

## Pagamento d'imposta sul valore aggiunto relativamente a fatture emesse per operazioni inesistenti

di [Sonia Cascarano](#)

Pubblicato il 7 aprile 2009

La Corte di Cassazione ha risolto la questione relativa all'obbligo o meno di pagare l'imposta sul valore aggiunto relativamente a fatture emesse per operazioni inesistenti...

### 1. Cassazione penale Sentenza, Sez. III, 20/10/2008, n. 39177

La Corte di Cassazione ha risolto la questione relativa all'obbligo o meno di pagare l'imposta sul valore aggiunto relativamente a fatture emesse per operazioni inesistenti.

Con sentenza del 20.12.2007 la Corte d'appello di Ancona confermava la sentenza del Tribunale di Pesaro che aveva giudicato colpevole il ricorrente del reato di cui all'art. 5 D.Lgs 74/2000 perché, quale rappresentante legale della società in questione, aveva ommesso di presentare la dichiarazione fiscale relativa alla imposta sui redditi e sull'imposta sul valore aggiunto per l'anno 2000.

La corte territoriale aveva osservato che la Guardia di Finanza aveva accertato l'emissione di varie fatture da parte della predetta società mentre nessuna dichiarazione fiscale era stata presentata.

Le fatture si riferivano a vendite di merci di cui la società non aveva la disponibilità, ed erano state emesse nei confronti di altre numerose società, che le avevano utilizzate per giovare del credito i.v.a.

Il difensore del ricorrente proponeva ricorso per cassazione, deducendo violazione di legge processuale e sostanziale.

In particolare denunciava che:

- la società in oggetto non produceva redditi imponibili, sicchè non è soggetta alla dichiarazione fiscale;
- le fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti non sono soggette a i.v.a., sicchè non era stato provato il superamento della soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice;
- i giudici di merito avevano ritenuto la sussistenza del reato sulla base di presunzioni, che sono inammissibili nel processo penale;
- in tal modo era stato violato anche l'art. 192 c.p.p.;
- la pena irrogata era comunque eccessiva.

La Suprema Corte ha ritenuto il ricorso sulla base delle seguenti motivazioni.

*Secondo l'art. 21, comma 7, del D.P.R. 26.10.1972 n. 633, "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".*

Conforme è la normativa comunitaria, poiché a norma dell'art. 21, comma 2, lett. d) della sesta direttiva del Consiglio in materia di i.v.a., l'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno *"da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura"*; e anche per l'art. 203 della Direttiva del Consiglio 28.11.2006 n. 2006//CE, che ha sostituito quella precedente *"l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura"*.

Ne consegue che una società emittente fatture false è tenuta al versamento dell'i.v.a. in esse indicate, indipendentemente dal fatto che l'avesse effettivamente incassate dalle società acquirenti; così come era obbligata, a norma dell'art. 28 de. D.P.R. 633/1972 e dall'art. 8 del D.P.R. 22.7.1998 n. 322 che l'ha sostituito, a presentare la relativa dichiarazione annuale.

## **2. Cassazione penale Sentenza, Sez. III, 20/10/2008, n. 39177.**

Secondo la normativa nazionale e comunitaria l'IVA è dovuta anche in relazione a fatture emesse per operazioni inesistenti.

Con la sentenza 39177 la Terza Sezione Penale della Cassazione ricorda che l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, dispone che *“se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”*.

A norma dell'art. 21, comma I, lett. d) della Sesta direttiva, l'IVA è dovuta in regime interno *“da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura”* e anche per l'art. 203 della Direttiva del Consiglio del 28 novembre n. 2006/112/CE, che ha sostituito quella precedente *“l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura”*.

Ne consegue che la società emittente delle fatture è tenuta al versamento dell'IVA in esse indicata, indipendentemente dal fatto che l'avesse effettivamente incassata dalle acquirenti; così come è obbligata a presentare la relativa dichiarazione annuale, a norma dell'art. 28 del D.P.R. 633/1972, e nell'art. 8 del D.P.R. 22.7.1998 n. 322 che l'ha sostituito.

Con Sentenza 10 giugno 2005, n. 12353, la Corte di Cassazione ha fornito precisazioni in merito al trattamento dell'IVA risultante da fatture per operazioni inesistenti. La Corte ha preso in

considerazione la posizione di entrambe le parti contraenti, precisando che:

- chi emette fatture per operazioni inesistenti deve corrispondere l'intero ammontare dell'imposta indicata nel documento, anche se ha successivamente emesso nota di accredito. Il debito IVA, infatti, non è correlato, in questo caso, al presupposto oggettivo di effettuazione dell'operazione, ma discende dalla semplice indicazione dell'imposta in fattura (art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972);
- chi riceve fatture per operazioni inesistenti non ha diritto a detrarre l'imposta indicata in fattura per mancanza del presupposto oggettivo dell'operazione, tuttavia è tenuto al versamento dell'IVA indicata nell'eventuale nota di accredito ricevuta.

### **3. Corte di cassazione Sentenza n. 16410 del 18 giugno 2008**

Il sostenimento da parte della società consortile di un costo diverso da quello fatturato e poi ribaltato alle associate non ne consente a queste ultime la deducibilità pro quota

La società consortile non può "riaddebitare" alle imprese socie costi dalla stessa non sostenuti, in quanto afferenti a operazioni commerciali inesistenti.

E' quanto affermato dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 16410 del 18 giugno scorso.

La controversia trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento da parte di una Spa (consorzata) che aveva costituito, insieme ad altre cinque imprese, una società consortile, con lo scopo di sostituirsi alle sei consorziate nell'esecuzione di un contratto di appalto che le stesse si erano aggiudicate per la realizzazione di un'opera pubblica.

Nella specie, le consorziate erano obbligate nei confronti della società consortile oltre che al versamento del capitale iniziale, anche al pagamento di ulteriori contributi in denaro, nonché alla concessione degli eventuali finanziamenti in conto capitale che l'assemblea dei soci avesse deciso di deliberare.

Nel corso dell'esecuzione di lavori per la realizzazione dell'opera pubblica, i costi, sopportati in via diretta dalla società consortile, venivano coperti da parte dei soci mediante versamenti, relativamente ai quali la società consortile provvedeva a emettere regolare fattura, con conseguente addebito dell'Iva alle consorziate.

Successivamente, a seguito di un'indagine condotta dal tribunale, era emerso che le "società fornitrici" della consortile e alcuni dipendenti di quest'ultima avevano commesso il reato di "mediazione di mano d'opera", avendo procurato e fatto assumere dalla stessa consortile 59 operai in violazione della normativa sul collocamento, oltre ad avere emesso fatture per operazioni inesistenti nei confronti della consortile, posto che il corrispettivo per la "mediazione di mano d'opera" era stato fatturato dalle ditte fornitrici come "noleggio a freddo di attrezzature".

Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria, recependo integralmente i rilievi svolti dalle Fiamme gialle, accertava un maggior reddito, contestando alla Spa (consorzata) la contabilizzazione di costi per operazioni inesistenti (tali costi costituivano la "quota parte" di quelli attribuiti alla società consortile).

L'avviso di accertamento veniva impugnato, ma sia la Commissione tributaria provinciale che la Ctr confermavano la legittimità del recupero.

Avverso tale decisione la società consorzata proponeva ricorso per cassazione, deducendo sostanzialmente che l'illegittimità o l'inesistenza dei costi sopportati dalla società consortile (per non essere stati esattamente rappresentati in fattura) non potevano certo inficiare il diritto delle imprese socie a portare in deduzione dal proprio reddito gli importi da esse, comunque, versati in qualità di socie della società consortile.

Inoltre, sempre secondo la società ricorrente, i versamenti "incriminati" erano stati effettuati in forza di una specifica clausola statutaria alla quale i soci stessi erano vincolati all'atto della costituzione della società consortile; detti costi, per quanto parametrati a quelli sostenuti dalla società consortile, costituivano semplici versamenti dei soci effettuati in forza del rapporto sociale, totalmente svincolati, quanto alla causa giuridica, dagli atti di acquisto che la società consortile avrebbe potuto compiere.

La Cassazione ha respinto il ricorso proposto dalla consorziata, affermando che la capo gruppo non poteva “riaddebitare” alle imprese socie costi dalla stessa non sostenuti, in quanto afferenti a operazioni inesistenti.

*A giudizio della Corte, “l’inesistenza di un costo riaddebitato riflette i suoi effetti sulla quota addebitata a ciascuna impresa socia, rendendolo parimenti inesistente per ciascuna di esse pro quota, posto che i costi della società consortile costituiscono costi propri delle consorziate, quali spese dalle stesse affrontate per mezzo del consorzio”.*

D’altra parte, l’operazione “di riaddebito o ribaltamento” costituisce l’adempimento dell’obbligo nascente dalla regolamentazione dei rapporti interni e trova la sua fonte giuridica e il suo fondamento nel contratto costitutivo della società consortile, assunto da ciascuna impresa socia nei confronti della società, oltre che nei rapporti reciproci tra imprese socie, di fornire alla società consortile le risorse finanziarie necessarie per l’esecuzione dei lavori.

Le consorziate, nei rapporti interni, possono certamente far valere l’inesistenza, totale o parziale, di quei costi addebitati loro dalla società consortile “perché questa per sua natura e funzione, oltre che per scopo, non ha un proprio interesse economico né produce un reddito proprio; allo stesso modo, la società consortile non affronta costi propri perché tutti i costi, anche quelli per il mero funzionamento della società consortile, sono a carico delle società consociate”.

La società consortile nei rapporti interni “è sempre e soltanto uno strumento operativo ma le sue operazioni, nei confronti del fisco, sono operazioni proprie delle consociate che la hanno costituita”.



In buona sostanza, ai fini fiscali, assume rilevanza *“solo la natura propriamente strumentale della società consortile”* (in senso conforme la Cassazione, sentenze 13582/2001 e 18113/2003).

Infatti, *“la presenza di una società (consortile o meno) costituita nelle forme di una società di capitali, non esclude necessariamente la riferibilità alle singole società socie delle attività poste in essere per il suo tramite”*.

In materia di esecuzione di appalti di opere pubbliche si prevede, difatti, che più imprese riunite in associazione temporanea possano costituire tra loro una società *“anche consortile”* per l’esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, precisando che detta società subentra (senza che ciò costituisca, ad alcun effetto, subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o di approvazione) nell’esecuzione totale o parziale del contratto, *“lasciando ferma la responsabilità solidale delle imprese riunite nei confronti del committente”*.

In altri termini, tale *“subentro”* della società consortile nell’esecuzione totale o parziale del contratto non determina alcuna modificazione nella titolarità dei rapporti con il committente; pertanto, la società non assume la posizione di appaltatore, ma il più modesto rilievo *“di una struttura operativa al servizio delle imprese riunite”*.

Sulla base di tutto ciò, i giudici hanno ritenuto che la sopportazione da parte della società

consortile di un costo diverso (per titolo, per diversa causale, per inesatta rappresentazione) da quello “riaddebitato” alle consorziate, non ne consente a queste ultime la deducibilità.

#### **4. Fatturazioni per operazioni inesistenti**

La copiosa giurisprudenza di legittimità vuole, da sempre, assicurare il rispetto del metodo Iva comunitario e, quindi, individua nell'emersione dell'imponibile il presupposto del reato.

Il comma 7 dell'articolo 21 del DPR 633/72 rappresenta una delle poche fonti normative che hanno a oggetto la fatturazione di operazioni “inesistenti”.

La norma, dando per scontato che le operazioni non sono “avvenute” oppure che il corrispettivo e la relativa imposta sono indicate in misura superiore al reale, stabilisce che in tali casi *“l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”*.

La ratio della medesima è riposta sulla considerazione della modalità di funzionamento dell'imposta.

Questa, infatti, agisce secondo il meccanismo di rivalsa e detrazione, per cui l'emissione di una fattura, in linea di massima, determina un credito d'imposta da parte del ricevente che, nel caso di operazioni esistenti, è bilanciato dalla effettuazione dell'operazione imponibile.

Laddove, invece, l'operazione fosse inesistente il fondamento non è costituito dall'operazione ma dal documento che la rappresenta ovvero la fattura.

*Quest'ultima "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)" (Cassazione, sentenza 12353/2005).*

Se non fosse stato così stabilito dalla norma, il soggetto emittente la fattura per operazione inesistente, nel caso in cui gli fosse stato richiesto il pagamento dell'imposta, *"avrebbe potuto agevolmente contestare il fondamento della pretesa, e cioè la sussistenza del debito d'imposta, proprio sulla base della carenza del normale presupposto impositivo, e cioè della 'effettuazione' dell'operazione"* (Cassazione, sentenza 12353/2005).

La norma, invero, stabilisce prioritariamente come considerare le fatturazioni in esame più che definirne il concetto.

D'altra parte, la stessa VI direttiva comunitaria del 17/5/77, nella lettera a) del comma 1 dell'articolo 21, prevedeva che l'imposta "in regime interno" era dovuta "da chiunque indichi" la medesima "in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci".

Mentre all'attuale la direttiva 112 del 28/11/2006, nell'articolo 203, ha semplicemente previsto che *"l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura"*.

Dobbiamo ricorrere, pertanto, alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 1 del Dlgs 74/2000 (disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto) per meglio comprendere il concetto che soggiace all'aspetto sanzionatorio sopra riportato.

La citata lettera a), infatti, precisa che deve trattarsi di operazioni *"non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale"*, ma aggiunge, significativamente, *"ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi"*.

Si comprende, facilmente, come tale precisazione costituisca la ragione più profonda della dell'operazione mistificata, poiché la semplice inesistenza seppur rilevante rappresenta uno scopo grossolano.

Viceversa l'occultamento del soggetto emittente tende a evitare che in capo a questi sia determinabile il reddito ovvero che si possa artatamente esercitare la detrazione con l'inevitabile riverbero in sede di costi.

A tale proposito, ricordiamo che l'articolo 2 del Dlgs 74/2000 prevede *“la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi”*.

Osservando la norma dal punto di vista concettuale descritto nell'articolo 1 del D.lgs 74/2000, risulta di particolare importanza la sentenza della Cassazione 3550/2002, poiché definisce proprio l'ambito di esplicazione della medesima.

La Corte, infatti, precisa che *“la falsità delle fatture può avere carattere oggettivo (quando riguarda operazioni assolutamente inesistenti), ovvero carattere soggettivo (quando riguarda operazioni avvenute tra soggetti diversi da quelli documentalmente apparenti)”*.

Tale ultima fattispecie *“si configura quando si ha necessità di ufficializzare beni o servizi acquistati di contrabbando o, comunque da soggetti che non possono o non vogliono apparire”*.

*“In quest’ultimo caso”, precisa la Corte, “è evidente che gli acquisti sono avvenuti senza il pagamento dell’Iva, proprio perché privi d’ufficialità”.*

In tal senso la Corte di cassazione, con successiva sentenza 15374/2002, ha stabilito che *“una fatturazione effettuata in favore di un soggetto diverso da quello effettivo è da ritenersi soggettivamente inesistente, e dunque viene ad essere evasa l’imposta relativa al rapporto che si è realmente posto in essere”.*

Una ulteriore problematica da definire è quella legata all’esercizio della detrazione, una volta che si sia provveduto ad applicare quanto previsto dal comma 7 dell’articolo 21 del DPR 633/72.

In sostanza, ciò che va esaminato non è tanto l’eventuale esercizio della detrazione a seguito della fatturazione relativa a una operazione inesistente, cosa chiaramente non praticabile, ma se vi possa essere il suddetto esercizio nel caso in cui si sia provveduto a versare l’imposta relativa.

Su tale argomento va rilevato come, anche in questo caso, la Cassazione abbia osservato come il tributo previsto dal disposto del comma 7 debba considerarsi fuori conto, *“e la relativa obbligazione, conseguentemente, isolata da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione (tra Iva a valle ed Iva a monte) che presiede alla detrazione d’imposta di cui all’art. 19, D.P.R. citato; e ciò anche*

*perché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ha sempre costituito condotta penalmente sanzionata come delitto" (Cassazione, sentenza 7289/2001; Cassazione, sentenza 14337/2002).*

Si deve, quindi, concludere che, quanto dovuto a seguito del disposto del comma 7 dell'articolo 21, non possa costituire oggetto di detrazione sia da parte del soggetto emittente della fattura che tanto meno da parte di quello ricevente.

Infatti, in merito al trattamento dell'Iva, occorre precisare che chi emette fatture per operazioni inesistenti deve corrispondere l'intero ammontare dell'imposta indicata nel documento, anche se ha successivamente emesso nota di accredito.

Il debito Iva, infatti, non è correlato, in questo caso, al presupposto oggettivo di effettuazione dell'operazione, ma discende dalla semplice indicazione dell'imposta in fattura (articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972).

Viceversa, chi riceve fatture per operazioni inesistenti non ha diritto a detrarre l'imposta indicata in fattura per mancanza del presupposto oggettivo dell'operazione, tuttavia è tenuto al versamento dell'Iva indicata nell'eventuale nota di accredito ricevuta.

Una ulteriore problematica connessa alla emissione di una fattura per operazioni inesistenti è quella connessa alla possibilità di rettificare, attraverso l'emissione di una nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 633/72, quanto rilevato con il predetto documento.

Ricordiamo, a tale proposito, che la nota di variazione, obbligatoria in caso di maggior imponibile o imposta, è facoltativa nel caso in cui l'operazione venga meno o sia ridotto il primo.

In quest'ultimo caso, nell'ipotesi che la nota si richiami a un sopravvenuto accordo tra le parti, quindi mutuata dalla volontà degli operatori e non da obblighi di legge, la medesima soggiace al limite temporale di un anno.

Il suddetto limite temporale è da rispettarsi tassativamente anche nel caso in cui vi sia stato un errore nella fatturazione che possa far configurare un maggior introito da parte dell'erario (articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/72).

In relazione a pregresse fatturazioni per operazioni esistenti, la Corte di giustizia europea con sentenza 454 del 19/9/2000 ha rilevato i seguenti due principi:



1. può ammettersi il principio di regolarizzazione, senza vincolarlo al criterio della buona fede, se chi ha emesso la fattura per operazioni inesistenti, in tempo utile, rimuove il rischio di perdite per l'erario, in considerazione del principio di neutralità dell'imposta;
2. la suddetta regolarizzazione *“non dipende dal potere discrezionale dell'amministrazione fiscale”*.

Tuttavia, su tale possibile regolarizzazione si è espressa negativamente la Corte di cassazione (sentenza 12353/2005).

Afferma, infatti, la Corte che *“il richiamo eventuale ad una eventuale successiva nota di variazione, come si desume univocamente dalla considerazione della funzione perseguita dalla norma (art. 26 del Dpr 26 ottobre 1972 n. 633)”*, suppone di necessità che *“l'operazione per la quale sia stata emessa fattura”* e da rettificare perchè venuta meno *“in tutto o in parte... in conseguenza”* di uno degli specifici motivi indicati nel comma 2 della norma stessa (*“dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili”*) sia un'operazione vera e reale.

#### **5. Corte di cassazione, Sezione tributaria sentenza 14337 del 7 ottobre 2008: l'Iva perde la detrazione se l'operazione è falsa**

Non è ammessa la detrazione dell'Iva relativa a fatture per operazioni inesistenti, nonostante l'emittente abbia regolarmente versato l'imposta.

È quanto emerge dalla sentenza 14337, depositata lo scorso 7 ottobre, della Corte di cassazione, Sezione tributaria.

La vicenda trae origine da una verifica fiscale della Guardia di finanza in cui veniva contestata l'indebita detrazione Iva per l'utilizzo di fatture relative a operazioni inesistenti.

L'ufficio delle imposte dirette e l'ufficio Iva emettevano i conseguenti avvisi di accertamento, contestando al contribuente un maggior reddito e la non detraibilità dell'Iva.

La commissione di primo grado cui era ricorso il contribuente confermava nella sostanza l'operato dell'amministrazione, mentre, la commissione regionale accoglieva l'appello per quanto riguarda la detraibilità dell'Iva.

La questione esaminata dalla Corte trae origine dal fatto che se a norma dell'articolo 21 del D.P.R. 633/72, in presenza di fatture per operazioni inesistenti l'imposta è comunque dovuta, si riteneva che il cessionario (colui che in sostanza ha utilizzato il documento falso) avesse il diritto di detrarre l'Iva, atteso che l'emittente aveva versato il tributo.

La Cassazione, invece, ha ritenuto che l'imposta sia indetraibile.

In particolare, viene evidenziato che l'articolo 21 del D.P.R. 633/72, secondo cui se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare corrispondente alle indicazioni della fattura, deve essere interpretata nel senso che il *"corrispondente tributo viene, in realtà a essere considerato fuori conto"*.

La relativa obbligazione, aggiunge la Corte, *"conseguentemente isolata da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata dal meccanismo di compensazione (tra Iva a valle e Iva a monte) che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'articolo 19 del Dpr citato"*.

*"E ciò anche perché, precisa la Cassazione, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ha sempre costituito condotta penalmente sanzionata come delitto"*.

Le conclusioni cui giunge la Suprema corte lasciano molto perplessi per una serie di motivi.

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l