

# “Reverse charge” e operazioni inesistenti: brindano i “missing traders” o ha ragione la Cassazione?

di Livia Salvini (\*) e Angela M. La Rosa (\*\*)

La **sentenza n. 16679/2016** della Corte di cassazione delimita l'ambito applicativo di una delle disposizioni del D.Lgs. n. 158/2015 che hanno riformato la disciplina sanzionatoria del “reverse charge”, l'art. 6, comma 9-bis3, del D.Lgs. n. 471/1997, sulla base di una singolare ed inedita **distinzione** tra le **operazioni inesistenti “esenti, non imponibili o non soggette ad imposta”** e le operazioni **inesistenti, ma “imponibili”**. La conclusione della Corte, non del tutto convincente ed equilibrata, si scontra con la **difficoltà** logica di accertare quando un'**operazione inesistente** (sul piano oggettivo o soggettivo) possa essere considerata **“imponibile”**. La sentenza della Corte deve, invece, essere accolta con favore laddove fornisce un primo chiarimento sull'efficacia temporale delle nuove disposizioni, confermandone implicitamente la portata sostanziale e la loro invocabilità nei giudizi pendenti in applicazione del “favor rei”.

Tra le articolate disposizioni, contenute nel D.Lgs. n. 158/2015, che hanno riformato la disciplina sanzionatoria del *reverse charge*, introducendo nell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 i commi da 9-bis1 a 9-bis3, merita particolare attenzione, per la sua portata sistematica, quella contenuta nell'ultima parte del comma 9-bis3. Norma che finora, al contrario delle altre di nuova introduzione (1), non sembra essere stata oggetto di specifiche considerazioni da parte della dottrina, ma che è invece oggetto di una recentissima - e per molti versi inaspettata - sentenza della Corte di cassazione, la n. 16679/2016 (2).

In base a tale norma, la disposizione contenuta nella prima parte del comma 9-bis3, ed ivi riferita alle conseguenze sul debito di imposta e sulle sanzioni all'erronea applicazione dell'inversione contabile ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta, si applica anche nei casi di operazioni inesistenti. Come si vedrà, secondo la Corte di cassa-

zione, il periodo di questo comma che letteralmente si riferisce alle operazioni inesistenti deve essere riferito, in via di interpretazione sistematica, ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta che siano “anche” inesistenti. Si vengono così a legare inscindibilmente la prima e la seconda parte del comma 9-bis3 che invece, in via letterale, sembrano decisamente riferite a due ipotesi diverse: il *reverse charge* per le operazioni esenti, non imponibili o non soggette, nella prima parte; il *reverse charge* per le operazioni inesistenti - per “tutte” le operazioni inesistenti, qualunque sia il loro regime IVA - nella seconda parte.

Esaminiamo dunque dapprima il dettato normativo ed una sua possibile interpretazione letterale; solo dopo ci soffermeremo sulla recente sentenza citata e sulla interpretazione da essa proposta. L'art. 6, comma 9-bis3, cit., nel primo periodo prevede che: “Se il cessionario o il committente applica l'inversione

(\*) Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università LUISS G. Carli di Roma - Avvocato in Roma

(\*\*) Avvocato in Roma - Salvini Escalar e Associati - Studio legale tributario fondato da F. Gallo

(1) Su cui si vedano: Maspes, “Reverse charge: sanzioni alla ricerca della proporzionalità perduta”, in *il fisco*, n. 40/2015; Giuliani - Spera, “Nuove sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge”, in *il fisco*, n. 16/2016; Balzanelli - Sirri, “Le

nuove sanzioni per il 'reverse charge': luci ed ombre di una norma attesa”, in *Corr. Trib.*, n. 5/2016.

(2) Per un primo commento alla sentenza si v. Peirola, “Detrazione IVA ancora esclusa per le operazioni inesistenti soggette a reverse charge”, in *il fisco*, n. 37/2016; Farri, “Sanzioni IVA e principio di proporzionalità: nuove prospettive dalla Cassazione”, in *Riv. dir. trib.* - supplemento *on line* del 13 settembre 2016.

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 ...". Nel secondo periodo, invece, lo stesso comma prevede che "La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti".

Anche per queste ultime, dunque, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato che la detrazione operata dal cessionario o committente nelle liquidazioni, fermo restando il diritto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta con una variazione in diminuzione o con una istanza di rimborso. L'unica differenza tra le ipotesi previste dalle due norme citate sta nel trattamento sanzionatorio: mentre nel primo caso non sono dovute sanzioni, nel secondo caso è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

Va da ultimo osservato, per completare il quadro delle novità normative che interessano, che è stato contestualmente modificato l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, in materia di fatturazione per operazioni inesistenti. La modifica ha riguardato l'individuazione del soggetto attivo della falsa fatturazione, soggetto che prima non era specificamente identificato, mentre ora viene individuato nel solo "cedente o prestatore"; la precedente versio-

#### LA GIURISPRUDENZA

##### **"Reverse charge" su operazioni inesistenti**

Con riferimento alla disciplina sanzionatoria del "reverse charge", secondo la **sentenza** della Corte di cassazione n. 16679/2016, il periodo dell'art. 6, comma 9-bis3, del D.Lgs. n. 471/1997, che letteralmente si riferisce alle operazioni inesistenti, deve essere riferito, in via di interpretazione sistematica, ad **operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta** che siano **"anche" inesistenti**. Si vengono così a legare inscindibilmente la prima e la seconda parte del comma 9-bis3, che invece, in via letterale, sembrano decisamente riferite a due ipotesi diverse: il "reverse charge" per le operazioni esenti, non imponibili o non soggette, nella prima parte; il "reverse charge" per le operazioni inesistenti - per "tutte" le operazioni inesistenti, qualunque sia il loro regime IVA - nella seconda parte.

ne, rimasta invariata fin dalla prima stesura del Decreto IVA, disponeva infatti che "Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ... l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura". Come risulta dai lavori parlamentari e dalla relazione al D.Lgs. n. 158/2015, la modifica dell'art. 21, comma 7, è stata fatta "al fine di rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a *reverse charge*".

Posto che l'art. 6, commi 9-bis e seguenti accomunano, sotto l'unica definizione di "inversione contabile", sia le diverse tipologie di *reverse charge* interno quanto gli acquisti intracomunitari (come specificato dallo stesso comma 9-bis), viene spontaneo un interrogativo: in base alla nuova norma, il *missing trader* (ma non solo lui, come vedremo: è però forse l'esempio più eclatante) che integra e registra fatture per acquisti intracomunitari inesistenti oggettivamente o soggettivamente, andrà esente da ogni obbligo di pagamento dell'imposta (3), subendo solo una ridotta sanzione amministrativa? Per rispondere a questo e ad altri interrogativi, e per valutare la portata della sentenza in commento, è il caso di provare a fare un po' di chiarezza, anche allargando l'ambito dell'indagine, sulla posizione del *missing trader* e su quella di altri soggetti in relazione alle possibili tipologie di *reverse charge* su operazioni inesistenti, ponendo a confronto quanto rispettivamente previsto dalle due parti del comma in esame, sopra riportate.

(3) Ovviamente qui ci si riferisce appunto all'operazione di acquisto, e non all'emissione a valle di fattura per operazione inesistenti, fattispecie che pure il *missing trader* normalmente

pone in essere per la realizzazione della frode carosello e che non è oggetto delle novità in esame.

### Il “reverse charge” su operazioni esenti, non imponibili o non soggette

Mentre i nuovi commi 9-bis1 e 9-bis2, del D.Lgs. n. 471/1997, trattano delle due speculari ipotesi di errore nell'applicazione del *reverse charge* - e cioè quella in cui l'inversione sia stata applicata ad una operazione soggetta al regime ordinario di fatturazione e quella in cui il regime ordinario sia stato applicato ad una operazione soggetta ad inversione contabile - il nuovo comma 9-bis3 tratta di due ipotesi significativamente diverse da quelle oggetto dei primi due commi ed anche diverse tra loro. Ciononostante, ai fini dell'applicazione dell'imposta, la conseguenza che se ne ritrae è la medesima, e cioè la irrilevanza di tali errori (con riferimento alle operazioni inesistenti potrebbe anche non trattarsi di meri errori, come vedremo): i relativi effetti vengono infatti sterilizzati (a determinate condizioni) sia per quanto attiene la registrazione a debito dell'imposta che quella a credito.

La prima ipotesi trattata dal comma 9-bis3 è quella in cui l'erronea applicazione del *reverse charge* ha dato luogo all'erronea applicazione dell'imposta (4) ad un'operazione esente, non imponibile o non soggetta ad IVA. Qui, insomma, l'errore ha dato luogo alla creazione documentale di materia imponibile, mentre nei casi considerati dai commi 9-bis1 e 9-bis2 l'errore verte solo sulla identificazione del soggetto, cedente o cessionario, tenuto all'applicazione dell'imposta, imposta che comunque è dovuta (dall'altro soggetto).

Come si è già detto, in questa ipotesi “in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata

nelle liquidazioni suddette”. Come si vedrà oltre, c'è naturalmente un motivo che spiega perché solo nel comma ora in esame - e non anche nei precedenti che regolano le altre ipotesi di errori commessi nell'applicazione (o non applicazione) dell'inversione contabile - si fa riferimento all'attività di accertamento dell'A.F.; non sembra però che, in base a ciò, possa escludersi che sia il contribuente medesimo, accortosi dell'errore, a rettificare le proprie liquidazioni, andando comunque del tutto esente da sanzioni.

Va notato, al riguardo, che l'ipotesi di erroneo assoggettamento ad IVA di un'operazione esente, non imponibile o non soggetta, al di fuori del caso in cui l'assoggettamento sia conseguenza dell'applicazione erronea del *reverse charge*, ora regolato, non è espressamente disciplinata dal legislatore. A questo proposito si ritiene che tale erroneo assoggettamento configuri un'ipotesi di indicazione in fattura di imposta in misura superiore a quella reale che dà luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, non fraudolenta (in mancanza di elementi ulteriori in tal senso), per cui è consentito al contribuente di operare, nell'anno, una variazione in diminuzione della fattura emessa, ex art. 26, comma 3, D.P.R. cit., o, successivamente, di presentare un'istanza di rimborso ex art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 (5), così recuperando l'imposta erroneamente applicata. L'acquirente, da parte sua, non ha il diritto di detrazione ex art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto la somma erroneamente esposta in fattura quale imposta non è in realtà un'IVA assolta o addebitata in via di rivalsa: qualora la detrazione sia stata effettuata, egli sarà soggetto alle relati-

(4) Invero, ciò si desume implicitamente dal dettato normativo, laddove dispone di sterilizzare ai fini della determinazione dell'imposta dovuta l'operazione da entrambi i lati, attivo e passivo. Peraltro non sempre l'erronea applicazione dell'inversione contabile ad un'operazione esente, non imponibile o esclusa, dà luogo all'erroneo assoggettamento ad imposta dell'operazione. Ad esempio, un acquisto intracomunitario esente richiede l'effettuazione degli adempimenti contabili del *reverse charge* (nell'accezione intesa dal comma 9-bis), ma non l'applicazione dell'imposta. Per cui può ben darsi il caso di erronea applicazione del regime di inversione, in assenza dei relativi presupposti, e di mantenimento del corretto regime di esenzione. Interessanti, sul punto, le considerazioni di Giuliani - Spera,

op. loc. cit., i quali ritengono che tale disposizione avalli l'orientamento assunto dall'A. F. con la circolare n. 37/E/2015, ove è stato precisato che il *reverse charge* interno non si applica in tutti i casi in cui l'operazione non è imponibile. Peraltro, come si è rilevato, la norma in esame si applica anche agli acquisti intracomunitari, per i quali gli artt. 42 e 46 del D.L. n. 331/1993 prevedono l'applicazione del regime dell'inversione contabile (acquisti intracomunitari) anche se l'operazione è esente, non imponibile o non soggetta. Sul coordinamento tra queste disposizioni: Balzanelli - Sirri, op. loc. cit.

(5) Cfr., Cass., n. 5427/2000; Id., n. 2274/2004; Id., n. 3306/2004; Id., n. 4416/2005; Id., n. 5094/2005; Id., n. 9437/2006; Id., n. 7330/2012.

ve sanzioni, salvo il ravvedimento eventualmente effettuato in seguito al ricevimento della nota di variazione emessa dal cedente, ovvero di propria iniziativa, e potrà recuperare la somma erroneamente addebitatagli solamente agendo nei confronti del cedente stesso (6).

Nel caso in cui un'operazione esente, non imponibile o esclusa, sia stata assoggettata erroneamente ad imposta in sede di inversione contabile, non vi è ragione di ritenere che i principi sopra brevemente riassunti, consolidatisi in materia di erronea applicazione dell'IVA a prescindere dal *reverse charge*, siano inapplicabili. Ovviamente tutto sembra più semplice in caso di inversione, perché l'imposta erroneamente applicata è stata detratta dallo stesso soggetto che ha computato nella propria liquidazione l'imposta attiva.

A ben vedere, dunque, nel caso regolato dal comma 9-bis3 il legislatore non tanto ha fatto applicazione dei principi enucleati dalla Corte di Giustizia (7). Piuttosto ha operato una logica ed equa estensione dei medesimi in osservanza dello stesso principio di neutralità dell'imposta, "annullando" gli effetti della detrazione di un'imposta inesistente, illegittimamente operata dallo stesso contribuente che ha

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### **Erroneo assoggettamento ad IVA di un'operazione esente**

L'ipotesi di erroneo assoggettamento ad IVA di un'operazione esente, non imponibile o non soggetta, non è disciplinata dal legislatore. Si ritiene che tale erroneo assoggettamento configuri un'ipotesi di indicazione in **fattura di imposta** in misura **superiore** a quella **reale**, non fraudolenta, per cui è consentito al contribuente di operare, nell'anno, una **variazione in diminuzione** della fattura emessa, o, successivamente, di presentare un'**istanza di rimborso**, così recuperando l'imposta erroneamente applicata. Se l'acquirente effettua la **detrazione**, sarà soggetto alle relative **sanzioni**, salvo il **ravvedimento** effettuato in seguito al ricevimento della nota di variazione emessa dal cedente, ovvero di propria iniziativa, e potrà recuperare la somma erroneamente addebitatagli agendo nei confronti del cedente stesso.

erroneamente applicato l'imposta e l'inversione contabile ad un'operazione esente, non imponibile o non soggetta per la quale l'inversione non era applicabile. Ciò, comunque, in considerazione del fatto che nessun danno è derivato all'Erario dal suo operato (8).

Va sottolineato, in proposito, che la giurisprudenza, tanto comunitaria, quanto interna (9), ha sempre riconosciuto il diritto del contribuente di recuperare l'imposta erroneamente applicata a tali tipi di operazione operando una variazione in diminuzione; e non vi è alcuna ragione perché si debba escludere il diritto del contribuente

di effettuare la medesima variazione in caso di inversione contabile. Quindi, sotto questo profilo, la norma in esame non innova l'esistente, se non forse in quanto prescrive - e in ciò dovrebbe risiedere il motivo del riferimento all'attività di accertamento - all'Agenzia di riconoscere al contribuente quanto egli potrebbe comunque fare spontaneamente (nei termini) ma non ha fatto, e cioè operare una variazione in diminuzione elidendo il debito di imposta. Ma se è così, non si vede il motivo per cui, al fine di consentire a questa norma di operare, si sia reso necessario modificare l'art. 21, comma 7 (10): come si è visto, infatti, l'inesistenza del-

(6) Salvo il caso estremo di impossibilità. Si v., in proposito, CGE, 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken; Id., 15 dicembre 2011, causa C-427/10, Banca Antonveneta.

(7) Principi da cui deriva il riconoscimento del diritto di detrazione dell'imposta effettivamente applicabile all'operazione in capo all'acquirente anche nel caso di violazioni - considerate meramente formali - della disciplina dell'inversione contabile. Cfr. CGE, 8 maggio 2008, causa C-95/07 e C-96/07, Ecotra-de e Id., 11 dicembre 2014, causa C-590/13, Idexx.

(8) Nel caso regolato dal comma 9-bis1, quello in cui l'imposta è stata applicata nei modi normali anziché mediante inversione contabile, restano fermi sia il debito di imposta in ca-

po al cedente (ex art. 21, comma 7) che il diritto di detrazione in capo al cessionario (diritto che egli avrebbe comunque avuto laddove avesse correttamente applicato il *reverse charge*). In questo caso non si deroga né all'art. 21, comma 7, né all'art. 19, comma 1. Nel caso regolato dal comma 9-bis2, quello in cui l'imposta sia stata erroneamente assolta in *reverse charge* anziché nei modi normali, il cessionario conserva il diritto di detrazione e resta fermo il suo debito di imposta ex art. 21, comma 7. Quindi in nessuno di questi due casi si deroga all'art. 19, comma 1, e all'art. 21, comma 7, come è invece nel caso regolato dal comma 9-bis3 ora in esame.

(9) V. *retro* nota 5.

(10) Così invece Maspes, op. loc. cit.

l'operazione, intesa come inesistenza dell'imponibilità, non è mai stata un ostacolo alla variazione in diminuzione.

Appare dunque più probabile che la modifica all'art. 21, comma 7, sia stata resa necessaria dalla disposizione su cui ora ci soffermeremo, quella contenuta nell'ultima parte del comma 9-bis3, relativa all'erronea applicazione del *reverse charge* alle operazioni inesistenti.

### Il "reverse charge" su operazioni inesistenti

Come si è anticipato, la seconda ed ultima parte dell'art. 6, comma 9-bis3, del D.Lgs. n. 471/1997, dispone che le medesime disposizioni ora esaminate si applichino anche "nei casi di operazioni inesistenti", salva l'irrogazione di una sanzione compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile (vale a dire dal 22,5% al 45% circa dell'imposta ad aliquota ordinaria), con un minimo di 1.000 euro. Si tratta della stessa sanzione che si applica, ex art. 6, comma 9-bis, al cessionario che omette di porre in essere gli adempimenti relativi all'inversione contabile, cui è tenuto, e l'operazione non risulti neanche annotata nella contabilità; la stessa sanzione, dunque, che si applica ad una fattispecie di "semplice" evasione.

Da quanto detto nel paragrafo precedente risulta evidente che anche la prima parte del comma 9-bis3 riguarda fattispecie oggetto dell'art. 21, comma 7, ed in particolare quelle costituite dall'indicazione in fattura di un'imposta in misura superiore a quella reale. Se, dunque, il legislatore fa riferimento nell'ultima parte del comma 9-bis3, genericamente, alle operazioni inesistenti, assoggettando la fattispecie a sanzioni amministrative che non sono invece dovute nel primo caso, dovrebbe rite-

nersi che tale fattispecie sia più grave, cioè maggiormente lesiva degli interessi dell'Erario, dell'altra. La logica porta dunque a concludere che quelle dell'ultima parte siano le operazioni inesistenti sotto il profilo giuridico-economico, secondo la definizione data dalla giurisprudenza, cioè le operazioni appunto definite inesistenti dall'*incipit* dell'art. 21, comma 7; le operazioni di cui alla prima parte del comma 9-bis3 sono invece quelle esistenti, che sono state erroneamente qualificate come imponibili, dando per ciò solo comunque luogo, come si è visto, all'applicazione dell'art. 21, comma 7, *sub specie* di indicazione di un'imposta superiore a quella effettivamente applicabile.

Questa disposizione sul *reverse charge* per operazioni inesistenti sembra recepire un orientamento comunitario che ha fatto fatica a farsi strada nel diritto interno fino alla recente Cass., n. 10939/2015, e cioè quello della rettificabilità delle fatture per operazioni inesistenti non emesse in buona fede (11). Solo con questa ultima pronuncia, infatti, si è riconosciuta da parte della giurisprudenza di legittimità la rettificabilità in ogni caso delle fatture per operazioni inesistenti, indipendentemente dalla buona fede dell'emittente, purché sia stato eliminato in tempo utile ogni rischio di indebita detrazione ad opera dell'acquirente, rettificabilità già da tempo pacifica in sede comunitaria (12).

Tuttavia, appare molto concreta l'eventualità che la portata della norma più volte citata travalichi questi ambiti, estendendo la sua efficacia "sanante" anche ad ipotesi che non solo sono connotate dalla frodolenzia (13), ma in cui non si manifesta alcuna volontà di ravvedimento. Volontà che invece si manifesta nel

(11) Poiché la norma fa riferimento *tout court* ad operazioni inesistenti, dovrebbe ritenersi che rientrino nel suo ambito applicativo sia quelle emesse "in buona fede", ossia per mero errore, che quelle la cui emissione è connotata da dolo o frodolenzia.

(12) V. da ultimo CGE, causa C-138/12/2013, Rusedspread. Gli sviluppi della giurisprudenza comunitaria sono commentati da Centore, "Si volta pagina sull'IVA dovuta 'a prescindere'", in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 1680. In un caso (l'unico, a quanto consta) in cui la CGE si è occupata di autofattura a seguito di emissione di fattura soggettivamente inesistente per prestazioni di servizi tra soggetti di diversi Paesi UE (CGE, causa C-90/02/2004, Bockemühl), essa ha concluso che tale

inesistenza (considerata forse riduttivamente come mancanza di una - valida - fattura emessa dal prestatore) non inficia il diritto dell'acquirente di operare la detrazione sulla base dell'autofattura emessa. Va rilevato, tuttavia, che, nel caso esaminato dalla Corte, si trattava dell'acquisto di un servizio territoriale rilevante nel Paese dell'acquirente.

(13) È il caso di ricordare che la giurisprudenza interna è fermissima nel negare il diritto di detrazione all'acquirente in caso di operazioni inesistenti, salvo il caso in cui l'operazione sia soggettivamente inesistente e l'acquirente stesso dimostri la sua incolpevole ignoranza dell'interposizione del cedente: v. da ultimo la completa rassegna delle posizioni giurisprudenziali compiuta da Cass., n. 13253/2015.

caso in cui un contribuente - indipendentemente dallo stato soggettivo che ha indotto all'emissione di una fattura per operazioni inesistenti - si attivi per rettificare tale fattura, con ciò eliminando il rischio che l'acquirente detragga la relativa imposta. Ed infatti, come si è detto, in base al comma 9-bis3, la "neutralizzazione" dell'IVA attiva avviene automaticamente, d'ufficio, in sede di accertamento; si tratta senz'altro di una novità rispetto a quella che è attualmente la prassi dell'A. F., per la quale anche in caso di inversione contabile resta fermo il debito di imposta, mentre la medesima imposta viene ritenuta indetraibile, in applicazione degli artt. 21, comma 7, e 19, comma 1, più volte citati. Novità della quale potrebbero avvantaggiarsi dunque anche tutti coloro i quali, con intento fraudolento, fatturano, in regime di inversione contabile, tanto interno quanto intracomunitario, operazioni inesistenti (14).

Se questa fosse l'interpretazione corretta della norma, potrebbe fondatamente dubitarsi della sua conformità all'ordinamento comunitario, dal momento che essa appare contraria al generale obiettivo di contrastare o arginare le frodi in materia di IVA, obiettivo che prevale sulla tutela del generale principio di neutralità. Un conto, infatti, è elidere il debito di imposta in situazioni in cui il contribuente si è attivato per regolarizzare l'operazione eliminando il rischio di detrazione in capo all'acquirente, altro è mandare sistematicamente esente da ogni responsabilità per l'imposta chi opera in regime di *reverse charge* anche con mero intento fraudolento, assoggettando per di più tale soggetto ad una sanzione amministrativa molto inferiore rispetto a chi "semplicemente" omette di fatturare un'operazione.

E potrebbe anche dubitarsi della logicità dell'intero impianto della riforma, dal momento che i commi 9-bis1 e 2, ultima parte, prevedono che le disposizioni in essi contenute, pure dirette a neutralizzare gli effetti degli errori commessi in relazione al regime dell'inversione

contabile, non operano se l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante inversione contabile o viceversa è stata determinata da un intento di evasione o di frode (del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole).

Un'interpretazione meno di favore per i contribuenti della norma ora in esame potrebbe forse darsi evidenziando che la prima parte del comma, applicabile anche nel caso di specie, prevede la neutralizzazione della doppia registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'imposta. Interpretando in senso letterale questa previsione, potrebbe ritenersi che, ove l'emittente della fattura per operazioni inesistenti non abbia affatto registrato l'operazione, la "neutralizzazione" in sede di accertamento non possa essere operata. Va però rilevato che solo in casi estremi il *missing trader* omette del tutto gli adempimenti contabili, dal momento che il suo *modus operandi* gli consente di effettuare una "regolare" doppia registrazione a debito e a credito senza evidenziare alcun debito di imposta; quasi certamente, poi, registrerà l'operazione il contribuente "realmente esistente" che fattura una o più operazioni inesistenti in regime di *reverse charge* interno. Tutti questi soggetti, dunque potranno senz'altro beneficiare della nuova disposizione.

E comunque, che l'intento del legislatore fosse quello di mitigare, anzi di eliminare, per il caso di inversione contabile, il regime delle operazioni inesistenti è dimostrato dalle modifiche apportate all'art. 21, comma 7, cui si è già fatto cenno e che è il caso ora di esaminare più approfonditamente.

### **Le modifiche all'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, in materia di operazioni inesistenti**

Se il nuovo regime della fatturazione in inversione contabile per operazioni inesistenti fa sorgere più di un dubbio in termini di opportunità, non possono che formularsi le più ampie riserve sulle (correlate, stando alla relazione)

(14) Si veda oltre per alcune considerazioni sull'efficacia temporale della disposizione in esame.

modifiche apportate alla disciplina della fatturazione per operazioni inesistenti recata dall'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972. Come si è detto in premessa, al fine di escludere dall'ambito applicativo della disposizione il cessionario o il committente che operano in regime di inversione contabile, il *focus* della norma è stato cambiato: essa prima era incentrata sulla fatturazione ("se viene emessa fattura per operazioni inesistenti"), ora è incentrata sul soggetto emittente ("se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti"). Ebbene, per ottenere questo assai discutibile risultato (si è visto *retro* che per quanto riguarda il *reverse charge* su operazioni esenti, non imponibili o non soggette, una modifica all'art. 21, comma 7, non era necessaria, e che per quanto riguarda quello per operazioni inesistenti non era opportuna, perlomeno in modo acritico e generalizzato) si è resa la norma internamente radicalmente difforme da quella recata dalla Direttiva 112/2006 e si è ottenuto il discutibilissimo risultato di escludere dalla disciplina delle operazioni inesistenti (non dimentichiamo che il principio di cartolarità da essa recato è di fondamentale importanza per il funzionamento dell'IVA) un novero di soggetti molto più ampio e indeterminato di coloro che operano in regime di inversione contabile.

Il cardine di questa norma era infatti costituito dalla previsione che "chiunque", e dunque anche un non soggetto IVA, un *quisque de populo* il quale emettesse un documento avente la veste di fattura, era perciò solo tenuto al pagamento della relativa imposta (perlomeno finché non avesse eventualmente sottratto tale documento alla circolazione, eliminando il rischio che su di esso potesse fondarsi il diritto di detrazione di chi figurasse, su quel documento, come acquirente). Adesso non più: sembrerebbe che chiunque possa dilettersi in questo discutibile passatempo 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 ce-

de 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 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 passivo IVA.

Potrebbe sostenersi che, per quanto riguarda i soggetti che operano in regime di inversione contabile, la loro esclusione dall'ambito di applicazione dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, sia conforme a quanto ripetutamente affermato dalla CGUE (15), la quale ravvisa la *ratio* dell'art. 203, Direttiva 112/2006, che costituisce la matrice comunitaria dall'art. 21, comma 7, nella finalità di eliminare il rischio di perdita del gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione. Potrebbe dunque ritenersi che, quando tale rischio non sussiste - come non sussiste in caso di inversione contabile - la norma che dispone che l'imposta è comunque dovuta non deve essere applicata. Tuttavia, come si è rilevato, a tale conclusione la Corte finora è sempre arrivata non riconoscendo in modo generalizzato la non debenza di tale imposta, ma esaminando situazioni emerse in sede di accertamento e verificando che il contribuente si fosse attivato per eliminare le conseguenze dannose del suo comportamento. Le modifiche apportate all'art. 21 invece elidono già in radice il debito di imposta, annullando ogni effetto deterrente della disciplina della fatturazione per operazioni inesistenti. E per di più, escludendo che l'imposta sia dovuta in un ben più vasto numero di casi, e cioè in quelli in cui la falsa fattura sia emessa da un soggetto che, essendo del tutto estraneo al novero dei soggetti passivi IVA, non possa in alcun modo essere qualificato come "cedente o prestatore", tanto più se si tratta di una operazione oggettivamente inesistente.

(15) Si v., tra le altre, CGE, 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding; Id., 12 marzo 2009, causa C-566/07,

Stadeco; Id., 31 gennaio 2013, causa C-642/11, Stroy trans; Id., 11 aprile 2013, causa C-138/12, Rusedespred.

## La sentenza n. 16679/2016 della Cassazione

Alle problematiche sopra evidenziate offre una risposta (si può dire subito, non del tutto convincente ed equilibrata) la sentenza n. 16679/2016 della Cassazione, delimitando l'ambito applicativo dell'art. 6, comma 9-bis3, sulla base di una singolare ed inedita distinzione tra le operazioni inesistenti "esenti, non imponibili o non soggette ad imposta" e le operazioni inesistenti, ma "imponibili".

Secondo la Cassazione, la connessione - suggerita dall'utilizzo della particella "anche" - tra il primo ed il secondo periodo del comma 9-bis3, porterebbe a ritenere che nel secondo periodo della disposizione in esame rientrino esclusivamente le operazioni cui si riferisce il primo periodo: *i.e.*, le "operazioni inesistenti" che siano anche "esenti, non imponibili o non soggette ad imposta".

Questa lapidaria conclusione si scontra, tuttavia, con la difficoltà logica - prima ancora che giuridica - di accertare quando un'operazione inesistente (sul piano oggettivo o soggettivo) possa essere considerata "imponibile".

Avendo riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti, formalmente ricomprese - data l'ampia e generica dizione impiegata dal legislatore - nel perimetro di applicazione della disposizione, la rigorosa lettura del dato normativo proposta dalla Corte di cassazione porterebbe infatti a ritenere che le previsioni del comma 9-bis3 siano ad esse radicalmente inapplicabili (non potendo un'operazione non esistente, sul piano giuridico

### IL PROBLEMA APERTO

#### Imponibilità di un'operazione ai fini IVA

Se è vero che, in presenza di **operazioni soggettivamente inesistenti**, è possibile accertare l'esistenza di una **cessione o prestazione** astrattamente idonea ad essere ricompresa nel campo di applicazione **IVA**, la rilevanza, ai fini IVA, di tale cessione o prestazione è tutt'altro che scontata. In tutte queste ipotesi, così come nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, è lecito nutrire **riserve** sulla possibilità di accertare, così come richiesto dalla Corte di cassazione, l'astratta "**imponibilità**" di un'operazione ai fini IVA.

o naturalistico, essere qualificata come esente o non imponibile).

La questione è solo in apparenza meno complessa laddove l'inesistenza dell'operazione sia "solo" soggettiva. Se è vero infatti che, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, è possibile accertare l'esistenza, in *rerum natura*, di una cessione o prestazione astrattamente idonea ad essere ricompresa nel campo di applicazio-

ne del tributo, la rilevanza ai fini IVA di tale cessione o prestazione è tutt'altro che scontata (16). In tutte queste ipotesi, così come nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, è lecito nutrire riserve sulla possibilità di accertare, così come richiesto dalla Cassazione, l'astratta "imponibilità" di un'operazione ai fini IVA.

La lettura fornita dalla sentenza in commento, portata alle sue estreme conseguenze, priva dunque di ogni funzione la previsione del comma 9-bis3 o, quantomeno, ne subordina l'applicazione ad un accertamento (tutt'altro che astratto) in ordine ai reali profili (oggettivi e soggettivi) dell'operazione assoggettata ad inversione contabile (17). E ciò, senza che neppure assuma rilievo, ai fini sanzionatori, lo *status* soggettivo e la buona fede dell'operatore coinvolto nella transazione o la sussistenza di intenti di carattere fraudolento (18).

#### Il senso delle modifiche all'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972

C'è poi un'ulteriore - e se si vuole, più sostanziale - argomento che depone in senso contra-

(16) Il profilo soggettivo dell'operazione, di per sé centrale ai fini IVA, assume un'importanza ancor più dirimente in presenza di operazioni soggette ad inversione contabile. Ignorare - a causa dell'inesistenza soggettiva della fattura annotata in inversione contabile - la reale identità del fornitore dei beni o servizi significa infatti ignorare se il cessionario o committente sia o meno tenuto, in forza del meccanismo del *reverse charge*, ad assolvere l'imposta in luogo del soggetto passivo che abbia posto in essere la cessione o prestazione imponibile.

(17) Si deve ritenere che, trattandosi di una disposizione

sanzionatoria, spetti all'Amministrazione finanziaria la dimostrazione dei presupposti di applicazione o disapplicazione delle previsioni del comma 9-bis3.

(18) Se si esclude, infatti, che le operazioni soggettivamente inesistenti rientrino nel perimetro di applicazione del comma 9-bis3 dell'art. 6 cit., si esclude al contempo - con conseguenze del tutto inique a livello sanzionatorio - che il più mite regime ivi previsto possa essere applicato anche in presenza di errori commessi in assoluta buona fede.

rio ad una ricostruzione dell'ambito applicativo delle nuove previsioni analoga a quella proposta dalla Corte e che attiene alle ragioni, per così dire, strutturali, dell'indetraibilità dell'imposta assolta dal cessionario in presenza di operazioni inesistenti assoggettate a *reverse charge*. La perdita del "diritto di detrazione", in caso di inesistenza "anche solo soggettiva" dell'operazione, presuppone infatti necessariamente che l'imposta assolta dal cessionario in regime di inversione contabile sia "indebita".

Il nodo da sciogliere in queste ipotesi non è dunque quello della detraibilità dell'imposta - il cui diniego trova fonte in circostanze che potremmo definire "patologiche", non per ultima l'assenza di una valida fattura di acquisto - quanto quello della possibilità di accordare al cessionario il diritto di rettificare l'IVA indebitamente fatturata.

Ed è proprio qui - e nella pretesa irrilevanza delle modifiche apportate all'art. 21, comma 7 - che si annida il vero *punctum dolens* della sentenza della Cassazione; nel trascurare, cioè, che le operazioni "imponibili" ai fini IVA sono solo quelle idonee ad integrare il presupposto applicativo del tributo, come delineato dall'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972 (19). Non così per le operazioni inesistenti (oggettivamente o soggettivamente), il cui assoggettamento ad IVA si radica nella previsione dell'art. 21, comma 7, che, per ragioni di cautela fiscale, àncora la debenza dell'imposta ad un presupposto - l'indicazione in fattura - che nulla ha a che vedere con l'ordinario fatto generatore del tributo.

Se così è, ferma l'indetraibilità dell'imposta, per ammettere che la previsione contenuta nel comma 9-bis 3 possa essere letta nel senso proposto dalla Cassazione, bisognerebbe dimostrare che, una volta venuta meno la norma con-

tenuta nell'art. 21, comma 7, l'IVA applicata in *reverse charge* dal cessionario in presenza di operazioni inesistenti sia comunque "dovuta" e non possa essere rettificata (20).

È proprio su questo fronte che la pronuncia in commento risulta, almeno sul piano teorico, del tutto inappagante. E ciò, nella misura in cui omette di affrontare il reale cuore delle norme in esame, la cui finalità - si è detto - non è quella di assicurare *in limine* la piena detraibilità di un'IVA non "dovuta", quanto piuttosto quella di riconoscere, in via automatica, la rettificabilità, per il contribuente, di un'imposta indebitamente fatturata, ove non sussista alcun danno per l'Erario. Tema, quest'ultimo, che avrebbe potuto essere forse più adeguatamente sviscerato partendo dal principio, pure richiamato dalla Cassazione, secondo cui "la frode opera ... come limite generale al principio fondamentale di neutralità dell'IVA" e che, se adeguatamente valorizzato, avrebbe potuto condurre a delle soluzioni ben più appa- ganti sul piano esegetico (21).

### L'efficacia temporale delle nuove disposizioni

Nonostante le perplessità sin qui poste in rilievo, la sentenza della Cassazione deve essere accolta con favore laddove fornisce un primo chiarimento sull'efficacia temporale delle nuove disposizioni, confermandone implicitamente - e semmai ve ne fosse stato bisogno - la portata sostanziale e la loro invocabilità nei giudizi pendenti in applicazione del *favor rei* (22). In particolare, per quanto riguarda la parte sanzionatoria (e cioè la non applicabilità delle sanzioni nei casi di *reverse charge* per operazioni esenti, non imponibili e non soggette) e l'applicabilità delle sanzioni parametriche all'imponibile per il *reverse charge* su operazioni inesi-

(19) Nella sua dinamica oggettiva, soggettiva e territoriale.

(20) Circostanza che qui si esclude, alla luce di quanto precisato dalla stessa Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015.

(21) Anche alla luce dei precedenti commi 9-bis1 e 9-bis2, i quali - si è visto - escludono la possibilità di riconoscere la neutralità delle operazioni erroneamente assoggettate ad inversione contabile o a regime ordinario quando tale "errore" sia stato determinato da un "intento di evasione o frode".

(22) Con riferimento all'efficacia temporale della disciplina

in commento, va ricordato che l'art. 32, comma 1, D.Lgs. n. 158/2015, aveva originariamente previsto che le nuove norme in materia sanzionatoria (ivi compreso l'art. 6, comma 9-bis3, cit.) trovassero applicazione a far data dal 1° gennaio 2017. L'entrata in vigore delle disposizioni in esame è stata, tuttavia, anticipata dal legislatore con l'art. 1, comma 133, Legge n. 208/2016 (Legge di stabilità 2016) al 1° gennaio 2016, essendo l'efficacia differita delle misure in tal modo introdotte incompatibile con il principio del *favor rei*.

stenti (23) non vi è dubbio che possa essere invocato ed applicato il principio del *favor rei*. L'art. 6, comma 9-bis3, pur facente parte di un *corpus* normativo di carattere sanzionatorio, contiene però anche una parte che si occupa del debito d'imposta, laddove prevede la "neutralizzazione" dell'IVA attiva con quella passiva. Letteralmente la norma si riferisce all'attività di accertamento dell'A. F., e dunque per tale parte dovrebbe valere la generale regola del *tempus regit actum*, nel senso che essa è applicabile anche a violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015. Non può tuttavia escludersi che essa sia applicabile anche agli avvisi di accertamento già emessi, ove annullabili in autotutela, vista la portata generale del principio da essa recato.

Per quanto riguarda le modifiche apportate all'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, infine, dovendosi abbastanza pacificamente escludere che la norma abbia natura sanzionatoria, la nuova versione e la conseguente non insorgenza del debito di imposta in capo a soggetti diversi dal cedente o prestatore si applicheranno alle "fatture" emesse successivamente alla sua entrata in vigore. Si verifica quindi un singolare caso: la nuova norma sostanziale dovrebbe togliere terreno sotto ai piedi della nuova norma sanzionatoria-procedimentale, perché per chi autofattura in *reverse charge* operazioni inesistenti non si verificherà più l'insorgenza del debito di imposta, né dunque il presupposto della detrazione. Non ci sarà dunque più, per le fattispecie poste in essere dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015, materia di applicazione dell'art. 6, comma 9-bis3.

## LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 9 agosto 2016 (4 febbraio 2016), n. 16679 - Pres. Bielli - Rel. Cirillo

**Nonostante le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158/2015 in merito al principio di cartolarità dell'IVA per le operazioni soggette a "reverse charge", al cessionario o committente non compete comunque l'esercizio della detrazione relativa all'operazione inesistente, mentre la nuova sanzione proporzionale dal 5 al 10% dell'imponibile (con minimo di 1.000 euro) si applica alle sole operazioni inesistenti in regime di inversione contabile che siano astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta.**

### Ritenuto in fatto

1. In fattispecie di fatturazione e doppia registrazione di operazioni ritenute inesistenti ma regolate e assolte col regime domestico d'inversione contabile per il commercio di rottami, il Fisco mediante plurimi atti recupera, tra l'altro, l'IVA detratta dalla cessionaria Rivadossi a fronte di fatture emesse da presunte cartiere, EuroMetal e ItalMetal. La decisione d'appello, per quanto qui ancora interessa, è impugnata dalla contribuente con tredici motivi di ricorso riguardanti le sfavorevoli determinazioni riguardo all'imposizione sul valore aggiunto. L'amministrazione non spiega attività difensiva.  
2. Da ultimo, la contribuente deposita memoria invocando i più favorevoli trattamenti fiscali e sanzionatori introdotti in materia d'inversione contabile nelle operazioni inesistenti dallo *ius superveniens* -

D.Lgs. n. 158/2015, art. 15, comma 1, lett. f), e art. 31, - destinato ad essere applicato rispetto alle previsioni di matrice sanzionatoria con effetto dal primo gennaio 2016 (L. n. 208/2015, art. 32, comma 1, mod. art. 1, comma 133).

### Considerato in diritto

1. Con il primo motivo (pag. 167) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto di legittimo raddoppio dei termini per il recupero dell'IVA per il 2005 (art. 57, comma 3, D. IVA; art. 2697 c.c.). Il motivo non è fondato perché il raddoppio dei termini decadenziali per l'esercizio dell'attività di accertamento opera a prescindere dalle vicende delle indagini preliminari e del processo penale, essendo sufficiente un accertamento fiscale che comporti la

(23) Non sempre in questo caso le sanzioni, in quanto parametrizzate all'imponibile, sono minori di quelle che sarebbero state applicabili *ante* modifiche: in caso di operazioni assog-

gettabili ad aliquota ridotta esse sono infatti maggiori. In tali casi evidentemente non vi è materia per l'applicazione del principio del *favor rei*.

mera sussistenza dell'obbligo di denuncia (Cass., 22587/2012). Il che prescinde dal fatto che una denuncia penale sia stata materialmente confezionata ex artt. 331, 347 e 333 c.p.p., e che la stessa sia stata effettivamente inoltrata all'autorità giudiziaria, in disparte dall'esito della denuncia stessa.

2. Con il secondo motivo (pag. 169) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto di notificazione degli atti c.d. impositivi per il recupero dell'IVA per il 2006 e il 2007 (D.L. n. 78/2010, art. 28; D.P.R. n. 600/1973, art. 60; Legge n. 890/1982, art. 14, comma 1). Il motivo non è fondato perché è assolutamente pacifico che le notifiche tanto degli avvisi di accertamento (Cass., 15315/2014) quanto degli atti di riscossione (Cass., 6395/2014) possano avvenire direttamente a cura del soggetto legittimato (agenzia fiscale o concessionario) mediante gli agenti postali e secondo le regole ordinarie per le raccomandate, senza che, dunque, sia necessaria la mediazione di uno specifico agente notificatore, quale l'ufficiale giudiziario o altro messo incaricato o pubblico ufficiale assimilato. Il D.L. n. 78/2010, art. 28, non deroga affatto alle regole del D.P.R. n. 600/1973, art. 60, comma 4, e del D.P.R. n. 602/1973, art. 26, comma 2, limitandosi soltanto ad estendere la notifica per raccomandata postale agli atti successivi e consequenziali agli atti c.d. impositivi. Inoltre l'art. 56, D. IVA richiama ed estende all'imposizione sul valore aggiunto le modalità di notifica previste per le imposte sui redditi (comma 1) con evidente recepimento dell'intero art. 60 cit.

3. Con il terzo motivo (pag. 173) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto motivazione degli atti impositivi per il recupero dell'IVA per il 2005 e il 2006 (art. 56, D. IVA; art. 7, comma 1, Statuto). Il mezzo non è fondato perché, sotto le spoglie della pretesa violazione di norme di diritto procedimentali, mira rivisitare il giudizio di merito della C.t.r. sulla idoneità della motivazione degli atti impositivi. A tal fine la ricorrente trascura di considerare che il giudice d'appello a pag. 4, lett. c), della sentenza osserva come la formula utilizzata dall'Ufficio relativamente alla contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti vada letta nell'insieme delle argomentazioni sviluppate sia nell'avviso di accertamento, sia nel PVC, ai fini del positivo giudizio sulla sua idoneità argomentativa. Il che non è stato contestato con specifici e autosufficienti riferimenti ai singoli punti degli avvisi e del PVC.

4. Con il quarto motivo (pag. 179) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto d'integrazione probatoria disposta dalla C.t.p. riguardo al

recupero dell'IVA per gli anni d'imposta dal 2005 al 2008 (art. 7, e art. 1, comma 1, proc. trib.; artt. 99, 112, 115, 210 e 213 c.p.c.). Il mezzo è inammissibile perché la denuncia di vizi fondati sulla pretesa violazione di norme processuali non tutela l'interesse della parte alla regolarità dell'attività giudiziaria ma garantisce solo l'eliminazione del concreto pregiudizio subito dal diritto di difesa in conseguenza della violazione medesima. Ne consegue che è inammissibile il motivo che, come nella specie, deduca un'irrituale acquisizione documentale nel corso del giudizio di primo grado ma ometta di precisare l'effettivo e concreto pregiudizio difensivo subito (Cass., 26831/2014). Si aggiunga che l'irrituale produzione documentale nel giudizio di primo grado, volontaria o provocata dal giudice, non assume rilievo preclusivo nella definizione del giudizio d'appello, laddove può essere, comunque, legittimamente utilizzata dalla parte in appello e dalla C.t.r. nella decisione ai sensi dell'art. 58 proc. trib. (Cass., 6914/2011).

5. Con il quinto motivo (pag. 188) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto d'integrazione probatoria disposta dalla C.t.p. e riguardo al riparto dell'onere della prova sul recupero dell'IVA per gli anni d'imposta dal 2005 al 2008 (art. 2697 c.c.). Il mezzo è correlato al quarto motivo ed è egualmente inammissibile perché la contribuente non specifica in che cosa si sostanzi il pregiudizio difensivo subito.

6. Con il sesto motivo (pag. 190) la ricorrente eccepisce la pretesa nullità della sentenza d'appello per carenza assoluta di motivazione specifica relativa alle ragioni per le quali la C.t.r. ha ritenuto del tutto irrilevanti i diversi elementi fattuali che, allegati in giudizio dalla contribuente, sarebbero stati, a suo dire, in grado di escludere la natura di cartiere di Eurometal e ItalMetal, ovvero per asserita apparenza di motivazione, tale da impedire l'individuazione della *ratio decidendi* della pronuncia (art. 132 c.p.p., comma 1 - n. 4, e art. 156 c.p.c., comma 3; art. 118 att.; art. 1, comma 2, e art. 36, comma 2 - n. 4 proc. trib.). Il mezzo è inammissibile atteso che esso mira a una valutazione dell'idoneità dimostrativa del ragionamento probatorio del giudice di merito preclusa dal novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in termini di mera insufficienza argomentativa e non risultando affatto violato il minimo costituzionale della motivazione e risultando, invece, rispettati i limiti formali della motivazione stessa. Infatti il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., applicabile *ratione temporis*, introduce un vizio specifico, denunciabile innanzi al giudice di legittimità, concernente l'omesso esame di un fatto storico,

principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti ed abbia carattere decisivo ai fini del *decisum*. Nella nuova formulazione non vi è alcun riferimento alla motivazione della sentenza impugnata né sono più menzionati i vizi di insufficienza e contraddittorietà argomentativa. La riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, deve, dunque, intendersi finalizzata a ridurre al minimo costituzionale il sindacato di legittimità sulla motivazione della sentenza impugnata per cui l'anomalia motivazionale denunciabile per cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante ed attiene all'esistenza della motivazione in sé (conf. da ultimo Cass., 1050/2016 in applicazione di S.U., 8053/2014). Inoltre, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione integra violazione della legge processuale, denunciabile con ricorso per cassazione, solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa, e cioè nei casi di radicale carenza di essa o nel suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la *ratio decidendi* (Cass., 25972/2014). Nella specie è la stessa contribuente, a pag. 191 del ricorso, a individuare la *ratio decidendi* della sentenza d'appello laddove indi riscontri logico-circostanziali della natura di cartiere delle ditte fornitrici: (a) nell'assenza di vere e proprie sedi operative aziendali, (b) nella mancanza di documentazione contabile relativa ai rapporti delle due ditte con i rispettivi fornitori, (c) nel fatto che un tale L., della ditta Eurometal, era stato fermato con una valigetta contenente denaro contante chiuso in varie buste sigillate e contrassegnate in maniera alfanumerica ed era stato filmato mentre entrava nello stabilimento della contribuente con una busta bianca uscendone privo. Vale ricordare che è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 proc. trib. e dell'art. 118 att. c.p.c., solo la sentenza d'appello che sia completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'impugnante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la Commissione regionale a disattenderle sicché sia impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass., 28113/2013). Il che certamente non ricorre nella decisione in esame, osservandosi, inoltre, che il giudice di merito ha un discrezionale potere di scelta e di valutazione dei mezzi probatori acquisiti al processo (Cass., 960/2015, 2.1).

7. Con il settimo motivo (pag. 197) la ricorrente censura la sentenza d'appello per avere ritenuto sussistente la prova per presunzioni della natura di cartiere di Eurometal e ItalMetal, (artt. 2729 e 2697 c.c.).

Il mezzo è inammissibile perché pare calibrato più su una lettura comparativa delle allegazioni di fatto, compiuta autonomamente dalla parte ricorrente, che sulla censura del rispetto dei parametri legali dell'art. 2720 c.c., secondo i principi regolativi dettati dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., 17535/2008 e 9750/2015). Né risulta in alcun modo impugnata la sentenza d'appello riguardo al rispetto dei peculiari requisiti metodologici stabiliti in materia dalle Sezioni Unite (sent. 584/2008).

8. Con l'ottavo motivo (pag. 199) la ricorrente eccipisce la pretesa nullità della sentenza d'appello per carenza assoluta di motivazione specifica relativa alle ragioni per le quali la C.t.r. ha ritenuto il coinvolgimento della contribuente nelle attività fraudolente di Eurometal e ItalMetal, ovvero per asserita apparenza di motivazione, tale da impedire l'individuazione della *ratio decidendi* della pronuncia (art. 132 c.p.c., comma 1 - n. 4, e art. 156 c.p.c., comma 3; art. 118 att.; art. 1, comma 2, e art. 36, comma 2 - n. 4 proc. trib.).

Il mezzo è inammissibile per le stesse ragioni diritto enunciate *sub* 6). Inoltre è la stessa contribuente - a pag. 200/201 del ricorso - a individuare la *ratio decidendi* della sentenza d'appello laddove individua riscontri logico-circostanziali del suo coinvolgimento: (a) nel contenuto e nel tenore delle intercettazioni telefoniche, non episodiche, ma collegate le une con le altre alle operazioni in corso; (b) nella mancanza di documentazione aziendale idonea a dimostrare l'estraneità della contribuente; (c) nei reiterati prelievi in banca di danaro contante da parte delle ditte cartiere immediatamente dopo gli accrediti dei bonifici disposti dalla contribuente; (d) nelle preoccupazioni manifestate dai rappresentanti della contribuente alla notizia dell'indagine intrapresa dalla polizia tributaria.

9. Con il nono motivo (pag. 203) la ricorrente censura la sentenza d'appello per avere ritenuto sussistente la prova per presunzioni del coinvolgimento della contribuente nelle attività fraudolente di Eurometal e ItalMetal (artt. 2729 e 2697 c.c.). Il mezzo è inammissibile perché pare calibrato più su una lettura comparativa delle allegazioni di fatto, compiuta autonomamente dalla parte ricorrente, che sulla censura del rispetto dei parametri legali dell'art. 2720 c.c., secondo i principi regolativi dettati dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., 17535/2008 e 9750/2015). Né risulta in alcun modo impugnata la sentenza d'appello riguardo al rispetto dei peculiari requisiti metodologici stabiliti in materia dalle Sezioni Unite (sent. 584/2008; vedi *sub* 7).

10. Con il decimo motivo (pag. 205) la ricorrente eccepisce la pretesa nullità della sentenza d'appello per carenza assoluta di motivazione specifica relativamente alle ragioni per le quali la C.t.r. ha ritenuto la mancanza di ulteriori elementi di riscontro alle dichiarazioni di terzi prodotte a discari dalla contribuente, ovvero per asserita apparenza di motivazione, sì da impedire l'individuazione della *ratio decidendi* della pronuncia (art. 132 c.p.c., comma 1 - n. 4, e art. 156 c.p.c., comma 3; art. 118 att.; art. 1, comma 2, e art. 36, comma 2 - n. 4 proc. trib.). Il mezzo è inammissibile per le stesse ragioni diritto enunciate *sub* 6) e le medesime considerazioni svolte *infra sub* 11).

11. Con l'undicesimo motivo (pag. 208) la ricorrente censura la sentenza d'appello per avere ritenuto sussistente la prova per presunzioni del coinvolgimento della contribuente nelle attività fraudolente di Euro-metal e ItalMetal (artt. 2729 e 2697 c.c.). Il mezzo è inammissibile perché a pag. 5/6 la C.t.r. non nega affatto rilevanza probatoria alle dichiarazioni dei terzi a discarico ma dà atto che la C.t.p. aveva "esposto una chiara disamina delle dichiarazioni rese dai suddetti terzi con relativa confutazione". Sul punto non v'è specifica impugnazione in ricorso; mentre, se è vero che la prova per presunzioni può essere fondata anche su un solo indizio dichiarativo, è pur vero la C.t.r. nega *per relationem* la globale efficacia dimostrativa di dichiarazioni che restano confinate nell'apprezzamento di fatto precluso in sede di legittimità e devoluto al monopolio del giudice di merito. Dunque, ancora una volta, il mezzo pare calibrato più su una lettura comparativa delle allegazioni di fatto, compiuta autonomamente dalla parte ricorrente, che sulla censura del rispetto dei parametri legali dell'art. 2720 c.c., secondo i principi regolativi dettati dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., 17535/2008 e 9750/2015). Né risulta in alcun modo impugnata la sentenza d'appello riguardo al rispetto dei peculiari requisiti metodologici stabiliti in materia dalle Sezioni Unite (sent. 584/2008; vedi *sub* 7).

12. Con il dodicesimo motivo (pag. 211) la ricorrente denuncia violazione di norme di diritto sostanziali (art. 21, comma 7, e art. 74, commi 7 e 8, D. IVA) laddove la C.t.r. non considera che, trattandosi di operazioni regolate in regime domestico d'inversione contabile, esse erano di per sé stesse neutrali e le relative irregolarità non potevano comportare perdita di gettito fiscale recuperabile con gli avvisi di accertamento.

13. Con il correlato tredicesimo motivo (pag. 221) la ricorrente denuncia violazione di norme di diritto so-

stanziali (D.Lgs. n. 472/1997, art. 6, comma 5-bis, e art. 10, comma 3, dello Statuto) laddove la C.t.r. non considera che, anche alla luce del principio di proporzionalità delle sanzioni sancito dalla giurisprudenza comunitaria e tenuto conto anche della natura di sanzione indiretta rivestita dal recupero dell'intera imposta in materia regolata in regime d'inversione contabile interna, nessun'altra sanzione poteva essere applicata.

14. Infine, con memoria, la contribuente invoca i più favorevoli trattamenti fiscali e sanzionatori introdotti in materia d'inversione contabile nelle operazioni inesistenti dallo *ius superveniens* - art. 15, comma 1, lett. f), e dal D.Lgs. n. 158/2015, art. 31 - destinato ad essere applicato rispetto a tutte le previsioni di matrice sanzionatoria con effetto dal primo gennaio 2016 (art. 32, comma 1, mod. Legge n. 208/2015, art. 1, comma 133).

15. Tanto premesso, si osserva che, secondo la giurisprudenza comunitaria il regime dell'inversione contabile costituisce strumento che consente, in particolare, di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale constatate in taluni tipi di operazioni (Equoland p. 42 e Veleclair p. 34). A tal fine, la disciplina nazionale per il commercio dei rottami, che qui interessa, prevede che la fattura sia emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni dei cui all'art. 21 e segg., D. IVA e con l'indicazione di cui all'art. 74, che si tratta di operazione con IVA non addebitata in via di rivalsa. Indi, la fattura è integrata dal cessionario, che diviene soggetto passivo d'imposta, con l'indicazione dell'aliquota e della imposta stessa. La fattura, così integrata, è registrata nel registro delle vendite dal cessionario, che in tal modo assolve l'obbligo di pagamento del tributo, detratto con la parallela annotazione nel registro degli acquisti. Inoltre, trattandosi di operazione imponibile (D.L. n. 269/2003, art. 35, comma 1, lett. a)), il cedente conserva il diritto all'ordinaria detrazione dell'imposta relativa agli acquisti inerenti. Nella specie è pacifico che la contribuente cessionaria abbia regolarmente effettuato l'inversione contabile a suo carico e reso neutrali operazioni ritenute inesistenti dal Fisco e, in particolare, soggettivamente inesistenti dalla C.t.r.

16. Relativamente al regime d'inversione contabile questa Corte ha affermato (ord. 22532/2012, in operazione *intra*) che il disposto dell'art. 21, comma 7, D. IVA per un verso incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio comunitario di cui all'art. 28 *octies*, par. 1, lett. d), Dir.

1977/388/CE ora (art. 203, Dir. 2006/112/CE). Per un altro verso incide indirettamente, in combinato disposto con l'art. 19, comma 1, e l'art. 26, comma 3, D. IVA, pure sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in carenza del suo presupposto (v. Cass., 12353/2005, 2823/2008, 24231/2011). Nel caso di operazioni inesistenti in regime d'inversione contabile, il cessionario è l'effettivo soggetto d'imposta e l'IVA integrata a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è dovuta, in base al principio comunitario di cui all'art. 28-*octies*, anche quando si tratta di forniture inesistenti o diverse da quelle indicate in fattura. Ciò incide - per il combinato disposto dell'art. 21, comma 7, art. 19, comma 1, e art. 26, comma 3, cit. - sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta mancando il suo presupposto, ovvero sia la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata (v. Cass., 13803/2014). Infatti "la presentazione di false fatture (...), alla pari di qualsiasi altra alterazione di prove, è (...) atta a compromettere il funzionamento del sistema comune dell'IVA" e "il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla stregua di una frode fiscale e di negare l'esenzione in una siffatta ipotesi" (C. giust., 7.12.2010, C-285/09, 48 e 49). La frode opera, dunque, come limite generale al principio fondamentale di neutralità dell'IVA (implicitamente C. giust., Ecotrade 70, e Cass., 5072/2015 D.6), ossia al principio secondo cui la detrazione dell'imposta è accordata se i requisiti sostanziali dell'operazione sono comunque soddisfatti (Idexx, p. 38; Ecotrade pp. 63-66), intendendosi per tali che gli "acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili" (Idexx p. 43). Conseguenzialmente trattandosi nella specie dell'IVA detratta dalla cessionaria Rivadossi col regime domestico d'inversione contabile però a fronte di frode con fatture emesse da cartiere per operazioni soggettivamente inesistenti, non può trovare applicazione il più generale principio secondo cui il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui l'operatore nazionale non ha applicato - o non ha applicato correttamente - la procedura dell'inversione contabile senza violazione dei requisiti sostanziali (Cass., 5072/2015, D.3, e 7576/2015, p. 8).

17. Il D.Lgs. n. 471/1997, art. 6, comma 9-*bis*, n. 3, introdotto dal Decreto di riforma del sistema sanzio-

natorio tributario (D.Lgs. n. 158/2015, art. 15), prima stabilisce: "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 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". Poi aggiunge: "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". Il che significa che 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 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). Dunque, i più favorevoli trattamenti fiscali e sanzionatori introdotti dal comma 9-*bis*, n. 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).

18. Non rileva neppure la recentissima modifica dell'art. 21, comma 7, D. IVA: "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". Si tratta di disposizione che, introdotta dal D.Lgs. n. 158/2015, art. 31, è applicabile dal primo gennaio 2016 sempre ai sensi dell'art. 32, comma 1 (mod. Legge n. 208/2015, art. 1, comma 133). La relazione illustrativa afferma che la modifica opera "al fine di rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a *reverse charge*".

Ciò tocca, però, unicamente la posizione del cedente verso il Fisco e non quella del cessionario il quale per le operazioni inesistenti, anche se solo soggettivamente, ma pur sempre imponibili perde comunque il diritto di detrazione per effetto del combinato disposto dell'art. 19, comma 1, e dell'art. 26, comma 3, D. IVA.

19. Quanto alla misura della risposta punitiva, la Corte di Giustizia osserva, da tempo, che l'importo della sanzione deve sempre essere graduabile e non può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione dell'imposizione sul valore aggiunto (Equoland, p. 44 e Redlihs, p. 45 e da 50 a 52; cfr. EMS-Bulgaria Transport p. 75). In relazione a tali parametri e tenuto conto della perdita del diritto di detrazione, per essere le operazioni imponibili e soggettivamente inesistenti, si esclude l'applicazione delle esimenti di diritto interno previste per le violazioni meramente formali, ovverosia più in dettaglio per quelle sole violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sul tributo (D.Lgs. n. 472/1997, art. 6, comma 5-bis, e art. 10, comma 3, dello Statuto). Tuttavia il Decreto di riforma ha quasi completamente ridisegnato e fortemente ridimensionato il sistema sanzionatorio tributario. Vale, dunque, il dettato del D.Lgs. n. 472/1997, art. 3, comma 3, che ha esteso il principio del *favor rei* anche al settore fiscale, sancendo l'applicazione retroattiva delle più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute, che devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo. Pertanto, se è in contestazione l'*an* della violazione tributaria, sussiste ancora controversia sulla debenza delle sanzioni e s'impo-

ne l'applicazione del più favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto (Cass., 8243/2008). Ciò è compito devoluto al giudice di merito che dovrà; (a) guardare la fattispecie concretamente accertata dal giudice d'appello attraverso il nuovo assetto punitivo introdotto dal D.Lgs. n. 158/2015; (b) individuare le ipotesi sanzionatorie confacenti in continuità precettiva con l'originaria contestazione del Fisco (D.Lgs. n. 471/1997, art. 5, comma 4, art. 6, comma 6, art. 9, commi 1 e 3); (c) graduarne la portata nei limiti comunitari di quanto strettamente necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione dell'imposizione sul valore aggiunto, operando se del caso parziale disapplicazione del diritto interno.

20. In conclusione, accolto il tredicesimo motivo nei sensi di cui al p. 19 e rigettato il ricorso nel resto, si deve cassare la sentenza d'appello nei limiti dell'accoglimento e rinviare la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla C.t.r. della Lombardia, sez. Brescia, in diversa composizione.

#### P.Q.M.

La Corte accoglie il tredicesimo motivo nei sensi di cui in motivazione, rigetta il ricorso nel resto, cassa la sentenza d'appello nei limiti dell'accoglimento e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla C.t.r. della Lombardia, sez. Brescia, in diversa composizione.

Ai sensi del D.P.R. n. 115/2002, art. 13, comma 1-*quater*, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*.