



a cura di Flavia Di Luciano

In tema di Iva, l'imposta versata in relazione a un'operazione esente, può essere portata in detrazione dal cessionario, con applicazione delle sole sanzioni in misura fissa, in quanto l'art. 6, comma 6, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nella versione vigente, comprende non soltanto l'ipotesi in cui l'Iva sia stata corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore, ma anche quella in cui sia stata indebitamente applicata.

In questi termini si è espressa la Commissione tributaria regionale di Milano, con la sentenza del 15 giugno 2021, n. 2270.

La vicenda trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva contestato a una Società un'illegittima detrazione Iva, in violazione dell'art. 19, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, in correlazione a prestazioni ritenute esenti, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20, d.p.r. 633 del 1972. Conseguentemente, trattandosi di operazioni esenti, ai fini del ricalcolo di quanto dovuto, l'Amministrazione aveva ritenuto inapplicabile l'art. 6, comma 6, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Invero, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, tale disposizione legislativa, nella formulazione conseguente alla novella del 2017, consentirebbe la detrazione dell'Iva indebitamente assolta e l'applicazione di una sola sanzione in misura fissa, soltanto in presenza di operazioni effettivamente soggette a Iva a cui sia stata applicata l'imposta in misura superiore al dovuto.

In particolare, l'evocato art. 6, comma 6 prevede una sanzione pari al 90% per l'indebita detrazione dell'imposta, introducendone tuttavia una fissa - da un minimo di 250 euro a un massimo di 10 mila euro - nel caso di erronea applicazione dell'IVA "in misura superiore a quella effettiva", se l'imposta sia stata assolta

LED Taxand

Studio Legale Tributario

Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864

studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it

C.Fiscale e P. IVA 10122630964

dall'emittente della fattura e si possa escludere un'ipotesi di frode fiscale; a queste condizioni è confermata la legittimità della detrazione dell'imposta.

Nella sentenza in commento, la Commissione tributaria regionale, chiamata a esprimersi anche sull'ambito applicativo di tale norma, nel riformare la pronuncia di prime cure che aveva accolto il ricorso del contribuente, ha innanzitutto chiarito che nel caso di specie si era al cospetto di prestazioni esenti da Iva, con conseguente legittimità della pretesa erariale in questione.

Muovendo da tale assunto, i giudici hanno tuttavia accolto il motivo di ricorso con il quale il contribuente aveva lamentato la violazione dell'art. 6, comma 6, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 in quanto, contrariamente a quanto ritenuto dall'Ufficio, il Collegio ha riconosciuto che la norma si applica non soltanto in caso di operazioni effettivamente soggette a Iva a cui sia stata applicata l'imposta in misura superiore al dovuto, ma anche a quelle esenti. Conseguentemente, è stata annullata la ripresa erariale relativa alla detrazione Iva e alle sanzioni calcolate in misura proporzionale, con conseguente assoggettamento della fattispecie alla sola sanzione in misura fissa.

La Commissione tributaria regionale è giunta a tale conclusione, basandosi sulla recentissima pronuncia della Corte di Giustizia resa in data 15 aprile 2021 nella causa C-935/2019 i cui principi sono stati ritenuti direttamente e immediatamente applicabili al caso di specie.

In particolare, i giudici europei hanno affermato il principio di diritto secondo il quale deve ritenersi illegittima l'applicazione automatica di sanzioni proporzionali a carico di colui che abbia erroneamente qualificato un'operazione esente da IVA, qualora vi sia assenza di indizi di frode e non sussista alcuna perdita di gettito fiscale. In altri termini, la Corte di Giustizia giunge a riconoscere l'illegittimità della sanzione, poiché l'irregolarità riscontrata deriva da un errore di valutazione commesso dalle parti dell'operazione quanto alla natura imponibile di quest'ultima e risulta altresì evidente l'accertata assenza di un danno all'Erario o la sussistenza di una frode IVA.

Invero, tale conclusione è conforme ai principi generali di neutralità dell'Iva e di proporzionalità delle sanzioni in relazione all'obiettivo pubblicistico di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione.

La pronuncia della Commissione tributaria regionale di Milano rappresenta una chiara dimostrazione dell'effetto diretto e rilevante che le sentenze dei giudici comunitari producono all'interno del nostro ordinamento. Il Collegio meneghino ha, infatti, scardinato il consolidato indirizzo giurisprudenziale, sia di legittimità, sia di merito che si era espresso in termini diametralmente opposti, interpretando restrittivamente l'art. 6.

Del resto, circa il valore da attribuire alle sentenze della Corte di Giustizia, la Corte costituzionale ha precisato, fin dal 1985, che "la normativa comunitaria [...] entra e permane in vigore nel nostro territorio senza che i suoi effetti siano intaccati dalla legge ordinaria dello Stato" (Corte Cost., 23 aprile 1985, n. 113, in Giur. cost., 1985, I, p. 694).

Anche la Corte di Cassazione (Cass., SS.UU., 24 maggio 2007, n. 12067) ha ribadito che l'esistenza di precedenti pronunce della Corte di Giustizia rende inutile (o non obbligato) il rinvio pregiudiziale, spingendosi in termini espliciti a riconoscere un vero e proprio "valore normativo" delle sentenze della Corte comunitaria.

Secondo la Suprema Corte, il *dictum* della Corte di Giustizia costituisce una *regula iuris* applicabile dal giudice nazionale in ogni stato e grado di giudizio, con la conseguenza che la sentenza della Corte di Giustizia è fonte di diritto oggettivo (Cass. 2468/16; Cass. 17994/15; Cass. 1917/12; Cass. 4466/05).

Alla luce di quanto sopra, consegue che la previsione correttiva della sanzione fissa contenuta nell'art. 6, comma 6, d.lgs. 471 del 1997 rende la norma sanzionatoria nazionale conforme al principio di proporzionalità di matrice comunitaria, purché il suo ambito applicativo sia estensibile anche a tutte le ipotesi in cui l'Iva sia stata indebitamente applicata e non soltanto quando venga applicata un'imposta in misura superiore a quella effettiva. Non osta a un'interpretazione estensiva il tenore letterale della norma, posto che, conformemente ai canoni ermeneutici enunciati dall'art. 12 delle preleggi, l'espressione "in misura superiore a quella effettiva" non può ritenersi coincidente con quella di "aliquota IVA superiore". Tale disposizione legislativa stabilisce, infatti, che "Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore".

Opinando diversamente, si verificherebbe, inoltre, un'illegittima e ingiustificata disparità di trattamento a fronte di situazioni sostanzialmente analoghe, in violazione del principio di non discriminazione sancito dalla giurisprudenza comunitaria e dall'art. 3 Cost.

DISCLAIMER

Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.