

Fatture per operazioni inesistenti: dimostrazione della buona fede o niente rischio di perdite di gettito erariale

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 21 Marzo 2012

Esclusa l'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta nei confronti del soggetto passivo che ha emesso fatture per operazioni inesistenti.

Aspetti generali

I presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte sono indicati dall'art. 19 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. 26, c. 2, stabilisce invece 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 Cassazione¹, 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.

Nella recente sentenza 18.11.2011, n. 24231, la Corte ha escluso l'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta nei confronti del soggetto passivo che ha emesso fatture per operazioni inesistenti.

Tale interpretazione risulta in linea con le statuizioni della Corte Giustizia UE, che ha vietato la rettifica qualora il soggetto passivo non abbia completamente eliminato il rischio di pregiudizi per l'Erario, ovvero non abbia dimostrato la sua buona fede².

Le fatture per operazioni inesistenti nella giurisprudenza della Cassazione

L'effettiva esistenza delle operazioni che sono oggetto di fatture ritenute inesistenti dall'Amministrazione deve essere comprovata dal contribuente, secondo quanto è stato affermato dalla Cassazione³.

Ha precisato in particolare la Corte che «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».



Se poi «costui non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione, questa deve ritenersi indebita», con la conseguente legittimazione dell'ufficio a recuperare a tassazione l'imposta detratta.

La nota di variazione a seguito dell'insussistenza accertata dell'operazione

Secondo quanto avevano affermato i giudici di merito nell'ambito del contenzioso tributario, il diritto a emettere nota di variazione, con la conseguente possibilità di portare in detrazione l'imposta registrandola a norma dell'art. 25, sorge 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.



Pertanto, al sopravvenire di modificazioni della base imponibile, derivanti anche dal realizzarsi di condizioni contrattuali originariamente previste dalle parti, ai contribuenti è consentito neutralizzare gli effetti impositivi mediante apposite variazioni contabili, con un recupero netto di imposta per i contribuenti stessi a fronte del precedente «arricchimento» per l'erario.

La detrazione dell'imposta a monte richiede però l'effettività dell'operazione, come affermato dalla Cassazione richiamando la sentenza della CGCE «Genius Holding BV», emessa il 13.12.1989 in esito alla causa C-342/87 (sulla base della pronuncia comunitaria, 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).

La pregressa giurisprudenza di legittimità⁴ aveva peraltro chiarito che, 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).

L'esistenza e l'inesistenza delle operazioni ai fini della detrazione dell'IVA

L'inesistenza della cessione dei beni escludeva, nel pensiero della Corte, la possibilità di utilizzare in detrazione la relativa imposta, senza però far venire meno il principio della soggezione all'IVA per le operazioni anche semplicemente indicate in fattura (ugualmente inesistenti).

Infatti:

- per le operazioni «esistenti», il presupposto impositivo è costituito dall'«effettuazione delle operazioni imponibili» (artt. 1 e 6, D.P.R. n. 633/1972) anche in mancanza della relativa rappresentazione documentale;
- per le 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)».

Nel rinviare la questione alla CTR del Lazio, la Corte aveva richiesto di considerare 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».

Brevissima nota sull'abuso del diritto

Come è noto, l'abuso del diritto è stato inteso dai giudici nazionali come una clausola generale, posta a presidio del «buon funzionamento» dell'ordinamento tributario.

Esso è stato fondato soprattutto su due «pilastri»:

- abuso del diritto di derivazione comunitaria (IVA) ? a tale riguardo, è solitamente richiamata la sentenza della CGCE 21.2.2006, nella causa C-255/02 («Halifax»), nella quale la Corte ha precisato che l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino ad includere i «comportamenti abusivi» degli operatori economici, ossia le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, ma con l'unico scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario. Tale pronuncia comunitaria fa prevalere il principio in base al quale gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme giuridiche.
- Abuso del diritto di derivazione interna / costituzionale (tributi non armonizzati) ? sentenza n. 30055/2008: le SS.UU. della Corte hanno ravvisato nell'ordinamento tributario italiano la presenza di «un generale principio antielusivo», precisando che « ... la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano».

Nella seconda ipotesi, il percorso seguito dalla Corte appare come una ricerca incessante e pluriennale di una «clausola generale» antielusiva, che si rivolge agli stessi principi-base che presidiano il sistema tributario italiano, e sembra prescindere dall'esistenza di specifiche disposizioni di contrasto a livello normativo «primario» (tali disposizioni antielusive apparendo tutt'al più quale «mero sintomo» dell'esistenza della regola generale).

L'orientamento della Corte di Giustizia in materia di regolarizzazione

Secondo quanto è stato affermato dalla Corte di Giustizia CE [sentenza 19.9.2000, in esito alla causa n. C-454/98]:

- «allorché colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso tale fattura»;
- spetta agli Stati membri definire il procedimento in base al quale l'imposta sul valore aggiunto indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, ammesso che questa regolarizzazione non dipende dal potere discrezionale dell'amministrazione fiscale».

Sentenza della Corte su operazioni inesistenti e procedura di variazione IVA

Le questioni sopra brevemente esaminate hanno trovato riscontro nella sentenza della Cassazione, sezione tributaria, del 18.11.2011, n. 24231.

Nel contenzioso di merito, una S.r.l. era stata sottoposta all'attività di rettifica dell'ufficio, che aveva contestato – sulla base delle verifiche eseguite dalla polizia tributaria - «un complesso meccanismo finalizzato all'evasione dell'IVA, posto in essere usufruendo della speciale procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73 comma 3° del dpr n. 633/1972, - recuperando l'imposta evasa per gli anni dal 1995 al 1997 ed irrogate le connesse sanzioni».

A seguito del fallimento della società, nelle more del giudizio di primo grado si era costituita la curatela fallimentare, la quale, pur ammettendo che le operazioni erano inesistenti, evidenziava che l'ufficio non aveva comunque titolo a esigere l'imposta dall'emittente delle fatture, sulla base del principio di neutralità dell'IVA, affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee nella sopra richiamata sentenza di cui alla causa 454/1998.

La rettifica IVA non è praticabile in caso di operazioni inesistenti

Secondo la Corte, espressasi nella sentenza in commento, l'art. 26, secondo comma, del decreto IVA, non è applicabile in caso di fatturazione di operazioni inesistenti.

L'operazione per la quale sia stata emessa la fattura, da rettificare perché è venuta meno in tutto o in parte in conseguenza di uno dei motivi indicati nel secondo comma della norma stessa, deve infatti essere un'operazione vera e reale, «e non già del tutto inesistente».

Viene pertanto riaffermato il principio in base al quale:

- l'operazione attiva esige l'applicazione dell'IVA in base al puro principio di cartolarità (IVA indicata in fattura);
- per l'operazione passiva viene escluso il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto, e cioè dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione⁵.

La Corte rafforza la propria convinzione richiamando anche le conclusioni cui gli stessi giudici di legittimità erano giunti in materia di abuso del diritto, inteso quale principio generale antielusivo

«il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici».

Detto principio, ritenuto contrastante con i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, «comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva»⁶.

Si tratta di un principio generale che è idoneo a «coprire» la tesi della Corte, dal momento che l'abuso della procedura di liquidazione IVA di gruppo aveva consentito nel caso di specie alla società contribuente di sottrarsi al pagamento dell'imposta dovuta, mediante un «giro» di false fatturazioni («emettendo fatture per operazioni inesistenti nei confronti di società del gruppo e stornandole, poi, attraverso l'emissione di note di accredito di pari importo, nonché contabilizzando fatture passive per operazioni inesistenti, che venivano, poi, stornate con le note di credito ricevute»).

Il divieto comunitario di regolarizzare l'IVA se non è eliminato il rischio di perdite per l'erario

Nel contenzioso di merito, la Commissione tributaria di secondo grado di Trento (cui la questione viene rinviata dalla Corte) aveva disatteso il principio desumibile dalla sentenza 19.09.2000 n. 1851 della CGCE, in base al quale non è consentita la regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata nel caso in cui non sia stato completamente eliminato il rischio di perdite di entrate fiscali.

Questo, in presenza di un meccanismo fraudolento conosciuto al medesimo giudice d'appello.

«In buona sostanza, alla stregua della disciplina Comunitaria, in tema di tributi armonizzati, la regolarizzazione deve ritenersi consentita solo ed esclusivamente nel caso in cui il rischio di perdite di entrate fiscali sia stato eliminato in tempo utile, ovvero il contribuente che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede. Nel caso, tali condizioni non ricorrono, posto che il contribuente non ha assunto alcuna tempestiva iniziativa per l'eliminazione del rischio e, d'altra parte, pur gravato del relativo onere (Cass. n. 30057/2008, n. 20398/2005), non ha nemmeno tentato di allegare e provare la propria buona fede».

21 marzo 2012

Fabio Carriolo

NOTE

1 Cfr. la sentenza della sezione tributaria della Suprema Corte 12.5.2009, depositata il 6.8.2009, n. 18018/2009.

2 Sentenza CGCE 19.9.2000, causa C-454/98.

3 Sentenza n. 28695 dell'11.10.2005, depositata il 23.12.2005.

4 Cfr. la sentenza della sezione tributaria n. 22555 del 26.10.2007.

5 Vengono richiamate a tale riguardo Cass. n. 12353/2005 e n. 7289/2001.

6 Le citazioni giurisprudenziali di supporto sono: Cass. n. 30055/2008, n. 10257/2008, n. 8772/2008, n. 20398/2005.