ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Fatture per operazioni inesistenti:
profili tributari e penali

Le fatturazioni inesistenti: le contestazioni su inesistenza oggettiva e soggettiva

Francois Gualtieri

8 maggio 2023

PRINCIPI GENERALI

L'emissione di fatture per operazioni inesistenti generalmente determina:

- la debenza dell'IVA indicata in fattura, da parte del cedente o prestatore dell'operazione;
- il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta in capo al presunto cessionario o committente dell'operazione.

Tipi di Operazioni Inesistenti

- Operazioni oggettivamente inesistenti: la inesistenza è di carattere "oggettivo" (vale a dire che le operazioni sono totalmente fittizie e/o simulate).
- Operazioni soggettivamente inesistenti: l'operazione esiste (acquisto di beni o prestazione di servizi) ma chi ha emesso la fattura non è il soggetto che ha materialmente effettuato l'operazione. Esempio grezzo: l'operazione la fa Caio ma la fattura Tizio

Effetti Operazioni inesistenti

Lato «*cedente*» colui che emette la fattura senza aver fatto l'operazione perché questa non esiste o non l'ha fatta lui ma un altro:

- Oggettivamente inesistente: è sempre dovuta l'imposta indicata in fattura (Cass. 29.9.2020 n. 20598 e Cass. 31.7.2020 n. 16494).
- Soggettivamente inesistente: il soggetto emittente le fatture è, in ogni caso, debitore dell'imposta ivi indicata (Cass. 27.4.2020 n. 8177).

In breve, l'emittente è sempre debitore.

Effetti operazioni inesistenti

Lato «*acquirente*» e relativa detrazione per colui che riceve la fattura soggettivamente o oggettivamente inesistente: la situazione è più articolata in quanto dipende dalla sua *estraneità* alla frode, alla sua *buona fede,* alla sua *diligenza*

Il tema quindi non ha una regola generale ma si sviluppa per casistiche in relazione alla posizione dell'acquirente *estraneo e/o in buona fede e/o diligente (cc art 1176)* che emerge dagli atti istruttori e poi dagli atti processuali.

Effetti Operazioni inesistenti

In ogni casistica di operazione inesistente (oggettiva e soggettiva) il contesto è cruciale.

Normalmente gli inneschi originano da indagini della procura della repubblica oppure da accessi ispezioni e verifiche della Guardia di Finanza o Agenzia entrate: in altri termini ogni caso *è un caso a se* circa la buona fede, estraneità, la diligenza (art. 1176 cc) dell'acquirente.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

OPERAZIONI OGGETTIVAMENTE INESISTENTI

Operazioni oggettivamente inesistenti

- ✓ Siamo nel caso in cui il documento cartaceo è stato emesso e contabilizzato sia dal cedente che dall'acquirente.
- ✓ A richiesta dei verificatori di documentazione a supporto dell'operazione registrata non si è riusciti (né l' acquirente né il cedente) a fornire prove dell'avvenuta operazione.

Le norme di riferimento

Ai sensi dell'art. 21 co. 7 del DPR 633/72, "*se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti [...] l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*".

Tale norma è espressione del principio di cartolarità dell'IVA: se l'imposta è indicata in fattura, essa risulta in ogni caso dovuta all'Erario.

Le norme di riferimento

E' irrilevante per il cedente il tipo di inesistenza: oggettiva o soggettiva prima vista.

Per l'acquirente l'iva a credito di una fattura relativa ad una operazione oggettivamente inesistente è indetraibile in quanto ex art 19 c. 1 DPR 633/72 è detraibile solo l'imposta *relativa alle operazioni effettuate.*

Inesistente oggettivamente in questo caso significa che l'operazione non è stata effettuata, non c'è acquisto di beni o servizi per cui manca il presupposto principe per la detrazione.

Gli errori

Se l'imposta indicata in fattura è conseguenza di un errore (e, dunque, non si è in presenza di una fattura per operazione inesistente), è ammessa l'emissione di nota di variazione in diminuzione entro il termine di un anno a norma dell'art. 26 co. 3 del DPR 633/72. Viceversa, se la fattura emessa è relativa ad un'operazione inesistente, l'imposta indicata in fattura è comunque dovuta (C.M. 9.8.75 n. 27).

Gli errori – norma di riferimento

- Art 26 DPR 633/72 c. 3
- La disposizione di cui al comma 2 (*il cedente può detrarre l'iva relativa alla correzione derivante dalla nota di credito effettuata n.d.r.)* non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7 (*che ricordiamo implica che l'iva esposta in fattura deve essere sempre versata*)

Gli errori – norma di riferimento

- Se passa un anno dall'errore? (caso in teoria raro con un ordinario sistema di rilevazioni contabili di 2 soggetti) e si vuole risolverlo senza aspettare accertamento dell'ufficio?
- Dichiarazioni integrative (una a favore l'altra infedele) con accordo tra le parti per le sanzioni?
- Ravvedimento Speciale legge bilancio 2023 entro il 30.9.23.
- Rimborso se iva versata dal cedente ma neutralizzata la detrazione per l'acquirente? – vedi poi sentenza corte Giustizia

Gli errori – norma di riferimento

Applicazione l'art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97 - 2° capoverso?: *In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente e' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. (19) La restituzione dell'imposta e' esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.*

Operazioni oggettivamente inesistenti Iva fuori conto

La disposizione di cui all'art. 21 co. 7 del DPR 633/72 in base alla quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'IVA è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura dev'essere interpretata nel senso che il corrispondente tributo viene, in realtà, 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 del tributo ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72 (Cass. 12.10.2021 n. 27758, Cass. 19.4.2018 n. 9721 e Cass. 18.2.2015 n. 3197).

Operazioni oggettivamente inesistenti

Per il cedente:

- è sempre dovuta l'imposta indicata in fattura (Cass. 29.9.2020 n. 20598 e Cass. 31.7.2020 n. 16494).
- Né può essere emessa nota di variazione IVA in diminuzione a fronte dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti (Cass. 9.6.2014 n. 12995).

Operazioni oggettivamente inesistenti

- Corte di Giustizia: se il rischio di danno erariale è stato completamente annullato, gli Stati membri possono consentire al soggetto emittente la fattura di regolarizzare l'operazione mediante nota di credito, previa dimostrazione della propria buona fede (Corte di Giustizia UE 19.9.2000 causa C-454/98, Genius Holding).
- Pare qui ricadersi - alla fine - nel caso di errore.
- La norma italiana come visto prima pone il limite di 1 anno.

Emissione di fattura: iva sempre dovuta? Cassazione 27.5.2015 n. 10939.

- No – vedi sentenza.
- Come si legge trattasi sempre di vedere gli specifici fatti processuali ed il comportamento assunto delle parti.
- Inoltre il principio di neutralità non è violato solo se il soggetto che ha emesso la fattura "ha in tempo utile eliminato completamente il rischio di perdita del gettito fiscale", (annullandola o con Nota di Credito)

Operazioni oggettivamente inesistenti: la prova Cass. 14.5.2020 n. 8919

- La prova dell'inesistenza dell'operazione spetta all'ufficio.
- Poi tocca al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.
- Non basta la regolarità formale (fattura e pagamento dell'Iva) per detrarre l'imposta
- Vediamo sentenza

Operazioni oggettivamente inesistenti
La prova: principi generali

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti l'indebita detrazione dell'IVA ritenendo che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, la stessa ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non sia stata effettuata (Cass. 16.7.2020 n. 15155 e Cass. 6.4.2020 n. 7693). Tale prova può essere fornita anche mediante elementi indiziari e presuntivi (Cass. 7.5.2021 n. 12135 e Cass. 14.5.2020 n. 8919).

Operazioni oggettivamente inesistenti
La prova: principi generali

Viceversa, il soggetto passivo avrà l'onere di dimostrare la fonte legittima della detrazione e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un operazione fraudolenta, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili per pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cass. 6.5.2021 n. 11985 e Cass. 2.4.2020 n. 7647).

Operazioni oggettivamente inesistenti: la neutralità e/o il mancato danno all'erario dell'iva Cass. 14.5.2020 n. 8919

Pur se l'iva è stata versata e non c'è danno all'erario l'iva è indetraibile: *ciò che viene in rilievo è l'inesistenza di un diritto alla detrazione (e, dunque, il recupero di quanto indebitamente detratto) per la mancanza di una operazione economica" (Cass. 222019/2019).*

La materiale inesistenza dell'operazione (che non può dirsi esser mai stata eseguita) esclude di per sé la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 19 co. 1 del DPR 633/72: è detraibile infatti solo l'imposta *relativa alle operazioni effettuate.*

La detrazione dell'Iva nelle operazioni oggettivamente inesistenti

Il diritto alla detrazione dell'IVA è legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi; viceversa, non può sorgere alcun diritto a detrazione nelle ipotesi in cui non venga effettivamente realizzata la cessione di beni o la prestazione di servizi (Corte di Giustizia UE 27.6.2018, cause riunite C-459/17 e C-460/17 e Corte di Giustizia UE 4.7.2013, causa C-572/11).

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

Tipi di Operazioni Inesistenti

Operazioni soggettivamente inesistenti: l'operazione esiste (acquisto di beni o prestazione di servizi) ma chi ha emesso la fattura non è il soggetto che ha materialmente effettuato l'operazione. Esempio grezzo: l'operazione la fa Caio ma la fattura Tizio

Operazioni soggettivamente inesistenti

- Il principio di cartolarità dell'IVA di cui all'art. 21 co. 7 del DPR 633/72 opera anche con riferimento alle operazioni inesistenti sotto il profilo soggettivo.
- Di conseguenza, il soggetto emittente le fatture è, in ogni caso, debitore dell'imposta ivi indicata (Cass. 27.4.2020 n. 8177).

Operazioni soggettivamente inesistenti

Quanto alla detrazione, a fronte di un'inesistenza soggettiva del cedente o prestatore, la Corte di Cassazione ha riconosciuto tutela alla buona fede del cessionario o committente: l'operazione infatti esiste!

La detrazione dell'Iva nelle operazioni SOGGETTIVAMENTE inesistenti

Corte di Cassazione: il destinatario della fattura non è legittimato a portare in detrazione l'imposta indebitamente fatturata, laddove non sussista la corrispondenza tra rappresentazione cartolare e reale operazione economica, fatta salva in ogni caso la "buona fede" del destinatario in caso di frode (Cass. 30.6.2020 n. 13091 e Cass. 27.5.2015 n. 10939).

La buona fede

Il concetto di buona fede è ben rappresentato nel caso Cass. 2.4.2020 n. 7647.

Ufficio contesta alla Spa la detrazione iva in quanto chi ha fatturato è un soggetto interposto - società costituite al solo scopo di frodare l'IVA (che in pratica non la versano NDR)

Vediamo la sentenza che è interessante perché dopo i primi 2 gradi vinti dal contribuente la Cassazione cassa con rinvio alla CTR che da quindi ragione all'ufficio; appella la società che vince in cassazione che rinvia nuovamente.

La buona fede - alcuni principi

- Cass 6929/2013: Non è compatibile con il regime del diritto a detrazione negare il diritto a soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere in base all'ordinaria diligenza che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o che altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'iva, giacché l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (cfr. C.G. 31.1.2013 in C-642/11, punto 48, 6.12.2012 in causa C-285/11, punti 39 e 40, e 21.6.2012, nelle cause riunite C-80/11 e C-142/11, punto 47, 48).

La buona fede - alcuni principi

- Per tale fattispecie, il diritto alla detrazione è precluso, infatti, laddove sia provato che il cessionario o committente dell'operazione sapeva o "non poteva non sapere" di essere coinvolto nell'illecito del cedente o prestatore o di un altro operatore della catena fraudolenta.
- ovvero che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, dell'evasione o frode posta in essere dal cedente, in quanto disponeva di elementi tali da porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto (Cass. n. 23560 del 2012).

La buona fede - alcuni principi

- Qualora, quindi, il fornitore risulti una "cartiera" (vale a dire un soggetto privo di qualsiasi sostanza economica), spetta al soggetto passivo acquirente dimostrare di non essere a conoscenza della natura "fittizia" del proprio fornitore (Cass. 16.7.2020 n. 15155 e Cass. 27.4.2020 n. 8177).
- Ma a monte l'ufficio deve dimostrare che trattasi cartiera anche con gli "indizi" che inducano un operatore avveduto a sospettare dell'esistenza di irregolarità o evasioni e quindi ad assumere maggiori informazioni (Cass 5.12.2014 n. 25778

La buona fede - alcuni principi

- Non prova la buona fede la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici (particolari n.d.r.) dalla rivendita delle merci o dei servizi (tra le tante, Cass. 10.11.2020 n. 25106 e Cass. 6.7.2020 n. 13844).
- Non può essere disconosciuta, in via sistematica e definitiva (e aprioristica NDR) , la detrazione dell'IVA per il solo fatto che il cedente o prestatore è stato dichiarato inattivo (nonché radiato dal registro dei soggetti passivi IVA) e tale dichiarazione sia accessibile su internet da qualsiasi soggetto passivo, non permettendo (tale unico aspetto) di fornire la prova dell'assenza di evasione o di perdita di gettito fiscale (Corte di Giustizia UE 19.10.2017 causa C-101/16).

La buona fede – accorgimenti pratici per i nostri clienti

1° contatto?: recuperare visura e bilancio. Ci sono tutti i bilanci? Tutto regolare dalla visura? Difficile essere coinvolti salvo intercettazioni schiaccianti

Una ipotesi: dichiarazioni di intento false? (vedi cosa chiedere come primo contatto + ultima dichiarazione Iva (a almeno quadro VE) dove si vede che cliente è esportatore abituale.

Altro suggerimento pratico: quando ti dicono faccio io fattura un altro meglio evitare operazione o rispondere fammi fattura tu e poi regolati tu con l'altro

Operazioni inesistenti e Reverse Charge

- l'art. 6 comma 9-bis.3 primo periodo, introdotto dal D. Lgs. 158/2015, concerne il caso del cessionario, il quale applica erroneamente il meccanismo dell'inversione contabile a operazioni esenti, non imponibili o non soggette a imposta.
- Si tratta, ad esempio, del caso in cui il cessionario o committente, che riceve una prestazione di servizi o una cessione di beni da un soggetto non residente, ritenga per errore l'operazione rilevante ai fini IVA in Italia e assolva l'imposta mediante l'inversione contabile, quando invece l'operazione era non soggetta a IVA (circ. Agenzia delle Entrate n. 16/2017).
- In sede di accertamento l'Ufficio è tenuto a rimuovere tanto il debito IVA, quanto la detrazione IVA, preservando così la neutralità dell'imposta. No SANZIONE vedi circ. Agenzia delle Entrate n. 16/2017 § 5:*Il comma 9-bis.3 prevede una peculiare disciplina, più a carattere procedurale che sanzionatorio…….*

Operazioni inesistenti e Reverse Charge

- A norma del comma 9-bis.3 secondo periodo, lo stesso trattamento si applica in caso di operazioni inesistenti, salvo che è applicabile al cessionario la sanzione tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro
- Quindi neutralizzazione debito credito e sanzione mite come sopra.
- Tutto chiaro quindi? NO! Perché la norma non chiarisce se la sanzione più mite il 5 e il 10% dell'imponibile sia applichi anche in caso di operazione inesistente imponibile.

Operazioni inesistenti e Reverse Charge

- Scatta contenzioso tra ok detrazione e sanzioni miti e no detrazione e sanzioni da dichiarazione infedele 90%
- Anche in Cassazione giudizi contrastanti e alla fine arriva la Cassazione a Sezioni unite

Operazioni inesistenti e Reverse Charge

- Operazioni inesistenti soggette a reverse charge (Cass. SS.UU. 20.7.2022 n. 22727)
- Il mite regime sanzionatorio dell'art. 6 co. 9-bis.3 del DLgs. 471/97 opera solo quando si tratti di operazioni inesistenti e, nel contempo, esenti, non imponibili oppure escluse da imposta.
- Invece, quando si è nell'ipotesi di operazioni inesistenti (imponibili NDR) in reverse charge, i principi comunitari unitamente all'esigenza di prevenire le frodi impongono di affermare che si verifichi sia il recupero della detrazione sia la più grave sanzione proporzionale dell'art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97.
- Solo quando non è dimostrata la partecipazione alla frode del cessionario/committente, è possibile applicare il regime sanzionatorio dell'art. 6 co. 9-bis.3 del DLgs. 471/97, rimanendo ferma la detrazione.

Operazioni inesistenti e Reverse Charge

- La questione è stata disciplinata dall'art. art. 1 co. 152 della L. 197/2022, che, aggiungendo un periodo all'art. 6 co. 9-bis.3 del DLgs. 471/97 in sostanza ha recepito quanto espresso dalla Cass. SS.UU. 20.7.2022 n. 22727, puntualizzando tuttavia che le più miti sanzioni del co. 9bis.3 operano se il cessionario non era consapevole della frode.