

IVA

Emissione di fatture per operazioni inesistenti: l'Iva è comunque dovuta

di **Marco Bargagli**

Nell'ambito della **frode fiscale**, il legislatore ha previsto **specifiche sanzioni penali-tributarie** a carico sia dell'**emittente della fattura falsa**, che del **successivo utilizzatore**.

Nello specifico, la **normativa sostanziale di riferimento** sanziona con la reclusione:

- **da un anno e sei mesi a sei anni chiunque**, al fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** che consentono di **ridurre la base imponibile**, sanzione che grava sul soggetto che **annota in contabilità e riporta in dichiarazione le fatture per operazioni inesistenti** (ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#));
- **da un anno e sei mesi a sei anni chiunque**, al fine di **consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, **emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, sanzione che grava sul soggetto che **emette fatture per operazioni inesistenti** (ex [articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)).

La fattispecie delittuosa prevista e punita dall'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#) (emissione di fatture per operazioni inesistenti), risulta integrata indipendentemente dal fatto che il documento fittizio sia **effettivamente utilizzato dal destinatario** nella propria **dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto**.

Trattasi, in particolare, di un **reato di mero pericolo a condotta istantanea** che richiede il “**dolo specifico**” con la **finalità di permettere a terzi l'evasione**, contrariamente alla fattispecie di **utilizzo di fatture false**, in cui il comportamento dell'agente è **necessariamente preordinato a preconstituire un impianto contabile artefatto** idoneo a “**gonfiare**” gli **elementi passivi contabilizzati nella dichiarazione dei redditi**.

Non sussistono ormai dubbi circa la possibilità di configurare il **concorso tra il reato** in argomento e quello di **omessa presentazione della dichiarazione**, a mente dell'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) (Corte di cassazione, Sezione III, **sentenza n. 35858 del 4 ottobre 2011**).

Ciò in relazione al fatto che, sulla base della disciplina tributaria, l'Iva esposta nelle fatture emesse - ancorché fittizie - è **sempre dovuta** e, come tale, va **regolarmente dichiarata** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018](#) del

Comando Generale della Guardia di Finanza volume I - parte II - capitolo 1 *“Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali”*, pag. 154 e ss.).

In buona sostanza, **ai fini Iva, non sorgono particolari difficoltà** in quanto l'imposta indicata nelle fatture per **operazioni inesistenti in acquisto è sempre indetraibile**, mentre quella riportata nelle fatture emesse, anche se a **fronte di operazioni inesistenti, è sempre dovuta**.

In linea con queste sintetiche indicazioni, [l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) prevede che se il cedente o prestatore **emette una 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.

Sullo specifico tema, si è anche espressa la suprema **Corte di cassazione**, con la recente [ordinanza n. 26983 pubblicata in data 22.10.2019](#).

Gli ermellini, in particolare, si sono pronunciati circa la **decisione assunta dal giudice di appello**, riferita all'**omesso versamento dell'imposta** in seguito all'emissione di **operazioni soggettivamente inesistenti**, che aveva **accolto il ricorso del contribuente**, sull'assunto che l'Ufficio non avesse provato la **consapevole partecipazione della società contribuente al meccanismo fraudolento**.

In merito, l'**Agenzia delle entrate aveva dedotto** che nella specie **non si ricadeva nell'ipotesi di detrazione d'imposta su fatture passive**, ma **sull'omesso versamento dell'imposta dovuta esposta nelle fatture false emesse dal cedente**.

I Supremi giudici di legittimità, hanno dapprima richiamato **l'assetto normativo previsto a livello comunitario**: [l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) **costituisce infatti l'attuazione dell'articolo 21, paragrafo 1, lett. c), della sesta Direttiva 77/388/CEE** (come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991) al quale è subentrato [l'articolo 203 Direttiva CE 2006/112](#) in base al quale **“chiunque indichi l'Iva in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta”**.

Quindi, tale soggetto **è debitore dell'Iva indicata in una fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad imposta** (v. Corte giustizia UE 18 giugno 2009, *Stadeco*, [causa C- 566/07](#); Corte di giustizia UE 31 gennaio 2013, [causa C-643/11](#), *LVK-56 EOOD*, punti 53-56; Corte giustizia 31 gennaio 2013, [causa C- 642/11](#), *Stroy trans EOOD*, punto 44).

Infatti, il **diritto comunitario non impedisce** agli Stati membri di **ritenere la redazione di fatture fittizie che indicano indebitamente un'imposta sul valore aggiunto come un tentativo di frode fiscale** e di applicare, simmetricamente, le **ammende o le sanzioni pecuniarie previste dal diritto nazionale**.

In linea con i **principi unionali** suesposti, la Corte di cassazione ha nel tempo già avuto modo di affermare che:

- [l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) va interpretato nel senso che il corrispondente 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'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972; e ciò anche perché **l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ha sempre costituito condotta penalmente sanzionata come delitto** (cfr. Corte di cassazione, [sentenze 12995/2014](#), [n. 14337/2002](#), [n. 7289/2001](#));
- **l'emittente di fatture fittizie non può giovare dell'emissione di una nota di credito per evitare il pagamento dell'Iva indebitamente fatturata** perché in tema di Iva, la **speciale procedura di variazione** prevista dall'[articolo 26 del richiamato D.P.R. 633/1972](#) presuppone necessariamente, come si desume univocamente dalla considerazione della funzione perseguita dalla norma, che l'operazione per la quale sia stata emessa fattura, da rettificare **perché venuta meno in tutto o in parte, sia vera e reale e non già del tutto inesistente**.

In definitiva, **accogliendo la tesi dell'Amministrazione finanziaria**, i giudici di Piazza Cavour hanno sancito che **se la fattura si riferisce a un'operazione inesistente, non è consentita la variazione in diminuzione**.

Di conseguenza, il **cedente o falso prestatore** deve **sempre versare l'imposta esposta in fattura**, mentre l'acquirente o il committente **non può in alcun caso portare in detrazione l'Iva per assenza del suo presupposto, ossia l'acquisto di beni o servizi acquistati nell'esercizio d'impresa, arte o professione** ([Corte di cassazione, sentenza n. 12353/2005](#)).

Seminario di specializzazione

**L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE:
ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA**

Scopri le sedi in programmazione >