dell'imposta non addebitata. Tale comunicazione, che prima poteva essere fatta solamente recandosi presso l'Ufficio di riferimento, è oggi già semplificata, essendo sufficiente l'invio di un file fattura (*xml*) tramite Sistema di Interscambio (SDI). Il provvedimento aggiunge un'ulteriore semplificazione riducendo l'obbligo alla sola comunicazione dell'omissione o dell'errore di fatturazione, diventando, pertanto, non più necessario il versamento dell'imposta non addebitata.

Sebbene si riconosca il vantaggio introdotto per il contribuente, si ritiene importante rilevare alcune criticità connesse alle nuove tempistiche dell'adempimento. La proposta disciplina, infatti, impone che la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'omissione o dell'irregolarità avvenga entro la fine del mese successivo a quello in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare. Si tratta di una riduzione significativa del tempo concesso per l'adempimento che, in precedenza, era di 5 mesi dall'effettuazione dell'operazione, in caso di omissione della fatturazione, o dalla registrazione della fattura, in caso di fatturazione irregolare (ossia 30 giorni che si aggiungono ai 4 mesi concessi per constatare l'omessa o irregolare fatturazione). Probabilmente l'eliminazione dell'obbligo di versamento e la semplificazione della procedura di comunicazione hanno favorito la decisione di modificare i tempi per l'adempimento, tuttavia, si ritiene che il nuovo sistema di fatturazione/regolarizzazione elettronica, per quanto più veloce ed efficiente, non abbia avuto effetti significativi sui tempi necessari per effettuare i controlli sulle operazioni di acquisto. Gli operatori, infatti, ancora oggi sono tenuti a verificare la correttezza formale e sostanziale degli acquisti effettuati; un controllo non sempre facile e immediato e, peraltro, contemplato anche dalla disciplina IVA che, infatti, consente di registrare le operazioni di acquisto anche a distanza di tempo dalla ricezione della fattura, ossia entro il tempo di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione³. In base al testo di proposta normativa, invece, il mese concesso per la comunicazione/regolarizzazione scatta sin dal momento di emissione della fattura, non più dalla registrazione e nemmeno dalla ricezione della fattura che, come noto, neanche in vigore del nuovo (e più efficiente) sistema di fatturazione elettronica, è sempre coincidente con l'emissione (in questo caso irregolare) della fattura da parte del cedente/prestatore. Ne consegue che, il contribuente che, per eventuali ritardi del SDI, riceve la fattura irregolare anche a distanza di vari giorni dall'emissione si ritroverà a dover esperire tutti i controlli in un periodo di tempo anche inferiore al mese. Tale tempistica appare particolarmente ristretta e rischia di non consentire un'accurata verifica degli acquisti, oltre che non essere coerente con i tempi concessi per la registrazione delle fatture. Si suggerisce, pertanto, di rivedere i tempi per la comunicazione estendendo il tempo concesso per l'adempimento.

³ Articolo 25, DPR n. 633/1972

Restando sul tema dei controlli si rileva, inoltre, l'introduzione di una parziale deresponsabilizzazione del committente/cessionario che non sarà più tenuto a indagare le valutazioni del cedente/prestatore per l'applicazione in fattura di un trattamento di esenzione, non imponibilità o non assoggettamento ad IVA, applicati in virtù di condizioni soggettive dell'emittente. In tali casi, quindi, il cessionario/committente non è tenuto alla regolarizzazione e non può essere punito con la predetta sanzione⁴. Tuttavia, il dettagliato richiamo della norma alla descritta fattispecie genera perplessità su quali siano le responsabilità del cessionario/committente per tutte le altre casistiche di errata fatturazione commessa dal proprio fornitore. Si ritiene che tale aspetto dovrebbe essere meglio precisato e potenzialmente esteso a tutti i casi in cui vi siano oggettive condizioni di difficoltà del cessionario o committente, di verificare taluni elementi di fatturazione.

Let. e) – Modifiche all'articolo 7 (Violazioni relative alle esportazioni)

Riteniamo positiva, e coerente con l'approccio di riforma tenuto dal Decreto, la decisione di eliminare l'intervallo di discrezionalità della sanzione anche in tema di operazioni con soggetti esteri. Nello specifico, con riguardo alle cessioni all'esportazione – che godono della non imponibilità IVA a condizione che si dia prova dell'uscita dei beni dal territorio comunitario – in caso di assenza della suddetta prova, si applicherà la sanzione del 50 per cento dell'imposta non applicata, invece che una sanzione compresa tra il 50 e il 100 per cento. Nel perimetro applicativo della citata sanzione, sono state, inoltre, **aggiunte le violazioni concernenti le cessioni intracomunitarie** non imponibili IVA, per le quali il trasporto è affidato al cessionario, nel caso in cui quest'ultimo non dia prova di uscita dei beni fuori dal territorio dello Stato entro 90 giorni dalla consegna⁵. Per entrambe le fattispecie, la sanzione non si applica in caso di regolarizzazione della fattura e versamento dell'imposta entro 30 giorni dalla scadenza del termine per l'uscita dei beni.

Sul tema merita rammentare che, recependo le indicazioni comunitarie⁶, l'Amministrazione finanziaria⁷ si è conformata al principio di prevalenza della sostanza sulla forma confermando che, laddove la prova dell'uscita dei beni arrivi oltre il tempo concesso dallo Stato membro, debba comunque ritenersi legittima l'applicazione del trattamento di non imponibilità IVA essendosi, di fatto, finalizzata l'esportazione. In tali casi, in seguito alla prima regolarizzazione tramite emissione di una nota di debito necessaria per evitare l'applicazione della sanzione, il contribuente potrà recuperare l'imposta addebitata tramite

⁴ Articolo 6, commi 8 e 9, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

⁵ Articolo 41, comma 1, lettera a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331

⁶ Corte di Giustizia UE, del 19 dicembre 2013 n. C-563/12

⁷ R.M. del 10 novembre 2014, n. 98/E e Risposta a interpellato AE n. 32/E/2023

emissione di una nota di credito, se ancora nei tempi⁸, oppure tramite richiesta di rimborso. Inoltre, si precisa che, nel caso in cui la prova dell'uscita dei beni arrivi nel tempo concesso per la regolarizzazione ma prima che il contribuente abbia regolarizzato (quindi nel periodo compreso tra i 90 e i 120 giorni dalla consegna), l'applicazione della non imponibilità IVA è ritenuta legittima senza necessità di procedere alla doppia regolarizzazione.

Tale procedura, consolidata per gli operatori e avallata dall'Amministrazione finanziaria, a nostro avviso continuerà ad essere valida anche in seguito alle modifiche in commento e, di conseguenza, potrà estendersi anche alle stesse violazioni concernenti le cessioni intracomunitarie. Tuttavia, per completezza e al fine di offrire maggiore certezza agli operatori, si ritiene utile recepire anche nella norma sanzionatoria i descritti orientamenti comunitari e nazionali aggiungendo, alle casistiche di disapplicazione della sanzione, tutti i casi in cui si applica il trattamento di non imponibilità IVA in presenza della prova dell'uscita dei beni, indipendentemente dai tempi in cui essa è restituita.

In ultimo, con riguardo alle cessioni intracomunitarie si rileva che la modifica in commento introduce una nuova violazione sanzionabile senza che vi sia, al contempo, un corrispondente obbligo normativo. A differenza delle esportazioni, infatti, per le cessioni intracomunitarie non è previsto un termine entro il quale fornire la prova dell'uscita dei beni. Nella vigente disciplina la mancata prova dell'uscita dei beni comporta il disconoscimento del trattamento di non imponibilità IVA, con la conseguente applicazione della sanzione ordinariamente comminata nei casi di errata fatturazione (oggi da 90 al 180 per cento, post modifica 70 per cento). La modifica in commento, pertanto, è da ritenersi positiva nella misura in cui, individuando una più specifica violazione per la casistica descritta, consente l'applicazione di una sanzione inferiore (il 50 per cento) commisurata alla gravità della violazione; tuttavia, sarebbe preferibile un coordinamento normativo volto a definire l'adempimento con maggior dettaglio e coerenza rispetto alla disciplina sanzionatoria.

Art. 2, comma 1, lett. I) - Modifiche all'articolo 13, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 – Sanzioni per indebite compensazioni di crediti di imposta

La presente disposizione mira ad attuare quanto previsto dalla Legge delega che all'articolo 20, comma 1, lettera a) menziona l'esigenza di *“una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti”*.

⁸ Articolo 26, secondo comma, del DPR n. 633/1972, ossia entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Si tratta di un tema ampiamente dibattuto negli ultimi anni dalla dottrina e dalla giurisprudenza, anche in seno alle Corti di legittimità, e divenuto particolarmente rilevante a fronte del proliferare, nel nostro ordinamento, di crediti di imposta aventi natura agevolativa. Il nuovo assetto normativo rimodula le sanzioni applicabili alle due fattispecie, prevedendone una riduzione (dal 30 al 25 per cento per compensazioni di crediti non spettanti; dall'intervallo tra 100 e 200 per cento alla misura fissa del 70 per cento per compensazioni di crediti inesistenti); la norma si correda, inoltre, di una ipotesi aggravante, nel caso di crediti inesistenti, con l'aumento della sanzione dalla metà al doppio, nel caso in cui i fatti posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente.

Oltre al condivisibile intervento sul carico sanzionatorio, la norma mira a distinguere più accuratamente le fattispecie di non spettanza e inesistenza del credito di imposta. A tal fine, i crediti non spettanti sono definiti per differenza rispetto agli inesistenti come fondati su fatti reali, non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità o utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista. Rientra in tale casistica anche l'ipotesi di crediti di imposta fondati sulla base di fatti reali, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che gli stessi non siano previsti a pena di decadenza (o nella ricorrenza di alcuni ulteriori circostanze rilevanti ai fini delle sanzioni amministrative) e che la violazione sia rimossa entro un anno dalla sua commissione. In tal caso vi sarebbe solo una sanzione di 250 euro.

In relazione ai crediti inesistenti, invece, non muta la sostanza della norma che definisce tale il credito per il quale manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. Viene però eliminato il riferimento al fatto che l'inesistenza non è riscontrabile con i controlli formali (oltre a riconoscere la sussistenza di un intento fraudolento come ipotesi aggravante).

Sul punto, si rileva, tuttavia, che la nuova formulazione normativa rischia di non circoscrivere con sufficiente certezza e tassatività i casi di applicazione della più gravosa sanzione prevista per i crediti inesistenti.

Non è chiara, infatti, la distinzione che sussiste tra le ipotesi di mancanza del presupposto costitutivo – evidentemente più grave - e quella del difetto di specifici elementi o qualità (rientrante, invece, nella nozione di credito non spettante).

Sarebbe, a nostro avviso, più aderente allo spirito della legge delega e alle recenti pronunce della Corte di Cassazione, prevedere la più grave conseguenza della inesistenza del credito di imposta nei casi di mancanza del presupposto costitutivo per la presenza di un intento frodatario. Giova, al riguardo, tra le altre, citare le sentenze della Corte di Cassazione nn. 34444 e 34445 del 2021, che hanno statuito l'inesistenza di un credito di imposta nei casi in cui manchi in tutto o in parte il presupposto costitutivo e il credito sia ancorato a una

dimensione non reale/non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, con eventuali connotazioni di fraudolenza.

Si tratterebbe di una soluzione più idonea a circoscrivere i casi di inesistenza del credito alle sole ipotesi di agevolazioni artatamente fruite e a non ricomprendervi, invece, anche i casi di mero errore di valutazione, commesso in buona fede dal contribuente.

Si tratta di una distinzione che assume rilevanza precipua in relazione ai crediti di imposta aventi finalità agevolative; misure spesso connotate da un elevato livello di complessità tecnica, dalla commistione di elementi fiscali ed extrafiscali nell'individuazione dell'ambito applicativo, dalla lacunosità o non tempestività di chiarimenti interpretativi. In questo scenario, l'inesistenza del credito andrebbe ricondotta con chiarezza e fuori da ogni dubbio nell'alveo delle costruzioni artificiose e fraudolente e ai casi di falsità ideologica o materiale dei documenti; nel pieno rispetto dei principi di affidamento e buona fede andrebbero, invece, salvaguardate quelle ipotesi di errori valutativi, soprattutto in presenza di complessi tecnicismi delle norme o di interpretazioni non univoche e omogenee nel tempo.

Vale peraltro la pena ricordare che la descritta distinzione sarebbe coerente con l'assetto definito in ambito penal-tributario, dove l'articolo 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 sanziona in maniera autonoma l'indebita compensazione di crediti non spettanti e inesistenti: la diversità delle due ipotesi incide anche sul piano dell'elemento soggettivo, diverso nelle due ipotesi, atteso che l'inesistenza del credito costituisce di per sé, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificialmente creata, mentre, nel caso in cui vengano dedotti dei crediti "non spettanti", occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che tali crediti non siano utilizzabili in sede compensativa.

La modifica prefigurata dal Decreto, invece, introdurrebbe, sul piano amministrativo tre diverse fattispecie: credito non spettante, credito inesistente, credito inesistente con aggravante della fraudolenza, con ciò aumentando le criticità interpretative connesse alla individuazione delle differenti violazioni.