

SERGIO SANTORO

LE OPERAZIONI OGGETTIVAMENTE INESISTENTI IN DIRITTO TRIBUTARIO

Il delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 2, D.lgs. n. 74/2000, richiede che le fatture e gli altri documenti siano riferibili ad operazioni inesistenti, secondo la nozione accolta nell'art. 1 secondo cui per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti debbono intendersi:

le fatture o altri documenti «emessi a fronte di operazioni in tutto o in parte inesistenti»;

le fatture o altri documenti «che indicano i corrispettivi a fini Iva in misura superiore a quella reale»;

le fatture o altri documenti «che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi».

Si distinguono dunque tre fattispecie:

- operazioni oggettivamente inesistenti;
- sovrapproduzione;
- operazioni soggettivamente inesistenti.

Le operazioni oggettivamente inesistenti sono quelle che, nonostante la regolare fatturazione e l'avvenuta registrazione contabile da parte del contribuente di determinate operazioni, non siano state effettivamente attuate (inesistenza totale), o siano state realizzate in misura inferiore a quella dichiarata (inesistenza parziale).

In tali ipotesi, nonostante quanto indicato in fattura sia stato adempiuto, le parti non hanno trasferito alcun bene né hanno prestato alcun servizio: quindi il negozio giuridico o non è stato mai concluso oppure è stato concluso con una prestazione diversa da quella indicata.

Sotto l'aspetto del versamento Iva, in tali casi chi rilascia fattura è obbligato a versarla, viceversa chi acquista il bene o servizio non potrebbe detrarla non essendo l'imposta riferibile a beni o servizi effettivamente acquistati.

Secondo la Corte di Cassazione «In tema di reati tributari, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia nell'ipotesi di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata ma per quantitativi inferiori da quelli indicati in fattura), sia, infine, nell'ipotesi di sovrapproduzione "qualitativa" (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti) in quanto oggetto della repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale».

Quanto all'onere della prova, va premesso che le fatture sono di per sé un mezzo di prova delle operazioni e che dunque l'onere della prova contraria compete all'amministrazione finanziaria.

Se però l'amministrazione finanziaria contesti indebite detrazioni IVA e deduzione di costi fatturati, anche solo mediante elementi "indiziari" e "presuntivi" purché specifici, idonei a comprovare l'inesistenza delle operazioni fatturate, l'onere della prova si sposta in capo al contribuente, dovendosi a tal fine provare di avere effettivamente eseguito le operazioni che siano state contestate ad esempio quanto ai prezzi inferiori ai valori di mercato, o alle parti.

Quest'onere si realizza attraverso l'esibizione della documentazione dei trasferimenti di denaro relativi alle fatture, e della correlata contabilità.

La c.d. sovrafatturazione che si realizza nel caso in cui le operazioni siano effettive ma le relative cifre indicate nelle dichiarazioni siano, totalmente o parzialmente, divergenti da quelle effettive.

A questo proposito la Corte di Cassazione ha chiarito che la sovrafatturazione delle prestazioni deve essere provata in concreto, non essendo sufficiente addurre la sproporzione rispetto ai prezzi di mercato. In ogni caso ne deve essere provata la concreta idoneità a configurare gli elementi passivi fittizi da parte del contribuente che ha acquistato quella prestazione contestata nel suo valore.

Questa possibilità non è infrequente nelle ipotesi in cui la prestazione sia difficilmente apprezzabile secondo tariffari predeterminati, oppure in base a determinate consuetudini, come appunto avviene nella moderna economia per contratti atipici aventi ad oggetto prestazioni altissima specialità professionale.

La vicenda esaminata dalla Suprema Corte riguardava, in particolare, l'imputazione a un professionista del reato di sovrafatturazione di una prestazione (nel caso la realizzazione di un sito Internet per una società).

Nello specifico, al professionista era stato contestato di avere addebitato alla società sua cliente una somma superiore al valore della prestazione effettuata: da tanto ne sarebbe derivato il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fattura in parte inesistenti.

La prova della fatturazione di prestazioni materiali e immateriali, ancor di più di quella che riguarda le cessioni di beni, deve basarsi (Cassazione n. 920/2012), soprattutto sulla dimostrazione che queste operazioni abbiano avuto l'unico scopo di costruire elementi fittizi da parte dei contraenti.

OPERAZIONI OGGETTIVAMENTE INESISTENTI NEL DIRITTO PENALE

La fattispecie dell'illecito in esame è stata introdotta per la prima volta nell'ordinamento con l'istituzione dell'imposta sul valore aggiunto, per arginare il fenomeno dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 50, quarto comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

La normativa in materia di o.i. (oggi D.lgs. 10.3.2000, n. 74) è stabilita a presidio dell'interesse (patrimoniale) dello Stato al regolare gettito tributario, ma anche della necessità di reprimere «[la] non veritiera rappresentazione della situazione reddituale e delle basi imponibili nelle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto» (espressione «dell'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale», più specificamente nell'interesse al versamento delle imposte dirette e dell'Iva, richiamate dall'art. 8.

Consistono in operazioni imponibili mai effettivamente realizzate, oppure realmente poste in essere, ma per quantità o corrispettivi o imposta superiori a quelli descritti (c.d. inesistenza oggettiva) ovvero tra soggetti diversi da quelli indicati (inesistenza soggettiva).

L'espressione "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si riferisce alle fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura divergente da quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Vi è anche il caso di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura), oppure quello di sovrafatturazione "qualitativa" (quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti).

La ragione della norma è quella di punire ogni divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale (Cass., Sez. III 21 maggio 2013, n. 28352).

La condotta consiste nell'avvalersi di fatture o altri documenti, non richiede, né presuppone che la fattura (o altro documento analogo) sia stata emessa da persona diversa dall'autore del reato. Il delitto, infatti, è configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione venga creata dal medesimo utilizzatore che la faccia apparire come proveniente da terzi.

Mentre la precedente normativa puniva tanto l'utilizzo quanto l'emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti contemplandole nell'unica fattispecie dell'art. 4, lett. d), l. 7-8-1982, n. 516, nel d.lgs. 74/2000 si è ritenuto di scindere la condotta dell'utilizzazione da quella di emissione delle fatture.

La presentazione della dichiarazione dei redditi oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine integra il reato di cui all'art.5, ma non anche quello di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, anche quando all'interno di essa sono indicati elementi passivi fittizi derivanti dall'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, ciò sul rilievo che dalla nullità fiscale della dichiarazione fraudolenta non può farsi seguire alcuna conseguenza di carattere penale, anche in considerazione di quanto previsto dall'art. 2, comma 7, d.p.r. n. 322/1998, che limita gli effetti della dichiarazione presentata oltre i novanta giorni ai soli aspetti "favorevoli" all'Amministrazione finanziaria (Cass., Sez. III, 18 giugno 2015, n. 33026).

L'espressione "chiunque" per qualificare l'autore dell'illecito, non esclude possa trattarsi di reato proprio, anche se l'art. 8 lo qualifica reato comune, perlopiù commesso da soggetti Iva.

La nozione è collegata a quella di evasione e di dichiarazione fraudolenta, anche al *fine di consentire a terzi l'evasione*: l'unicità del fine.

La condotta illecita consiste nell'indicare (in dichiarazione) gli elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti riferiti a operazioni inesistenti, anche solo graficamente nella dichiarazione, alla quale in ipotesi non siano stati materialmente allegati i documenti, essendo quindi sufficiente che: a) nella parte dedicata alla quantificazione degli elementi passivi vengano graficamente espressi in cifra i dati numerici corrispondenti, in tutto o in parte, a quelli che risultano dalle fatture passive o dagli altri documenti emessi per operazioni inesistenti; b) tali fatture o documenti siano registrati nelle scritture contabili o detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

A tal fine non è necessario che la fattura (o altro documento) sia stata emessa nello stesso anno di imposta oggetto di dichiarazione. Il reato infatti è configurabile anche nel caso di un frazionamento in successive dichiarazioni annuali delle quote di ammortamento dell'importo di fatture per l'acquisto (inesistente) di beni strumentali ed è integrato da ogni dichiarazione nella quale vengono indicati i corrispondenti elementi passivi fittizi in detrazione dei redditi.

I documenti possono consistere in una fattura, anche sotto forma di *nota, conto, bolle di accompagnamento* (per i residui casi in cui ne è ancora previsto l'utilizzo: art. 1, D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627), o *schede carburanti* (D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444).

In base al principio di tassatività, i *documenti* rilevanti ai fini dei reati di cui agli artt. 2 e 8 D.lgs. n. 74/2000 sono solo quelli che: a) hanno *rilievo probatorio analogo a quello delle fatture*-, b) hanno tale rilievo in base a *norme tributarie*, in base alla rilevanza probatoria attribuita al documento da una norma tributaria sostanziale e non da una norma processuale, che deve quindi essere "fiscalmente tipica" a prova di cessioni di beni o prestazioni di servizi. Tali non sono ad esempio i "buoni consegna" delle merci e delle "ricevute" rilevanti a fini contrattuali.

Va distinta l'**inesistenza (oggettiva o soggettiva)** dell'operazione imponibile **dalla simulazione oggettiva e soggettiva** come definita dalla lett. *g- bis*), dell'art. 1, d.lgs. n. 74/2000, inserita dall'art. 1, comma 1, d.lgs. n. 158/2015, secondo cui per «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 bis (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale), poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti».