

## ***Sanzioni tributarie: proporzionalità ed errori sul plafond***

di **Roberto Curcu**

Seminario di specializzazione

### **Sistema doganale e compliance**

Scopri di più

L'[articolo 20, L. 111/2023](#), di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, prevede che, con riguardo alle sanzioni amministrative tributarie, il legislatore delegato provveda a **migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico** e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

In particolare, in ambito Iva, il sistema tributario deve rispettare dei **principi fondamentali**, che sono delineati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea; la norma sanzionatoria non è regolata dalla Direttiva, quindi gli Stati membri conservano la libertà nello **scegliere le sanzioni**; tuttavia, la Corte riconosce che questa discrezionalità **deve rispettare i principi generali del diritto comunitario**, quale quello di **proporzionalità** tra il comportamento posto in essere e la sanzione, valutando, in particolare, quale può essere il **danno erariale causato** e se il comportamento posto in essere ha o meno la capacità di **"nascondere" eventuali danni erariali**.

In questo senso, forse, **lo Stato italiano è stato uno di quelli che maggiormente ha contribuito alla formazione della giurisprudenza comunitaria in materia**, ed alcune cose sono state sistemate a seguito di sentenze nelle quali la Corte rilevava che c'erano nel sistema delle storture. Ad esempio, alla Corte non riuscirono a capire come fosse possibile che, in caso di **omesso reverse charge, senza danno erariale** (nel senso che se il reverse charge fosse stato effettuato l'Iva assolta sarebbe stata compensata con una Iva in detrazione) potesse essere irrogata una **sanzione del 100% di imposte** che, appunto, **non erano state evase**. Anni dopo il legislatore pensò di rimodulare la sanzione, dapprima in un 3% dell'imposta e poi **in importi fissi**.

Altro caso su cui ci si stupì del sistema sanzionatorio (e non sono) italiano, fu quello delle **immissioni in libera pratica effettuate con una fittizia introduzione di merce nel deposito Iva**. In tali operazioni, se poste correttamente, l'Iva viene assolta con **reverse charge in sede di estrazione dal deposito**, mentre se la merce (dopo essere immessa in libera pratica nel deposito) non ci entra proprio, allora l'imposta sarebbe stata da **pagare in dogana**. In Corte, si stupirono per il fatto che, per comportamenti siffatti, **venisse chiesta l'imposta** (non evasa in

quanto assolta con *reverse charge* invece che pagata in dogana) ed irrogata una **sanzione del 100% di una imposta che** – appunto – **non era stata evasa** e lo Stato non aveva perso. Anche qui, lo Stato italiano dovette capitolare e nell'Amministrazione sembra sia riconosciuto che la **sanzione applicabile** alla fattispecie è quella **del 30%**; in sostanza, **evitare il pagamento cash per assolvere con *reverse charge* è un comportamento equiparabile ad un ritardato versamento** e come tale **viene considerato dal punto di vista sanzionatorio**.

Caso molto più recente, quello nel quale l'Agenzia delle entrate contesta a due società italiane di essersi scambiate **fatture false dello stesso importo**, probabilmente allo scopo di "gonfiare i fatturati" e magari **accedere al credito bancario** sotto forma di sconti fatture, ma **senza arrecare danno erariale**. Tuttavia, per la normativa italiana, quando le fatture sono "false", ossia non rappresentano una operazione esistente, succede che chi l'ha emessa deve **comunque versare l'imposta**, e chi la riceve **non può detrarre la stessa**. La Corte, dopo aver rilevato che nel caso specifico, applicando il principio di effettività e, quindi, disapplicando la norma italiana **non c'era comunque debito erariale**, deve giudicare se può, comunque, **ritenersi applicabile l'irrogazione della sanzione del 100% per indebita detrazione**, fermo restando che non sussiste alcun debito Iva. Sul punto, si arriva a sostenere, nei fatti, che **una sanzione di indebita detrazione, che non incida definitivamente su un maggiore debito o minore credito dichiarativo, non ha luogo di esistere**. In sostanza, verrebbe da dire che la commissione di errori che non portano a danno erariale, **non può essere sanzionata con un importo troppo elevato**.

Ciò premesso, stanno girando da qualche giorno le bozze del decreto legislativo di riforma del sistema sanzionatorio, e come è normale che sia, vi sono delle **luci e delle ombre**. In questa sede, vogliamo evidenziare delle lacune che si **spera vengano colmate**.

In particolare, **una violazione che non determina danno erariale è lo splafonamento**. Il soggetto che acquista per importi superiori al proprio plafond **non crea danno erariale**; semplicemente il suo fornitore non addebita l'Iva nei suoi confronti, e quindi non la versa all'erario, ma l'esportatore abituale rinuncia a portarla in detrazione. In sostanza, non viene pagata Iva oggi, che poi con la detrazione sarebbe stata verosimilmente chiesta a rimborso o compensata domani. **Il danno che eventualmente subisce l'erario è finanziario e non sostanziale, e quindi anche l'abbassamento della sanzione al 70% appare non sufficiente a ripristinare il principio di proporzionalità**. Sempre con riferimento al *plafond*, andrebbe corretta la frase per cui si applica una sanzione al fornitore dell'esportatore abituale che effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi senza addebito di imposta, **"senza aver prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione" (di intento)**. Messa così la frase, rischia l'irrogazione di una sanzione da "evasore" **chi emette una fattura senza Iva**, anche nella situazione in cui la dichiarazione di intento c'è, è stata emessa prima del **momento di effettuazione**, ma **il contribuente non la ha verificata prima dell'effettuazione dell'operazione stessa**; chiaro che poi questa sanzione "sostanziale" per un errore formale davanti al giudice europeo **non starebbe in piedi**, ma si potrebbe fin da subito evitare che lo Stato un domani perda l'ennesima causa in Corte di Giustizia.

Spesso gli errori sul plafond non riguardano il vero e proprio splafonamento, ma **fornitori che emettono fatture senza Iva per un importo maggiore della dichiarazione di intento**, ed esportatori abituali che registrano tali fatture **senza accorgersi di tale errore**. In tali situazioni, il fornitore che ha fatturato senza Iva per importo superiore a quelli esposti nella dichiarazione di intento **è sicuramente sanzionato**, e ci si è chiesti cosa succeda all'esportatore abituale che **riceve queste fatture**. In un forum dell'autunno dello scorso anno fu correttamente precisato dall'Agenzia delle entrate che se comunque l'importo fatturato senza Iva non ha superato il plafond **non si è in presenza di uno splafonamento**, ma **l'esportatore abituale può incorrere nella sanzione di cui all'[articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997](#)**; tale norma prevede che, chi riceve una fattura irregolare e non provvede ad emettere "autofattura/denuncia" **entro 30 giorni dalla registrazione**, è punito con la **sanzione del 100% dell'imposta con un minimo di euro 250**.

Il chiarimento risolve il problema di **chi controlla subito se le fatture che riceve in 8C sono nel limite della dichiarazione di intento**, in quanto non le registra proprio e chiede al fornitore la ri-emissione; risolve anche il problema di chi le **registra ed entro i 30 giorni successivi si accorge dell'errore** e fa stornare le fatture non corrette dal fornitore. Tale chiarimento non risolve quello che succede se **l'esportatore abituale si accorge oltre i 30 giorni dell'errore**, in quanto ci si troverebbe nella assurda situazione per la quale se volesse ravvedere il fornitore dovrebbe emettere fattura con Iva all'esportatore abituale, e se volesse ravvedere quest'ultimo, dovrebbe pagare l'Iva in sede di **emissione della autofattura denuncia**. In sostanza, si cadrebbe in quella situazione per cui **l'Iva deve essere pagata due volte**, ma verosimilmente l'Agenzia delle entrate non la lascerebbe detrarre due volte, con probabile **obbligo di chiederne il rimborso**, ai sensi dell'[articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972](#).

La questione potrebbe essere risolta, per lo meno per i comportamenti futuri, in quanto **la cosiddetta "autofattura-denuncia"**, che comporta l'obbligo per il cessionario/committente di pagare l'Iva non addebitata dal cedente prestatore, **verrà sostituita con una "comunicazione/denuncia"**, con la quale, appunto, il cessionario/committente **non dovrà più versare all'erario l'imposta al posto del fornitore**. Anche qui, irrogare al cessionario o committente una sanzione da "evasore fiscale", in quanto non ha denunciato il proprio fornitore che non ha emesso fattura, **rischia di essere comunque sproporzionata, nelle situazioni nelle quali per il cessionario o committente l'Iva eventualmente addebitata sarebbe detraibile e, quindi, non vi sarebbe danno erariale**.