

## Indirizzo operativi della motivazione dell'accertamento in materia di fatturazione di operazioni inesistenti

\* \* \*

Relazione al Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle Commissioni Tributarie delle Regioni Umbria, Marche e Emilia Romagna

Perugia, 27 gennaio 2020

*di Pier Roberto Sorignani*

**SOMMARIO:** 1. *Premessa introduttiva* 2. *La irrilevanza penale della infedeltà dichiarativa derivante da questioni di diritto* 3. *La linea di confine tra costi non inerenti e fatture soggettivamente inesistenti* 4. *La sovraffatturazione e il test di congruità dei costi : la inerenza quantitativa* 5. *Conclusioni.*

### 1. Premessa introduttiva

La recentissima conversione in legge, con alcuni temperamenti, delle disposizioni contenute nel decreto legge 26 ottobre 2019 n. 124 contribuisce a confermare l'altalenante andamento che ha contraddistinto la storia del diritto penale tributario.

Tale provvedimento è solo l'ultimo in ordine di tempo di una lunga serie di interventi che utilizzano la leva penale in ambito tributario come un pendolo, talvolta tesi a dilatare l'area dell'illecito penale o ad inasprirne il trattamento sanzionatorio talora, specularmente, a restringerne la perimetrazione piuttosto che a mitigarne gli aspetti sanzionatori.

Le recenti modifiche al tessuto normativo del D. Lgs n. 74/2000 partecipano in chiave di irrigidimento del sistema sanzionatorio attraverso due direttrici :

- l'innalzamento delle pene, aumentate nei limiti minimo e massimo;
- l'abbassamento delle soglie di rilevanza quantitativa.

Irrigidimento che colpisce tanto le fattispecie connotate da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificate, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti, simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti - ritenuti per ciò stesso particolarmente insidiosi rispetto all'attività di controllo - quanto quelle caratterizzate dalla mancanza di quei comportamenti materiali a matrice ingannatoria, primo fra tutti, il reato di infedele dichiarazione.

### *2. La irrilevanza penale della infedeltà dichiarativa derivante da questioni di diritto*

Ciò che preme osservare al momento è che l'impianto normativo del reato di infedele dichiarazione conserva, sostanzialmente immutato, il regime di immunità per quelle ipotesi di infedeltà ascrivibili a fenomeni giuridico interpretativi.

Il riferimento va, ovviamente, alle fattispecie elencate al comma 1 bis dell'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000 che esclude da qualsivoglia valutazione penalistica :

1. la corretta classificazione di elementi attivi o passivi;
2. la valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;
3. la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Ed è proprio l'esigenza di distinguere - tanto nella fase istruttoria quanto, vieppiù nella stesura della parte motiva dell'atto impositivo - talune aree di esclusione dalla operatività delle disposizioni penali dagli ambiti tipicamente frodatori che primariamente investono la fatturazione di operazioni inesistenti che si rendono necessarie alcune riflessioni.

### *3. Costi non inerenti e fatture soggettivamente inesistenti*

Assecondando l'impianto normativo penale tributario che interpone tra i reati frodatori e le cause di esclusione la categoria intermedia della infedeltà non fraudolenta verrebbe da chiedersi quale nessun nesso di parentela possa mai rinvenirsi tra la contabilizzazione e la dichiarazione, ad esempio, di un costo non inerente, fattispecie penalmente non rilevante, rispetto alla emissione o al ricevimento di fatture per operazioni inesistenti ponendosi quest'ultimo comportamento, sul piano pregiudiziale prima ancora che su quello giuridico, in una distante area connotata, ad evidenza, da una maggiore offensività sociale.

Ad evidenza nessuna affinità giuridica è rinvenibile tra fattispecie così diverse; tuttavia in punto di fatto, e quindi nel diritto vivente, tale distinzione non sempre ha trovato diritto di cittadinanza.

Cercherò di rendere più chiare le coordinate del mio pensiero procedendo con ordine e muovendo proprio dagli autorevoli interventi di chi mi ha preceduto tesi a delineare il perimetro definitorio delle operazioni inesistenti.

L'ambito definitorio è delineato alla lett. a) dell'art. 1 ed è scomponibile in tre distinte categorie.

La terza categoria ricomprende le fatturazioni di operazioni soggettivamente inesistenti o, per meglio dire, le operazioni che si riferiscono a soggetti diversi da quelli effettivi.

In detto ambito le fattispecie rinvenibili negli approdi giurisprudenziali e negli interventi dottrinali ineriscono, in via alluvionale (oserei dire quasi esclusiva), la falsità soggettiva del fornitore (cedente del bene o del prestatore del servizio) connotata, soventemente, dalla prova derivante dalla assenza o dalla mancanza di una organizzazione di mezzi e/o di persone attraverso la quale poter dare concreta ed effettiva esecuzione alla prestazione del servizio o alla cessione del bene il tutto in un brodo di cottura che soventemente rivela la presenza anche di altri ingredienti quali il profilo dell'emittente magari evasore totale con sede legale in scantinati privi di utenze e di indicazioni nominative, ecc..

Questa è la rappresentazione caratteristica della soggettiva inesistenza che troviamo negli atti istruttori, negli avvisi di accertamento, e conseguentemente, nelle pronunce giurisprudenziali.

Transazioni commerciali realmente intervenute dove, tuttavia, il fornitore reale risulta essere diverso da quello che appare cartolarmente e che ha emesso la fattura.

A ben vedere la disposizione in commento riferisce la soggettiva inesistenza anche alla diversa ipotesi di fatturazione da parte dell'effettivo fornitore di beni e servizi nei confronti di soggetti diversi dai reali acquirenti dei beni o dei servizi.

In questo caso è il cliente cartolare ad essere diverso da quello reale.

Numerosi potrebbero essere le esemplificazioni e le motivazioni

Immaginiamo che il dominus economico cui fa capo un gruppo di aziende decida che l'acquisto di un servizio debba essere fatturato ad una società diversa da quella che ha ricevuto effettivamente la prestazione magari per fruire di una maggiore detrazione IVA da pro rata, ovvero al fine di canalizzare costi verso società in utile o ancora per fruire di contributi comunitari piuttosto che di crediti d'imposta di ricerca e sviluppo altrimenti non spettanti.

Ma ancora più significativamente pensiamo al caso di uscite di cassa aziendali destinate al consumo personale di soci o di amministratori della società quali, tipicamente, spese per alberghi, ristoranti, viaggi, le spese di manutenzione dell'abitazione privata.

Orbene vista da questa angolazione la linea di demarcazione tra inerenza e soggettiva inesistenza appare meno nitida anche a motivo del fatto che la indeducibilità di un costo afferente alla sfera personale - o comunque extra imprenditoriale - di regola trova motivazione nella mancanza di inerenza dello stesso. A tali conclusioni può indurre una lettura affrettata di taluni orientamenti di prassi.

Cito per tutti la circolare 22.7.2009, n. 39/E in materia di derivazione rafforzata IRAP laddove recita “*... un costo che non attenga all’attività d’impresa ma alla sfera personale degli amministratori o dei soci non può essere dedotto solo perché civilisticamente è stato imputato al conto economico. In questi casi, evidentemente, l’Amministrazione finanziaria ha il potere di contestare al contribuente l’assenza di inerenza del costo*”.

Ma numerose sono anche le pronunce giurisprudenziali quale naturale conseguenza della impostazione assunta dall’Amministrazione nella costruzione della parte motiva degli avvisi di accertamento e della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, che vincola il giudice ex art. 112 c.p.c..

La sezione tributaria della Cassazione nella sentenza 3340 depositata il 12 febbraio 2013 precisa che si deve “*... ritenere inerente ciò che - sul piano dei costi e delle spese - appartiene alla sfera dell’impresa, in quanto sostenuto nell’intento di fornire a quest’ultima un’utilità, anche in modo indiretto, (cfr. Cass. 26851/09, 18930/11)... Non essendo in linea di principio, inerente all’impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell’imprenditore, ovvero del socio o del terzo*”.

Ed allora la domanda che dovremmo porci tanto nella fase istruttoria quanto nella costruzione della parte motiva dell’atto impositivo è la seguente : quali sono le coordinate per individuare se siamo in presenza di una fattura soggettivamente inesistente o di un costo non inerente anche perché le conseguenze dell’una piuttosto che dell’altra impostazione non sono di poco momento.

Sul piano definitorio occorre escludere che la nozione di inerenza sia riferibile, come originariamente si voleva intendere, alla relazione dei costi ai ricavi essendo viceversa ascrivibile alla relazione, *latu sensu*, delle componenti economiche negative all’attività d’impresa e, conseguentemente, occorre escludere che la fonte normativa dell’istituto possa rinvenirsi nel comma 5 dell’art. 109 TUIR., che, in omaggio al diverso principio di simmetria, si limita a rendere indeducibili i costi relativi a ricavi esenti o, comunque, non imponibili.

L’inerenza è un principio generale inespresso e immanente alla nozione di reddito d’impresa (in tal senso Cass., 09/02/2018, n. 3170) che non necessita di una disposizione prescrittiva o precettiva per la sua osservanza.

L’inerenza costituisce un fenomeno intrinseco all’esistenza stessa dell’impresa non potendo esistere un’attività imprenditoriale senza il sostenimento di costi per il suo esercizio.

E’ per tale motivo che il Legislatore ha previsto, in via ordinaria, la determinazione analitica di tale categoria reddituale consapevole del fatto che i costi, in tale ambito, costituiscono una delle rappresentazioni numeriche dell’attività.

Tratteggiati i lineamenti del principio ai fini solutori occorre ulteriormente osservare come il test di riferibilità del costo all’impresa talvolta costituisce un giudizio istantaneo, coevo al momento dell’acquisto del bene o dell’acquisizione del servizio o, comunque, della emissione del documento fiscale idoneo a documentare l’operazione talaltra richiede un giudizio valutazionale prognostico senza possibilità nella maggior parte dei casi da parte degli organi istruttori di effettuare una puntuale verifica del soggetto che è destinato a ricevere utilità dall’operazione in tale momento.

Esemplifico per rendere più chiaro il concetto.

Immaginiamo che l’amministratore o il socio di riferimento della società “Alfa Spa” decida di far fatturare alla società l’acquisto con installazione del cancello della propria abitazione. In tale ipotesi saremmo senza dubbio dinanzi ad una fatturazione soggettivamente inesistente in quanto il giudizio di riferibilità alla sfera personale del costo è:

- *netto* in quanto la spesa non produce utilità diversificate ma è esclusivamente personale;
- *esperibile ex ante* cioè sin dal momento dell’acquisto del bene.

Analogamente si potrebbe dire dell’albergatore di montagna che dopo aver ospitato per una settimana la famiglia Rossi vedendola diretta alle piste da sci al mattino con rientro serale procedesse, su richiesta del capofamiglia, a fatturare il soggiorno alla società Alfa Spa (spesa esclusivamente personale qualificabile tale al momento della emissione del documento fiscale).

In questi casi sufficientemente agevole potrebbe essere anche la prova della consapevolezza del fornitore alla partecipazione alla frode - come precisa la sezione tributaria della Cassazione da ultimo con ordinanza n. 33320 depositata il 17 dicembre 2019 - il quale, impiegando la ordinaria diligenza,

ben avrebbe potuto e dovuto sapere che la fattura fosse riferita ad un soggetto diverso da quello che effettivamente ha ricevuto la prestazione.

Diverso è, ad esempio, il caso di acquisto di beni mobili che l'imprenditore ha contabilizzato tra i beni strumentali dell'impresa e che in fase istruttoria ne venga constatato un impiego personale o comunque extraaziendale in via esclusiva o parziale.

Orbene in mancanza di elementi di prova che comprovino:

- (i) la preordinata acquisizione;
- (ii) per fini esclusivamente personali;

indi una divergenza tra cliente cartolare e cliente fattuale non si verterà nell'ambito della soggettiva inesistenza della fattura ma nel più vasto ambito della carenza di inerenza del costo a motivo della non riferibilità all'attività dell'impresa.

Non sfugge ad alcuno come si sia in presenza di principi interpretativi da maneggiare con cura tanto in fase istruttoria quanto nella stesura della parte motiva dell'atto.

Ciò a motivo del fatto che l'ampliamento contenutistico della nozione di inerenza alla riferibilità del costo all'attività dell'impresa piuttosto che al conseguimento di ricavi imponibili ha dei caratteri di stretta parentela anche sul piano della riferibilità soggettiva del costo.

La diversità soggettiva del costo pur implicando la sua estraneità all'impresa non sempre introduce il tema della carenza di inerenza.

Il vero discrimine è fornito dalla valutazione della evidenza documentale ex ante unitamente alla funzione squisitamente personale o extraimprenditoriale della spesa.

E' a motivo di ciò che, ad esempio, la deducibilità delle spese di quotazione in borsa per la parte riferibile alle azioni cedute in sede di offerta di pubblica vendita (OPV), quindi di esclusiva proprietà degli azionisti, potrebbe al più essere sottoposta al test dell'inerenza ma è certamente estranea al giudizio di soggettiva esistenza producendo comunque delle utilità per la società quotata rendendo più agevolmente reperibili le risorse finanziarie ed accrescendone il prestigio e la visibilità sul mercato.

#### *4. La sovrappatturazione e il test di congruità dei costi : la inerenza quantitativa*

Tema che peraltro potrebbe ampliarsi abbracciando nel suo ambito anche la difficile linea di demarcazione tra l'istituto della sovrappatturazione - ricompreso nella definizione legislativa di operazioni oggettivamente inesistenti - e l'incongruità per sproporzione dei costi quali indici rivelatori del difetto di inerenza.

La esorbitanza e macroscopicità della spesa rispetto al valore corrente del bene e/o del servizio piuttosto che delle utilità da questi oggettivamente ritraibili diviene una sorta di indicatore dell'esistenza di una funzione suppletiva e nascosta del costo sostenuto.

Se un bene che vale 100 viene fatturato ed acquistato a 180, una siffatta differenza potrebbe nascondere una molteplicità di autonome ragioni economiche quali, a titolo esemplificativo, la distribuzione occulta di utili, la costituzione di fondi neri, arbitraggi di regimi tributari e via enumerando.

#### *5. Conclusioni*

In conclusione ritengo che i tempi siano maturi per affrontare il tema della inerenza qualitativa e quantitativa non disgiunto da quello della fatturazione per operazioni inesistenti cercando di individuare i marcatori che consentono di mettere a fuoco i criteri distintivi dei due istituti al fine di delinearne l'ambito di operatività sia in fase istruttoria che nella costruzione della motivazione degli atti impositivi.