



a cura di Flavia Di Luciano

La fattura emessa a fronte di operazioni inesistenti e presentata in banca per ottenere un finanziamento comporta il versamento dell'Iva da parte dell'emittente, tranne se costui riesca a dimostrare che non vi è stato alcun danno per l'Erario.

La fattura concernente operazioni inesistenti e "scontata" in banca al fine di ottenere un'anticipazione sul credito rappresentato dal documento contabile, deve ritenersi messa in circolazione, essendosi verificato lo spossessamento in favore dell'ente creditizio (che può incassare il credito in nome e per conto dell'emittente, ma anche nel proprio interesse). Tale fattura è, dunque, emessa ai sensi dell'art. 21, comma 1, d.p.r. 633 del 1972, indipendentemente dalla formale consegna o spedizione alla controparte e l'emittente, la cui buona fede va senz'altro esclusa, è tenuto al versamento dell'IVA relativa ai sensi del settimo comma della citata disposizione, salva la prova dell'eliminazione degli effetti pregiudizievoli per l'Erario derivanti dall'utilizzazione del documento contabile.

In questi termini si è espressa la Corte di Cassazione con la recente sentenza del 12 ottobre 2021, n. 27637. La vicenda trae origine dalla notifica di due avvisi di accertamento nei quali veniva contestato a una Società l'omesso versamento dell'IVA con riferimento a tre fatture relative a operazioni inesistenti.

LED Taxand

Studio Legale Tributario

Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864
studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it
C.Fiscale e P. IVA 10122630964

Invero, secondo la prospettazione dell'Amministrazione finanziaria, la semplice emissione delle fatture comportava l'obbligo di versamento dell'IVA, indipendentemente dal fatto che le stesse fossero state utilizzate unicamente per essere "scontate" in banca al fine di ottenere prestiti e non già per ragioni fiscali. Gli atti impositivi venivano confermati sia in primo, sia in secondo grado; conseguentemente la contribuente ricorreva dinanzi alla Suprema Corte che accoglieva il ricorso sulla base delle seguenti argomentazioni.

Innanzitutto, i giudici di legittimità chiariscono il concetto di "emissione", rilevante ai fini della debenza dell'IVA, ai sensi dell'art. 21, comma 7, d.p.r. 633 del 1972, ripercorrendo il contrasto che, al riguardo, si è registrato in seno alla giurisprudenza.

In particolare, secondo un orientamento l'emissione coinciderebbe con lo spossessamento, ossia con la consegna o la spedizione a controparte (Cass. civ., 11 dicembre 2013, n. 27684; in senso conforme anche Cass. civ., 21 dicembre 2017, n. 31060).

A tale indirizzo se ne contrappone un altro secondo il quale, in omaggio al principio di cartolarità, l'insorgenza del rapporto impositivo nei confronti del soggetto passivo è connessa alla mera "emissione" del documento contabile, in quanto suscettibile di essere utilizzato a fini fiscali ovvero ad altri fini giuridicamente rilevanti.

In questa prospettiva, i giudici di legittimità specificano che la fattispecie individuata dall'art. 21, comma 7, d.p.r. 633 del 1972 è peculiare ed esula dall'applicazione del regime ordinario dell'IVA.

Invero, "il legislatore, in caso di "operazione inesistente", ha, infatti, inteso privilegiare la rappresentazione cartolare del rapporto rispetto alla effettiva irrealtà della operazione sottostante, assoggettando comunque ad imposizione detto rapporto, ma tale previsione normativa opera soltanto dal lato del debito d'imposta gravante sull'emittente, quale soggetto passivo nei confronti dell'Erario; mentre dal lato del cessionario/destinatario della prestazione di servizi, in difetto di alcuna disciplina normativa speciale, rimane confermato il meccanismo ordinario dell'IVA, per cui, in difetto di verifica del presupposto impositivo (attesa la inesistenza di una reale cessione di beni/prestazioni di servizi in cambio di corrispettivo), alcun diritto alla detrazione/rimborso può sorgere dall'utilizzo di una fattura passiva che è stata emessa per una operazione che in realtà non esiste (così, sostanzialmente, Cass. n. 25997 del 10/12/2014)".

In altri termini, il principio in base al quale, in materia di Iva, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, *“va interpretato nel senso che il corrispondente tributo viene considerato “fuori conto” e la relativa obbligazione “isolata” da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, senza che possa operare, per tale fatto, il meccanismo di compensazione, tra IVA “a valle” ed IVA “a monte”, che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del D.P.R. citato, e ciò anche in considerazione della rilevanza penale della condotta consistente nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti (cfr. Cass. n. 1565 del 27/01/2014; ma si veda anche Cass. 10939 del 2015, cit.; si vedano anche Cass. n. 23551 del 05/11/2014; Cass. n. 17774 del 06/07/2018)”*.

Ciò risponde pienamente al principio di neutralità dell'IVA, in quanto tende a evitare gli effetti pregiudizievoli derivanti dall'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti e il soggetto che emette fattura deve attivarsi, con la procedura di variazione o in altro modo, per eliminare le conseguenze pregiudizievoli del proprio comportamento, pena la debenza dell'IVA.

Ne consegue, dunque, che *“l'obbligo di pagamento dell'IVA da parte dell'emittente che ha consapevolmente emesso fatture per operazioni inesistenti presentandole in banca a fini di finanziamento (e che, quindi, non è in buona fede), può essere escluso unicamente laddove questi provi - così come chiesto dalla Corte di Giustizia della UE - di avere eliminato ogni possibile conseguenza pregiudizievole derivante all'Erario dall'utilizzazione di dette fatture (ad es., fornendo la prova che le fatture siano state annullate o rettificcate con la procedura di variazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 ovvero che la banca non ne abbia mai chiesto e non possa più chiederne il pagamento al destinatario)”*.

Tale sentenza assume notevole rilevanza in quanto, oltre ad avere chiarito il concetto di “emissione” delle fatture, ha altresì recepito gli ormai noti principi comunitari in base ai quali l'obbligo di versamento dell'imposta indebitamente esposta in fattura non assolve a una funzione sanzionatoria ma *“mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale”* (Corte di Giustizia dell'8 maggio 2019 in causa C-712/17 (En.sa). Del resto, in tal senso si è già espressa la Corte di Cassazione nella recente pronuncia del 30 settembre 2021, n. 26515. In particolare, i giudici, appellandosi anche in quel caso alla giurisprudenza comunitaria, avevano ritenuto legittima la detrazione dell'Iva corrisposta anche in relazione a operazioni oggettivamente inesistenti, se il cedente aveva provveduto a versare integralmente l'imposta indicata nella relativa fattura. In tal caso, infatti, risultava definitivamente eliminato il rischio di perdita di gettito fiscale.

DISCLAIMER

Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.