

## Operazioni inesistenti e addebito dell'IVA

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 6 Luglio 2011

Un ripasso della problematica delle "operazioni inesistenti" ai fini IVA: giurisprudenza, contestazioni del Fisco in sede di controllo, note di variazione ai fini IVA, la detraibilità dell'imposta.

### Operazioni inesistenti ai fini IVA - Aspetti generali

Le disposizioni fondamentali in materia di fatturazione delle operazioni sono contenute nell'art. 21 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, il cui settimo comma prevede in particolare gli effetti dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti. L'art. 19 del medesimo decreto indica invece i presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte.

L'art. 26, secondo comma, stabilisce altresì il diritto alla variazione (e alla conseguente detrazione) dell'imposta relativa alle operazioni già poste in essere e venute meno, o per le quali si siano ridotte imposta o imponibile.

Secondo quanto è stato sottolineato dalla giurisprudenza della Cassazione, l'onere probatorio in ordine all'inesistenza di operazioni regolarmente fatturate spetta in primo luogo all'ufficio tributario, salvo che questo abbia già fornito elementi validi, nel qual caso ricade sul contribuente l'onere di dimostrare che le operazioni hanno effettivamente avuto luogo.

Questo è il senso di una sentenza della sezione tributaria della Suprema Corte (Cass. 12.5.2009, depositata il 6.8.2009, n. 18018/2009), di seguito esaminata con riferimenti anche ad altri riscontri giurisprudenziali.



## I precedenti in giurisprudenza

Con sentenza n. 28695 dell'11.10.2005, depositata il 23.12.2005, la Cassazione aveva affermato che, qualora l'Amministrazione contesti al contribuente che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, incombe sul contribuente stesso di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.

A tal fine non era ritenuta sufficiente la mera esibizione dei mezzi di pagamento (assegni) che, normalmente, sono utilizzati fittiziamente (nel caso di specie, essi erano ritornati, dopo varie girate, nella disponibilità della contribuente).

Sul punto specifico della prova, la Corte di Cassazione, richiamando la propria giurisprudenza<sup>1</sup>,

*«... secondo cui in tema di IVA, ove l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relative a prestazioni inesistenti, spetta al contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza dell'operazione mediante l'esibizione dei relativi documenti contabili»,*

ha osservato che

*«quando costui non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione, questa deve ritenersi indebita, sicché legittimamente l'ufficio provvede a recuperare a tassazione l'imposta irrualmente detratta».*

La sentenza del 2009 tiene conto anche dell'ulteriore giurisprudenza formatasi in materia, nell'ambito della quale può rammentarsi in particolare la sentenza n. 15395 dell'11.6.2008. Secondo tale pronuncia, l'onere probatorio in ordine alla «fittizietà» delle operazioni fatturate compete in primo luogo all'Amministrazione ma, se questa fornisce validi elementi - alla stregua dell'art. 54, c. 2, del D.P.R. n. 633/1972, la dimostrazione del carattere reale delle operazioni effettuate «passa» al contribuente.

### **La questione esaminata dalla Corte**

Alla base del contenzioso che ha condotto alla sentenza del 2009 stava il controllo fiscale effettuato su un gruppo di imprese, alcune delle quali operanti nel settore edile, cui era stata contestata la natura fittizia di una parte del fatturato.

Secondo il «teorema» dell'ufficio, sarebbero state simulate una serie di operazioni di compravendita immobiliare all'interno del gruppo, finalizzate alla creazione di movimentazioni contabili artefatte tali da modificare la normale liquidazione IVA periodica (e, nella sostanza, per una delle società del gruppo, di non versare l'IVA dovuta).



Lo schema adottato prevedeva la redazione di un preliminare di compravendita con l'apposizione di una clausola risolutiva priva di penali, a fronte dell'emissione di una fattura di acconto quasi pari all'intero prezzo della compravendita e con la successiva risoluzione del contratto al verificarsi della condizione risolutiva, con l'emissione di una nota di credito.

In esito alla controversia, nella sentenza di legittimità qui esaminata, la Corte ha osservato – con argomentazioni più avanti esplicitate – che, a norma dell'art. 21, c. 7, del D.P.R. n. 633/1972, se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, o se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.

All'indetraibilità dell'imposta a monte, conseguente all'inesistenza del presupposto, corrisponde così l'obbligo per l'emittente di corrispondere l'IVA esposta in fattura<sup>2</sup>.

### **Le contestazioni in sede di controllo**

Le contestazioni dei verificatori si innestavano su una serie di considerazioni e riscontri, che certamente giocavano a sfavore della società controllata quali presunzioni gravi, precise e concordanti<sup>3</sup>:

- elevato numero di operazioni commerciali della tipologia sopra indicata poste in essere dalla società dal 1993 al 1997, di cui quattro soltanto definite (nella sostanza, si trattava di un continuum di stipule di preliminari seguite dalla risoluzione, in assenza di giustificazione economica);
- contabilizzazione di numerose fatture con numerazione «bis», «sintomatica di documento formato a posteriori», con contemporanei tentativi di vendita dello stesso immobile a società diverse dello stesso gruppo, pur in presenza di precedenti tentativi di vendita non giunti a conclusione;
- assenza di penali per il mancato perfezionarsi del preliminare;
- utilizzo esclusivo della società finanziaria di gruppo per la formale movimentazione degli importi oggetto dei preliminari (seguiti dalla risoluzione);
- «anomalia gestionale» costituita dal pagamento in acconto di somme corrispondenti quasi all'intero valore del bene;
- costante compensazione del debito d'imposta della ricorrente mediante la contabilizzazione di fatture emesse per le operazioni fittizie (nella sostanza la società, che risultava sempre a credito d'imposta, provvedeva ad alimentare tale credito mediante la registrazione di note di credito);
- mancanza di alcun preliminare di compravendita in forma scritta;
- assenza di documentazione attestante le richieste di autorizzazioni edilizie, «la cui mancata concessione avrebbe dovuto giustificare la risoluzione dei contratti preliminari convenuti»;
- correttezza della liquidazione IVA negli anni successivi all'inizio delle operazioni di verifica effettuate dalla G.d.F., previa interruzione del «sistema di frode» posto in essere, con costante determinazione dell'IVA a debito e la successiva messa in liquidazione della società.

La società verificata, controricorrente avanti la S.C., aveva contestato nel giudizio di merito all'ufficio fiscale di aver ignorato nella rettifica della dichiarazione il nesso esistente tra la registrazione delle fatture e l'annotazione delle note di credito.

L'ufficio non avrebbe infatti considerato che ad ogni fattura registrata, relativa agli acconti, con stipula del preliminare in forma verbale, era corrisposta, in applicazione dell'art. 26, c. 2, del D.P.R. n. 633/1972, la

registrazione della variazione, idonea ad annullare gli effetti prodotti dalla prima registrazione, ossia la detrazione, dato che l'operazione, per effetto del verificarsi della condizione risolutiva, non veniva ad esistenza. Con tale modus operandi in sede di controllo e accertamento, sarebbe stato creato – secondo la società – un debito d'imposta artificioso.

#### **Le finalità della nota di variazione**

Secondo le affermazioni dei giudici di merito, sorge il diritto a emettere nota di variazione, con la conseguente possibilità di portare in detrazione l'imposta registrandola a norma dell'art. 25, se l'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione o rescissione e simili.

La norma consente, nella sostanza, che al sopravvenire di modificazioni della base imponibile, derivanti anche dal realizzarsi di condizioni contrattuali originariamente previste dalle parti, i contribuenti neutralizzino gli effetti impositivi mediante apposite variazioni contabili, con un recupero netto d'imposta per i contribuenti a fronte del precedente «arricchimento» per l'erario.

#### **La detrazione dell'imposta a monte richiede l'effettività dell'operazione**

La Corte è intervenuta in coerenza con le proprie precedenti pronunce, dando ragione all'Agenzia delle Entrate in ragione dei «validi elementi» forniti, sufficienti a soddisfare l'onere probatorio in primo luogo gravante sulla parte pubblica.

È stata altresì richiamata la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee «Genius Holding BV», emessa il 13.12.1989 in esito alla causa C-342/87, la quale aveva affermato che l'esercizio del diritto di detrazione è limitato alle sole imposte dovute - corrispondenti a un'operazione soggetta a IVA o versate in quanto erano dovute -, e non si estende all'imposta «semplicemente» indicata in fattura.

Sulla stessa linea interpretativa, la Cassazione aveva affermato – tra le altre, nella sentenza della sezione tributaria n. 22555 del 26.10.2007 – che in presenza di OPERAZIONI INESISTENTI, corrispondenti a qualsivoglia ipotesi di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale - non si realizza l'ordinario presupposto impositivo né la configurabilità stessa di un pagamento a titolo di rivalsa, né i presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione.

Secondo la giurisprudenza richiamata, se per un verso l'art. 21, settimo comma, del decreto IVA imponeva l'assolvimento dell'imposta sulla base del semplice «principio di cartolarità», l'art. 19, primo comma, richiedeva per la speculare detrazione dell'imposta a monte la condizione dell'«effettività» dell'operazione (acquisto o importazione di beni o servizi nell'esercizio di impresa, arte o professione).

## **Operazioni esistenti e inesistenti**

Nel contesto esaminato dalla Corte, l'inesistenza della cessione di beni escludeva (diversamente da quanto aveva asserito la società) ogni artificiosa creazione di un debito d'imposta, essendo normativamente prevista la soggezione a IVA per le operazioni semplicemente indicate in fattura, ma la possibilità di portare in detrazione la sola imposta corrispondente alle operazioni «esistenti» (art. 21, c. 7, del D.P.R. n. 633/1972).

Occorreva altresì considerare la rilevanza, come fattispecie di delitto tributario, dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti con la finalità di consentire a terzi l'evasione (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000).

Secondo i giudici, poi, lo scopo dell'articolazione normativa che presiede al versamento e alla detrazione dell'IVA è di ricondurre a coerenza il sistema dell'imposta, considerando che:

- in presenza di OPERAZIONI «ESISTENTI», il presupposto impositivo è costituito dall'«effettuazione delle operazioni imponibili» (artt. 1 e 6) anche in mancanza della relativa rappresentazione documentale;
- in presenza di OPERAZIONI «INESISTENTI» benché fatturate, il presupposto è riconducibile al contenuto della fattura, « ... che, per il solo fatto della sua emissione, è titolo di credito d'imposta per il suo destinatario ed impone, quindi, il pagamento della corrispondente imposta da parte del

soggetto passivo IVA (di colui, cioè, che emette la fattura)».

---

#### **Conclusivamente...**

La Cassazione ha quindi rinviato la questione al giudice di merito (ossia alla CTR del Lazio), imponendogli i seguenti principi:

- in presenza di fatture che l'Amministrazione ritenga relative a operazioni inesistenti, grava su di essa l'onere di provare che dette operazioni non sono state mai poste in essere;
- se l'Amministrazione fornisce validi elementi, l'onere della prova (dell'effettiva esistenza delle operazioni) passa al contribuente;
- in presenza di OPERAZIONI INESISTENTI, « ... da riferire non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di inesistenza soggettiva, nella quale, pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, venga accertato che uno o entrambi i soggetti siano falsi», non si configura un pagamento a titolo di rivalsa, né sorgono i presupposti per il diritto alla detrazione».

Sembra a chi scrive che il funzionamento di un sistema complesso come quello dell'IVA richieda cautele particolari, che anche a livello formale vincolino e instradino le operazioni verso un canale di correttezza: l'imposta sul valore aggiunto richiede infatti di gravare, per l'appunto, sul solo «valore aggiunto», cioè su un quantum imponibile che rappresenta l'incremento del valore conseguito, ricadendo solamente sui soggetti che non si interpongono nel processo economico – produttivo.

Bene ha fatto quindi la Cassazione a presidiare le fondamentali regole di funzionamento dell'imposta, coordinando peraltro la normativa interna con le evoluzioni del diritto comunitario vivente.

6 luglio 2011

Fabio Carriolo

## NOTE

1 In particolare erano richiamate le pronunce Cass., Sez. trib., 25.1.2001, n. 13662, 3.5.2002, n. 6341, 3.12.2001, n. 15228, e 5.11.2001, n. 13662.

2 Cfr. A. Sacrestano, «Su operazioni inesistenti l'imposta è d'obbligo», Il Sole 24 ore 17.8.2009, pag. 11.

3 L'impianto presuntivo-inferenziale contraddistingue le numerose attività istruttorie in campo fiscale, riflettendosi sia negli atti e provvedimenti formati in ambito amministrativo, sia nelle attività più propriamente investigative, di polizia tributaria e giudiziaria, oltre che nel contenzioso tributario e nelle vicende processuali in ambito penaltributario. Secondo la giurisprudenza, che sul punto valorizza il disposto del codice civile, l'accertamento «presuntivo» può avere quale proprio fondamento motivazionale un ragionamento inferenziale con caratteri di:

- gravità (ovvero «ragionevole certezza», anche probabilistica);
- precisione (ovvero fondatezza e determinatezza dei fatti noti posti a base del ragionamento);
- concordanza (ovvero «convergenza» di più fatti noti verso la dimostrazione del fatto ignoto).