

Per la Cassazione la regolarizzazione da parte del cessionario non esonera il cedente dal versamento dell'IVA, “nonostante” la neutralità del tributo

di Fabio Falcone

L'approfondimento

Stando a quanto stabilito dalla Cassazione con l'ordinanza n. 12146/2021, quand'anche il cessionario provveda a regolarizzare il mancato ricevimento della fattura, ai sensi dell'art. 6, comma 8, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997, il cedente resta tenuto al versamento dell'IVA dovuta sulla relativa operazione imponibile, nonostante l'imposta sia già stata versata dal cessionario.

La statuizione desta delle perplessità, tenuto conto che, assecondando tale principio, si rischia di ammettere (legittimandola) la doppia tassazione della medesima operazione, in violazione del principio di neutralità.

Riferimenti

Cass., ordinanza 7 maggio 2021, n. 12146
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 60
D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 8

Autorevole dottrina (1), nel commentare la modifica apportata all'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, dall'art. 93, comma 1, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (2) (mediante il quale, al fine di chiudere l'infrazione aperta dalla Commissione europea contro il governo italiano, a riguardo del previgente testo che prevedeva l'imposizione a carico del cedente/prestatore della maggiore imposta oggetto di accertamento, è stata introdotta la possibilità per il fornitore di rivalersi nei confronti del cliente dell'imposta o della maggiore imposta pagata a seguito di accertamento o rettifica), l'ha

ritenuta “pacificamente diretta a garantire il rispetto del principio di neutralità del tributo, il cui ossequio è garantito dall'operare combinato dei meccanismi della rivalsa e della detrazione, con il fine di evitare che l'IVA sia prelevata ad uno stadio diverso dal consumo, situazione che ne giustifica il prelievo definitivo”.

L'autore, con il passo in richiamo, risulta aver individuato con estrema chiarezza ed immediatezza il concetto di neutralità dell'IVA; difatti, affinché tale principio possa dirsi rispettato, occorre evitare che l'imposta venga “prelevata”, ossia, definitivamente assolta, in un momento precedente e diverso rispetto al consumo (ultimo) da parte di colui che, agendo in qualità di consumatore finale, acquista un bene o un servizio non già per utilizzarlo nell'ambito della propria attività economica, ma per goderne “personalmente” e/o “privatisticamente”. Assumendo il concetto testé rappresentato come il “dogma” cui fondamentalmente attenersi in materia di IVA, a sommosso avviso di chi scrive risulta difficile condividere quanto stabilito dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 12146 del 7 maggio 2021 (3), specie nel punto in cui si afferma quanto segue: “Il compimento dell'attività di

Fabio Falcone - Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo

Note:

- (1) Cfr. P. Centore, “Rivalsa ex post e neutralità dell'imposta: un'endiadi inscindibile”, in *Corr. Trib.*, n. 3/2019, pag. 242.
- (2) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27.
- (3) Sulla ordinanza in commento si vedano M. Peirola, “Riflessi della regolarizzazione dell'omessa fatturazione da parte del cliente sull'obbligo d'imposta in capo al fornitore”, in questa Rivista, n. 7/2021, pag. 7; nonché G. Confente - N. Gentina, “L'IVA assolta dal cessionario non libera il cedente”, in *il fisco*, n. 23/2021, pagg. 1-2278.

regolarizzazione da parte del cessionario al quale non sia stata emessa fattura dal cedente, finalizzata unicamente a sottrarre il primo dalla eventuale sanzione, non può dirsi sostitutiva dell'obbligo di pagamento gravante sull'unico debitore di imposta, cioè il soggetto cedente; il cessionario, invero, regolarizzando la propria posizione, versando l'imposta e annotando l'autofattura nei propri Registri, con conseguente detrazione di quanto versato, ha fatto venire meno i presupposti per la irrogazione della sanzione nei propri confronti, ma tali adempimenti non sono estintivi dell'obbligazione di pagamento dell'IVA gravante sul cedente, sicché in questo si concretizza la mancata percezione dell'IVA da parte dell'Erario".

Come si vede, secondo i giudici di vertice, nell'ipotesi in cui il soggetto cedente ometta di emettere fattura, costringendo il cessionario a provvedere, ai sensi dell'art. 6, comma 8, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997, non solo all'emissione della stessa, ma anche al versamento del tributo che detto cedente avrebbe dovuto addebitargli in rivalsa, si verifica soltanto l'esonero del cessionario dall'applicazione di una qualsivoglia sanzione per non aver sanato l'omissione del cedente, mentre quest'ultimo resterà comunque tenuto al versamento di quel tributo che, al vero, il cessionario, in ottemperanza a quanto previsto dal citato art. 6, comma 8, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997, ha già provveduto a versare.

Così statuendo i giudici di legittimità hanno di fatto acconsentito al definitivo versamento del tributo IVA in un momento in cui, tuttavia, il consumo che ne avrebbe dovuto giustificare il "prelievo" non si era ancora manifestato; ciò, francamente, non appare propriamente in linea con il citato principio di neutralità, e, quindi, con il sistema impositivo tipico dell'IVA comunitaria.

La vicenda giudiziaria

La controversia risolta dalla ordinanza in commento trae origine da un avviso di accertamento mediante il quale l'Agenzia delle entrate contestava nei confronti di una società avente sede negli USA l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2006.

La società proponeva ricorso, che veniva accolto dalla Commissione tributaria provinciale, al cui avviso la suddetta dichiarazione poteva ritenersi sostanzialmente presentata, a nulla rilevando che

nella stessa fosse stato indicato il codice fiscale di un soggetto diverso.

L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza, sostenendo che il Collegio di primo grado aveva erroneamente annullato l'avviso di accertamento, se non altro in ordine alle contestazioni riguardanti l'IVA e l'IRAP, in quanto, per tali imposte, la dichiarazione avrebbe dovuto comunque considerarsi omessa.

In particolare, secondo la tesi erariale la società accertata, avendo svolto l'attività commerciale di vendita di immobili nel territorio italiano, sarebbe stata obbligata all'assolvimento di tutti gli adempimenti richiesti e, di conseguenza, anche ad assoggettare a IVA le operazioni attive da essa poste in essere.

La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello affermando che, sulla scorta degli elementi di prova offerti dall'Amministrazione finanziaria, poteva sostenersi che il centro effettivo di direzione della società e dell'impresa si trovava in Italia, dove risultava ubicata la sede dell'amministrazione e dove, di fatto, la società aveva l'oggetto principale dell'attività; in pratica, per i giudici della Comm. trib. reg. la società ricorrente aveva indebitamente fatto valere la propria natura di soggetto non residente.

Tuttavia, se, da un lato, poteva ritenersi dovuta l'IVA riconducibile alle prestazioni di consulenza fatturate dalla società, d'altro lato, per le operazioni di vendita di beni immobili, non poteva ritenersi legittimo il recupero dell'IVA non fatturata e non versata, atteso che all'assolvimento dei relativi obblighi avevano provveduto le società acquirenti. Corollando tale argomentazione, i giudici dell'appello, con specifico riferimento alle sanzioni, sostenevano che, mentre potevano ritenersi legittime le sanzioni in materia di IVA relative all'omessa, infedele o tardiva registrazione delle fatture, non poteva invece considerarsi corretta la sanzione relativa all'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione IVA, assumendo rilievo il fatto che, al momento in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione annuale, gli adempimenti omessi dalla società statunitense erano stati assolti dai differenti cessionari.

L'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso in Cassazione per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633/1972, artt. 17 e 19, in quanto i giudici dell'appello, avendo escluso nella fattispecie in esame un possibile danno erariale, avevano

impedito di recuperare l'IVA nei confronti del soggetto effettivamente obbligato, cioè il solo cedente, con il rischio che le cessionarie, avendo assolto indebitamente agli obblighi di cui al D.P.R. n. 633/1972, art. 17, comma 3, potessero chiedere il rimborso dell'IVA da esse versata, con conseguente pregiudizio per l'Erario.

I giudici di legittimità hanno accolto la tesi erariale, ma, con ogni probabilità, hanno assunto a fondamento della propria decisione una norma nella fattispecie non invocata dalla Amministrazione ricorrente e, a quanto sembra, nemmeno rilevante nel giudizio controverso.

Difatti, secondo i giudici di vertice “la fattispecie in esame va ricondotta alla previsione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8”, il quale “prevede degli specifici adempimenti cui è tenuto il cessionario nel caso in cui il cedente, pur essendo tenuto, non abbia provveduto ad emettere fattura”.

Ad avviso dei giudici di legittimità “la norma in esame ha la finalità di consentire al cessionario di sottrarsi al pagamento della sanzione nel caso in cui il cedente non abbia provveduto all'emissione della fattura e, quindi, a versare l'IVA, ma non comporta alcuno spostamento della soggettività passiva nei confronti del cessionario, sicché il pagamento dallo stesso compiuto non ha finalità estintiva dell'obbligazione tributaria gravante sul cedente”.

“In sostanza”, sostengono i giudici di vertice, “il compimento dell'attività di regolarizzazione da parte del cessionario al quale non sia stata emessa fattura dal cedente, finalizzata unicamente a sottrarre il primo dalla eventuale sanzione, non può dirsi sostitutiva dell'obbligo di pagamento gravante sull'unico debitore di imposta, cioè il soggetto cedente”.

In virtù di tali considerazioni i giudici di legittimità hanno accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, e, senza provvedere al rinvio alla Comm. trib. reg. (in diversa composizione), hanno rigettato l'originario ricorso presentato dalla società accertata.

Il punto è che, come anticipato, i giudici della Cassazione hanno motivato la loro decisione richiamando l'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, il quale, a ben vedere, nel caso di specie non sembra rilevare, tenuto conto del fatto che le società cessionarie, stando almeno al contenuto della ordinanza in commento, avevano regolato l'operazione emettendo un'autofattura ai sensi dell'art. 17, comma

2, del D.P.R. n. 633/1972, ritenendo dunque di aver effettuato un acquisto da un soggetto non residente. Letta in questi termini, peraltro, la pretesa erariale avrebbe dovuto considerarsi illegittima (con conseguente conferma della decisione d'appello gravata), potendosi considerare comunque versata l'imposta dovuta sulle vendite della società statunitense, sebbene al relativo assolvimento vi avessero provveduto i cessionari, mediante il c.d. *reverse charge*.

Sul punto giova rilevare che la stessa Agenzia delle entrate ha recentemente confermato che spetta il diritto alla detrazione in capo al cessionario ed il cedente è liberato dall'obbligo di versamento dell'imposta, nei casi di erronea applicazione dell'inversione contabile (4).

Ciò posto, resta il fatto che, anche volendo assumere come rilevante nel caso di specie il dettato di legge di cui all'art. 6, comma 8, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997, la decisione in commento lascia comunque spazio a dei dubbi.

Non va dimenticato, infatti, che il meccanismo di regolarizzazione previsto dal comma 8, lett. a), dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, richiede il versamento del tributo IVA non fatturato dal relativo cedente/fornitore (5). Talché, se nella fattispecie in esame avesse davvero trovato applicazione l'art. 6,

Note:

(4) Cfr. risposta a interpello n. 301/E del 28 aprile 2021; peraltro, la questione analizzata dall'Agenzia delle entrate aveva ad oggetto una fattispecie del tutto simile a quella di cui all'ordinanza in commento, vale a dire cessioni di beni per i quali è stata rilevata l'errata applicazione del *reverse charge* e l'omesso addebito dell'imposta da parte del venditore non residente.

(5) Nello specifico, il cessionario o il committente, ai sensi dell'art. 6, comma 8, lett. a), del D.P.R. n. 633/1973, al fine di sottrarsi al pagamento della sanzione, è tenuto a regolarizzare l'operazione, previo versamento dell'imposta, presentando all'Ufficio competente, entro i 30 giorni successivi alla scadenza dei quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, un documento, in duplice esemplare, da cui risultino le indicazioni prescritte dal D.P.R. n. 633/1972, art. 21, relativo alla fatturazione delle operazioni. Sulle modalità di regolarizzazione delle fatture non emesse o erroneamente emesse dal cedente/fornitore si veda M. Peirola, “Le modalità di regolarizzazione delle fatture errate”, in questa Rivista, n. 8/2020, pag. 7. Sul tema giova peraltro rammentare che la procedura prevista dall'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997 deve intendersi modificata a seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, tant'è che il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 ha stabilito che, ai fini della regolarizzazione dell'operazione, il cessionario trasmette l'autofattura emessa in formato XML mediante il Sistema di Interscambio (con codice TD20), come richiesto dall'art. 1, comma 6, del D.Lgs. n. 127/2015.

comma 8, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997, ciò avrebbe significato che i cessionari della società statunitense avevano necessariamente già provveduto al versamento del tributo oggetto di contestazione.

In pratica, secondo il ragionamento dei giudici di vertice la società statunitense sarebbe stata obbligata al versamento dell'IVA non fatturata, sebbene detta imposta fosse già stata versata dai rispettivi cessionari; tale affermazione, ad avviso di chi scrive, risulta contraria al principio di neutralità, non potendo l'Erario incamerare l'IVA in una fase in cui non si manifesta quel consumo che dovrebbe giustificare e legittimare il definitivo "prelievo".

In questo modo si impedisce il fisiologico sviluppo della catena di operazioni (rilevanti ai fini IVA) nella quale si inserivano anche quelle effettuate dalla società statunitense, provocando un fenomeno di doppia tassazione, in quanto alla tassazione dell'effettivo consumo finale (che potrebbe manifestarsi, ad esempio, al momento della vendita da parte dei cessionari della società statunitense a soggetti che non operano nell'ambito della propria attività economica) si viene ad affiancare anche il definitivo prelievo in capo alla società accertata, la quale assume la connotazione di consumatore finale, nonostante non sembri rinvenibile nelle vendite da essa effettuate l'emersione di quel consumo meritevole di essere ricondotto definitivamente e correttamente a tassazione (6).

La neutralità quale parametro di riferimento

In passato la Corte di cassazione, pronunciandosi in ordine al contenuto dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, si era espressa in maniera differente, stabilendo, per l'appunto, che, a seguito della regolarizzazione ad opera del cessionario/committente, l'Amministrazione finanziaria non potesse pretendere dal cedente/prestatore il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta eventualmente dovuta, proprio perché già versata dal cessionario/committente (7).

PER MEMORIA

La Cassazione, con ordinanza n. 12146/2021, ha affermato che la regolarizzazione da parte dei cessionari nazionali della mancata ricezione della fattura, ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, non solleva la stabile organizzazione italiana del soggetto *extra-UE* (soggetto passivo IVA) dalle proprie responsabilità (omessa fatturazione e versamento imposta).

Si tratta di una affermazione evidentemente in linea con il sistema impositivo tipico del tributo in esame, e, per quel che più conta, con la *ratio* e la finalità ultima cui mira il relativo meccanismo impositivo, destinato a tassare unicamente il consumo finale, al momento della sua emersione e/o manifestazione.

Del resto, laddove all'Ufficio venga concessa la possibilità di pretendere il pagamento dell'imposta da parte del cedente che ne abbia omesso la fatturazione, nonostante detta ultima imposta sia stata (già) versata dal cessionario al momento della regolarizzazione (ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997), si acconsente a una doppia tassazione della medesima operazione, in violazione del principio di neutralità. Al riguardo giova rammentare che, secondo la Corte di Giustizia (8), laddove non sussistano rischi per

Note:

(6) Stando infatti a quanto emerge dalla ordinanza in commento, sembrerebbe che i cessionari della società statunitense avessero fatturato le vendite in luogo della cedente, versando il relativo tributo, che sarebbe stato tuttavia conseguentemente detratto. Per cui, in un caso del genere, l'unica contestazione valida e attendibile ai fini IVA avrebbe potuto essere indirizzata nei confronti dei cessionari della statunitense, e finalizzata a recuperare l'IVA nell'ipotesi in cui la stessa non fosse risultata detraibile, in quanto non afferente ad operazioni imponibili o che comunque legittimassero l'esercizio del diritto alla detrazione.

(7) Cfr. Cass. 5 dicembre 2001, n. 15394.

(8) Ad esempio, nella sentenza del 19 settembre 2000, emessa nella causa C-454/98 (Schmeink & Cofreth AG), la Corte di Giustizia ha avuto modo di stabilire che se colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso tale fattura. Sul tema si veda F. Ricca, "Sterilizzati gli effetti dell'auto-applicazione di IVA non dovuta", in *Corr. Trib.*, n. 41/2015, pag. 4111 e, segnatamente, il passo in cui l'autore rammenta che "i due principi di tutela erariale - quello di 'cartolarità', indirizzato all'emittente della fattura, e quello di indetraibilità dell'imposta non dovuta, indirizzato al destinatario - devono trovare applicazione tenendo conto del Comune obiettivo perseguito e non possono portare, ove non sussistano (o siano stati completamente eliminati) rischi per l'Erario, alla riscossione di un'imposta non dovuta. Una simile conseguenza - in via di principio, inammissibile - si verificherebbe evidentemente qualora, per il

(segue)

l'Erario, non può ammettersi la riscossione di un'imposta non dovuta; circostanza che, al vero, si verifica nell'ipotesi in cui si pretenda dal cedente che ha omesso di fatturare una determinata operazione imponibile il versamento dell'IVA già assolta dal cessionario, nelle forme di cui al più volte citato art. 6, comma 8, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997.

Alla luce di quanto sin qui rappresentato appare lecito sostenere che nel momento in cui si invoca il meccanismo di regolarizzazione di cui all'art. 6, comma 8, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997, non ricorrono le condizioni per pretendere il tributo non versato dal cedente.

Difatti, il meccanismo in questione - proprio perché prevede (o, meglio, impone) il preventivo versamento del tributo non fatturato dal cedente/fornitore - esclude a monte qualsivoglia pregiudizio per l'Erario, atteso che il cessionario, pur non essendo il naturale debitore dell'imposta, provvede comunque a rilevare la relativa operazione imponibile e, per quel che più conta, a versare l'IVA dovuta in ordine alla stessa.

Sui risvolti sanzionatori

Discutibile appare anche quanto stabilito sul versante sanzionatorio.

Stando al testo della ordinanza in commento la società statunitense, non solo si trova ora costretta a versare un'imposta già incamerata dall'Erario, ma, a causa dell'omessa fatturazione, è altresì tenuta a versare, a titolo di sanzione, un importo pari almeno al 90% (9) di un tributo che è stato comunque formalizzato e, per quel che più conta, versato dai suoi cessionari (assumendo che questi ultimi, come sostenuto dai giudici di vertice, abbiano regolarizzato i loro acquisti ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997).

In pratica, ipotizzando che il tributo regolarizzato dai cessionari sia pari (solo per esemplificare) a 100, l'Erario, al quale, nel rispetto del fondamentale principio della neutralità dell'IVA, spettava unicamente incamerare detto 100, nella fattispecie in esame, seguendo la statuizione dei giudici di vertice, si trova ora legittimato (peraltro in maniera definitiva, dato che la Cassazione ha deciso senza rinviare la causa alla Comm. trib. reg.) ad incassare un ulteriore importo di 190, ossia, l'IVA comunque richiesta alla società cedente, unitamente alla sanzione ad essa conseguentemente irrogata.

Il quadro appena delineato non pare conforme ai principi fondamentali che regolano l'applicazione dell'IVA comunitaria, tenuto conto degli insegnamenti offerti dai giudici lussemburghesi.

Ad esempio, nella sentenza emessa l'8 maggio 2019, nella causa C-712/17 (10), la Corte di Giustizia, nel rammentare che, ai sensi dell'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE, gli Stati membri hanno la facoltà di adottare le misure ritenute più opportune per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e evitare le evasioni e che, in assenza di disposizioni di diritto dell'Unione a tale proposito, sono legittimati a determinare le sanzioni da irrogare in caso di inosservanza delle condizioni previste per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA, ha tuttavia precisato che qualsivoglia provvedimento emesso a tal fine deve rispettare i principi di proporzionalità e di neutralità (11). Ebbene, i giudici lussemburghesi, nella sentenza in richiamo, hanno ritenuto che l'Amministrazione finanziaria italiana non avesse rispettato il suindicato principio di proporzionalità, avendo preteso il pagamento di una sanzione pari al 100% dell'importo dell'imposta indebitamente detratta a monte, nonostante il medesimo importo dell'IVA fosse

Note:

(continua nota 8)

"combinato disposto" dei due principi, nel caso di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile si pretendesse, da un lato, di trattenere l'imposta indebitamente auto-assolta e, dall'altro, di negarne la detrazione".

(9) Ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, "chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio". Tra l'altro, occorre evidenziare che la controversia esaminata dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza in commento riguarda una vicenda relativa ad un perdio antecedente alle modifiche apportate al D.Lgs. n. 471/1997 dal D.Lgs. n. 158/2015; per cui, all'atto della contestazione erariale la sanzione in richiamo sarà stata presumibilmente pari ad un importo compreso fra il 100 e il 200% dell'imposta non fatturata.

(10) Con commento di M. Peirolo, "Detrazione IVA in caso di operazioni inesistenti senza danno erariale", in *il fisco*, n. 22/2019, pagg. 1-2164.

(11) Cfr. anche CGE, 26 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas; e Id., 15 settembre 2016, causa C-6518/14, Senatex.

stato regolarmente assolto a valle e l'Erario non avesse subito nessuna perdita di gettito fiscale (12). I giudici lussemburghesi hanno definito tale sanzione "sproporzionata rispetto all'obiettivo da essa perseguito".

Del resto, la Corte di Giustizia aveva già stabilito che, qualora la condotta non determini alcuna perdita di gettito, né presenti indizi di frode, anche una sanzione pari al 50% risulta sproporzionata (13).

In realtà, nel caso che ci occupa, dato che, con ogni probabilità, i cessionari avevano formalizzato gli acquisti ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, ossia, ritenendo di aver eseguito un acquisto da un non residente, nonostante quest'ultimo fosse dotato di una stabile organizzazione in Italia, la sanzione applicabile (ben più ragionevole, non essendo emersa l'esistenza di una condotta fraudolenta) sarebbe stata quella prevista dall'art. 6, comma 9-bis2, del D.Lgs. n. 471/1997 (vale a dire una sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro), il quale, giova evidenziarlo, proprio nel rispetto del principio di neutralità, in simili circostanze esclude, nei confronti del cedente, l'obbligo di versare il tributo indebitamente assolto dal cessionario attraverso l'inversione contabile (14).

La sanzione prevista dal comma 9-bis2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 nel caso in esame sarebbe risultata decisamente più congrua (e quindi proporzionale) (15), mentre tale non pare essere quella effettivamente irrogata nei confronti della società statunitense, la quale, nonostante l'assenza di danno per l'Erario, e l'inesistenza di possibili condotte fraudolente, oltre al versamento del tributo, ed alla sanzione per omessa fatturazione, di cui all'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, si trova altresì costretta a far fronte alla sanzione per omessa dichiarazione, di cui all'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, ammontante, come noto, ad un importo compreso tra il centoventi e il duecentoquaranta per cento del tributo non dichiarato.

Valutato nel suo complesso, il provvedimento sanzionatorio irrogato nei confronti della società statunitense appare francamente eccessivo.

Stando a quanto recentemente affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 15 aprile 2021, causa C-935/19 (16), non pare possa ritenersi legittima una sanzione di tale entità, laddove si consideri che l'imposta non fatturata e quindi non dichiarata è

stata comunque formalizzata e, per quel che più conta, versata dalle società cessionarie (in modo da evitare possibili perdite di gettito), nell'ambito, peraltro, di una operazione per la quale risulta essere stata esclusa l'esistenza di una condotta fraudolenta.

Come ripristinare la neutralità?

Da quanto retro rappresentato è lecito ritenere eccessivo l'onere tributario definitivamente dovuto dal soggetto statunitense, allo stato tenuto a versare un'imposta già incamerata dall'Erario, unitamente alle sanzioni per omessa fatturazione (pari almeno al 90% del tributo non fatturato) e

Note:

(12) Il caso affrontato dalla Corte di Giustizia riguardava una società di produzione e distribuzione di energia elettrica che, nell'ambito di un meccanismo circolare di false fatturazioni all'interno del gruppo di appartenenza, aveva venduto e acquistato i medesimi quantitativi di energia agli stessi prezzi in modo da consentire al gruppo di accedere a finanziamenti bancari. L'IVA addebitata nelle relative fatture in linea di principio non sarebbe stata detraibile, proprio perché afferente ad operazioni inesistenti; tuttavia, detta imposta, benché indebitamente detratta a monte, era stata regolarmente versata a valle, escludendo possibili perdite di gettito.

(13) Cfr. CGE, 26 aprile 2017, causa C-564/15, cit.

(14) Si consideri che la stessa Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 16/E dell'11 maggio 2017, nel fornire chiarimenti in ordine alla disciplina sanzionatoria riguardante il sistema dell'inversione contabile, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ha tra l'altro precisato che tra le ipotesi cui deve ritenersi applicabile la sanzione prevista dal comma 9-bis2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 vi rientra anche quella della c.d. stabile organizzazione occulta, vale a dire il caso di un soggetto residente che abbia assolto l'imposta con il sistema dell'inversione contabile (ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972), relativamente a beni e servizi acquistati presso un soggetto dichiaratosi non residente e di cui, successivamente, venga accertata la stabile organizzazione in Italia.

(15) Occorre rilevare (come, del resto, già anticipato nella precedente nota 9) che la sentenza gravata in Cassazione era stata depositata il 18 febbraio 2014, e quindi in un momento precedente l'introduzione del comma 9-bis2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 ad opera del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (c.d. Decreto sanzioni); sarebbe stato probabilmente opportuno che la società statunitense, costituendosi nel giudizio pendente in Cassazione, invocasse l'applicazione del *favor rei*, mentre, dalla lettura della ordinanza in commento, emerge che detta società non ha preso parte al giudizio.

(16) Rileva, in particolare modo, il punto 27 della sentenza in richiamo, in cui i giudici lussemburghesi rammentano che "siffatte sanzioni non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode. Al fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a reprimere, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 60)".

omessa dichiarazione (pari ad almeno il 120% del tributo non dichiarato).

Per ripristinare l'evidente (almeno a sommosso avviso di chi scrive) violazione del principio della neutralità dell'IVA, nonché la violazione del principio della proporzionalità (per quel che attiene all'aspetto sanzionatorio), sarebbe al vero auspicabile che l'Ufficio competente, magari verificando l'effettivo assolvimento del tributo in contestazione (quand'anche mediante inversione contabile da parte dei cessionari), rettificasse in autotutela la pretesa in questione, esonerando il contribuente dal versamento di un tributo già assolto, ed applicando la sola sanzione attualmente prevista dall'art. 6, comma 9-bis2, del D.P.R. n. 633/1972, che, a ben vedere, nel caso di specie sarebbe decisamente più congrua e, quindi, più ragionevole (ossia, conforme al principio di proporzionalità).

È ben vero che siamo al cospetto di un giudicato ormai definitivo (17), ma è altresì vero che l'Amministrazione finanziaria italiana è tenuta al rispetto e alla corretta applicazione della normativa comunitaria in materia di IVA.

In alternativa, la società statunitense potrebbe avanzare una richiesta di annullamento in autotutela, chiaramente fondata sulla violazione del diritto comunitario, nella speranza che l'impugnazione del successivo (e probabile) diniego, anziché essere dichiarata "acriticamente" inammissibile, venga esaminata e magari sottoposta al vaglio del giudice

comunitario, che difficilmente confermerebbe *in toto* la pretesa erariale in esame (18).

Note:

(17) Peraltro, è noto che la Corte di Giustizia ritiene il giudicato intangibile, tant'è vero che il rinvio pregiudiziale è ammesso solo in via incidentale (ai sensi dell'art. 267 TFUE).

(18) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, "La mancata impugnazione della cartella di pagamento esclude, per la Cassazione, il diritto al rimborso IVA", in questa Rivista, n. 8/2020, pag. 31, dove, alla nota 4, si evidenzia che un appiglio in tal senso potrebbe rinvenirsi nella sentenza della CGE, 13 gennaio 2004, causa C-453/00, nel punto in cui si è stabilito che "il principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE impone ad un organo amministrativo, investito in una richiesta in tal senso, di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente nel frattempo accolta dalla Corte qualora:

- disponga, secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione;

- la decisione in questione sia diventata definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che statuisce in ultima istanza;

- tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse adita a titolo pregiudiziale alle condizioni previste all'art. 234, n. 3, CE; e

- l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato della detta giurisprudenza".

In merito alla decisione in richiamo giova evidenziare che secondo il giudice remittente il diritto olandese consentiva all'Autorità amministrativa di riesaminare la propria decisione, facoltà che per la Corte di Giustizia assume la connotazione di vero e proprio obbligo qualora occorra recepire l'interpretazione del diritto comunitario fatta propria dalla Corte. Ecco perché, nel caso in esame, un'eventuale nuova istanza potrebbe fondarsi sull'obbligo dell'Erario di recepire un insegnamento comunitario, ovvero, se non altro, di consentire, ammettendo l'impugnazione del probabile diniego di annullamento in autotutela, la sottoposizione della vicenda al vaglio della Corte di Giustizia.