

La legittimità comunitaria delle sanzioni in materia di reverse charge: la denuncia dell'AIDC Milano e la replica della Commissione Europea*a cura di Stefano Chirichigno³¹*

Con la [Denuncia n.8 del 12 maggio 2011](#), la sezione di Milano dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (AIDC) ha rotto gli indugi su un tema che aveva lungamente sollevato, tanto comprensibili quanto sterili, malumori e lamentele degli operatori; ci riferiamo all'illogicità, oltre che smisurata onerosità, del sistema sanzionatorio che ruota intorno al sempre più vasto e complesso mare del *reverse charge*. In questa sede non si intende certamente ripercorrere gli svariati interventi normativi, dettati talvolta da esigenze sistematiche, talaltra dall'obiettivo di arginare fenomeni di evasione "da riscossione" (vale a dire il caso in cui un soggetto emetta "regolare" fattura, addebiti l'Iva, se la faccia pagare dall'avente causa, ma poi svanisca nel nulla omettendone il versamento), poiché il tema e le considerazioni che si possono formulare non mutano significativamente in funzione dei diversi presupposti di applicazione dell'Iva da parte dell'avente causa, per così dire, *facendo le veci* (per espressa previsione di legge) dell'avente causa. Non si può fare a meno di sottolineare, però, che la natura d'imposta sui consumi dell'Iva ha indotto a ricorrere a tale procedimento di assolvimento del tributo come regola generale delle transazioni intracomunitarie (già di cessioni di beni, dal 2010 anche prestazioni di servizi) per garantire l'applicazione dell'imposta del Paese dell'avente causa (quale logico indizio del più probabile luogo di immissione in consumo). Non è necessario dilungarsi nemmeno sull'oggettiva complessità della disciplina di riferimento, in specie per quel che riguarda la distinzione tra i casi in cui l'imposta debba essere assolta dal dante causa rispetto ai casi in cui si debba (e non si possa) ricorrere al meccanismo dell'inversione contabile (mediante integrazione del documento di addebito o mediante autofatturazione) anche perché sovente le incertezze si legano già alla rilevanza della situazione soggettiva della controparte.

Piuttosto, seppur brevemente, merita di essere rammentato come l'art.7, co.1 del D.Lgs. n.472/97 contenga le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie prevederebbe già che *"nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente"*. A tal proposito la Circolare ministeriale esplicativa ([C.M. n.180/E/98](#)) precisa che la gravità della violazione *"può essere desunta... dall'entità quantitativa del tributo la cui riscossione è impedita o messa in pericolo, entità che peraltro è logico raffrontare nella proporzione fra imposta evasa e imposta complessivamente dovuta"*. Il comma 4 aggiunge che *"quando concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo* (trovando il suo antecedente nell'art.1 del D.M. dell'1/09/1931 con cui condivide il carattere dell'assoluta eccezionalità). Si tratta, a ben vedere, di disposizioni che lasciano trasparire una eccessiva prudenza del Legislatore nell'arginare la voracità dell'apparato sanzionatorio Iva.

³¹ L'autore ringrazia il Dott. Stefano Calavena per il fattivo e prezioso contributo dato nella redazione del presente articolo.

Orbene, l'AIDC ha chiesto l'intervento della Commissione UE affinché dichiarasse la "Illegittimità comunitaria delle sanzioni dovute in caso di omessa autofatturazione di operazioni imponibili", sostenendo, in particolare, sulla base di una puntigliosa ricostruzione normativa, che la sanzione per omesso *reverse charge* ai fini Iva sarebbe contraria ai principi comunitari di proporzionalità, equivalenza ed effettività. In estrema sintesi, volendo compendiare in tre punti, corrispondenti rispettivamente ai principi di proporzionalità, equivalenza ed effettività si ha che:

in <i>primis</i>	⇒	mancherebbe un concreto danno erariale che giustifichi l'entità della sanzione che, in caso di operazioni con soggetti esteri, va dal 100 al 200% dell'imposta non auto fatturata;
in secondo luogo	⇒	atteso che nelle operazioni interne, è irrogata una sanzione ridotta al 3% se l'imposta è stata "assolta, ancorché irregolarmente", tale previsione discriminerebbe il comportamento irregolare in ragione di un adempimento che si manifesta inutile, in riferimento alla tutela degli interessi erariali, e impossibile, in riferimento alle operazioni "esterne", nelle quali il fornitore estero non può addebitare l'imposta;
infine	⇒	l'operatore nazionale che, nel caso di infrazione all'obbligo di autofatturazione, deve sottostare alla sanzione dal 100 al 200% dell'imposta ammessa in detrazione, vede pregiudicato nella sostanza il regolare e non eccessivamente difficile esercizio del diritto alla detrazione, espressione del fondamentale principio di neutralità dell'imposta.

Ciò premesso merita di essere ripercorso il contraddittorio che su questi temi si è generato tra l'AIDC e la Direzione Generale – Fiscalità e Unione Doganale – dell'Unione Europea.

Come accennato in premessa, la sezione dell'AIDC di Milano, in data 12 Maggio 2011, prendendo le mosse dalla nota Sentenza della Corte di Giustizia Europea "Ecotrade" in tema di detrazione Iva³², ha sollevato davanti alla Commissione Europea – Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale - la questione dell'illegittimità comunitaria delle sanzioni di cui all'art.6, co.9-bis, D.L. n.471/97 in punto di omesso "reverse charge".

La norma in commento, invero, stabilisce, al primo periodo, una sanzione, che va dal 100% al 200% dell'imposta non autofatturata, applicabile al committente/cessionario che non assolve "l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile"	⇒	"omesso assolvimento"
il secondo periodo della disposizione, invece, ne delimita l'ambito applicativo prescrivendo una sanzione attenuata, pari al 3% dell'imposta fino a concorrenza di €10.000 per il primo triennio di applicazione della norma ³³ , a chi, ancorché violando le norme procedurali in tema di "reverse charge", assolve l'imposta irregolarmente	⇒	"assolvimento irregolare"

L'interpretazione dell'Agenzia sul tema è rinvenibile nelle [R.M. n.56/09](#) e [n.140/10](#) in cui era andato maturando il convincimento (invero piuttosto formalistico) che debba distinguersi per l'appunto tra assolvimento omesso ed assolvimento irregolare (ai fini

³² La nota Sentenza "Ecotrade", Corte di Giustizia, sent. cause riunite C-95/07 e 96/07 del 8/05/08, ha sancito che il mancato adempimento dell'obbligo di emettere autofattura, non comporta, in capo ai contribuenti che hanno commesso tali violazioni, il venir meno del diritto alla detrazione dell'Iva.

³³ Triennio spirato il 31/12/10. Si menziona tale previgente disposizione solo per riflettere più compiutamente il percorso logico giuridico dell'AIDC. Si veda *infra* per una valutazione di opportunità dell'impostazione data all'Istanza.

⇒ Principio di proporzionalità

Difatti, come nota la stessa Commissione milanese, in commento al principio di proporzionalità:

“nel caso in esame occorre anche considerare che la procedura di autofatturazione non incide sul diritto di detrazione dell'imposta, secondo l'insegnamento giurisprudenziale sopra ricordato (sentenza “Ecotrade”): sicché, al di fuori delle ipotesi in cui l'Iva relativa all'autofatturazione non sia, in tutto o in parte, detraibile, è evidente che l'omissione di tale procedura contabile non crei alcun danno, neppure potenziale, all'Erario”.

In aggiunta a quanto detto, se si considera che la violazione relativa all'illegittima detrazione Iva è già colpita dal nostro sistema sanzionatorio attraverso l'art.5, co.4 e 4-bis, D.L. n.471/97, il quale prevede una sanzione base che varia dal 100% al 200% dell'imposta evasa (salvo le maggiorazioni connesse a “errori” relativi agli studi di settore, e l'aumento di un quarto per il concorso con la sanzione prevista dall'art.6, co.6, dello stesso D.Lgs. n.471), a fortiori, appare iniquo, finanche arbitrario, comminare una sanzione identica anche all'ipotesi in cui il contribuente ometta unicamente di applicare il “reverse charge” senza che si riscontri alcun danno causato all'Erario.

⇒ Principio di effettività

Da ultimo, in relazione al principio di effettività, si afferma come l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti sarebbe, in qualche modo, ostacolato dalla presenza di una sanzione particolarmente severa.

In verità le argomentazioni dell'AIDC spaziano su un'articolata e frammentata casistica, in parte riferita a normativa previgente³⁷ che qui non si ripropongono in quanto ben poco aggiungono alla sostanza della questione e - è legittimo sospettarlo - potrebbero essere state in qualche misura controproducenti anche nel contraddittorio con l'Unione Europea³⁸ affaticando la comprensione del *thema decidendum*.

Ciò premesso, tali quesiti, sollevati dall'Organismo Italiano, hanno trovato una pronta risposta, seppure negativa, da parte della Direzione Generale – Fiscalità e Unione Doganale – dell'Unione Europea. Difatti, in data 5 Luglio 2011, rispondendo alla denuncia in oggetto, l'organo comunitario ha asserito l'impossibilità di dar corso all'istanza per inadempimento ex art.258 TFUE. Le ragioni su cui l'organo comunitario ha posto le basi del rigetto possono essere sintetizzate nell'assenza dei presupposti circa la violazione sia del principio di proporzionalità sia di quello della parità di trattamento (equivalenza). Nell'affrontare il quesito posto con riferimento al principio di proporzionalità, il Dipartimento comunitario:

- se, da un lato, richiama l'assunto secondo cui, al fine di garantire la corretta funzionalità del sistema Iva in ambito Europeo, sia necessario un efficiente impianto sanzionatorio che garantisca il principio di proporzionalità;
- dall'altro lato, nell'argomentare le ragioni poste alla base del rigetto, fa riferimento sovente all'ipotesi di frode fiscale.

Al riguardo, si coglie che l'adito organo europeo associa, continuamente, le violazioni sottoposte alle sanzioni ex art.6, co.9-bis, D.L. n.471/97 per “omesso assolvimento” *reverse charge* al reato di frode fiscale.

Ciò appare chiaro se si considera sia l'esordio delle argomentazioni poste alla base del rigetto: “*un sistema sanzionatorio efficace e dissuasivo è tanto più importante in tempi di*

³⁷ Cfr. nota 2.

³⁸ Il pensiero va ai vecchi maestri di contenzioso che non si stancavano di paragonare il contenzioso tributario al gioco della “Scala 40” ed insegnavano che non è detto che convenga sempre mettere tutte le carte in tavola, quando chi ha ragione scrive poco e chi ha torto scrive molto per cercare di confondere le idee.

crescita esponenziale della frode”, sia quando contestualizza l’omesso assolvimento del “*reverse charge*” nell’alveo delle violazioni:

“la non corretta dichiarazione e documentazione degli acquisti di beni provenienti da altri Stati membri non solo causano una perdita per l’Erario, ma rendono più arduo seguire i movimenti di beni nell’Unione Europea”.

Con riferimento, invece, al principio di parità di trattamento, l’organo della Commissione europea imposta il diniego:

- innanzitutto, partendo dal presupposto che la mancata autofatturazione si riverbera, rispetto all’ipotesi di “*assolvimento irregolare*”, in una maggiore difficoltà in capo ai verificatori di ricostruire il percorso delle forniture;
- e, in secondo luogo - sostenendo che il meccanismo dell’inversione contabile non implica automaticamente la compensazione, riferibile all’operazione posta in essere, tra l’Iva a debito e l’Iva a credito (in quanto mentre la detrazione dell’Iva sottintende la sola esistenza di un diritto, nel caso dell’Iva a debito sussiste un obbligo di pagamento) - giunge alla conclusione, che potrebbe esserci uno scollamento tra il momento in cui si versa e il momento in cui si detrae l’imposta.

Per l’effetto di quanto detto, quindi, la Commissione europea, nel negare l’apertura di una procedura di infrazione nei confronti dello Stato italiano, formula le seguenti conclusioni: “*la legislazione italiana in questione tratta in modo diverso situazioni differenti, in modo da non compromettere quindi il principio di parità di trattamento*”.

Per completezza dell’esposizione, si sottolinea che la risposta della Commissione italiana non si è fatta attendere. Difatti, in una lettera inviata pochi giorni dopo la notifica del rigetto, la stessa ha ribadito la fondatezza delle proprie richieste portando all’attenzione dell’organismo comunitario la parente circostanza che gli “*omessi assolvimenti*” dell’obbligo di *reverse charge*:

“si riferiscono non a casi di frode o di mancato rispetto di obblighi contabili: più semplicemente si riferiscono a situazioni esattamente uguali al caso trattato dalla Corte di Giustizia nella vicenda Ecotrade, dove, cioè, un soggetto contabilizza un acquisto, non sottoponendolo, però, all’integrazione ai fini dell’Iva: vi è dunque tracciabilità dell’acquisto, non vi è frode, non vi è alcun pericolo per l’Erario”.

Forse proprio questa replica è l’indizio più evidente che poteva essere più proficuo focalizzarsi sin dall’inizio sugli argomenti più forti (e più facilmente percepibili a livello comunitario), ma anche che prima della disparità di trattamento è il tema della proporzionalità quello su cui dovrebbe intavolarsi un serio e sereno dibattito.