



Divisione Contribuenti

Roma, 3 agosto 2021

Direzione Centrale Grandi Contribuenti e
internazionale

OGGETTO: *Ambito applicativo articolo 6, comma 6, decreto legislativo n. 471 del 1997*

Sono stati chiesti chiarimenti alla scrivente in merito all'ambito applicativo dell'art. 6, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in base al quale *«Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. 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, l'anzidetto cessionario o committente 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»*.

In merito all'ambito applicativo di detta disposizione, si segnala che è intervenuta la sentenza della Corte di Cassazione del 3 novembre 2020, n. 24289,

con la quale la Suprema Corte ha chiarito che il cessionario/committente non ha diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente corrisposta in riferimento ad un'operazione non imponibile (ovvero, *mutatis mutandis*, in riferimento ad un'operazione esente); il diritto alla detrazione spetta solo se l'errore commesso dal cedente/prestatore riguarda l'applicazione di un'aliquota maggiore rispetto a quella dovuta.

In particolare, la Suprema Corte ha richiamato, preliminarmente, la giurisprudenza della Corte di giustizia della UE, in base alla quale *“l'esercizio del diritto di detrazione è circoscritto alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA e versate in quanto dovute (CGUE 13 dicembre 1989, in causa C-342/87, Genius Holding, p.to 13; CGUE 19 settembre 2000, in causa C-454/98, Schmeink & , Cofreth AG & , Co. KG; Cofreth e Strobel, p.to 53; CGUE 6 novembre 2003, in cause riunite C-78/02, C-79/02 e C-80/02, Karageorgou e altri, p.to 50; CGUE 15 marzo 2007, in causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, p.to 23)”*.

Pronunciandosi, poi, sull'ambito applicativo dell' art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, ha affermato che *“come chiaramente si evince dal tenore letterale della richiamata disposizione”* la stessa *“trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorquando sia stata corrisposta l'IVA in base ad un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi di operazioni non imponibili”*. (...) *“La menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta”*.

Pertanto, alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, nella disposizione di cui all'art. 6, comma 6, del d.Lgs. n. 471 del 1997, come riformulato dall'art. 1, comma 935, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), si distinguono due tipologie di condotte illecite, in relazione a ciascuna delle quali sono previste due diverse sanzioni:

- a) 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;
- b) 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.

Qualora il cessionario/committente abbia pagato al cedente/prestatore - e, di conseguenza, abbia detratto - l'IVA addebitatagli per errore in fattura, pur trattandosi di operazioni esenti o non imponibili, deve essere, dunque, irrogata la sanzione proporzionale di cui alla lett. b), previo recupero dell'IVA indebitamente detratta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(Firmato Digitalmente)