

Operazioni soggettivamente inesistenti: orientamenti giurisprudenziali

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 23 Giugno 2010

Ogni nuova sentenza definisce sempre meglio quando una fattura è da considerare "falsa" e pertanto non detraibile.

L'attività giurisprudenziale della Corte di Cassazione in materia di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti è copiosa e talvolta apparentemente contraddittoria presentando aspetti diversificati con riferimento alla natura delle suddette operazioni (oggettivamente o soggettivamente inesistenti) nonché con riferimento alla posizione "tributarie" assunta da coloro che intervengono nelle operazioni stesse ed anche in relazione agli adempimenti prescritti da Irpef ed Iva.



L'"inesistenza soggettiva" si concretizza quando il documento emesso indica nominativi non corrispondenti ai reali partecipanti all'operazione imponibile. Quindi, l'operazione soggettivamente inesistente ai fini Iva è caratterizzata dall'effettiva acquisizione dei beni da parte del cessionario, che utilizzerà le fatture, e dalla provenienza dei beni fatturati da un soggetto diverso da quello che figura sulla fattura stessa.

Nel nostro intervento esamineremo il contenuto della sentenza n. 17525 del 5 maggio 2010 nella quale la Corte ha affermato che, in assenza del dolo specifico di evasione fiscale richiesto dal legislatore tributario, l'emissione di fatture a nome di un soggetto diverso da colui che ha eseguito la prestazione professionale, non integra il reato penal-tributario di cui all'art. 8 del D.Lgs. N. 74/2000.

Il fatto

Un odontoiatra veniva condannato in primo ed in secondo grado per “esercizio abusivo della professione” e per “emissione di fatture soggettivamente inesistenti” in quanto agevolava un odontotecnico nello svolgimento della professione di odontoiatra consentendogli di utilizzare il proprio studio, di eseguire interventi ed emettendo fatture in proprio nome per le prestazioni rese da quest’ultimo.

Le valutazioni sulla base delle quale Tribunale e Corte d'Appello avevano condannato il professionista consistevano secondo il dettato normativo di cui al citato art. 8 (“è punito con la reclusione 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).

Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti e' inferiore a lire trecento milioni per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni”), nell’aver consentito l’evasione delle imposte sui redditi.

Nel ricorso in Cassazione, la difesa sosteneva l'assoluta buona fede dell'odontoiatra che si sosteneva ignorasse l'emissione di tali fatture ed il successivo inserimento nella propria contabilità.

Ribaltando la decisione dei giudici di merito, sul punto la Suprema Corte ha evidenziato, ritenendo fondato il motivo del ricorso esposto, che nel caso di specie non vi era stata evasione d'imposta ma che l'emissione delle fatture era finalizzato all'esercizio abusivo della professione, reato per il quale il medico veniva appunto condannato.

La Corte specificava contestualmente che con la finalità fiscale del comportamento illecito ne possono concorrere altre, ma che in assenza della prima, il reato tributario non si può configurare.

L'insussistenza del dolo specifico, a parere dell'organo giudicante, derivava dal fatto che comunque tutte le imposte erano state pagate anche se da un soggetto diverso (ai sensi dell'art. 37, cc. 3 e 4, D.P.R. n. 600/1973, in sede di accertamento l'ufficio imputa al contribuente effettivo i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona; la persona interposta che provi di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati all'altro contribuente, può chiederne il rimborso)

Operazioni soggettivamente inesistenti: considerazioni

Come accennato in premessa, su analogo tema, si è formata parallelamente giurisprudenza della medesima sezione penale che ad un esame superficiale appare contraddittoria se confrontata con la sentenza commentata. Si tratta della sentenza n. 19907/2010.

La Corte di Cassazione ha deciso la condanna del ricorrente per emissione di fatture soggettivamente inesistenti avendo rilevato l'inesistenza della struttura imprenditoriale, delle prestazioni descritte sui documenti di spesa e l'assenza di prova dei pagamenti.

Nel ricorso, tra l'altro, veniva evidenziato che scopo dell'illecito era l'ottenimento di indebiti finanziamenti pubblici.

La Corte ha motivato la propria decisione sostenendo che, nel caso in esame, l'intenzione di far conseguire l'evasione d'imposta a terzi, così come la consapevolezza di utilizzare fatture fittizie, costituisce il "dolo specifico" che configura l'illecito che, quindi, si concretizza nella finalità di far evadere le imposte al terzo e non nell'effettiva realizzazione da parte di quest'ultimo dell'evasione d'imposta pianificata.

Un esame più attento delle decisioni prese in considerazione deve tenere conto delle differenti implicazioni che comporta il riferimento della condotta illecita agli "attori" della stessa ed alle imposte a rischio di evasione.

Confrontando gli artt. 2 (c. 1: "è punito 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 annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi) ed 8 (c. 1: "è punito con la reclusione 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) del D.lgs. 70/20100, risulta evidente che il falso che cade sul cessionario rientra nel primo articolo, quello relativo al cedente nel disposto del secondo.

Con riferimento alle imposte dirette se gli elementi passivi dedotti, risultano effettivamente sostenuti, anche in presenza di un'interposizione soggettiva fittizia potrebbe non esservi evasione d'imposta (cfr. Corte Cass. Sent. n. 17377 del 24/07/2009:

"l'imprenditore che però abbia operato in buona fede non essendo a conoscenza della intestazione fittizia delle fatture, facendo affidamento sulla liceità dell'operazione, non può essere sfavorito nel suo diritto ad ottenere la deduzione dei costi dall'accadimento di fatti estranei alla sua sfera di conoscenza e di azione. La prova di tale circostanza, tuttavia, deve comprendere tutti i profili indicati dalla legge e, pertanto, non risulta facile; non può infatti limitarsi alla dimostrazione da parte del privato di aver ricevuto la merce e di aver pagato il corrispettivo, non essendo fatto idoneo a dimostrare l'estraneità del committente/cessionario alla frode ma deve dimostrare in modo incontrovertibile la non conoscenza da parte dell'imprenditore della operazione illecita").

Diversamente con riguardo all'Iva: la detrazione Iva è infatti ammissibile solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che realmente pone in essere la cessione o la prestazione.

In proposito la Corte di Cassazione ha affermato con sentenza n. 15374 del 2002 che "l'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o prestazione, non può ricondursi né alla fattispecie di cui all'art. 41, co. 3, del DPR 26/10/1972, n. 633 (emissione di fattura con indicazioni incomplete/inesatte) né alla fattispecie di cui all'art. 21, co. 2, n. 1, del suddetto decreto (omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui è effettuata l'operazione).

L'operazione in esame deve essere qualificata quale "soggettivamente inesistente" e in tal senso deve essere versata la relativa imposta non essendo consentita la detrazione di fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto" (cfr. Corte Ce, decisione n. 78 del 2003). Quindi, non rileva che trattasi di fatture che costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti (cfr. Cass. Pen., Sez. III, sentenza 16 marzo 2010, n. 10394).

Come sostenuto in numerose sentenze dalla Cassazione, infatti, indicare dati fittizi anche solo soggettivamente ai fini Iva non è irrilevante anzi crea le circostanze – anche in presenza di pagamento dell'imposta – per un rimborso indebito.

Può incidere, infatti, sull'aliquota e quindi sull'entità del rimborso detraibile dall'acquirente (cfr. autorevole dottrina G. Antico "Le operazioni soggettivamente inesistenti).

La deducibilità poggia sull'inconsapevolezza" in Fiscalitax 10/09; G. Antico "Gravità precisione e concordanza: si sposta sul contribuente l'onere della prova", in [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com), 2007; G. Antico, "Operazioni inesistenti: la prova dell'esistenza spetta al contribuente" in " [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com), 2006").).

Giurisprudenza conforme a quella commentata si riscontra nella recente pronuncia della medesima sezione che con sentenza n. 30210/2010 ha escluso - sul principio dell'assenza del dolo specifico di evasione fiscale – la sussistenza del reato di cui all'art. 2 del D. Lgs. 70/2000 nei confronti, questa volta, dell'utilizzatore del documento fittizio.

22 giugno 2010

Cinzia Bondi