

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 199

Rilevanza del contenuto letterale delle fatture ai fini IVA e delle imposte sul reddito

MASSIMA

Ai fini IVA, la prescrizione inserita nell'art. 21, commi 1 e 2, lettera g) del DPR 633/72, secondo cui la fattura deve essere emessa e contenere, fra l'altro, l'indicazione della "natura, qualità e quantità dei beni e servizi formanti oggetto dell'operazione", non comporta, in caso di incompleta o imprecisa o parzialmente erronea descrizione, l'automatica indetraibilità dell'IVA addebitata al cliente, soggetto passivo dell'imposta, se viene dimostrato, con documenti accessori, che sono sussistenti i requisiti sostanziali dell'operazione.

Per la deduzione del costo ai fini delle imposte dirette sul reddito, l'esistenza della fattura non è di per sé indispensabile. Ne consegue che, ancorché spesso sia uno dei principali documenti utili alla verifica della corretta determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte sui redditi, nondimeno, il contenuto della fattura non è in sé determinante. Perché siano deducibili, infatti, i costi possono essere dimostrati con documenti accessori che consentano di valutare se siano inerenti, determinati (o determinabili), imputati al corretto periodo d'imposta ed effettivi.

AI FINI IVA

L'art. 21, c. 2, lett. g, DPR 633/72, nel prescrivere che la fattura emessa ai sensi del 1° comma deve indicare la "natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione" riproduce su base nazionale il principio contenuto nell'art. 226 punto 6 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio UE, che prescrive l'indicazione della "quantità e natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi". Occorre innanzi tutto sottolineare che l'art. 21 della norma italiana indica letteralmente "natura, qualità e quantità", mentre l'art. 226 della Direttiva specifica "entità e natura" dei servizi resi, senza prescrivere che sia necessaria una descrizione in maniera esaustiva dell'operazione oggetto di fatturazione¹. Al di là della differenza terminologica, la descrizione richiesta dalle norme euro-unionali e nazionali è utile per chi emette la fattura e per chi la riceve e, in generale, è indice di corretta amministrazione, secondo i principi civilistici e contabili, facilitando il controllo interno e revisionale. In più, la fattura regolarmente compilata rappresenta la prova scritta necessaria per ottenere la tutela in sede giurisdizionale del credito², quale dimostrazione cartolare

della sussistenza dell'operazione effettuata, invertendo l'onere della prova sul debitore. Per stabilire quali siano le conseguenze del mancato completo rispetto dell'art. 226 della Direttiva e dell'art. 21 della Legge Italiana, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte di Giustizia UE, il diritto dei soggetti passivi (clienti) di detrarre l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati, così come sancito dall'art. 178 della stessa Direttiva 2006/112/CE, costituisce un principio fondamentale del sistema IVA italiano e comunitario³. Il sistema delle detrazioni intende rendere neutrale per l'operatore economico l'IVA dallo stesso assolta ai suoi fornitori, alla sola condizione sostanziale che i servizi siano utilizzati a valle da un soggetto IVA e che, a monte, detti servizi siano forniti da un altro soggetto IVA⁴ e che la fattura sia stata emessa. La Corte di Giustizia ha ripetutamente affermato⁵ che il suddetto principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, l'Amministrazione Finanziaria, una volta che dal contribuente abbia ottenuto ogni documento accessorio, che consenta di accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti e che non sussiste un "atteggiamento frodatorio" del contribuente, non può imporre limitazioni al diritto del soggetto passivo destinatario della fattura di detrarre l'imposta sull'operazione de-quo⁶. Quindi, l'Amministrazione Finanziaria non può limitarsi all'esame del contenuto della fattura, ma deve tenere conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come, del resto, previsto anche dall'art. 219 della stessa Direttiva 2006/112/CE, che assimila alla "fattura" tutti i documenti o messaggi che modificano, integrano e comunque fanno riferimento in modo specifico ed inequivocabile alla fattura originariamente emessa⁷. In conclusione, l'Amministrazione Finanziaria non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetti formalmente i requisiti previsti dall'art. 21, comma 2, lett. g) del DPR 633/72, qualora essa disponga dei documenti accessori e delle informazioni di qualsiasi tipo, fornite dal contribuente, per accertare che i requisiti sostanziali per l'esercizio di tale diritto, siccome previsti dall'art. 178 della Direttiva 2006/112/CE, sono stati nel caso specifico soddisfatti. Resta, in ogni caso, riconosciuto il potere dell'Amministrazione finanziaria di sanzionare l'infrazione commessa dal cedente prestatore per il mancato rispetto dei requisiti formali dell'art. 21, c. 2, del DPR 633/72⁸, tenendo, tuttavia, in conto che i principi euro-unionali di proporzionalità, effettività ed equivalenza, vietano agli Stati membri di irrogare una sanzione pecuniaria sproporzionata rispetto alla gravità dell'infrazione⁹.

AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

La registrazione della fattura relativa a beni o a servizi acquisiti è eseguita per detrarre l'IVA addebitata dai fornitori nella liquidazione periodica, ma ha l'effetto ulteriore di iscrivere in contabilità il costo relativo. In tal modo, il documento cardine delle operazioni IVA estende la propria rilevanza alla rilevazione contabile dell'operazione passiva, che è prodromica alla sua deduzione dal reddito imponibile. È quindi chiaro il motivo per il quale le prime e principali informazioni relative a un'operazione passiva sono spesso tratte dalla fattura.

D'altra parte, il Codice Civile aggiunge le fatture, alle lettere e ai telegrammi che l'imprenditore deve tenere e conservare (artt. 2214, 2220, Cod. Civ.), oltre che esibire su richiesta (art. 2711, Cod. Civ.).

Il D.P.R. n. 600/73, inoltre, richiama la fattura:

- all'art. 14, co. 1, indirettamente, quando richiede agli imprenditori e alle società di conservare i registri IVA,
- all'art. 18, riferendosi ai soggetti in contabilità semplificata, al co. 2, quando dispone l'annotazione degli estremi della fattura (o di altro documento emesso), e al co. 4, quando

statuisce in ordine alle ulteriori registrazioni che estendono la valenza dei registri IVA agli obblighi connessi alle imposte dirette,

- all'art. 19, co. 1, riferendosi agli esercenti arti e professioni, quando richiede l'annotazione dei dati delle fatture,

- all'art. 22, ultimo comma, riferendosi alla tenuta delle scritture contabili, quando impone di conservare copia anche delle fatture emesse e ricevute,

- all'art. 39, co. 1, riferendosi alla rettifica dei redditi d'impresa sulla base delle scritture contabili, quando dispone di tenere conto anche delle fatture per verificare la completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili.

Data la sua rilevanza contabile, civilistica e fiscale, estesa al piano delle imposte dirette, una fattura esaustiva in termini descrittivi consente spesso al destinatario di trarne tutti i contenuti essenziali alla sua corretta gestione, riducendo la possibilità di errori interpretativi (non essendo tuttavia necessario che tutte le informazioni siano contenute nel corpo della fattura, ben potendo quest'ultima contenere riferimenti ad altri documenti).

D'altra parte, occorre tenere conto che l'art. 2709, Cod. Civ. include tra le prove documentali costituenti prova contro l'imprenditore i libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione e che il Cod. Proc. Civ., all'art. 634, considera prove scritte *“gli estratti autentici delle scritture contabili prescritte dalle leggi tributarie”*.

Il valore di prova documentale della fattura correttamente registrata, tuttavia, è limitato al processo sommario. Come ricordato dalla Corte di Cassazione¹⁰, infatti, in una causa ordinaria la fattura non costituisce prova di un rapporto giuridico, ma solo un indizio (l'emissione e la registrazione della fattura, pertanto, è sufficiente solo per ottenere un decreto ingiuntivo nei confronti del debitore, quando quest'ultimo non vi si opponga).

Anche ai fini delle imposte dirette, la fattura registrata conserva il valore di indizio del rapporto controverso.

Se con il crescere della capacità della fattura di rappresentare compiutamente il rapporto dibattuto tende a crescere il valore indiziario della fattura, il suo contenuto, pur apprezzabile, non è determinante al fine della deduzione del costo.

La verifica della deducibilità di un costo comporta l'esame del rispetto dei principi generali di determinazione del reddito imponibile (così come emergenti dal complesso normativo grazie all'elaborazione della Dottrina, della Prassi e della Giurisprudenza¹¹), utilizzando ogni mezzo e documento disponibili, senza limitarsi alla fattura (che, peraltro, non sempre deve essere emessa), né, tanto meno, alle sue eventuali carenze formali.

Anzitutto occorre verificare se il costo sia inerente, ovvero se sia correlabile con i componenti positivi del reddito imponibile. Non deve trattarsi, peraltro, di una correlazione specifica, essendo sufficiente una contrapposizione economica semplice e teorica, in base alla *c.d.* latenza probabile degli stessi.

Il costo, inoltre, deve essere:

a) certo nell'*an*, non essendo deducibile alcun costo che sia solo presunto;

b) certo nel *quantum*, ovvero determinato o determinabile, non essendo deducibile alcun costo che sia attendibilmente stimato.

Il costo, infine, deve essere imputato al periodo d'imposta corretto, dovendo contrapporsi ai componenti positivi di reddito imponibili dello stesso periodo, secondo i criteri di imputazione temporale fissati dal TUIR, i cui principi fondamentali di riferimento sono quelli di cassa e di competenza.

In conclusione, la verifica della deducibilità dei costi per beni e servizi acquisiti comporta la necessità di identificare la natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi oggetto

dell'operazione, ma tale identificazione non deve necessariamente derivare dalla lettura della fattura.

Note

¹ Corte di Giustizia UE, sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14. Barlis 06, ed ivi, segnatamente, il punto 26. ² Ad esempio, per la richiesta di decreto ingiuntivo ai sensi degli artt. 633 e 634 cod. proc. civ.. ³ Corte di Giustizia UE, sentenza 13 febbraio 2014, causa C/18/13, Maks Pen, e giurisprudenza ivi citata. ⁴ Corte di Giustizia UE, sentenza 22 ottobre 2015, causa C-277/14, PPUH Stehcamp, e giurisprudenza ivi citata ⁵. In tal senso, Corte di Giustizia UE, sentenze 21 ottobre 2010, causa C-385/09, Nidera Handelscompagnie, punto 42; id., 1° marzo 2012, causa C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, punto 43; id., 9 luglio 2015, causa C-183/14, Salomie e Oltean, punti 58 e 59 e giurisprudenza ivi citata; nonché Cassazione SS.UU., sentenza. 17757/2016, pur nei limiti del caso esaminato. ⁶ Corte di Giustizia UE, sentenza 28 luglio 2016, causa C 332/15, Astone. ⁷ Corte di Giustizia UE, sentenza 15 settembre 2016, causa C-518/14, Senatex. ⁸ Ancora Corte di Giustizia UE, sentenza C-516/14, Barlis, cit.; id., sentenza 11 dicembre 2014, causa C- 590/13, Idexx Laboratoires, e giurisprudenza ivi citata. ⁹ Corte di Giustizia UE, sentenza 9 luglio 2015, causa C-193/14, Salomie e Oltean, e giurisprudenza ivi citata. ¹⁰ Ex pluris Sentenza 12.1.2016, n. 299 che recita: *“La fattura commerciale, avuto riguardo alla sua formazione unilaterale e alla funzione di far risultare documentalmente elementi relativi all’esecuzione di un contratto, si inquadra fra gli atti giuridici a contenuto partecipativo, consistendo nella dichiarazione indirizzata all’altra parte di fatti concernenti un rapporto già costituito. Pertanto, quando tale rapporto sia contestato fra le parti, la fattura non può costituire un valido elemento di prova delle prestazioni eseguite, ma può al massimo costituire un mero indizio (Cass. 28 giugno 2010, n. 15383)”* ¹¹ Ex pluris Cass. civ. Sez. V, Sent., 23 settembre 2016, n. 18645.