

Non passano le operazioni oggettivamente inesistenti

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 23 marzo 2010

ulteriori approfondimenti sulla giurisprudenza relativa alle cosiddette “operazioni inesistenti”

Nell’ambito della contestazione dell’inesistenza soggettiva delle operazioni imponibili non assume rilievo dirimente e determinati l’avere gli operatori assolto e registrato i pagamenti in quanto l’apparente regolarità della forma non osta all’accertamento della fittizietà delle operazioni ed all’esigenza per il contribuente di dimostrare l’effettività delle relazioni economiche e del correlativo diritto alla detrazione dell’imposta assolta.

E’ questa 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).

L’ultimo pronunciamento della Cassazione

La sentenza n. 4750 del 26 febbraio 2010 (ud. del 27 gennaio 2010) della Corte di Cassazione riaffronta la questione delle operazioni soggettivamente inesistenti, ribadendo 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”*.

Sul punto vengono richiamati precedenti illustri (Cass. nn. 5718/07, 6378/06), secondo cui, 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, comma 3, dell’emissione di fattura recante indicazioni incomplete o inesatte, né a

quella, prevista dall'art. 21, comma 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 deve 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.

Del resto, prosegue la Corte, " a disposizione di cui all'art. 21, della legge d'imposta (D.P.R. n. 633 del 1972) - secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura - va interpretata nel senso che il tributo viene, in realtà, ad essere considerato 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. cit.; e ciò anche perché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ha sempre costituito condotta penalmente sanzionata come delitto (Cass. nn. 247/09; 309/06, 7289/01)".

D'altronde, il complesso sistema dell'IVA poggia sul presupposto che l'imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'iva versata per l'acquisto di beni e di servizi); invece, il versamento dell'iva ad un soggetto che non sia la genuina controparte apre la strada al recupero indebito dell'iva stessa (Cass. n. 5718/07, cit., in motivazione).

Inoltre, la Corte cassa la decisione impugnata che illegittimamente ritiene non operabile la ripresa a tassazione, sul presupposto della mancanza della dimostrazione dell'inesistenza oggettiva delle operazioni, che la contabilità della società contribuente era regolarmente tenuta e i pagamenti delle fatture contestate erano avvenuti.

Invero, "deve ribadirsi che il diritto alla detrazione non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta formalmente indicata in fattura (Corte giust. 13.12.1989, causa C 342/87, non smentita dalla successiva giurisprudenza), richiedendosi, altresì, che l'imposta sia effettivamente dovuta e, cioè, corrispondente ad operazione effettivamente soggetta all'IVA. Ciò perché, proprio in considerazione del particolare meccanismo che presiede al funzionamento dell'iva, l'infrazione fiscale si configura per il solo fatto oggettivo che il contribuente, con il proprio comportamento, doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l'Amministrazione di non conseguire il pagamento dell'imposta effettivamente dovuta o l'abbia esposta a indebite detrazioni".

Ed è qui che la Corte di Cassazione fa entrare il principio dell'inerenza: al principio, sostenuto

dalla società *“della detraibilità tout court dell’iva versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente/prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, sembra, comunque, ostare il rilievo che la divaricazione tra il soggetto che ha emesso la fattura e quello ha ceduto la merce o prestato il servizio impone che sia approfondita la ricorrenza dell’ulteriore requisito della detraibilità, costituito dell’inerenza all’impresa dell’operazione fatturata; requisito, che, al pari degli altri, è onere del contribuente comprovare (cfr. Cass. nn. 13205/03, 11109/03, 15228/01)”*.

Occorre, quindi, il nesso funzionale che lega il costo alla vita dell’impresa, e *“sulla base di tali premesse, il costo dell’IVA versata sulla fattura relativa ad operazione soggettivamente inesistente si rivela come un costo non necessariamente inerente. Il rapporto con lo svolgimento della specifica attività dell’impresa (che da diritto alla detrazione) e, quindi, l’inerenza risulta connaturalmente sussistere in relazione all’IVA, che sarebbe dovuta sull’operazione compiuta con l’effettivo cedente/prestatore, e che, tuttavia, resta evasa”*.

L’IVA corrisposta al soggetto interposto è un costo che non può - aprioristicamente e senza precisi riscontri dello stato soggettivo del cessionario in merito all’altruità della fatturazione - considerarsi inerente allo svolgimento dell’attività istituzionale dell’impresa, in quanto potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da rompere in messo di inerenza (Cass. n. 1950/07).

Né è sufficiente l’avvenuta consegna e il pagamento della merce e dell’IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al tema della prova, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell’imposta e dei relativi abusi (Cass. n. 17377/09); mentre, in base ai criteri generali in tema di onere della prova, essi vanno provati dal committente/cessionario che intende avvalersi della detrazione.

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 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 esaurienti 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 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)"*.

23 marzo 2010

Francesco Buetto

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

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