GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

Operazioni inesistenti e *reverse charge*: quale disciplina sanzionatoria?

di Loredana Carpentieri

14 aprile 2022

Sommario: 1. L'inquadramento del tema – 2. Il principio di cartolarità, la neutralità dell'imposta, il diritto alla detrazione (e il suo corretto esercizio) – 3. Operazioni inesistenti e detrazione Iva – 4. Errata applicazione dell'imposta e detrazione Iva. L'equivoca formulazione dell'art. 6, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997: il rischio di un corto circuito normativo e la complessa "riperimetrazione" della disposizione ad opera della giurisprudenza – 5. Il reverse charge e la sua errata applicazione con riferimento alle operazioni esenti, non imponibili o escluse: quali conseguenze sul debito di imposta e sulle sanzioni? – 6. Il reverse charge e la sua operatività con riferimento alle operazioni inesistenti: i dubbi della Cassazione sul trattamento sanzionatorio – 7. Alla ricerca di un filo di Arianna: la correlazione dell'art. 6, comma 9-bis.3 con l'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633

1. L'inquadramento del tema

L'ordinanza n. 1703 del 2022 porta davanti alle sezioni unite della Cassazione una questione di rilevante impatto e sulla quale si sono fino ad oggi registrati orientamenti contrastanti tra le

diverse sezioni della stessa Suprema Corte: si tratta di stabilire "*se, e in quali limiti, alle operazioni inesistenti soggette al regime d'inversione contabile si applichi la normativa sanzionatoria sopravvenuta introdotta dal D. Lgs.vo n. 158/2015, che ha novellato l'art. 6 del D. Lgs.vo n. 471/1997, introducendo i commi 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3, oppure se in questi casi sèguiti ad applicarsi il comma 1 del medesimo articolo, unitamente, ricorrendone i presupposti, all'art. 5, comma 4, dello stesso decreto*".

Il tema è quello dell'esatta individuazione del perimetro applicativo del comma 9-bis.3 del citato art. 6, il quale prevede che "*Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26, comma 3, e del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro*".

La questione da chiarire, in particolare, è se le operazioni inesistenti fatturate in regime di *reverse charge* cui si riferisce il citato secondo periodo del comma 9-bis.3 (e il relativo trattamento sanzionatorio) siano solo quelle astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta di cui al primo periodo, oppure tutte le operazioni inesistenti *tout court*.

Il comma 9-bis.3 dell'art. 6 è, a ben guardare, il crocevia nel quale convergono e s'incrociano profili e istituti fondamentali del meccanismo di funzionamento dell'Iva: il principio di cartolarità, la neutralità dell'imposta garantita dalla combinazione tra obbligo di rivalsa e diritto alla detrazione, il corretto esercizio di tale ultimo diritto, la patologia rappresentata dall'errata o indebita applicazione dell'imposta in fattura e il relativo trattamento sanzionatorio, le operazioni inesistenti e, infine, il *reverse charge*. Se vogliamo tentare di dare, di questa disposizione, una lettura coerente con il sistema dell'IVA, come disegnato dalle direttive europee ed elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, sembra opportuno cercare di dipanarne con ordine tutti i nodi; senza mancare di rilevare, fin da subito, che una normazione eccessivamente analitica porta sempre con sé, come scoprirà il lettore di questo contributo, il rischio della *paralysis by analysis*.

2. Il principio di cartolarità, la neutralità dell'imposta, il diritto alla detrazione (e il suo corretto esercizio)

L'art. 203 della direttiva del Consiglio 2006/112 stabilisce, senza possibilità di equivoci interpretativi, che "*l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*". L'obbligo di versamento dell'Iva può nascere dunque per effetto di una fattispecie meramente cartolare, rappresentata dall'emissione della fattura; sul punto l'orientamento della giurisprudenza europea può ritenersi costante**[1]**. La norma interna che implementa, nel nostro ordinamento, la richiamata disposizione della direttiva è ancora più netta: l'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 prevede infatti che "*se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni e le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.*"

Sulla base del principio di cartolarità, la semplice esposizione dell'Iva in fattura implica che tale imposta vada comunque computata in liquidazione e concorra alla determinazione dell'imposta a debito (o alla formazione di un minor credito, qualora dalla liquidazione emerga una eccedenza di imposta detraibile), a nulla rilevando la circostanza che l'Iva non dovesse essere effettivamente applicata e addebitata al cliente in via di rivalsa. Ciò resta vero non solo nel caso di mero errore nella fatturazione ma anche nel caso patologico in cui ad essere fatturate siano operazioni soggettivamente od oggettivamente inesistenti; la *ratio* del principio di cartolarità declinato nell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 – e considerato da una parte della dottrina **[2]** una sorta di previsione "polifunzionale", con natura di tributo che di sanzione – sembra dunque ricollegarsi alla circostanza che la fattura "crea" un credito per il cliente che detrae (con il conseguente rischio, per l'erario, di un fornitore che non versa l'Iva mentre il suo cliente se la detrae**[3]**). Dunque, l'art. 203 della direttiva (così come la norma interna che lo attua all'interno del nostro ordinamento) "*mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione*" **[4]**.

All'addebito dell'imposta dovrebbe sempre fare riscontro, per garantire il pieno rispetto del principio di neutralità per i soggetti Iva, il diritto alla detrazione dell'imposta versata sugli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'attività di impresa o nella professione; rivalsa e detrazione sono, come noto, i due meccanismi giuridici posti a presidio del corretto funzionamento dell'Iva quale imposta neutrale **[5]**. Il cedente o il prestatore addebita l'Iva dovuta sull'operazione imponibile al destinatario della cessione del bene o della prestazione del

servizio (realizzando così la traslazione economica dell'imposta) e detrae, dall'imposta dovuta, l'Iva che a sua volta gli è stata addebitata sull'acquisto di beni o servizi inerenti ad operazioni soggette a imposta nell'ambito della sua attività economica. In questo modo, il prelievo dell'imposta viene opportunamente sterilizzato nella sfera giuridica dei soggetti Iva: il soggetto Iva determina il proprio debito tributario al netto dell'imposta che ha gravato sui beni e sui servizi da lui stesso utilizzati per la sua attività di produzione di beni e/o prestazione di servizi**[6]**.

Il diritto alla detrazione, opportunamente tutelato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia **[7]**, è disegnato dall'art. 168 della direttiva, il quale prevede che "*nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti: a) L'Iva dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo*"**[8]**.

A livello domestico, il meccanismo della detrazione è disciplinato dall'art. 19 del d.PR. n. 633 il quale prevede che "*per la determinazione dell'imposta dovuta...è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa arte o professione*".

Se ragionassimo in termini di assoluta simmetria, all'addebito dell'Iva in rivalsa da parte del cedente/prestatore soggetto Iva nei confronti del cessionario/committente soggetto Iva dovrebbe sempre corrispondere il diritto alla detrazione da parte di detto cessionario/committente; e ciò anche nel caso in cui l'Iva sia stata addebitata dal cedente/prestatore in assenza dei presupposti per l'applicazione dell'imposta. Infatti, poiché l'obbligo di versare l'Iva indicata in fattura "*non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'Iva*" **[9]**, sembrerebbe doversi sempre riconoscere alla controparte il diritto a detrarre (o ad ottenere il rimborso) dell'imposta che, pur se in relazione ad un'operazione inesistente, è stata (o avrebbe dovuto essere) versata **[10]**.

Tuttavia, potrebbe emergere, in questa prospettiva, il problema rappresentato dal recupero in via civilistica dell'Iva indebitamente esposta in fattura e del conseguente rischio di un "doppio" recupero; e, proprio con riferimento alle esigenze di tutela del gettito IVA e di contrasto alle frodi, la Corte di Giustizia ha ammesso che il principio di neutralità possa cedere il passo nel caso di comportamenti illegali **[11]**.

La salvaguardia del principio di neutralità e l'esercizio del diritto alla detrazione presuppongono infatti l'esistenza di un'operazione effettivamente rilevante ai fini Iva, non essendo a tal fine sufficiente il mero addebito dell'imposta in fattura; in altri termini, "*è inerente al meccanismo dell'Iva il fatto che un'operazione fittizia non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta*" **[12]** e dunque l'esercizio della detrazione "*è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto erano dovute* "**[13]**.

In questo contesto, la sussistenza di una fattura che esponga l'applicazione dell'imposta è sì elemento necessario a legittimare il diritto alla detrazione**[14]**, ma non ancora sufficiente; è solo "*il biglietto di entrata al diritto di detrazione*"**[15]**, anche se da ultimo la stessa Corte di Giustizia **[16]**, richiamando numerosi suoi precedenti, ha opportunamente sottolineato che "*i principi che disciplinano l'applicazione, da parte degli Stati membri, del regime comune dell'IVA, in particolare quelli di neutralità fiscale e di certezza del diritto, ostano a che, in presenza di semplici sospetti non suffragati dell'amministrazione tributaria nazionale quanto all'effettiva realizzazione delle operazioni economiche che hanno portato all'emissione di una fattura fiscale, al soggetto passivo destinatario di questa fattura venga negato il diritto alla detrazione dell'IVA se esso non sia in grado di fornire, oltre a detta fattura, ulteriori prove a sostegno dell'effettiva esistenza delle operazioni economiche realizzate [v., in tal senso, sentenze del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 50, nonché del 4 giugno 2020, C.F. (Verifica fiscale), C-430/19, EU:C:2020:429, punti 44 e 49]. Il beneficio del diritto a detrazione non può neppure essere negato sulla base di supposizioni (v., in tal senso, sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punto 52 e giurisprudenza ivi citata)".*

Più rigido rispetto alle recenti aperture della Corte di Giustizia resta il consolidato orientamento della Cassazione **[17]**, la quale ritiene superata l'impostazione formalistica e "cartolare" secondo cui la detraibilità dell'Iva sarebbe legittimata dal mero addebito dell'imposta in un documento contabile: la Suprema Corte sposa l'approccio sostanziale secondo cui l'imposta, per poter essere portata in detrazione, deve essere anzitutto "dovuta". Questo orientamento peraltro non contrasterebbe, come potrebbe sembrare in prima approssimazione, con la ricordata disposizione contenuta nell'art. 203 della direttiva del Consiglio 2006/112, secondo cui l'Iva è dovuta da chiunque indichi tale imposta in un documento contabile **[18]**: tale disposizione verrebbe, infatti, letta e interpretata, dall'angolo visuale del diritto alla detrazione, nel contesto del complessivo meccanismo dell'Iva, nell'ambito del quale la fattura è – come detto – porta di accesso al diritto alla detrazione, ma nel quale il suddetto diritto resta in ogni caso subordinato alla sussistenza dei requisiti sostanziali per l'assoggettamento ad Iva dell'operazione sottostante.

Più in dettaglio, nella patologia del rapporto, le diverse ipotesi di errata applicazione dell'Iva da parte del cedente/prestatore conducono a effetti diversi in punto di detrazione dell'imposta da parte del committente/cessionario.

È stata a lungo dibattuta in giurisprudenza la questione relativa alla detraibilità, da parte del committente/cessionario, dell'Iva erroneamente addebitatagli.

Prima dell'intervento normativo operato con la legge n. 205 del 2017, la ricezione di una fattura recante un'imposta in tutto o in parte non dovuta non consentiva al cessionario o committente di operare la detrazione dell'imposta sopportata in via di rivalsa; di conseguenza, l'imposta in questione finiva per rappresentare un onere improprio per il soggetto che aveva subito la rivalsa **[19]**. I possibili rimedi a questa situazione cambiavano a seconda dell'atteggiarsi della situazione concreta. Se il cessionario o committente si accorgeva dell'errore poteva opporsi alla rivalsa contestandone l'addebito e il fornitore poteva, riconoscendo a sua volta il proprio errore, applicare le disposizioni dell'art. 26, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 rettificando l'inesattezza della fatturazione: in questo modo il fornitore poteva portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione registrandola come un acquisto ai sensi dell'art. 25 e l'acquirente che avesse già annotato la fattura nel registro degli acquisti doveva registrare una variazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi. Questa procedura, tuttavia, era ed è tuttora possibile solo entro un anno dall'effettuazione dell'operazione; decorso questo termine, l'imposta erroneamente applicata avrebbe potuto essere recuperata solo presentando istanza di rimborso entro il termine biennale di cui all'art. 21, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992**[20]**.

Il suddetto termine biennale, tuttavia, era comunque notevolmente più breve del termine entro cui l'Amministrazione finanziaria può contestare l'erronea applicazione dell'imposta; conseguentemente, ben poteva accadere che, alla suddetta contestazione, risultasse ormai decorso il biennio per chiedere il rimborso. Il fornitore rischiava dunque, in questi casi, di essere chiamato dal suo cliente – nel più ampio termine di prescrizione decennale – a restituire l'imposta addebitata in via di rivalsa, senza più avere la possibilità di recuperare, a sua volta, la stessa imposta dall'erario per avvenuto decorso del termine biennale. Oltre a ciò, il sistema conduceva ad applicare sanzioni anche nei confronti del cessionario o committente che avesse in buona fede detratto l'imposta, ritenendo che fosse stata correttamente applicata dal proprio fornitore.

Chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità delle suddette procedure con i meccanismi di derivazione unionale che presiedono alla materia, la Corte di Giustizia**[21]** ha ribadito che, nonostante l'astratta conformità al principio di effettività della previsione di un diverso termine

concesso al cedente/prestatore rispetto a quello concesso al cessionario/committente per il rimborso dell'Iva non dovuta, il disallineamento tra i suddetti termini non può esser tale da "*privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi*". Da qui la sollecitazione al legislatore nazionale – a seguito della procedura d'infrazione EU Pilot 9164/17/TAXU avviata dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia – perché intervenisse in materia di restituzione dell'Iva indebita per contemperare le esigenze di tutela delle finanze erariali con la necessità di garantire al cedente/prestatore la possibilità di esercitare il diritto di rimborso in modo meno difficoltoso.

Sul tema il legislatore italiano è intervenuto in due tempi.

Anzitutto, con l'art. 8, comma 1, della legge n. 167 del 2017 ha inserito nel *corpus* del d.P.R. n. 633 l'art. 30-*ter* il quale stabilisce che "*Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa*".

Il suddetto art. 30-*ter* ha così introdotto un meccanismo speciale per il recupero dell'Iva non dovuta; meccanismo, che, laddove sia intervenuto un accertamento definitivo dell'Amministrazione finanziaria, consente al cedente/prestatore di chiedere all'erario la restituzione dell'imposta anche oltre il termine biennale (ma tale disciplina non può, ai sensi del comma 3 dell'art. 30-ter, trovare applicazione in caso di versamento avvenuto nel quadro di una frode fiscale **[22]**).

Dopo aver disciplinato il suddetto rimborso speciale per l'Iva non dovuta a favore del cedente/prestatore, il legislatore è intervenuto anche sulla disciplina applicabile al cessionario/committente che ha subito l'errata applicazione dell'imposta in via di rivalsa. Con l'art. 1, comma 935, della legge n. 205 del 2017 è stato infatti modificato l'art. 6, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997, per inserirvi il periodo secondo cui "*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 ..., 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".

Su questa disposizione tornerò più approfonditamente nel successivo par. 4.

3. Operazioni inesistenti e detrazione Iva

Passiamo ora ad esaminare l'impatto della detrazione nelle operazioni inesistenti. Tali operazioni, prive di definizione a livello di normativa europea**[23]**, sono in prima approssimazione identificabili nelle operazioni caratterizzate, nell'Iva, da ogni tipo di divergenza tra realtà documentata (in fattura) e realtà effettiva**[24]**.

L'inesistenza può assumere carattere oggettivo o soggettivo, come emerge con chiarezza dalla definizione di operazione inesistente che emerge dall'art. 1, comma 1, lett. a) del decreto n. 74 del 2000, il quale prevede che "*per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" "*si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*".

L'emissione di una fattura per operazioni inesistenti determina, quale effetto, l'addebito dell'imposta (sempre dovuta, come detto, per effetto della fatturazione, anche qualora la fattura non sottenda una effettiva cessione o prestazione rilevante ai fini dell'imposta) ma – per quanto si è detto nel paragrafo precedente – non può automaticamente legittimare il diritto alla detrazione in capo al cessionario. Proprio in base al dettato comunitario secondo cui l'Iva è detraibile nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di operazioni attive soggette ad Iva, l'Iva detraibile è infatti solo quella connessa a cessioni di beni e prestazioni di servizi realmente effettuate, non potendo esercitarsi alcuna detrazione nel caso di inesistenza dell'operazione sottostante.

La conferma della correttezza di una tale ricostruzione si rinviene nella sentenza della Corte di Giustizia 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding BV* nella quale si afferma espressamente che l'esercizio del diritto alla detrazione contemplato dalla direttiva non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura: le fatture emesse per operazioni inesistenti non possono dunque dar luogo ad alcun diritto alla detrazione in capo al soggetto acquirente del bene o committente del servizio. In questo senso è ormai pacificamente orientata anche la giurisprudenza della Cassazione**[25]**.

Peraltro, dalla definizione di operazione inesistente contenuta nel citato art. 1, comma 1, lett. a) del decreto n. 74 del 2000 emergono, come già segnalato, due distinte tipologie di operazioni inesistenti: le operazioni "soggettivamente" inesistenti – cioè quelle realmente poste in essere, ma tra soggetti diversi da quelli che appaiono cartolarmente**[26]**– e le operazioni "oggettivamente" inesistenti, cioè quelle che si esauriscono, in tutto o in parte, nella loro dimensione cartolare e generalmente nascono allo scopo di generare costi fittizi destinati a ridurre la base imponibile delle imposte sui redditi o dell'Iva. Le operazioni oggettivamente inesistenti possono distinguersi, a loro volta, in operazioni "assolutamente" inesistenti (nelle quali, cioè, la fattura documenta un'operazione che non è mai stata effettuata e che dunque esiste solo nella sua dimensione cartolare) e operazioni "relativamente inesistenti" (nelle quali l'operazione è stata effettuata ma per quantitativi inferiori rispetto a quelli indicati in fattura – sovrafatturazione quantitativa – o per corrispettivi inferiori a quelli che sarebbero dovuti per i beni e i servizi effettivamente forniti – sovrafatturazione qualitativa. Potrebbero farsi rientrare nella nozione di operazioni relativamente inesistenti anche quelle oggetto di un'errata qualificazione; si pensi a una cessione di beni erroneamente qualificata come cessione di azienda).

Queste distinzioni tra le diverse tipologie di operazioni inesistenti assumono rilevanza quando si tratta di individuare quella buona fede del soggetto passivo che ha partecipato all'operazione inesistente che la giurisprudenza, tanto europea quanto nazionale, valorizza quale elemento discriminante al fine di permettere o meno la detrazione dell'Iva da parte del destinatario della fattura**[27]**. Se l'operazione è oggettivamente inesistente, il destinatario della fattura ne è in generale consapevole; ma se l'operazione è soggettivamente inesistente, non può escludersi che il cessionario o committente dell'operazione effettivamente realizzata non sia, in buona fede, a conoscenza della diversità soggettiva tra chi ha emesso la fattura e chi ha posto in essere l'operazione.

Sulla detraibilità dell'Iva riguardante operazioni inesistenti si è sviluppato, in passato, un ampio dibattito giurisprudenziale, sia a livello europeo che a livello interno. La Cassazione in un primo e più risalente orientamento ha negato *tout court* la detrazione a fronte di un'operazione inesistente, senza accordare rilevanza all'eventuale buona fede del soggetto passivo**[28]**; oggi invece disconosce il diritto alla detrazione al solo operatore che abbia preso parte attiva alla frode o ne abbia avuto coscienza, riconoscendo invece lo stesso diritto al soggetto passivo in buona fede che, pur avendo adottato controlli ragionevoli e proporzionati per assicurarsi dell'affidabilità del fornitore, secondo il canone della diligenza della prassi commerciale, non poteva né avrebbe potuto rendersi conto che l'acquisto proveniva da un'operazione o da una

catena di operazione nelle quali era stata evasa l'Iva.

Dall'esame della più recente giurisprudenza risulta che nelle operazioni oggettivamente inesistenti la detrazione non dovrebbe mai essere riconosciuta, posto che il destinatario della fattura dovrebbe essere a conoscenza della fittizietà dell'operazione. La Corte di Giustizia, anche nella recente sentenza resa in causa C-281/20 del 2021 ha concluso per il disconoscimento della detrazione Iva esercitata dal cessionario in un contesto frodatorio. L'operatore coinvolto nella frode viene punito – e il gettito viene recuperato – negando al cliente la detrazione dell'Iva; in tal modo, l'indetraibilità dell'Iva opera a tutela dell'erario, per evitare il pericolo (anche solo potenziale) che il cessionario/committente detragga l'Iva senza che il cedente/prestatore l'abbia versata.

Nel caso delle operazioni soggettivamente inesistenti, sulla spettanza della detrazione incide invece, come già rilevato, lo status soggettivo (e cioè l'eventuale buona fede) di colui che riceve la fattura**[29]**; status soggettivo la cui rilevanza viene giustificata dalla dottrina quale risultato del bilanciamento tra interessi contrapposti, quasi che la buona fede assurga al rango di elemento integrativo, se non costitutivo, del diritto di detrazione **[30]**.

4. Errata applicazione dell'imposta e detrazione Iva. L'equivoca formulazione dell'art. 6, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997: il rischio di un corto circuito normativo e la complessa "riperimetrazione" della disposizione ad opera della giurisprudenza

L'attuale formulazione dell'art. 6, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997 prevede espressamente che "*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 … l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa tra 250 e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale*".

In sostanza, questa disposizione riconosce al cessionario o committente il diritto di detrarre l'imposta erroneamente assolta dal cedente o prestatore, punendo il suddetto cessionario o committente con una sanzione fissata entro i limiti sopra stabiliti e non più proporzionale all'Iva

detratta (come è logico che sia, dato che la detrazione viene espressamente ammessa) **[31]**.

La disposizione in esame – la cui *ratio* sembra quella di delineare un meccanismo più semplice e veloce rispetto a quello introdotto con l'art. 30-ter del d.P.R. n. 633 con il quale porre rimedio a tutti i casi in cui il recupero civilistico dell'imposta erroneamente addebitata risulti complesso, consentendo al cliente soggetto passivo Iva di chiederne il rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria **[32]** – letteralmente si riferisce a tutti i casi di "erroneo" assolvimento dell'imposta in misura superiore a quella effettiva: dunque, sembrerebbe potersi riferire tanto ai casi in cui il cedente/prestatore abbia semplicemente applicato un'aliquota superiore a quella corretta quanto ai casi in cui il cedente/prestatore abbia erroneamente applicato l'imposta a fronte di operazioni esenti, non imponibili o addirittura escluse da Iva.

Secondo un orientamento minoritario, sostenitore della necessaria simmetria rivalsa-detrazione in un sistema volto ad assicurare la neutralità dell'imposta, la detraibilità dell'iva non dovuta dovrebbe riconoscersi indipendentemente dal tipo di errore commesso dal cedente/prestatore, potendo in astratto applicarsi anche al caso limite di chi abbia erroneamente applicato l'Iva in luogo dell'imposta di registro. Tale più ampio riconoscimento del diritto alla detrazione troverebbe giustificazione proprio nel fatto che l'imposta erroneamente esposta in fattura è comunque dovuta ai sensi dell'art. 21, comma 7 e che, d'altro canto, gli eventuali abusi suscettibili di derivare dal riconoscimento del diritto alla detrazione potrebbero ritenersi superati per effetto della precisazione secondo cui il recupero dell'imposta viene escluso se il versamento è avvenuto in un contesto di frode fiscale**[33]**.

Un orientamento più restrittivo è invece quello che sembra essersi affermato nella giurisprudenza della Cassazione, la quale ha sostenuto che "*come chiaramente si evince dal tenore letterale della richiamata disposizione*" l'art. 6, comma 6, "*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*". In questa prospettiva, il riconoscimento del diritto alla detrazione cui fa riferimento l'art. 6, comma 6, riguarderebbe solo le ipotesi nelle quali sia stato addebitato un importo di Iva superiore a quello correttamente addebitabile per l'operazione in questione; dunque, una fattispecie sempre patologica, ma meno grave del caso in cui sia stata applicata l'Iva per un'operazione esente, non imponibile o esclusa. Nello stesso senso la Cassazione **[34]** ha affermato che "*l'imposta erroneamente corrisposta in relazione ad*

un'operazione non imponibile non può essere portata in detrazione dal cessionario, nemmeno a seguito della modifica apportata dall'art. 1, comma 935, della legge n. 205 del 2017 all'art. 6, comma 6, del D. Lgs.vo n. 471 del 1997. Invero…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".

In tal modo, l'applicazione dell'art. 6, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997 – e il conseguente riconoscimento del diritto a detrazione da parte del cessionario/committente – sono stati circoscritti all'ipotesi in cui, in relazione a un'operazione pur sempre imponibile, l'Iva sia stata erroneamente applicata e corrisposta sulla base di un'aliquota diversa da quella che avrebbe dovuto essere applicata, escludendo viceversa dal perimetro della disposizione le fattispecie caratterizzate dall'errata applicazione dell'imposta ad operazioni esenti, non imponibili o escluse **[35]**.

5. Il reverse charge e la sua errata applicazione con riferimento alle operazioni esenti, non imponibili o escluse: quali conseguenze sul debito di imposta e sulle sanzioni?

La tenuta degli arresti giurisprudenziali sui quali ci siamo soffermati va misurata quando combiniamo i temi legati alle patologie della fatturazione e della detrazione con il meccanismo del *reverse charge*.

Il *reverse charge* è un meccanismo impositivo derogatorio rispetto alle regole ordinarie di funzionamento dell'Iva, nato dall'esigenza di circoscrivere le possibilità di frode, con particolare riferimento a determinate tipologie di operazioni. Il *reverse charge*, come traspare dalla stessa locuzione, opera un'inversione contabile, cioè "sposta" gli obblighi Iva – ordinariamente gravanti sul cedente e sul prestatore – a carico del cessionario o del committente, cioè sul destinatario della cessione o della prestazione, il quale diviene così debitore di imposta. Nelle ipotesi in cui opera il *reverse charge*, il cedente/prestatore emette fattura senza addebito d'imposta; il cessionario/committente che riceve tale fattura senza indicazione dell'Iva a debito deve integrarla con l'indicazione dell'aliquota e della relativa Iva dovuta, provvedendo ad annotarla sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti. Con il *reverse charge*, posizione debitoria e creditoria ai fini Iva nascono e si concentrano dunque in capo al medesimo soggetto (il cessionario/committente): in condizioni normali, quando cioè il soggetto ha pieno diritto alla

detrazione, l'imposta si elide, evitando al cessionario/committente la materiale anticipazione monetaria; se invece si versa in una situazione in cui il diritto di detrazione è limitato, al debito si accompagnerà un credito limitato o nullo, determinando così un obbligo di versamento della differenza. Sarà però il cessionario e non il cedente ad essere obbligato all'assolvimento dell'imposta.

Le sanzioni amministrative applicabili in caso di irregolare applicazione del meccanismo di *reverse charge* sono state definite dal decreto legislativo n. 158 del 2015, il quale è intervenuto a riformare il sistema sanzionatorio tributario nazionale – ed anche, come detto, l'art. 6 del decreto legislativo n. 461 del 1997 – ispirandosi ai "*principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale*" così da modulare le sanzioni in relazione al diverso disvalore della violazione commessa e rendere il sistema sanzionatorio dell'Iva coerente con i principi sanciti dalla Corte di Giustizia in tema di proporzionalità, efficacia ed equivalenza della sanzione**[36]**.

Prima delle modifiche introdotte dal decreto n. 158, il testo del decreto n. 471 del 1997 non prevedeva sanzioni specifiche per l'errata applicazione del meccanismo del *reverse charge*.

Oggi, sono i commi 9-bis.1 e 9-bis.2 dell'art. 6 a disciplinare i casi di errore nell'applicazione del *reverse charge:* in particolare, il comma 9-bis 1 disciplina l'ipotesi in cui, in presenza dei requisiti per il *reverse charge*, l'Iva sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore nei modi ordinari; il comma 9-bis.2 disciplina l'ipotesi speculare in cui l'imposta sia stata "*erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile...per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione*."**[37]** Si tratta, dunque, di fattispecie nelle quali l'imposta è dovuta e l'errore verte solo sull'indicazione del soggetto – cedente o cessionario – tenuto ad applicarla. In queste fattispecie l'errata modalità di applicazione dell'imposta – salve le ipotesi di frode – non ha arrecato pregiudizio all'Erario; la sanzione sarà dunque in misura fissa e il ripristino della neutralità dell'imposta immediato. In entrambi i casi, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, tale soggetto non è dunque tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa tra 250 e 10.000 euro, a meno che l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari anziché mediante il *reverse charge* non sia stata determinata da un intento di evasione o frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole (casi in cui tornano applicabili le più pesanti sanzioni previste dal comma 1 dell'art. 6).

Si tratta di previsioni che appaiono coerenti con quanto affermato dalla Corte di Giustizia sulla necessità di salvaguardare il diritto alla detrazione, tranne nei casi in cui tale diritto sia invocato fraudolentemente**[38]**.

Diverse sono le fattispecie alle quali si rivolge la disposizione contenuta nel successivo comma 9-bis.3; disposizione**[39]** sul cui perimetro applicativo sono oggi chiamate a pronunciarsi le sezioni unite della Cassazione.

Il comma 9-bis.3 dell'art. 6, come ricordato in premessa, disciplina nel primo periodo le ipotesi in cui l'errata applicazione del meccanismo del *reverse charge* abbia dato luogo all'errata applicazione dell'Iva a operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta (casi in cui "*l'errore ha dato luogo alla creazione documentale di materia imponibile*"**[40]**); il secondo periodo disciplina le ipotesi in cui l'errata applicazione del *reverse charge* riguardi invece operazioni inesistenti.

Oggetto del primo periodo del comma 9-*bis*.3 sono le fattispecie in cui il cessionario/committente, che riceve una prestazione esente, non imponibile o comunque non soggetta ad imposta, ritiene per errore l'operazione imponibile ad Iva e assolve l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile. In sostanza si tratta di operazioni esistenti ma erroneamente qualificate dal cessionario/committente come imponibili, per le quali dunque viene indicata in fattura, con il meccanismo del *reverse charge*, un'imposta in misura superiore a quella reale. Dunque, un doppio errore commesso dal cessionario/committente: un errore sulla qualificazione dell'operazione come imponibile e un errore nell'applicazione del regime del *reverse charge*, ma pur sempre con riferimento ad operazioni esistenti.

Quando, al di fuori del regime di *reverse charge*, si assoggetta per errore a Iva un'operazione esente, non imponibile o non soggetta, la norma applicabile – come rilevato in precedenza – è l'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633: il cedente può, se non si versa in una ipotesi di fraudolenza, recuperare l'imposta erroneamente applicata effettuando una variazione in diminuzione della fattura emessa o presentando istanza di rimborso ex art. 21, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992 (ora anche attraverso la particolare procedura dell'art. 30-ter del d.P.R. n. 633); l'acquirente non potrà invece – sempre per quel che si è detto – detrarre la somma erroneamente esposta in fattura, in quanto non si tratta di un'Iva correttamente assolta o addebitata in via di rivalsa: dovrà dunque recuperare la somma erroneamente addebitatagli agendo nei confronti del cedente **[41]**.

Quando un'operazione esente, non imponibile o esclusa viene erroneamente assoggettata ad Iva in regime di *reverse charge*, la soluzione è ancora più semplice perché, per effetto dell'applicazione del *reverse charge*, l'imposta erroneamente applicata è stata (sempre che non operi un *pro rata*) detratta dallo stesso soggetto che l'ha computata nella propria liquidazione attiva. In questo caso, il comma 9-bis.3, primo periodo, prevede che, in conseguenza del mancato pregiudizio subito dall'Erario, gli effetti dell'erronea applicazione dell'Iva e dell'indebita detrazione della medesima imposta operate dal medesimo soggetto (cessionario/committente) possano pertanto elidersi: in tal senso, si prevede che in sede di accertamento debbano essere espunti tanto il debito computato dal soggetto nelle liquidazioni periodiche quanto la detrazione operata nelle suddette liquidazioni. Resta salvo il diritto del soggetto di recuperare l'imposta eventualmente non detratta, attraverso l'emissione di una nota di variazione ai sensi dell'art. 26, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 o attraverso un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale nazionale e unionale**[42]**. Dunque, l'erroneo assoggettamento a Iva, in regime di *reverse charge*, di un'operazione esente, non imponibile o esclusa non comporta conseguenze né sotto il profilo della detrazione, né sotto il profilo delle sanzioni.

6. Il reverse charge e la sua operatività con riferimento alle operazioni inesistenti: i dubbi della Cassazione sul trattamento sanzionatorio

Il primo periodo del comma 9-bis.3 si applica, per espressa previsione del secondo periodo dello stesso comma, "*anche nei casi di operazioni inesistenti*", ma né la formulazione letterale del comma 9-bis.3, né la relazione illustrativa al decreto n. 158 chiariscono se le operazioni inesistenti fatturate in regime di *reverse charge* cui si riferisce il secondo periodo del comma 9-bis.3 siano solo quelle di cui al primo periodo (cioè le operazioni astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta), oppure siano le operazioni inesistenti *tout court*.

Dalla lettera del comma 9-bis.3 emerge poi che per le fattispecie del primo periodo del comma, come abbiamo detto, non sono previste sanzioni, mentre per le fattispecie disciplinate dal secondo periodo (operazioni inesistenti fatturate in regime di *reverse charge*) è prevista l'applicazione della sanzione amministrativa compresa tra il 5 e 10 per cento dell'imponibile, con un minimo di 1000 euro; si tratta **[43]** della stessa sanzione applicabile, ai sensi dell'art. 6,

comma 9-bis, al cessionario che ometta gli adempimenti relativi all'inversione contabile cui pure è tenuto.

Chiamata ad affrontare il tema, a seguito dell'entrata in vigore del nuovo comma 9-bis.3, la Cassazione ha in un primo momento sostenuto **[44]** che il perimetro applicativo del secondo periodo del comma in questione ricalcasse quello del primo periodo e potesse dunque riguardare le sole operazioni inesistenti "*che siano astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, assoggettate ad imposta e che siano regolate dal cessionario con l'inversione contabile interna*". In questa prospettiva, sarebbero risultate escluse dal più favorevole trattamento fiscale e sanzionatorio previsto dal comma 9-bis.3 "*le operazioni imponibili soggettivamente inesistenti ancorché regolate in regime domestico d'inversione contabile*"; per tali operazioni il contribuente sarebbe stato tenuto al versamento dell'imposta, in applicazione dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 oltre ad essere assoggettato alle sanzioni per indebita detrazione e infedele dichiarazione.

L'ardua distinzione operata dalla Cassazione tra operazioni inesistenti "*astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta*" e operazioni inesistenti "*astrattamente imponibili* " presuppone, in effetti, un non indifferente sforzo di astrazione. Trattandosi in entrambi i casi di operazioni che (soggettivamente od oggettivamente) non esistono, non sembra facile immaginarne l'astratta imponibilità, piuttosto che la natura di operazione esente, non imponibile o esclusa da Iva. Al più, la distinzione della Cassazione potrebbe apparire plausibile, in prima approssimazione, con riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti; tuttavia, a ben guardare proprio nelle operazioni soggette a *reverse charge* il profilo soggettivo assume ancora maggior rilevanza, posto che se non si conosce la reale identità del fornitore del bene o del servizio non è possibile comprendere se il cessionario sia tenuto o meno ad assolvere l'imposta secondo le modalità del *reverse charge*. Oltre a questo, escludere le operazioni soggettivamente inesistenti dal perimetro del comma 9-bis.3 conduce alla paradossale conseguenza di escludere che il più tenue regime sanzionatorio da tale disposizione previsto possa essere applicato in caso di errori commessi in buona fede dall'operatore coinvolto nella transazione **[45]**.

Più di recente, la Cassazione ha dunque mutato orientamento**[46]**, sostenendo che il secondo periodo del comma 9-bis.3 disciplinerebbe tutti i casi di operazioni inesistenti cui sia stata applicata l'Iva col meccanismo del *reverse charge*. In tal senso sembra essersi espressa anche l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 16/E del 2017, di commento al nuovo sistema sanzionatorio del *reverse charge*.

7. Alla ricerca di un filo di Arianna: la correlazione dell'art. 6, comma 9-bis.3 con l'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633

Un possibile filo di Arianna per cercare di orientarsi in questo labirinto di disposizioni e fattispecie diverse e cercare di definire in modo sistematicamente appagante il perimetro applicativo del secondo periodo del comma 9-bis.3 e del più tenue trattamento sanzionatorio ivi previsto può essere rinvenuto riflettendo sulla contestuale modifica dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, anch'essa operata con decreto n. 158 del 2015**[47]**.

Prima dell'intervento operato con il decreto n. 158, l'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 imponeva *tout court* la debenza dell'Iva a seguito dell'emissione di fattura: non a caso si rivolgeva a "chiunque", anche non soggetto Iva, emettesse documenti con vesti di fattura. Il baricentro di quella previsione normativa era rappresentato proprio dalla genericità del soggetto che avesse emesso fattura; e tale formulazione normativa legittimava la convinzione che la debenza dell'Iva dovesse e potesse riguardare anche eventuali operazioni inesistenti fatturate con Iva in regime di *reverse charge***[48]**.

A seguito della modifica apportata dal decreto n. 158 del 2015, l'art. 21, comma 7, prevede oggi che "*se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*".

Dal confronto tra la precedente e l'attuale formulazione del comma 7 dell'art. 21, emerge con chiarezza che tale disposizione non può più ritenersi applicabile né alla fatturazione di eventuali operazioni inesistenti poste in essere da soggetti operanti in regime di *reverse charge* ***[49]***, né alle ipotesi in cui la fattura venga emessa da un non soggetto Iva ***[50]***; tali operazioni dovranno dunque essere tutte ricondotte al diverso ambito applicativo del comma 9-bis.3 dell'art 6. In tal senso è chiara la relazione illustrativa al decreto legislativo n. 158 del 2015, la quale parla della modifica al comma 7 dell'art. 21 come di una modifica introdotta "*al fine di rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge*".

Tutte le operazioni inesistenti fatturate con Iva in regime di *reverse charge* sembrano dunque doversi ricondurre unicamente al campo di applicazione del comma 9-bis.3. Per tali operazioni, come per quelle del primo periodo del comma 9-bis.3, la registrazione dell'Iva a debito e quella dell'Iva a credito si elidono e dunque non emerge un danno per l'erario**[51]**; ad esse non si rende applicabile l'art. 21, comma 7, e in relazione alle stesse – ferma restando la sanzione penale – torna applicabile la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento

dell'imponibile, con un minimo di 1000 euro **[52]**.

In effetti, per le operazioni inesistenti fatturate in regime di *reverse charge*, data l'esclusione del pregiudizio per l'erario e la doppia elisione delle registrazioni a debito e a credito per l'Iva integrata nelle suddette fatture, non avrebbero avuto senso sanzioni proporzionali al suddetto debito; viceversa, la prevista sanzione tra il 5 e il 10 per cento dell'imponibile, con il minimo di 1000 euro, appare maggiormente in linea con il principio di proporzionalità, il quale impedisce di imporre sanzioni che eccedano quanto necessario "*per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e nell'evitare l'evasione*" **[53]**.

Alla conclusione raggiunta dai più recenti arresti della Cassazione ed esplicitamente sostenuta dalla stessa Agenzia delle entrate nella ricordata circolare n. 16/E del 2017 conducono l'esame dell'intento legislativo, la lettera della disposizione e anche la riflessione in ordine alla contestuale modifica, operata con decreto n. 158 del 2017, sull'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Vero è, come rilevato dalla dottrina **[54]**, che questa interpretazione potrebbe avvantaggiare anche "*tutti coloro che, con intento fraudolento, fatturano, in regime di inversione contabile, tanto interno quanto intracomunitario, operazioni inesistenti*", ma il *vulnus* maggiore al generale obiettivo di contrastare le frodi in materia di Iva in realtà deriva non tanto dalla proposta lettura del secondo periodo del comma 9-bis.3 quanto piuttosto dall'attuale formulazione dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633, che ormai esclude a priori la debenza dell'Iva ogni volta che la fattura sia emessa, anche per operazioni inesistenti, da un soggetto non suscettibile di essere qualificato come cedente o prestatore.

---

[1] Cfr.: Corte di Giustizia, 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding BV*, punto 19; 15 marzo 2006, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, punto 23; 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans*, punto 38 e C-643/11, *LVK*, punto 34; 27 giugno 2018, cause C-459/17 e C-460/17, *SGI e Valériane*, punto 37.

[2] Cfr.: L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 2011. Nella sentenza della Corte di Giustizia 31 gennaio 2013, causa C-643/11, *LVK – 56 EOOD* al punto 38 si afferma che "*tenuto conto, da un lato, di tale possibilità di rettifica e, dall'altro, del rischio che la fattura che menziona indebitamente l'Iva sia utilizzata ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, non si può ritenere che l'obbligo previsto all'articolo 203 della direttiva 2006/112 conferisca al pagamento dovuto un carattere di sanzione*". Sul tema v. anche M. LOGOZZO, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in Riv. dir. trib., 2011, I, pp. 287 ss.

[3] In tal senso la Corte di Giustizia nelle sentenze 8 maggio 2019, causa C-712/17, *En.sa.*, punto 31 e 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans*, punto 31 rileva che "*il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in linea di principio, eliminato, fintantoché il destinatario di una fattura che indica un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di ottenere la detrazione di tale imposta*". In senso analogo anche Cass. n. 309 del 2006.

[4] Cfr.: Corte di Giustizia, sentenza 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans*, cit., punto 43.

[5] Sulla neutralità dell'Iva, garantita dai meccanismi della rivalsa e della detrazione A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà*, ne I principi europei del diritto tributario a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Padova, 2013, p. 271; M. GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Pisa, 2013, pp. 37 ss..

[6] I soggetti passivi che effettuano operazioni esenti sono invece considerati alla stregua di consumatori finali sotto il profilo Iva, pur potendo dedurre l'Iva indetraibile sotto il diverso profilo della determinazione del reddito.

[7] Corte di Giustizia, 21 settembre 1998, causa C-50/87, *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese*; Corte di giustizia, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Péter David*, secondo cui (punti 38 ss.) " *...il diritto a detrazione previsto negli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'Iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni.... Il regime delle detrazioni mira a sgravare*

interamente l'imprenditore dall'onere dell'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'Iva garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva...". Sul diritto, spettante ai soggetti passivi, di detrarre dall'Iva della quale sono debitori l'Iva dovuta o assolta sui beni acquistati e sui servizi ricevuti a monte quale espressione del principio di neutralità ed elemento fondamentale del sistema comune istituito dalla normativa europea v. più di recente Corte di Giustizia 18 marzo 2021, C-895/2019, par. 32.

[8] Sul tema v. L. SALVINI, *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 132 ss..

[9] Così Corte di Giustizia 8 maggio 2019, causa C-712/17, *En.sa*, cit.

[10] Il principio di neutralità, informando di sé la natura stessa dell'IVA, "*in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni*"; così Corte di Giustizia, 18 novembre 2021, causa C-358/20, *Promexor Trade s.r.l.* In termini anche le precedenti sentenze, sempre della Corte di Giustizia, 9 novembre 2017, causa C-552/16, *Wind Innovation*, punto 32; 17 marzo 2018, causa C-159/17, *Dobre* , punti 29-30; 12 aprile 2018, causa C-8/17, punti 28-29, in Riv. dir. trib., 2018, III, p. 127 ss. con nota di M. RAVACCIA, *L'Iva addebitata in rivalsa a seguito di accertamento e la decorrenza del termine per la detrazione*.

[11] Cfr: Corte di Giustizia, sentenza *Stroy Trans*, cit., punto 32. Sul tema, per approfondimenti, cfr.: M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in Dir. prat. trib., 2016, I, pp. 10115.

[12] Così sentenza 8 maggio 2019, causa C-712/17, *En.sa*, cit., punto 27.

[13] Cfr.: Corte di Giustizia, 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding BV*, cit., punti 13-15; 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, punto 53; 6 novembre 2003, cause riunite C-78/02, C-79/02 e C-89/02, *Karageorgou e altri*, punto 50; 15 marzo 2007, causa

C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, cit., punto 23; 27 giugno 2018, cause C-459/17 e C-460/17, *SGI e Valèriane*.

[14] "*Se il diritto alla deduzione dell'IVA esiste chi lo invoca deve dimostrare di aver pagato l'imposta. Nell'ambito del sistema comunitario dell'Iva, la fattura è un mezzo fondamentale – probabilmente il più chiaro che ci sia per fornire tale prova. Per questo motivo ogni soggetto passivo titolare del diritto alla detrazione dell'Iva deve procurarsi e conservare meticolosamente la documentazione necessaria per evitare di vedersi respingere, in quanto infondata, la domanda di deduzione*"; così le conclusioni dell'Avvocato generale G. Jacobs, presentate il 23 ottobre 2003 nella causa C-90/02, *Bockemuhl*.

[15] Così le conclusioni dell'Avvocato generale Gordon Slynn, presentate il 31 maggio 1988 nelle cause riunite 123 e 330/87.

[16] Cfr.: sentenza 24 febbraio 2022, causa C-582/20, *SC Cridar Cons SRL*, punto 39.

[17] Ex multis: Cass. nn. 8786 del 2001; 12756 del 2002; 4419, 8959 e 11110 del 2003; 12146 del 2009; 15068 del 2013, n. 24289 del 2020.

[18] Cfr.: Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*.

[19] Come rilevato nella circolare Assonime n. 12 del 2018, p. 6, "*l'Iva non dovuta configurava, così, un fattore che incideva negativamente sulla neutralità del tributo perché andava a gravare, contrariamente alla logica del tributo, su uno degli operatori che concorrevano alla produzione o commercializzazione del bene o servizio destinato al consumo finale*".

[20] Sul punto, per maggiori dettagli e per richiami giurisprudenziali, si rinvia alla citata circolare Assonime n. 12 del 2018.

[21] Corte di Giustizia, sentenza 15 dicembre 2011, causa C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta*.

[22] Su quest'ultimo punto si vedano peraltro le osservazioni critiche di L. SALVINI, *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata*, in Corr. trib. 2018, pp. 1607 ss., la quale sottolinea che il suddetto comma 3 non sarebbe conforme a quell'orientamento della Corte di Giustizia secondo cui, anche in un contesto di frode, il recupero dell'Iva a debito dovrebbe essere comunque ammesso, laddove non vi siano rischi di perdite di gettito per l'Erario.

[23] Cfr.: E. DELLA VALLE, *Le operazioni inesistenti nell'ordinamento penal-tributario*, in Rass. trib., 2015, p. 433 ss.; M. RAVACCIA, *Fatture per operazioni inesistenti senza danno erariale: alcune conferme e una violazione per eccesso di sanzioni della normativa italiana* (nota a Corte Giustizia, causa C-712/17 dell'8 maggio 2019) in Riv. dir. trib., 2019, IV, p. 149.

[24] Cfr.: circolare n. 1/2018 della Guardia di finanza, vol. I, parte II, cap. 1, par. 3.b. Secondo la giurisprudenza della Cassazione (cfr.: sent. n. 11661 del 2015) "*la nozione di operazione inesistente va riferita non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata sul piano fattuale, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra realtà commerciale e sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di "inesistenza soggettiva*".

[25] Cfr.: Cass. n. 7289/2001 e n. 14337/2002, in Dir. prat. trib., 2003, II, pp. 20646 con nota di M. RAVACCIA, *Indetraibilità dell'Iva indicata su fatture per operazioni inesistenti.*

[26] V. MEF, Direzione della giustizia tributaria, *Le operazioni soggettivamente inesistenti: giurisprudenza sui profili fiscali e dialogo tra Corti*, luglio 2021, n. 2.

[27] In tal senso M. RAVACCIA, *Fatture per operazioni inesistenti...*, cit., p. 151.

[28] Cfr.: Cass. n. 2847/2008, secondo cui "*la semplice buona fede... intesa come inconsapevolezza della frode altrui... non può essere invocata da parte di chi sfrutti gli effetti favorevoli di operazioni accertate come inesistenti.*"

[29] Cfr.: Corte di Giustizia 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*; 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*; 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagèben Kft e Pèter Dàvid*; 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*; 31 gennaio 2013,

causa C-642/11, *Stroy trans*.

[30] Cfr. in tal senso M. RAVACCIA, *Fatture per operazioni inesistenti*, cit., p. 157, il quale richiama, a sostegno di tale posizione, A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in Rass. trib., 2014, p. 453 con rinvio a E. MARELLO, *Oggettività dell'operazione Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in Riv. dir. fin. 2008, I, p. 2 e A.M. PROTO, *Nozione di antieconomicità e rilevanza della buona fede del contribuente nell'Iva*, in Rass. trib., 2010, p. 1419.

[31] Cfr.: circolare Assonime n. 12 del 2018, p. 13.

[32] E sotto questo profilo, la dottrina (cfr. A. PAROLINI, *Detrazione Iva indebita tra vincoli UE*, cit.) ne ha sostenuto la natura "procedurale", trattandosi di una disposizione finalizzata proprio a evitare il più complesso ricorso al meccanismo dell'art. 30-ter.

[33] Così circolare Assonime n. 12 del 2018, pp. 13-14, secondo cui "*sarebbe difficile trovare una giustificazione sistematica al principio secondo cui sia detraibile l'imposta applicata in misura superiore a quella dovuta, e non anche quella non dovuta per altri motivi, ad esempio perché l'operazione in questione è esente o non imponibile, o addirittura esclusa, come nel caso... della cessione di azienda. Anche in tali situazioni, infatti, risulta applicata un'imposta superiore a quella effettivamente dovuta secondo la disciplina del tributo*". In senso conforme alla soluzione prospettata nella circolare Assonime, oltre alla circolare della Guardia di finanza 13 aprile 2018, prot. 114153, allegato 2, p. 22, cfr. anche M. FANNI, *L'indebita detrazione IVA dopo la legge europea 2017 e la legge di bilancio 2018*, in Corr. Trib., 2018, p. 249; A. PAROLINI, *Detrazione Iva indebita tra vincoli UE e interpretazione alternativa ed "europeisticamente" orientata*, in Corr. Trib., 2021, pp. 148-149.

[34] Cfr.: sentenza n. 24289 del 2020, criticata da A. PAROLINI, *Detrazione Iva indebita*, cit. In linea con l'interpretazione della Cassazione si è pronunciata l'Agenzia delle entrate con circolare n. 52/E del 2021, negando al cessionario il diritto a detrarre l'Iva erroneamente corrisposta in

relazione a un'operazione non imponibile o esente e punendolo, in caso di avvenuta detrazione, con una sanzione pari al 90 per cento dell'ammontare della detrazione illegittimamente compiuta.

[35] Di recente la Cassazione (cfr.: sentenza n. 10439 del 2021) sembra essere andata addirittura oltre nella lettura dell'art. 6, comma 6, affermando che, essendo il giudice nazionale vincolato ad interpretare ed applicare il diritto interno in senso conforme al testo ed alla finalità della Direttiva IVA, l'inciso... *"fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti" "va considerato quale riconoscimento della detrazione dell'IVA... nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere*". Per un commento molto critico a tale orientamento giurisprudenziale cfr.: M. FANNI, *Indetraibile (anche) l'IVA con aliquota superiore a quella dovuta. La cassazione teorizza la sostanziale abrogazione della disposizione che, in assenza di danno o frodi, "tiene fermo il diritto alla detrazione"*, in GT n.6/2021, p. 504 ss.; secondo tale autore, "*tale interpretazione inferisce un colpo mortale alla disposizione, poiché l'imposta indebitamente detratta oggetto di accertamento da parte dell'Agenzia sarà ovviamente sempre e solo la parte eccedente rispetto a quella per legge applicabile, sicché la lettura della norma proposta dalla Cassazione equivale ad una sua abrogazione implicita*".

Sul tema da ultimo vedi anche Cass. n. 8589 del 2022, secondo cui "*l'interpretazione conforme al diritto unionale induce a propendere per la tesi per cui la riforma del D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, va intesa nel senso che si sia limitata a modificare, rendendolo più mite, il regime sanzionatorio applicabile ai casi di indebita detrazione dell'Iva, in quanto operata per un importo superiore rispetto a quella dovuta in relazione all'operazione posta in essere, benché coincidente con quella indicata in fattura. In tale ottica, l'inciso ivi contenuto* "fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e ss." *va considerato quale riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva nei limiti di quanto dovuto ai sensi delle disposizioni richiamate, le quali, per le ragioni suindicate, non consentono di detrarre l'imposta versata nel suo intero*

ammontare, laddove non dovuta per intero o in parte e, dunque, nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere". A quanto è dato comprendere, questa pronuncia sembra peraltro circoscrivere la *ratio* della riforma dell'art. 6 alla scelta di introdurre sanzioni più miti per il caso di indebita detrazione dell'Iva; ma, se così fosse, tale più mite trattamento sanzionatorio dovrebbe trovare applicazione in tutte le ipotesi di indebita detrazione (v. successivo par. 7).

[36] Su queste modifiche v. P. ARGINELLI – A. ROTTOLI, *Le nuove sanzioni amministrative applicabili in caso di irregolare assolvimento dell'Iva mediante reverse charge*, in Riv. dir. trib., supplemento online; M. LEO, *Ancora incertezze sulle sanzioni Iva: il caso delle operazioni inesistenti in regime di reverse charge*, in Corr. trib., 2021, pp. 39 ss.

[37] Così la relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 158 del 2015.

[38] Cfr.: Corte di Giustizia, 11 dicembre 2014, causa C-590/13, *Idexx Laboratories,* punti 31-34.

[39] Definita nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 16/E del 2017 (p. 14) "*più a carattere procedurale che sanzionatorio*".

[40] Così L. SALVINI – A.M. LA ROSA, *Reverse charge e operazioni inesistenti: brindano i missing traders o ha ragione la Cassazione?*, in Corr. trib., 2016, p. 3287 ss.

[41] Salvo il caso estremo di impossibilità; cfr.: Corte di Giustizia, 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*; 15 dicembre 2011, causa C-427/10, *Banca Antonveneta*.

[42] Cfr.: Cass. nn. 5427 del 2000; 2274 e 3306 del 2004; 4416 e 5094 del 2005; 9437 del 2006; 7330 del 2012.

[43] Cfr.: L. SALVINI, A.M. LA ROSA, *Reverse charge e operazioni inesistenti...* cit., pp. 3287 ss

[44] Cfr. sentenza n. 16679 del 2016, su cui L. SALVINI – A.M. LA ROSA, *Reverse charge e operazioni inesistenti,* cit., pp. 3287 ss. e F. FARRI, *Sanzioni IVA e principio di proporzionalità: nuove prospettive dalla Cassazione*, in Riv. dir. trib. online, 13 settembre 2016. Nello stesso senso

anche le successive sentenze di Cass. nn. 12649 del 2017 e 958 del 2018.

[45] Cfr. ancora: L. SALVINI, A.M. LA ROSA, *Reverse charge e operazioni inesistenti,* cit.

[46] Cfr.: Cass. nn. 32552, 32553 e 32554 del 2019; Cass. n. 16367 del 2020.

[47] In questo stesso senso anche M. LEO, *Ancora incertezze sulle sanzioni Iva: il caso delle operazioni inesistenti in regime di reverse charge*, in Corr. trib., 2021, pp. 39 ss..

[48] Cfr.: Cass. n. 5072 del 2015.

[49] Soggetti che, anche ragionando nell'ottica della giurisprudenza europea, ben potrebbero considerarsi coerentemente esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633, dato che la *ratio* dell'art. 203 della direttiva 112/2006 (matrice europea dell'art. 21, comma 7) consiste nella finalità di eliminare rischi di perdite di gettito derivanti dal diritto a detrazione; rischi che evidentemente non si corrono con l'inversione contabile.

[50] Sotto questo profilo, come rilevano L. SALVINI – A.M. LA ROSA, cit., "*sembrerebbe che chiunque possa dilettarsi in questo discutibile passatempo*" (emissione di fattura) "*senza temere alcunché ai fini Iva. E ciò è appunto il risultato di una norma che ora, in termini vagamente surreali, radica la debenza dell'imposta in capo a chi cede un bene o presta un servizio oggettivamente o soggettivamente inesistente. In capo a chi, quindi, dal punto di vista sostanziale, non è affatto un cedente o un prestatore, visto che l'operazione rispetto alla quale afferma documentalmente di essere tale in realtà non esiste: per dare un significato a tale norma bisognerebbe ragionevolmente ritenere che sia tale un soggetto che emette una fattura per operazioni inesistenti avendo almeno la veste formale di soggetto Iva*".

[51] Può trattarsi di operazioni che sottendono anche intenti fraudolenti, ma sotto profili diversi dall'Iva; il danno all'erario può derivare semmai, ai fini dell'imposizione diretta, dal maggior costo portato in deduzione ai fini della determinazione del reddito.

[52] Nello stesso senso M. LEO, *Ancora incertezze sulle sanzioni Iva,* cit., il quale rileva che circoscrivere il perimetro applicativo del comma 9-bis.3 alle sole operazioni inesistenti "*esenti, non imponibili o non soggette ad imposta*" e, per l'effetto, riconoscere la rettificabilità dell'imposta indebitamente autofatturata anche in assenza di un danno per l'erario equivarrebbe a determinare, per le operazioni inesistenti in regime di *reverse charge*, un triplo effetto negativo: indetraibilità dell'imposta e applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione e indebita detrazione.

[53] Cfr.: Corte di Giustizia, sentenza 15 aprile 2021, causa C-935/19, *Grupa Warzywna Sp. z o.o*, punto 35.

[54] Cfr.: L. SALVINI – A.M. LA ROSA, op. cit., loc. ult. cit.