

I reati tributari: aspetti collegati alle fatture false (III parte)

di *Rassegna di Giurisprudenza*

Publicato il 15 dicembre 2009

rassegna giurisprudenziale del mese di dicembre 2009

In questa terza puntata dedicata al tema delle operazioni inesistenti, illustriamo le sentenze più recenti che si sono occupate del tema. Oltre al tema dell'onere della prova, che vede un gran numero di sentenze che trattano della ripartizione tra Fisco e contribuente, tocchiamo anche l'aspetto della detrazione dell'Iva, nonché del correlativo obbligo di versamento da parte dell'emittente, nonché gli interessanti aspetti relativi alla responsabilità degli amministratori e dei soci. Degne di nota si ritengono anche le sentenze che pongono l'accento sulla conoscibilità della falsità dell'operazione come elemento costitutivo del reato, della valenza della prova costituita dai mezzi di pagamento, o dell'avvenuto utilizzo del bene o servizio.

Onere della prova

E' devoluto all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare la falsità delle fatture e la fittizietà delle operazioni economiche delle quali si contesta la documentazione, nell'ottica di fornire la prova circa la sussistenza di materia imponibile sottratta all'Erario.

(Cassazione, Ord. n. 21317 del 6 ottobre 2009)

Detrazione Iva

In presenza di operazioni inesistenti, ha affermato questa Corte, non si realizza l'ordinario presupposto impositivo nè la configurabilità stessa di un "pagamento a titolo di rivalsa", nè i presupposti del diritto alla detrazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1; la previsione del successivo art. 21, comma 7, d'altro canto, se per un verso incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta, pur in assenza del suo ordinario presupposto, sulla base del solo principio di cartolarità, per altro verso incide, indirettamente, anche sul destinatario della fattura, confermandone, in combinato disposto con l'art. 19, comma 1, e art. 26, comma 3, la preclusione ad esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta, in assenza del relativo presupposto - acquisto o importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Ciò premesso, qualora l'amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione dell'IVA documentata da fatture, perchè relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente, che voglia far valere il diritto alla detrazione, fornire di questa

la prova della fonte legittima e della correttezza, prova in mancanza della quale la detrazione va ritenuta indebita, con la conseguenza che l'ufficio può recuperare a tassazione l'imposta irrualmente detratta.

(Cassazione, sezione tributaria, Sent. n. 19823 del 15 settembre 2009)

Responsabilità del rappresentante

È principio più volte affermato da questa Corte di legittimità e, nella specie, il Collegio non ritiene che sussistano ragioni per discostarsene, quello secondo cui: "La responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi. Tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non subsidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione stessa, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrarle fra quelle di garanzia ex lege, ne consegue, altresì, che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, (cass. civ. sentt. nn. 5089 del 1998, n. 8919 del 2004), non essendo sufficiente la sola prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente" (cfr., ex multis, Cass. civ. sentt. nn. 2471 del 2000, 26290 del 2007 e, recentemente, n. 25748 del 2008).

(Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 19486 del 10 settembre 2009)

Rilevante, se provata, la conoscenza della falsità

Il diritto alla deduzione da parte del committente/cessionario nelle ipotesi considerate deve ritenersi condizionato alla circostanza di non avere avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura rilasciata a fronte dell'operazione, vale a dire della diversità tra il soggetto effettivamente cedente e quello indicato nella fattura, non potendo evidentemente riconoscersi legittima la deduzione di un costo derivante da operazione posta in essere mediante un comportamento penalmente illecito. Ferma l'incontrovertibilità di tale ultima considerazione, va precisato che il riconoscimento della possibilità per il soggetto del tutto estraneo ed inconsapevole della falsità della fattura di procedere in questi casi alla deduzione del costo relativo all'operazione appare discendere dai principi della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, che certamente trovano piena cittadinanza nel diritto tributario l'imprenditore che abbia operato correttamente e sia, pertanto, non solo estraneo ma anche del tutto inconsapevole della fittiziainstestazione delle fatture deve infatti poter fare affidamento sulla liceità dell'operazione, non potendo il suo diritto alla deduzione dei costi essere condizionato dall'accadimento di fatti estranei alla sua sfera di azione e di conoscenza. Non diversamente, del resto, in materia di detrazione dell'iva, la giurisprudenza comunitaria afferma che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il committente/cessionario conserva il diritto alla deduzione dell'imposta pagata qualora dalle circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta (Corte di Giustizia CE sent. C-439/04 e sent. C-354/03).

(Cassazione, Sezione tributaria, sentenza n. 17377 del 24 luglio 2009)

Da versare l'Iva su fatture inesistenti

All'emissione di fatture consegue l'obbligo per l'emittente/cedente di versare l'imposta evidenziata anche laddove si versi nell'ipotesi di operazioni inesistenti, operazioni esenti erroneamente assoggettate ad imposta od operazioni assoggettate ad aliquota superiore a quella dovuta.

(Cassazione, Sezione tributaria, sentenza n. 10680 dell'11 maggio 2009)

La rilevanza dell'utilizzo del bene o del servizio

La definizione di operazione soggettivamente inesistente ai fini dell'applicazione della disciplina sanzionatoria penale corrisponde all'operazione obiettivamente non intercorsa fra i soggetti indicati nella fattura o in altro documento fiscale equipollente. E' dunque irrilevante, sotto tale profilo l'utilizzazione del bene o della prestazione da parte di un terzo soggetto potendo tale circostanza assumere valenza per l'eventuale esclusione del requisito della inerenza del costo dell'operazione sostenuto dal committente.

(Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 3203 del 23 gennaio 2009)

La prova dei mezzi di pagamento

In tema di imposte sui redditi, ove l'amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relative ad operazioni inesistenti, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni deve essere fornita dal contribuente. Detta prova non può, peraltro, essere costituita dalla sola esibizione dei mezzi di pagamento, che normalmente vengono utilizzati fittiziamente, e che, pertanto, rappresentano un mero elemento indiziario, la cui presenza (o assenza) deve essere valutata nel contesto di tutte le altre risultanze processuali.

(Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 1134 del 19 gennaio 2009)

Onere della prova

L'Amministrazione finanziaria che intenda contestare la sussistenza di determinate operazioni economiche asserite come fittizie ovvero inesistenti non deve limitarsi a generiche affermazioni od al mero disconoscimento della documentazione offerta dal contribuente essendo onerata della dimostrazione, anche tramite indizi e presunzioni, di simile asserzione. D'altro canto, in dipendenza di circostanziata contestazione spetta al contribuente dimostrare l'effettività delle operazioni qualificate come inesistenti.

(Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 29396 del 16 dicembre 2008)

Il caso della c.d. cartiera

Laddove un soggetto economico (nella specie, società di capitali) sia costituito al solo scopo di creare un'attività d'impresa del tutto apparente e cartolare attraverso l'emissione di false fatture - attive e passive - ingenerando la convinzione della sussistenza di reddito e volume d'affari reali, il (vero) reddito imponibile da questo prodotto non può essere riconducibile ai ricavi in quanto palesemente inesistenti al pari delle scritture contabili totalmente fittizie. L'ammontare dei proventi oggetto di tassazione, anche avuto riguardo all'art. 14, L. n. 537/1993, deve determinarsi in base ai dati e notizie reperiti dall'Amministrazione finanziaria disattendendo, parzialmente ovvero in toto, gli elementi desumibili dalla contabilità ed avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

(Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 27569 del 13 novembre 2008)

La prova costituita dal possesso del bene

Deve essere cassata, in quanto illogica e carente di motivazione, la decisione del giudice d'appello che abbia ritenuto di escludere la natura fittizia delle fatture contestate dall'Amministrazione finanziaria in quanto riferite ad operazioni inesistenti all'esito della dimostrazione del possesso di beni strumentali (nella specie, macchinari e silos). Tale circostanza di per sé non comprova in alcun modo la riferibilità delle fatture all'emittente.

(Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 27056 del 13 novembre 2008)

Riflessi delle operazioni inesistenti nel reato di truffa

Il delitto di frode fiscale costituisce fattispecie di reato di pericolo o di mera condotta. L'offensività della violazione è anticipata in quanto la consumazione non è subordinata dal verificarsi di un danno essendo ricondotta alla realizzazione del comportamento tipico.

Conseguentemente, l'art. 640 c.p., truffa aggravata in danno dell'Erario è posto in posizione in rapporto di specialità in rapporto al delitto fiscale e viene ad essere assorbito dall'applicazione del regime sanzionatorio di quest'ultimo qualora non sia riscontrabile un fine ulteriore oltre

all'evasione delle imposte suscettibile di ledere od offendere beni giuridici diversi, manifestando così una condotta plurioffensiva.

La consumazione del delitto di truffa in quello di frode fiscale esclude l'applicazione della confisca per equivalente e del sequestro preventivo.

(Cassazione, sezione II penale, sentenza n. 40429 del 29 ottobre 2008)

Il momento consumativi del reato

All'esito dell'entrata in vigore della fattispecie criminosa di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, l'utilizzazione delle fatture o altra documentazione per operazioni inesistenti costituisce attività preparatoria alla commissione del fatto-reato relativo alla dichiarazione fraudolenta.

Nel contesto dell'acquisto "inesistente" di un cespite sottoposto alla procedura dell'ammortamento, il delitto in parola è integrato da ogni dichiarazione nella quale siano riportati componenti negativi di reddito fittizi derivanti dal frazionamento delle quote di ammortamento.

(Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 39176 del 20 ottobre 2008)

Configurabilità della confisca per equivalente

I principi elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità impongono al giudice di qualificare la confisca in rapporto alla funzione: pena, misura di sicurezza, misura civile o amministrativa. Conseguentemente, la disposizione relativa all'art. 322-ter c.p. non trova applicazione al di fuori dei casi tassativamente contemplati né è suscettibile di richiamo in riferimento a reati commessi anteriormente alla sua entrata in vigore.

(Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 39172 del 20 ottobre 2008)

Operazioni inesistenti nelle società di persone: effetti su soci e amministratori

L'illecito commesso dall'amministratore di società di persone involge sotto il profilo della responsabilità l'ente collettivo, salva l'ipotesi di condotta dolosa, intenzionalmente diretta alla lesione dei diritto altrui. Conseguentemente, spetta al giudice del merito motivare circa l'esclusione di responsabilità dei soci illimitatamente responsabili in ordine all'obbligazione tributaria relativa ai proventi acquisiti al patrimonio sociale.

(Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 23988 del 24 settembre 2008)

