

IVA

Il nuovo regime sanzionatorio per le operazioni inesistenti

di Marco Peirolo

La [**Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16679 del 2016**](#), è intervenuta chiarendo l'ambito applicativo del [**comma 9-bis.3 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997**](#), come novellato dal D.Lgs. 158/2015, di riordino del sistema sanzionatorio.

La norma in esame, nel disciplinare l'ipotesi di **errata applicazione del reverse charge alle operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta**, dispone che, “*se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a 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 dell'articolo 26, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*”. La norma prosegue stabilendo che “**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”.

Sulla portata di tali previsioni, la Relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 ha sottolineato che, “*nel comma 9-bis.3 viene disciplinata l'ipotesi di errata applicazione del reverse charge ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta. In tale evenienza nella contabilità IVA devono essere eliminati sia il debito che il credito erroneamente registrati, con effetti neutrali. È salvaguardato il diritto al recupero dell'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva od oggettiva) attraverso la nota di variazione o la richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 546 del 1992. La medesima procedura si applica anche per le operazioni inesistenti, con effetti sostanzialmente neutri, salvo in questo caso l'applicazione della sanzione dal 5 al 10 per cento dell'imponibile*”.

Ciò significa che quest'ultima sanzione, prevista per la specifica ipotesi di errata applicazione del reverse charge alle operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta, è irrogata anche in caso di effettuazione di **operazioni inesistenti soggette ad inversione contabile**.

Nella [**sentenza n. 16679/2016**](#), però, i giudici di legittimità hanno limitato l'applicazione della sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro, alle operazioni inesistenti che siano anche esenti, non imponibili o non soggette ad imposta, **escludendo che il predetto regime sanzionatorio possa estendersi alle ipotesi in cui le operazioni inesistenti siano imponibili**.

Nella pronuncia, si afferma che, in base al [**comma 9-bis.3 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997**](#), “*devono essere espunti sia il debito computato che la detrazione operata nelle liquidazioni dell'imposta anche nei casi di operazioni inesistenti che siano astrattamente «esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta e che siano regolate dal cessionario coll'inversione contabile interna»*”, per poi aggiungere che, “*per l'insidiosità che verosimilmente si ritiene che tale fattispecie rivesta, trova solo in tale ultimo caso applicazione la sanzione amministrativa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile (con un minimo di mille euro)*”. Con la conseguenza che “*i più favorevoli trattamenti fiscali e sanzionatori introdotti dal comma 9-bis.3 non trovano applicazione nel caso di operazioni imponibili soggettivamente inesistenti ancorché regolate in regime domestico d'inversione contabile*. La diversa conclusione, che potrebbe essere desunta dal non chiaro tenore della relazione illustrativa laddove si parla di «procedura», non rileva poiché ogni testo normativo deve essere interpretato secondo il suo contenuto obiettivo mentre i lavori preparatori non costituiscono elemento decisivo per la sua interpretazione (Cass. 1654/1962)”.

Né, rileva la Suprema Corte, è possibile giustificare una diversa conclusione sulla base del contenuto del settimo comma dell'[**articolo 21 del D.P.R. 633/1972**](#), anch'esso modificato dal citato D.Lgs. n. 158/2015, **dovendosi intendere limitato alla sfera del cedente o prestatore**.

La nuova disposizione, nel prevedere 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*”, fa infatti ora specifico riferimento al cedente o prestatore, tant’è che la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 157/2008 ha chiarito che **la modifica è stata introdotta per “rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge”**, caratterizzate dalla circostanza che il debitore dell'imposta è il cessionario o committente in luogo del cedente o prestatore.

Ne discende, secondo la sentenza in commento, che il riformulato settimo comma dell'[**articolo 21 del D.P.R. n. 633/1972**](#) non è diretto a garantire la neutralità dell'imposta in capo al destinatario dell'operazione inesistente, trovando ancora applicazione il **principio generale di indetraibilità** enunciato anche dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (es. causa C-424/12, *Fatorie*).

Ferma restando l'inapplicabilità delle esimenti di diritto interno previste per le violazioni meramente formali, ovverosia per quelle violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sul tributo, i giudici di legittimità hanno ritenuto applicabili le **sanzioni da dichiarazione infedele e da indebita detrazione**, di cui agli [**articoli 5, comma 4, e 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997**](#). Con rideterminazione, però, nella misura, rispettivamente, dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato (dichiarazione infedele) e del 90% dell'ammontare della detrazione compiuta (indebita detrazione), per ciò che riguarda le violazioni commesse anteriormente al 1° gennaio 2016, in applicazione del **principio del favor rei**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)