Non si salvano le operazioni soggettivamente inesistenti

di Francesco Buetto

Pubblicato il 19 Febbraio 2011

non è consentita la detrazione di fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto riguardante l'operazione fatturata - parola di Cassazione

Con la sentenza n. 1364 del 21.1.2011 (ud. del 3.6.2010), la Corte di Cassazione ha confermato il proprio orientamento in materia di fatture soggettivamente false.
Per la Corte, l'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione non è riconducibile alla fattispecie prevista dall'art. 41, c. 3, del D.P.R. n. 633/72, dell'emissione di fattura recante indicazioni incomplete od inesatte, nè a quella prevista dall'art. 21, c. 2, n. 1, del medesimo D.P.R., di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui è effettuata l'operazione, "*ma va qualificata come fatturazione di un'operazione soggettivamente inesistente, per la quale dev'essere versata la relativa imposta, ai sensi dell'art. 21 cit., non essendo consentita la detrazione di fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto riguardante l'operazione fatturata (Cass. n. 5719 del 2007)*".
In particolare, "*la nozione di fattura soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzabile delle fatture e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesima, circostanza quest'ultima non indifferente ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, per conseguenza, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre (Cass. n. 29467/2008)*".
Pertanto, "*qualora, l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni, tenendo presente, tuttavia, che l'Amministrazione non può limitarsi ad una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente, essendo suo onere quello di indicare specificamente gli elementi, anche indiziali, sui quali si basa la contestazione ed il giudice di merito deve prendere in considerazione tali elementi, senza limitarsi a dichiarare che essi esistono e sono tali da dimostrare la falsità delle fatture (Cass. n. 21953/2007)*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In particolare, "*qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indebiti*".
Infatti, "*nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente -prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta ivi formalmente indicata, ma richiede altresì, che il committente - cessionario, il quale invochi la detrazione, fornisca, sul proprio stato soggettivo in ordine all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, non esaurientisi nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonchè dell'IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al thema probandum, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'IVA e dei relativi, possibili, abusi (Cass. n. 1950/2007)*".

Brevi spunti giurisprudenziali

Ogni qualvolta l'ufficio contesti l'utilizzazione di fatture false soggettivamente non assume rilievo l'avere assolto e registrato i pagamenti, in quanto l'apparente regolarità della forma non osta all'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria della fittizietà delle operazioni.
E' questa essenzialmente la massima della sentenza della Corte di Cassazione n. 4750 del 26 febbraio 2010 (ud. del 27 gennaio 2010), che segue analoghi pronunciamenti della Corte(1).
Ed ancora con sentenza n. 4750 del 26 febbraio 2010 (ud. del 27 gennaio 2010) la Corte di Cassazione ha ribadito il principio che "*la detrazione IVA è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione. Non entrano cioè nel conteggio del dare ed avere, ai fini IVA, le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la copertura di prestazioni acquisite da altri soggetti*".
Resta ormai acquisito che, in tema di IVA, l'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione non è riconducibile alla fattispecie, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, c. 3, dell'emissione di fattura recante indicazioni incomplete o inesatte, né a quella, prevista dall'art. 21, c. 2, n. 1, del medesimo D.P.R., di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui e effettuata l'operazione, ma va qualificata come fatturazione di un'operazione soggettivamente inesistente, per la quale deve essere versata la relativa imposta, ai sensi dell'art. 21 cit., non essendo consentit la detrazione di fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto riguardante l'operazione fatturata.
Ed anche, da ultimo, con sentenza n. 22979 del 12 novembre 2010 (ud. del 22 settembre 2010), per a Corte di Cassazione "*la volontaria utilizzazione di documentazione fiscale non corrispondente alla realtà economica in tema di IVA, configurando nei confronti di C. la partecipazione ad una frode fiscale, gli impedisce di avvalersi del principio della tutela del terzo*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

di buona fede, cosi come delineato dalla giurisprudenza comunitaria (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 6 luglio 2009, in cause riunite C-439/04 e C-440/04) e quindi preclude la detraibilità dell'imposta risultante dalle fatture. Pertanto in applicazione di tale principio, la commissione tributaria regionale non poteva ritenere corretta la decisione del primo giudice che aveva annullato l'avviso di rettifica di dichiarazione IVA per indebita detrazione di costi risultanti da fatture soggettivamente inesistenti, sul presupposto della mancanza di dolo del contribuente, il quale aveva effettivamente ricevuto e pagato la merce indicata in fattura, senza tener conto che la merce proveniva da un'impresa diversa da quella figurante sulle fatture medesime (V. pure Cass. Sentenze n. 5912 del 11/03/2010, n. 735 del 19/01/2010)".

Nota

1) Cfr. sentenza n. 17377 del 24 luglio 2009 (ud. dell'11 giugno 2009) con cui la Corte di Cassazione ha affermato che nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente/prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione d'imposta ivi formalmente indicata, ma richiede altresì, che il committente/cessionario, il quale invochi la detrazione, fornisca sul proprio stato soggettivo in ordine all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, non esaurientisi nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonché dell'IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al *thema probandum, in* rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'IVA e dei relativi, possibili, abusi (Cass. n. 1950/2007). Ne deriva, pertanto, che "*il diritto alla deduzione da parte del committente/cessionario nelle ipotesi considerate deve ritenersi condizionato alla circostanza di non avere avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura rilasciata a fronte dell'operazione, vale a dire della diversità tra il soggetto effettivamente cedente e quello indicato nella fattura, non potendo evidentemente riconoscersi legittima la deduzione di un costo derivante da operazione posta in essere mediante un comportamento penalmente illecito*". In questo contesto va inserita anche la sentenza n. 27574 del 17 ottobre 2008 (dep. il 20 novembre 2008), ove la Corte di Cassazione, disattendendo il pensiero della Commissione tributaria regionale, ha affermato che "*in tema di IVA l'identificazione del soggetto che ha fatturato è essenziale ai fini della verifica dell'adempimento degli obblighi fiscali, atteso che si tratta di un prelievo a cascata (rivalsa/detrazione). Se manca un anello della catena manca la prova dell'adempimento dell'obbligazione erariale*". Sul piano squisitamente fiscale, afferma la Corte, "*non è vero che sia indifferente l'identificazione del soggetto che effettivamente abbia fornito la prestazione, come erroneamente lascia intendere la CTR. L'identificazione dell'emittente consente di effettuare i cc.dd. controlli incrociati, per verificare, ai fini delle II.DD., l'effettività del costo, e, ai fini dell'IVA, l'effettivo pagamento a monte, mediante rivalsa, dell'imposta portata in detrazione a valle. In altri termini, non è vero che, ai fini fiscali, sia indifferente identificare il soggetto che ha fornito le prestazioni fatturate, sul presupposto che il costo è deducibile a prescindere da chi abbia incassato la relativa somma. Non bisogna dimenticare, infatti, che il costo sostenuto da un soggetto è un corrispettivo per chi ha fornito la prestazione. Se le operazioni potessero essere fatturate ad libitum, da chiunque, a prescindere dalla effettività dell'operazione sottostante, salterebbe l'intero sistema dei controlli. In definitiva, la non corrispondenza tra soggetto che emette la fattura e soggetto che effettua*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

la prestazione (sempre che la prestazione sia stata effettuata), impedisce il controllo sull'ammontare del prezzo effettivamente pagato (che il percettore deve dichiarare nei componenti positivi del reddito) e sull'adempimento degli obblighi IVA, e consente a chi lavori a nero di sottrarsi all'imposizione (tant'è che l'utilizzazione di fatture soggettivamente false non si sottrae a profili sanzionatori)".

19 febbraio 2011
Francesco Buetto

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D