

Attualità

Erronea applicazione dell'Iva e sue conseguenze fiscali - 3

27 Febbraio 2006

Imposta indetraibile e riflessi sulla deducibilità dal reddito d'impresa. Osservazioni conclusive

Thumbnail **Iva indetraibile e riflessi sulla deducibilità dal reddito d'impresa**

Image not found or type unknown

La particolare tematica afferente la deducibilità dal reddito d'impresa dell'Iva "indetraibile" trova indirizzo normativo negli articoli 99 e 109 del Tuir.

In particolare, il primo comma dell'articolo 99 del Dpr 917/86 prevede, tra l'altro, l'indeducibilità dal reddito d'impresa delle imposte per le quali sussiste il diritto di rivalsa.

Come noto, l'Iva si connota per la sua natura di tributo geneticamente neutrale per i soggetti che esercitano una qualsiasi attività economica, e le ipotesi limitative per l'esercizio del diritto alla detrazione, determinano il venir meno del principio della neutralità dell'Iva e, conseguentemente, fanno insorgere un onere che va a impattare *in toto* sul risultato economico della gestione aziendale dell'impresa.

All'uopo, il comma 5 dell'articolo 109 del Dpr 917/86 dispone che il tributo sostenuto nell'esercizio dell'impresa, se inerente a operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e non è stata operata la rivalsa, è, in generale, deducibile assumendo piena valenza fiscale.

L'Iva, una volta assunta natura di costo, può essere dedotta dal reddito d'impresa, pertanto, solo quando rispetta i postulati della inerenza e competenza, ovvero della possibilità o meno di essere considerata quale onere accessorio di diretta imputazione del costo originario del bene o del servizio e seguirne il relativo trattamento contabile fiscale.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare 137/E del 15/5/1997, confermando la

precedente prassi, ha precisato che l'Iva indetraibile pro-rata, assume natura di costo generale deducibile nei limiti dell'articolo 109, comma 5, del Dpr 917/86, nell'esercizio di competenza, in quanto si collega per sua natura all'intera gestione aziendale.

Ne discende che il presupposto essenziale per consentire sempre e comunque l'ammissibilità in deduzione dell'Iva indetraibile è rappresentato dalla concreta inerenza dei beni e servizi acquistati all'attività esercitata. Diretta conseguenza di ciò è l'esclusione della deduzione dell'imposta risultante da fatture del tutto regolari sotto l'aspetto meramente formale⁽²⁷⁾, gravante sugli acquisti utilizzabili dal contribuente per scopi diversi o estranei a quelli dell'impresa ovvero dell'attività artistica o professionale e, quindi, come tali non riconducibili all'esercizio di dette attività economiche.

Ad analoga conclusione si perviene anche per quel che riguarda l'Iva in argomento, non potendosi considerare "costo" d'esercizio l'Iva erroneamente addebitata in fattura, seppure versata dal soggetto passivo, poiché non è inerente ovvero estranea all'esercizio dell'impresa o dell'attività professionale e andrà, pertanto, a incidere solo la sfera "privata" dell'imprenditore.

L'analisi, seppure sommaria, degli articoli 99 e 109 del Dpr 917/86, conduce, pertanto, alle seguenti conclusioni: l'imposta esposta in fattura, seppure detratta, non sarà deducibile come costo se è afferente a operazioni irregolari che determinano l'indetraibilità o la detraibilità parziale, mentre quella non detraibile per effetto del pro-rata, costituirà costo deducibile.

Osservazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni sopra espresse, si può quindi concludere che la *vexata quaestio* dell'Iva erroneamente addebitata abbia trovato un consolidato orientamento giurisprudenziale, che ancora non trova risponda nella prassi ministeriale. Da un lato, la suprema Corte si è spinta ad affermare che non è rilevante distinguere tra operazioni esenti ovvero imponibili, dall'altro l'Amministrazione è ferma sostanzialmente alla distinzione tra imposta indicata in relazione a operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva e operazioni che, invece, ne sono escluse.

Conformemente con quanto sostenuto dalla prassi ministeriale, si è dell'avviso che il diritto alla detrazione può essere esercitato solo in riferimento a imposte effettivamente dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto dovute, e non si estende all'imposta non dovuta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura senza che le fatture riflettessero operazioni soggette a Iva.

Invero, per essere effettivamente e legittimamente detraibile il tributo addebitato dal cedente o

prestatore deve inderogabilmente esitare dalla puntuale interpretazione delle norme di riferimento e, dunque, rappresentare una imposta realmente dovuta, pena la contestazione, in capo al cessionario o committente, di una indebita detrazione, con ciò che dovrebbe conseguirne anche a livello sanzionatorio, nei limiti che si andranno a precisare, salva l'esistenza di condizioni di obiettiva difficoltà nell'attribuzione del significato corretto alla disposizione controversa.

Non esiste, infatti, alcuna connessione fra "credito di rivalsa" addebitato sulla fattura del fornitore e "diritto alla detrazione" dell'imposta da parte del cliente, posto che i tre rapporti che si vengono a creare, Fisco, cedente e cessionario sono tra di loro, seppure in relazione, comunque autonomi e distinti e quindi non interferiscono.

Di fatto, la regola generale per l'esercizio del diritto alla detrazione, parte integrante del meccanismo applicativo dell'imposta, da una parte richiede il possesso di una fattura "regolare" che garantisca, cioè, la riscossione dell'imposta e la detrazione della stessa, nonché le attività di controllo da parte dell'Amministrazione legittimanti entrambe le "operazioni", e dall'altra che i beni e servizi siano impiegati ai fini di operazioni soggette a imposta.

Infine, in stretta connessione con l'argomento sin qui affrontato, si rende necessaria una riflessione anche in tema di sanzioni applicabili al cessionario che ha indebitamente detratto l'imposta a lui addebitata erroneamente.

Va premesso che l'ufficio può procedere alla rettifica delle dichiarazioni annuali se ritiene che risulti un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante.

L'articolo 54 consente l'accertamento analitico, basato cioè sulle risultanze della contabilità; esso consiste nell'effettuare la rilevazione di ciascun elemento costitutivo dell'imponibile nelle parti singole che lo compongono. La rettifica, quindi, si riferisce sia alle operazioni attive⁽²⁸⁾ che a quelle passive⁽²⁹⁾.

L'attività dell'Ufficio per il controllo delle dichiarazioni, si estrinseca in due tipi di esami:

- controllo formale
- controllo sostanziale.

Il primo mira al controllo dell'aspetto esteriore della dichiarazione annuale presentata, della completezza dei dati e della regolarità dei calcoli, nonché al riscontro dei versamenti eseguiti. Il controllo sostanziale attua un rapporto tra i dati dichiarati e quelli accertati attraverso l'attività di indagine e di riscontri.

Il secondo comma dell'articolo 54 stabilisce che l'infedeltà della dichiarazione, qualora non emerga direttamente dai controlli formali e dalle liquidazioni periodiche, può accertarsi confrontando gli elementi della dichiarazione con quelli annotati nei registri di cui agli articoli 23, 24 e 25, in modo da rilevare eventuali omissioni o false o inesatte indicazioni.

Inoltre, l'infedeltà delle dichiarazioni può risultare:

- dai dati raccolti in sede di verifiche e controlli di cui agli articoli 51 e 52
- dalle presunzioni legali di cui al Dpr 441/97
- sulla base delle presunzioni semplici.

Tutto ciò premesso, per quel che attiene il tema in analisi, fatto salvo il principio della neutralità dell'Iva, il problema sanzionatorio va risolto tenendo in debito conto che, insieme a quello del contribuente, non si può trascurare l'interesse dell'Erario.

Da una parte abbiamo, quindi, l'interesse a riscuotere l'imposta nella misura e nei tempi dovuti, e, per parte sua, il contribuente deve essere salvaguardato quando, per colpa senza dolo suo o della controparte, risulta danneggiato per un errore nell'applicazione dell'imposta che penalizzi se stesso, ma non l'Erario.

A tal fine, si ricorda che il Dlgs 471/97 ha improntato il nuovo sistema sanzionatorio non penale ai principi contenuti nel Dlgs 472/97, ridisegnando tutta la disciplina dell'illecito tributario. In particolare, in considerazione della personalizzazione della responsabilità, viene preliminarmente in rilievo l'obbligatorietà della presenza dell'elemento psicologico nelle forme del dolo o della colpa affinché ogni condotta si renda punibile.

L'articolo 5, comma 1, del Dlgs 472/97, prevede infatti che *"...nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa..."*.

L'Amministrazione finanziaria, quindi, in sede di controllo, dovrà indirizzare la propria azione a verificare che gli elementi in possesso del cessionario coincidano con quelli a conoscenza del cedente. Ove sia rilevabile dolo o colpa grave, il cessionario dovrà essere, infatti, soggetto alla sanzione di cui al quarto comma dell'articolo 5 del Dlgs 471/97, con recupero dell'imposta, rilevato che la circolare 23 del 25/1/1999 precisa che *"...l'infedeltà della dichiarazione può scaturire, per esempio, dal recupero...dell'imposta indebitamente detratta..."*.

Nell'eventualità, invece, non siano rilevabili gli elementi suddetti, il cessionario sarà oggetto di sanzione per indebita detrazione, contemplata dall'articolo 6, sesto comma, del Dlgs 471/97, non proponendosi di fatto alcun recupero dell'imposta da esso illegittimamente computata in detrazione perché addebitatagli a titolo di rivalsa.

Resta inteso che la eventuale proposizione dell'istanza di rimborso da parte del cedente, in virtù del principio di neutralità del tributo che deve gravare solo sul consumatore finale, non anche sull'Erario, riapre la problematica del recupero in capo al cessionario del tributo indebitamente detratto, che di fatto comporta un duplice danno per l'Erario, per effetto del rimborso e della indebita detrazione.

Logica conseguenza di tale considerazione è che l'imposta versata per errore e rimborsata al cedente, tramite la procedura di cui all'articolo 21 del Dlgs 546/92 va recuperata in capo al cessionario/committente estraneo nel rapporto che si instaura tra Fisco e cedente.

Il soggetto passivo dell'operazione può soltanto chiedere la restituzione del tributo al cedente, nell'ambito di una procedura squisitamente privatistica. In tale situazione, infatti, lo speciale meccanismo delle variazioni dell'imponibile o dell'imposta, non è esperibile, posto che nell'ipotesi di errata interpretazione normativa, che ha determinato una fatturazione imponibile, la procedura di cui all'articolo 26 del Dpr 633/72, non può essere applicata.

3 - fine. Le prime due puntate sono disponibili nella sezione "Riflettori su..."

NOTE:

27) Circolare ministeriale 9/869 del 19/1/1980.

28) Vendite e prestazioni effettuate.

29) Acquisti e prestazioni ricevute.

di

Assunta Silvestri

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/erronea-applicazione-delliva-e-sue-conseguenze-fiscali-3>