

## La Cassazione ammette il rimborso dell'IVA versata per operazioni giuridicamente inesistenti

di Fabio Falcone

### L'approfondimento

La Cassazione, con ordinanza n. 7080/2020, ha affermato che in tema di IVA, nel caso in cui sia erroneamente emessa fattura per operazioni oggettivamente inesistenti, il contribuente, in base al principio di cartolarità (art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972), deve versare l'imposta per l'intero ammontare indicato, fermo restando il diritto al rimborso dell'imposta versata qualora venga accertato dal giudice di merito che sia stato eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, allineandosi alle indicazioni offerte in merito dalla Corte di Giustizia. La decisione in commento rappresenta dunque un'ottima occasione per riflettere sulla effettiva "tenuta comunitaria" del comma 3 dell'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972, che esclude la restituzione dell'imposta qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale, nonostante i pronunciamenti della Corte di Giustizia

#### Riferimenti

Cass., ordinanza 12 marzo 2020, n. 7080  
CGE, sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98  
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 21, 26, 30-ter

La Corte di cassazione, con l'ordinanza 12 marzo 2020, n. 7080, ha ribadito un principio già espresso in altre occasioni (1), ossia, che in tema di IVA, laddove sia stata erroneamente emessa fattura per operazioni oggettivamente inesistenti, l'emittente, pur non potendo avvalersi della procedura di cui all'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, al fine

di regolarizzare il relativo documento fiscale, e sebbene sia tenuto al versamento del tributo indicato in fattura, stante il principio della cartolarità, di cui all'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, mantiene fermo il diritto al rimborso dell'imposta versata, qualora venga accertata dal giudice di merito l'eliminazione in tempo utile di qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale (2).

Nel caso in esame rileva, in particolar modo, il fatto che l'imposta chiesta a rimborso era stata addebitata in fattura attraverso l'indicazione di un'operazione diversa da quella realmente intercorsa tra le parti, dato che quest'ultima non sarebbe risultata rilevante ai fini IVA (3).

In pratica, la fattura riguardava un'operazione giuridicamente inesistente, la cui emissione e il cui utilizzo avrebbero certamente potuto rilevare penalmente, atteso che per operazione inesistente deve intendersi anche quella avente una qualificazione giuridica diversa da quella reale (4).

**Fabio Falcone** - *Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

#### Note:

(1) Nella stessa sentenza in commento vengono richiamate la sentenza n. 10939 del 27 maggio 2015; e l'ordinanza n. 10974 del 18 aprile 2019; si veda anche ordinanza n. 22963 del 26 settembre 2018; nonché sentenza n. 4020 del 14 marzo 2012.

(2) Secondo la Corte di cassazione il rischio di perdita del gettito fiscale viene meno quando la fattura, sebbene emessa, sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario, senza che quest'ultimo abbia potuto utilizzarla per finalità fiscali, ovvero, nel caso in cui l'Amministrazione abbia disconosciuto il diritto alla detrazione del destinatario con provvedimento definitivo o ritenuto legittimo con sentenza passata in giudicato.

(3) Nella fattura era stata riportata una prestazione imponibile, ma in realtà si trattava di un trasferimento di denaro effettuato da una parte a favore dell'altra per l'estinzione di un credito di natura risarcitoria vantato da quest'ultima, e quindi di una operazione non rilevante ai fini IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

(4) In questo senso, tra le tante, Cass., Sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975.

Ebbene, la circostanza che l'imposta chiesta a rimborso fosse legata a una vicenda che sembrava celare un intento fraudolento non ha condizionato affatto i giudici di vertice, i quali, senza alcuna remora, hanno riconosciuto il diritto del contribuente ad ottenere il rimborso dell'imposta precedentemente versata, atteso che agli atti era emerso che il relativo destinatario, pur avendo inizialmente utilizzato la fattura nella quale era stata (indebitamente) addebitata (in rivalsa) l'IVA, a fronte della contestazione erariale aveva riversato (pagando anche le relative sanzioni) il tributo in un primo momento portato illegittimamente in detrazione. La decisione in commento rappresenta dunque un'ottima occasione per riflettere sulla effettiva "tenuta comunitaria" del comma 3 dell'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972 (5), il quale, come noto, esclude la restituzione dell'imposta qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale, nonostante la Corte di Giustizia abbia da tempo precisato che il diritto al rimborso spetta anche al soggetto che non abbia agito in buona fede, a condizione che, in tempo utile, questi abbia eliminato ogni possibile rischio di perdita di gettito fiscale.

### La vicenda giudiziaria

La sentenza in commento ha risolto una vicenda giudiziaria traente origine dall'istanza di rimborso presentata da una società piemontese all'Agenzia delle entrate, Ufficio grandi contribuenti della Direzione regionale del Piemonte, per la restituzione dell'importo di euro 1.200.000, ossia, dell'IVA versata su una fattura recante un imponibile di ben euro 6.000.000.

Era infatti emerso, a seguito di apposita attività di indagine dell'Amministrazione finanziaria, che la descrizione del servizio riportata nella fattura stessa costituiva, in realtà, una falsa giustificazione della effettiva operazione sottostante, consistente nell'adempimento di un credito risarcitorio vantato dal soggetto emittente nei confronti del destinatario della fattura.

Quest'ultimo, dopo aver indebitamente portato in detrazione l'IVA addebitata in rivalsa (inserendola nella liquidazione IVA di gruppo del mese di riferimento), a seguito dell'attività di recupero nel frattempo disposta dall'Agenzia delle entrate aveva versato al Fisco l'intero importo dell'imposta

(come detto, euro 1.200.000), nonché le sanzioni relativamente dovute, prestando acquiescenza all'avviso di accertamento emesso dal competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, al termine della propria attività di indagine.

Chiaramente, il destinatario della fattura, non avendo potuto esercitare il diritto alla detrazione, e, soprattutto, essendo stato definitivamente e "ufficialmente" accertato che l'operazione intercorsa con il relativo emittente non rilevava ai fini dell'IVA, chiedeva a quest'ultimo la restituzione dell'imposta indebitamente versata in rivalsa.

Il soggetto emittente, a sua volta, chiedeva all'erario il rimborso dell'IVA precedentemente versata, essendo ormai stato pacificamente scongiurato qualsiasi pericolo per l'erario.

L'Ufficio, tuttavia, respingeva l'istanza di rimborso, sostenendo che, essendo comunque al cospetto di una operazione oggettivamente inesistente (o, meglio, giuridicamente inesistente), il principio di cartolarità, di cui all'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, avrebbe imposto il versamento del tributo indicato in fattura, precludendone, tuttavia, la restituzione.

La società piemontese impugnava il diniego dinanzi alla Comm. trib. prov. di Torino, la quale, invocando il principio della neutralità tipico dell'IVA, accoglieva il ricorso.

La sentenza di primo grado sarebbe stata tuttavia riformata in appello.

Per i giudici di secondo grado, infatti, l'operazione indicata in fattura doveva considerarsi assolutamente inesistente, quantomeno sotto il profilo

### Nota:

(5) Alla fine del 2017 il legislatore è intervenuto su due aspetti della disciplina dell'IVA non dovuta; con l'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972, introdotto dall'art. 8, comma 1, della Legge n. 167/2017, è stata disciplinata la fattispecie dal punto di vista del cedente o prestatore, regolando le ipotesi e le condizioni per ottenere la restituzione della imposta versata in misura eccedente rispetto al dovuto; mentre, modificando l'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, mediante l'art. 1, comma 935, Legge n. 205/2017, sono state apportate modifiche per quel che attiene al cessionario o committente, soggetto passivo IVA, consentendogli, a determinate condizioni, la detrazione dell'IVA indebitamente applicata dalla controparte. Per i primi commenti sulla riforma in richiamo, si vedano L. Salvini, "IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata", in *Corr. Trib.*, n. 21/2018, pag. 1607; P. Centore, "Detrazione dell'IVA non dovuta: una scelta di serietà", in *Corr. Trib.*, n. 30/2018, pag. 2307; C. Attardi, "Restituzione dell'IVA non dovuta: prime questioni", in *il fisco*, n. 10/2018, pag. 93 l.

giuridico, poiché recante una giustificazione del tutto diversa da quella effettiva; pertanto, il principio della cartolarità invocato dall'Amministrazione finanziaria avrebbe escluso qualsiasi rimborso a favore della società appellata.

Segnatamente, a dire dei giudici dell'appello nella fattispecie in esame avrebbe rilevato il fatto che l'erario aveva comunque corso un rischio, atteso che la società destinataria della fattura in un primo momento aveva utilizzato tale documento, portando in detrazione l'IVA ivi indicata; e a nulla sarebbe valso il successivo versamento del tributo ad opera del soggetto destinatario (che aveva pertanto rinunciato al diritto alla detrazione inizialmente, quand'anche indebitamente, esercitato), considerato che questo non era avvenuto spontaneamente, ma solo a seguito di un'apposita attività di controllo, conclusa con un atto di accertamento nei cui confronti era stata prestata acquiescenza.

La società impugnava la decisione ad essa sfavorevole in Cassazione, lamentando, in particolare, la violazione del principio della neutralità dell'IVA, il quale, nel caso di specie, avrebbe dovuto ammettere e garantire la restituzione del tributo precedentemente versato, tenuto conto che nel corso del giudizio era pacificamente emerso il definitivo scongiuramento di qualsivoglia rischio di perdita di entrate fiscali.

La Corte di cassazione accoglieva il ricorso, sostenendo che i giudici dell'appello, pur avendo correttamente ricostruito i fatti di causa, e, in particolar modo, giustamente evidenziato che la fattura emessa dalla società ricorrente riguardava un'operazione oggettivamente inesistente, atteso che a detta operazione era stata attribuita una qualificazione giuridica diversa da quella effettiva, avevano tuttavia errato nel negare la restituzione del tributo reclamato dalla società piemontese, in quanto, essendo stato pacificamente accertato che non vi era né poteva più esserci alcun pericolo per l'erario, nel rispetto del principio della neutralità dell'IVA il tributo reclamato dalla società ricorrente poteva e doveva esserle restituito, non essendovi nulla che lo impedisse, non ostandovi né il (possibile) risvolto penale della vicenda, né, tantomeno, il fatto che la rinuncia al diritto alla detrazione ad opera del destinatario della fattura non fosse stata spontanea, ma fosse avvenuta solo a seguito di apposita contestazione da parte dell'erario.

## **Sul “fondamento comunitario” della decisione in commento**

La decisione assunta dai giudici di vertice risulta assolutamente condivisibile, specie se valutata in considerazione del basilare principio della neutralità dell'IVA, unitamente al principio comunitario della effettività.

Segnatamente, i giudici di vertice hanno innanzitutto e opportunamente rammentato che in un caso come quello in esame, onde regolarizzare l'operazione erroneamente assoggettata a IVA, il soggetto che aveva emesso la relativa fattura non avrebbe potuto ricorrere al metodo disciplinato dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, atteso che tale articolo trova applicazione solamente per le operazioni effettive e reali, mentre non può essere adottato per le operazioni oggettivamente inesistenti, quand'anche si tratti di “inesistenza giuridica”.

Allo stesso tempo, i giudici di legittimità hanno altrettanto opportunamente e correttamente rilevato che il principio della neutralità dell'IVA, così come interpretato e rappresentato dalla Corte di Giustizia, consente di regolarizzare la posizione fiscale erroneamente rappresentata in fattura, a prescindere dal fatto che l'emittente abbia o meno agito in buona fede, purché quest'ultimo abbia, in tempo utile, “eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali” (6).

Proprio in considerazione di tale ultimo aspetto, i giudici di vertice hanno accolto le doglianze della ricorrente, stigmatizzando il fatto che i giudici dell'appello non avessero utilmente considerato e valutato il peso e l'impatto della restituzione dell'IVA da parte del destinatario della fattura, affermando, in maniera non condivisibile, che tale circostanza non consentiva il rimborso dell'IVA a favore della società che l'aveva (indebitamente) indicata in fattura, per il semplice fatto che la restituzione (ad opera del destinatario) era avvenuta non già

### **Nota:**

(6) Segnatamente, al punto 27 della sentenza del 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink, la Corte di Giustizia ha chiaramente precisato che “quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura”.

spontaneamente, bensì solo a seguito di un apposito avviso di accertamento.

Per i giudici di vertice, dunque, la neutralità dell'IVA assume prioritaria rilevanza, nel senso che essa deve essere garantita e ripristinata anche nel caso in cui, inizialmente, la relativa violazione sia stata commessa con intenti apparentemente fraudolenti.

In questo modo la Corte di cassazione si è allineata, confermandolo, a quell'insegnamento dalla stessa già in passato ben delineato, in ordine al rapporto tra principio di cartolarità e principio di neutralità dell'IVA.

In particolare, nella sentenza in commento viene richiamato quanto stabilito al riguardo nella sentenza n. 10939/2015, i cui principi sono stati successivamente ribaditi con l'ordinanza n. 10974/2019, dove è stato per l'appunto precisato che "in tema di IVA, nel caso in cui sia erroneamente emessa fattura per operazioni oggettivamente inesistenti, il contribuente non può avvalersi della procedura di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2, che consente la regolarizzazione solo ove si tratti di operazioni effettive e reali, anche se venute meno in tutto o in parte, ma, in base al principio di cartolarità, di cui al cit. Decreto, art. 21, comma 7, è tenuto a versare l'imposta per l'intero ammontare indicato, fermo restando il diritto del contribuente al rimborso dell'imposta versata qualora venga accertato dal giudice di merito che sia stato eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, derivante dall'utilizzo della fattura ai fini della detrazione da parte del destinatario, quando la fattura non possa ritenersi emessa ai sensi del cit. Decreto, art. 21, comma 1, ovvero quando sia stata emessa, ma tempestivamente ritirata dal destinatario, senza che quest'ultimo abbia potuto utilizzarla per finalità fiscali, o ancora quando l'Amministrazione abbia disconosciuto il diritto alla detrazione del destinatario con provvedimento definitivo o ritenuto legittimo con sentenza passata in giudicato".

L'insegnamento in richiamo, come del resto precisato dagli stessi giudici di legittimità, risulta

## OSSERVAZIONI

Per i giudici di vertice la neutralità dell'IVA assume prioritaria rilevanza, nel senso che essa deve essere garantita e ripristinata anche nel caso in cui, inizialmente, la relativa violazione sia stata commessa con intenti apparentemente fraudolenti. In questo modo la Corte di cassazione si è allineata, confermandolo, a quell'insegnamento dalla stessa già in passato ben delineato, in ordine al rapporto tra principio di cartolarità e principio di neutralità dell'IVA.

assolutamente conforme alle indicazioni offerte in merito dalla Corte di Giustizia.

Difatti, i giudici lussemburghesi hanno sul punto da tempo precisato che in presenza di una definitiva rimozione del rischio di perdita del tributo armonizzato legato all'esercizio del diritto alla detrazione, l'Amministrazione finanziaria non può vantare alcuna pretesa fiscale nei confronti dell'emittente, 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, ma non anche quale condizione ostativa del rimborso dell'IVA indebitamente fatturata dall'emittente (7).

## Sull'esito del giudizio laddove fosse stato applicabile l'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972

A questo punto risulta lecito domandarsi quale sarebbe stato l'esito del giudizio laddove fosse stato applicabile l'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972, il quale, come noto, al comma 3 esclude la restituzione dell'imposta qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.

Nel caso di specie con ogni probabilità l'Agenzia delle entrate, Ufficio grandi contribuenti della Direzione regionale del Piemonte, ancor prima del principio della cartolarità dell'IVA, di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, avrebbe opposto alla richiesta del contribuente il fatto che la sua condotta, avendo una connotazione (all'apparenza) penalmente rilevante, impedisse la restituzione del tributo, atteso quanto per l'appunto prescritto dal citato comma 3 dell'art. 30-ter.

A sua volta la società richiedente, impugnando il diniego dinanzi alla competente Comm. trib. prov., avrebbe fatto valere la conformità della propria richiesta al principio della neutralità dell'IVA, e,

### Nota:

(7) In questo senso CGE, causa Schmeink, cit., punto 62; nonché, CGE, sentenza dell'11 aprile 2013, causa C-138/12, Rusedespred.

in particolar modo, all'insegnamento in merito da tempo offerto dalla Corte di Giustizia.

Segnatamente, la società ricorrente avrebbe chiesto al giudice speciale tributario di interpretare la vicenda in maniera "comunitariamente orientata", ossia, conforme alle prevalenti indicazioni interpretative provenienti dalla Corte di Giustizia (8).

Ebbene, a sommosso avviso di chi scrive l'esito del giudizio sarebbe stato identico a quello recato dalla sentenza in commento, risultando quest'ultimo assolutamente e pienamente in linea con le indicazioni fornite dai giudici lussemburghesi.

In particolare, occorre considerare che, stando alle indicazioni della Corte di Giustizia, la condotta tenuta dal soggetto che, volutamente (e con finalità apparentemente fraudolenti), inizialmente emette fattura in maniera irregolare, dando alla operazione effettivamente avvenuta una qualificazione giuridica diversa da quella reale, risulta sicuramente sanzionabile, ma, una volta disinnescato ogni possibile pericolo per le casse erariali, comunque non preclude o impedisce il rimborso dell'IVA erroneamente fatturata, e, per quel che più conta, indebitamente versata.

Sostanzialmente, per la Corte di Giustizia il principio della neutralità dell'IVA deve essere prioritariamente perseguito e garantito; eventuali condotte che abbiano potuto metterlo in pericolo possono senz'altro essere sanzionate, quand'anche detto pericolo sia stato definitivamente sventato.

Tuttavia, una volta eliminato, in maniera tempestiva, certa e definitiva, ogni possibile rischio di perdita fiscale, proprio al fine di tutelare il prevalente principio della neutralità dell'IVA, al soggetto che abbia erroneamente assoggettato a IVA una operazione inesistente (inesistenza intesa anche in termini giuridici) non potrà essere negato il diritto al rimborso del tributo indebitamente versato.

Ciò sta a significare che, in casi come quello in esame, il comma 3 dell'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972 rischia di rimanere disapplicato, non risultando perfettamente in linea con quanto al riguardo precisato dalla Corte di Giustizia.

Si tratta di una norma che, a parere di chi scrive, non risulta pienamente conforme al principio comunitario della proporzionalità, perché, sebbene funzionale a contrastare e prevenire le frodi, rischia di eccedere quanto a tal fine concesso agli Stati membri, atteso che la relativa applicazione arriverebbe a

escludere ed a precludere il rispetto del fondamentale principio della neutralità dell'IVA (9).

Evidentemente, in sede di riforma sarebbe stato preferibile che il legislatore, per casi simili a quello in esame, anziché precludere *tout court* il diritto al rimborso, avesse previsto una specifica sanzione, magari graduandone l'entità a seconda dei modi e dei tempi in cui il rischio di perdite erariali fosse stato disinnescato, in modo tale da garantire il rispetto del principio della neutralità, ma riservando a quanti avessero inizialmente agito con finalità apparentemente fraudolenti un trattamento diverso, e più gravoso, rispetto a quello previsto a favore di chi, pur errando, avesse comunque (e da subito) agito in assoluta buona fede.

## Osservazioni conclusive

Alla luce di quanto sin qui argomentato, è auspicabile da parte del legislatore una revisione della norma in esame, così da renderla maggiormente aderente alla normativa comunitaria, evitando, al contempo, l'insorgere di dispendiose controversie con l'Amministrazione finanziaria.

Difatti, dato che, allo stato, la connotazione fraudolenta di una determinata operazione rappresenta una causa ostativa al rimborso del tributo erroneamente versato, è lecito ipotizzare che in molti casi la restituzione dell'imposta potrebbe essere negata da parte dell'Amministrazione finanziaria adducendo l'iniziale assenza di buona fede o comunque una condotta potenzialmente abusiva al punto da poter essere ricondotta nell'alveo del comma 3 dell'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972.

### Note:

(8) Occorre rammentare che il giudice nazionale è chiamato a rispettare la normativa comunitaria, così come interpretata dalla Corte di Giustizia, disapplicando la normativa interna eventualmente non conforme; in questo senso si è espressa la stessa Corte costituzionale; cfr. sentenze nn. 170/1984, 113/1985, e 64/1990.

(9) Tale aspetto è stato rilevato nei primi commenti alla normativa in esame; in questo senso si vedano L. Salvini, *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata*, cit.; nonché C. Attardi, *Restituzione dell'IVA non dovuta: prime questioni*, cit. Quest'ultimo, in particolare, ha avuto modo di evidenziare che "non dovrebbe rilevare la discriminante della frode, perché l'art. 30-ter serve solo a fornire uno strumento giuridico ed operativo di riequilibrio di un sistema viziato dal fatto che una operazione sia stata indebitamente sottoposta ad IVA, con vantaggio per l'erario, mentre l'IVA non avrebbe dovuto essere applicata. Quale sia il versamento in frode non è facile comprendere. In frode o non frode sempre versamento è. *Et pecunia non olet*".

In simili casi è evidente che tra il contribuente e il Fisco sorgerebbe un lungo e dispendioso contenzioso, probabilmente inutile, atteso che, stando alla corretta applicazione della disciplina normativa comunitaria, al contribuente che ha tempestivamente eliminato ogni rischio di perdita di gettito erariale il diritto al rimborso va riconosciuto, a prescindere dal fatto che lo stesso abbia inizialmente agito in mala fede.

Come detto, per fattispecie come quella in esame risulterebbe maggiormente conforme all'insegnamento della Corte di Giustizia una norma che, pur ammettendo il rimborso, prevedesse l'irrogazione di una sanzione *ad hoc*, che potrebbe consistere, ad esempio, nel diritto per l'erario di trattenere una quota dell'imposta da restituire, a titolo, per l'apunto, di sanzione.

In questo modo la neutralità dell'IVA sarebbe tutelata, ma, al contempo, il sistema normativo

garantirebbe un trattamento differenziato e, soprattutto, più gravoso, per tutti coloro che, sebbene inizialmente spinti da intenti fraudolenti, abbiano sollecitamente provveduto a disinnescarli o comunque abbiano impedito il loro concretizzarsi.

Una norma formulata in questo senso potrebbe fungere da utile deterrente, risultando comunque conforme al principio comunitario della proporzionalità.

La norma attualmente in vigore, invece, rischia addirittura di essere controproducente, in quanto, potendo soccombere al cospetto di una interpretazione comunitariamente orientata, rischia di consentire a quanti abbiano inizialmente agito in mala fede di usufruire dello stesso identico trattamento riservato a coloro che, pur errando, abbiano comunque da subito agito in buona fede.