

IVA

È indetraibile l'iva relativa alle operazioni inesistenti

di **Marco Peirola**

Con la sentenza resa nelle **cause riunite C-459/17 e C-460/17**, la **Corte di giustizia UE** ha affermato che, *“per negare al soggetto passivo destinatario di una fattura il diritto di detrarre l'iva menzionata su tale fattura, è sufficiente che l'amministrazione stabilisca che le operazioni alle quali tale fattura corrisponde **non sono state effettivamente realizzate**”*.

La questione sollevata dal giudice del rinvio era diretta a stabilire se, in presenza di un'**operazione oggettivamente inesistente**, l'Ufficio, per escludere il diritto di detrazione, possa limitarsi a **dimostrare** che l'operazione **non sia stata effettuata** o debba anche provare la **malafede** del cessionario.

L'**articolo 17, par. 1, VI Direttiva CEE**, corrispondente all'attuale [articolo 167 Direttiva n. 2006/112/CE](#), dispone che **il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile**, vale a dire – in base all'**articolo 10, par. 2, VI Direttiva**, ora [articolo 63 Direttiva n. 2006/112/CE](#) – **nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi**.

Ne discende che, nel sistema applicativo dell'Iva, il diritto di detrazione è **collegato alla realizzazione effettiva della cessione o della prestazione** e, in questa prospettiva, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte europea, l'esercizio della detrazione non si estende all'imposta che risulti dovuta, ai sensi dell'[articolo 203 Direttiva n. 2006/112/CE](#), solo perché addebitata in fattura.

In coerenza con tale impostazione, la **buona** o la **malafede** del soggetto passivo che intende esercitare la detrazione **non incide sulla questione se la cessione sia effettuata**, ai sensi dell'**articolo 10, par. 2, VI Direttiva**, ora [articolo 63 Direttiva n. 2006/112/CE](#). Infatti, conformemente alla finalità della disciplina unionale, che mira a stabilire un sistema comune dell'Iva basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili, la nozione di “**cessione di un bene**”, di cui all'**articolo 5, par. 1, VI Direttiva**, corrispondente all'[articolo 14, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE](#), **ha carattere obiettivo e deve essere interpretata indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni** di cui trattasi, senza che l'Autorità fiscale sia obbligata a procedere ad indagini per **accertare la volontà** del soggetto passivo, o a tenere conto dell'**intenzione** dell'operatore intervenuto, a monte o a valle, nella catena di cessioni.

Nella prospettiva italiana, l'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), nel testo modificato dal **D.Lgs. 158/2015**, così recita: *“Se il cedente o prestatore emette fattura per **operazioni inesistenti**, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative **in misura***

superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

La Corte di Cassazione ha affermato che lo scopo specifico della citata norma è quello di ricondurre a coerenza il sistema impositivo, fondato sui principi della **rivalsa** e della **detrazione** e che, mentre in presenza di **operazioni esistenti**, il presupposto impositivo è costituito dall'effettuazione di operazioni imponibili anche in mancanza di una loro rappresentazione documentale, in presenza, invece, di **operazioni inesistenti**, il presupposto impositivo non può che essere costituito dal **contenuto della fattura**; quest'ultima, per il solo fatto di essere emessa, costituisce il **titolo rappresentativo del credito d'imposta** per il cessionario o committente ed impone, quindi, il **pagamento** della corrispondente imposta da parte del cedente o prestatore.

Infatti, in assenza della disposizione di cui all'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), in caso di emissione di una fattura per un'operazione inesistente, il **cedente o prestatore** al quale fosse chiesto il pagamento della corrispondente imposta **potrebbe agevolmente contestare il fondamento della pretesa**, e cioè la sussistenza del debito d'imposta stante la **mancata esecuzione dell'operazione** ([Cass., 10 giugno 2005, n. 12353](#)).

È in relazione alla **natura speciale e "di chiusura"** di tale disposizione che, secondo i giudici di legittimità, la medesima, così come **incide direttamente sul soggetto emittente la fattura**, che diventa debitore d'imposta non già, secondo i principi generali, in base all'operazione realmente effettuata, ma sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, **così incide indirettamente**, in combinato disposto con gli [articoli 19, comma 1, e 26, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), anche sul destinatario della fattura stessa, il quale **non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto**, cioè dell'acquisto di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

In linea con la richiamata pronuncia della Corte di giustizia, la Corte di Cassazione ha costantemente affermato che il divieto di detrazione, per le operazioni inesistenti, **prescinde dall'accertamento dell'elemento soggettivo**, rappresentato dalla **buona o malafede** del cessionario ([Cass., 17 marzo 2017, n. 6920](#)).

Per quanto riguarda la **procedura di variazione** per il recupero dell'Iva sulle operazioni inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la **nota di variazione** è ammessa solo in caso di **"errori materiali commessi in sede di fatturazione"**, dovendosi ritenere **esclusa "nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti"** (circolare 10 gennaio 1974, n. 3/500025) e nello stesso senso si è espressa la giurisprudenza della **Corte di Cassazione con la sentenza n. 12353/2015**.

In argomento, la Corte di Giustizia ha stabilito che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla normativa unionale deve limitarsi alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta ad Iva e non si estende all'imposta addebitata solo perché indicata in fattura (**sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87**,

Genius Holding).

Nella pronuncia in esame, è stato anche affermato che, *“per garantire l'applicazione di questo principio spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata **purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede**”*.

Dato che le operazioni inesistenti sono imputabili al **comportamento doloso del contribuente**, sembrerebbe corretto ritenere che la **procedura di variazione sia vietata**.

Occorre, tuttavia, osservare che la Corte UE, nella sentenza di cui alla **causa C-454/98 del 19 settembre 2000** (*Schmeink & Cofreth e Strobel*), è giunta ad una diversa conclusione nel caso in cui il cessionario/committente **non abbia detratto l'imposta** addebitata nella fattura originaria o, in caso contrario, **abbia già provveduto alla relativa rettifica**.

Nella situazione considerata, in cui risulta **eliminato completamente il rischio di perdita di entrate fiscali**, i giudici unionali hanno, infatti, ritenuto applicabile la **procedura di variazione**, affermando, in particolare, che *“il principio della neutralità dell'Iva richiede che **l'Iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata**, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata dagli Stati membri alla **buona fede** di chi ha emesso tale fattura”*.

In definitiva, le **operazioni inesistenti**, anche ove caratterizzate dal dolo specifico di evasione, dovrebbero consentire al cedente o prestatore di **recuperare l'imposta addebitata in fattura se il cessionario o committente non l'ha portata in detrazione** o, in caso contrario, **abbia provveduto alla rettifica**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

