Il caso: Alfa Spa emette una fattura che poi NON viene utilizzata in quanto si trattava di una bozza inviata a Beta ma ne Alfa ne Beta hanno registrato la fattura.

Age chiedeva comunque ad ALFA applicazione dell'art. 21 comma 7: essendo irrilevante che la fattura sia stata o meno rilasciata al committente al fine di ottenere una anticipazione bancaria

CTR aveva dato ragione al contribuente perché: la fattura (...) nei fatti non esiste", non ha prodotto effetti giuridici, non è stata utilizzata, non c'è danno patrimoniale all'erario: quindi l'art. 21 c. 7 non opera.

Age appella in Cassazione

Cassazione 27.5.2015 n. 10939

I principi espressi dalla Cassazione sono stati:

» In effetti per applicare l'art. 21 c. 7 basta la sola emissione della fattura salvo che la stessa sia stata tempestivamente eliminata e sottratta al commercio giuridico, attraverso l'annullamento della fattura da attuare secondo la procedura di variazione, disciplinata dall'art. 26 DPR n. 633/72, eseguita contestualmente dalle parti mediante annotazioni inverse nei rispettivi registri contabili, in modo da consentire di portare ad emersione la correzione dell'errore ai fini della eventuale, successiva, verifica da parte dell'Ufficio finanziario (tracciabilità delle fatturazioni).

» Inoltre, l'art. 21 c. 7 obbligo di versamento con correlata indetraibilità dell'imposta non viola nemmeno il principio di neutralità dell'IVA se la sottostante inesistenza - totale o parziale - della operazione falsamente rappresentata in fattura risulti tempestivamente ed utilmente accertata dalle autorità fiscali perché avuto riguardo al chiaro disposto normativo dell'art. 21, paragr. 1, lett. e), della Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio in data 17.5.1977, applicabile "ratione temporis", secondo cui deve ritenersi "soggetto passivo" d'imposta colui che "indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in altro documento che ne fa le veci".

» Tuttavia la giurisprudenza della Corte di giustizia, pur riconoscendo agli Stati membri la facoltà di regolare le condizioni cui le parti debbono attenersi per regolarizzare la fattura erroneamente emessa, e pur ritenendo che tali condizioni debbono ritenersi compatibili con gli scopi della direttiva IVA in quanto vengono ad assolvere alla esigenza di contrasto alle frodi, ha però puntualizzato che "detti provvedimenti non devono eccedere quanto necessario per raggiungere gli obiettivi così perseguiti e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da mettere in discussione la neutralità dell'IVA" " (cfr. Corte di giustizia, sentenza Schmeink, punto 59; sentenza Stadeco, punto 23; sentenza Rusedespred, punto 29),

E quindi….????

» se il soggetto che ha emesso la fattura "ha

- in tempo utile eliminato completamente il rischio di perdita del gettito fiscale", ossia ha recuperato dal destinatario la fattura trasmessagli, prima che quello potesse utilizzarla, ovvero,

- pur non avendo potuto recuperare il documento, è riuscito comunque ad impedire (accertamento che dovrà essere compiuto in relazione alle concrete circostanze di fatto) che la fattura emessa potesse essere portata in detrazione dal destinatario (ad esempio comunicando all'ufficio finanziario competente tutti i dati e le informazioni che hanno poi consentito di adottare l'avviso con il quale è stato definitivamente negato al destinatario della fattura il diritto alla detrazione dell'IVA "a monte": cfr. Corte di giustizia, sentenza Rusedespred, punto 24),

allora in presenza di una definitiva rimozione del rischio di perdita del tributo armonizzato legato all'esercizio del diritto alla detrazione, diviene superfluo il previo esperimento della procedura di correzione della fattura emessa per errore, e l'Amministrazione finanziaria **non può**

1. vantare alcuna pretesa fiscale nei confronti dell'emittente, in relazione alla imposta liquidata nella fattura erroneamente emessa, finanche se l'emittente, pur essendo in grado di provvedere, non abbia ottemperato agli obblighi formali di rettifica e annullamento del documento, rilevando tale inadempimento esclusivamente come illecito tributario sanzionabile (cfr. Corte di giustizia, Schmeink, punto 62),
2. ma non anche quale condizione ostativa del rimborso dell'IVA indebitamente fatturata dall'emittente – *NDR qui il caso che evidentemente il cedente l'ha versata* - (cfr. Corte di giustizia, sentenza Rusedespred, punti 32-35) e,
3. tanto meno, quale condizione integrativa della pretesa impositiva fatta valere dalla Amministrazione finanziaria, nei confronti dell'emittente-soggetto passivo, in base all'IVA liquidata nella fattura erroneamente emessa (ma che è stata efficacemente e tempestivamente neutralizzata in modo definitivo).

» Diversamente deve ritenersi pienamente legittima la pretesa fiscale nei confronti dell'emittente, le volte in cui tale soggetto non abbia

- fatto ricorso alla procedura di variazione od annullamento della fattura emessa con indebita liquidazione IVA, e
- non sia stata fornita alcuna prova che il documento rilasciato o trasmesso al destinatario non fosse stato da questi portato in detrazione o fatto valere per conseguire il rimborso d'imposta (tali sono, infatti, i casi esaminati da Corte cass. V sez. 11.12.2013 n. 27684, e da Corte cass. VI-5 sez. ord. 9.6.2014 n. 12995).

PRINCIPI DI DIRITTO GENERALI (INESISTENZA SOGGETTIVA O OGGETTIVA) ESPRESSI DALLA CASSAZIONE nel 27.5.2015 n. 10939 che stiamo leggendo

3.9 Il quadro normativo complessivo, concernente il regime fiscale connesso alla emissione di fattura per operazione in tutto od in parte inesistente, può dunque compendiarsi nello schema seguente, che dà luogo alla formulazione del principio di diritto:

- il destinatario della fattura non è legittimato a portare in detrazione l'IVA indebitamente fatturata, laddove non sussista - o non venga ripristinato con procedura di variazione o ancora non sia possibile ripristinare - la corrispondenza tra rappresentazione cartolare e reale operazione economica,

fatta salva in ogni caso la "buona fede" del destinatario (qualora lo stesso risulti estraneo alla eventuale frode, e dimostri di avere adempiuto a tutti gli obblighi formali e di diligenza richiesti all'operatore del settore ex art. 1176 comma 2 c.c. - in base alle concrete circostanze del rapporto intrattenuto con l'emittente, e di essere stato nella oggettiva impossibilità di avere consapevolezza della frode),

non potendo farsi gravare sul contribuente che ha adempiuto correttamente agli obblighi di legge le conseguenze pregiudizievoli della condotta illecita imputabile in via esclusiva ad altri soggetti (cfr. Corte giustizia, sentenza, 11.5.2006, in causa C-384/04, Federation of Technological Industries; id. sentenza 6.7.2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling sprl, punto 51; id. sentenza 31.1.2013, causa C-642/11, Stroy trans EOOD, punti 48-50. Cfr. Corte cass. V sez. 20.12.2012 n. 23560; id. Sez. 5, Sentenza n. 6229 del 13.3.2013)

- l'emittente della fattura è tenuto, quale soggetto passivo, a versare l'IVA liquidata in fattura (in base al "principio di cartolarità" di cui all'art. 21, paragr. 1, lett. c) della VI direttiva CEE e dell'art. 203 della direttiva CE n. 112/2006, recepito nell'art. 21, comma 7, DPR n. 633/72), **nel caso in cui non abbia tempestivamente provveduto** ad avvalersi della specifica disciplina predisposta dallo Stato membro (nella specie dettata dall'art. 26 DPR n. 633/72) per emendare gli errori concernenti la emissione o la indicazione dei dati riportati nella fattura:

il ripristino della corrispondenza tra realtà economica e rappresentazione cartolare della stessa riconduce a regolarità il funzionamento del sistema IVA, consentendo l'applicazione della esatta imposta dovuta (ed il rimborso di quella eventualmente versata in eccedenza dal soggetto passivo) ed il corretto esercizio del diritto a detrazione, da parte del destinatario della fattura emendata da errori

- la inottemperanza dell'emittente agli adempimenti richiesti dalla predetta normativa statale *(art 26 ndr*) per provvedere alla correzione od all'annullamento della fattura erroneamente emessa, non può tuttavia ritenersi ostativa

- al riconoscimento del rimborso dell'IVA indebita versata in eccedenza,
- né può ritenersi condizione integrativa della pretesa - fatta valere dalla Amministrazione finanziaria- del pagamento della imposta erroneamente liquidata nella fattura,

laddove, con accertamento in fatto riservato al Giudice di merito, risulti che sia stato in tempo utile definitivamente eliminato qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale,

perdita che si verifica allorché il destinatario della fattura - erroneamente emessa o nella quale è stata indebitamente liquidata l'imposta - abbia esercitato in base a tale documento il diritto alla detrazione (o al rimborso), o comunque possa attualmente esercitare tale diritto

deve (quindi) riconoscersi la definitiva eliminazione del rischio in questione quando risulti accertato che

- la fattura o il documento ad essa considerato equipollente non sia stata "emessa" ai sensi dell'art. 21, comma 1, DPR n. 633/72, ovvero quando
- la fattura erroneamente "emessa" sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione), o ancora quando
- l'Amministrazione finanziaria (anche a seguito di segnalazione dello stesso emittente, ovvero nell'esercizio dei poteri di verifica di ufficio) abbia contestato e **definitivamente disconosciuto** con provvedimento divenuto definitivo - o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato - il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura.

NDR Quindi nel caso di specie Age non può chiedere l'Iva ex art. 21 c. 7 perché di fatto viene ricondotto il tutto ad un errore che non ha prodotto rischio per l'erario visti i comportamenti assunti dalle parti.

3.10 Tanto premesso, dall'accertamento del fatto compiuto dal Giudice di merito, risulta che la fattura n. [*Omissis*], rinvenuta dai verbalizzanti presso la GAMMA s.p.a., non è stata utilizzata ai fini contabili, da nessuno dei due operatori economici (ALFA s.p.a., emittente; BETA s.r.l., destinataria) che non aveva provveduto infatti ad annotarla nei rispettivi registri contabili.

La CTR, indipendentemente dalla divagazioni in tema di fattispecie penale dolosa e di abuso del diritto, ha accertato specificamente che il documento in questione non è stato considerato, né impiegato dalla parti come "fattura" e che nel caso concreto non vi è stata alcuna evasione d'imposta, venendo a statuire il Giudice di appello la definitiva inutilizzabilità del documento ai fini dell'esercizio della detrazione della IVA indebitamente liquidata in fattura per una operazione economica mai venuta ad esistenza.

AGE Perde perché

3.11 In relazione all'accertamento della totale assenza di perdita del gettito fiscale, l'Agenzia delle Entrate nulla ha contro dedotto, limitandosi esclusivamente, in base ad una superficiale e lacunosa lettura del disposto normativo - isolato dal contesto delle norme che disciplinano il regime fiscale dell'IVA ed inoltre contrastante con la richiamata giurisprudenza comunitaria -
Inoltre l'Age ha continuato ….. a ritenere fondata la pretesa impositiva alla stregua dell'art. 21, comma 7, DPR n. 633/72, senza considerare che detta norma correla la pretesa fiscale nei confronti dell'emittente - soggetto passivo - all'esercizio attuale o potenziale del diritto a detrazione da parte del destinatario della fattura, e risultando nella fattispecie tempestivamente eliminato il rischio di effetti pregiudizievoli alle risorse della Comunità determinati dalla immissione nel circuito delle compensazioni IVA della fattura emessa per operazione inesistente, la norma non può trovare pertanto applicazione al rapporto dedotto in giudizio.

Ndr: Riemerge in questo caso il principio di neutralità dell'imposta che salva così l'emittente cedente dall'obbligo di versamento di cui all'art. 21, comma 7 che va quindi contestualizzato.

3.12 Il terzo motivo del ricorso principale deve, quindi, ritenersi infondato.