

Osservazioni a prima lettura

Ciro Santoriello

La decisione

Utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti - Fatture inesistenti solo sotto un profilo soggettivo ma riferite ad operazioni economiche effettivamente svolte - Rilevanza penale anche dopo le innovazioni introdotte con il D.L. n. 16 del 2012 (D.L. n. 74 del 2000, art. 2)

L'art. 2, D.L. 2 marzo 2012 n. 16, non esclude la rilevanza penale della condotta di utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti solo sotto il profilo soggettivo, essendo la stessa una disposizione che si è limitata a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte dei redditi, senza apportare alcun riflesso sulle disposizioni penali relative all'incriminazione di condotte fraudolente quali quelle descritte dall'art. 2 D.L. n. 74 del 2000.

CASSAZIONE PENALE - SEZIONE TERZA - 9 settembre 2013 (c.c. 6 giugno 2013) - SQUASSONI, *Presidente* - GRAZIOSI, *Estensore* - DELAYE, *P.M.* (conf.) - Azzarelli, *ricorrente*.

Il commento

1. La decisione in epigrafe respinge una originale proposta ermeneutica in ordine all'ambito di applicazione dell'art. 2 decreto legge n. 74 del 2000 che, come è noto, prevede il reato di utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti.

Per comprendere l'*ubi consistam* della questione - in verità frettolosamente e confusamente esposta nella decisione - è però necessario premettere alcune osservazioni sul concetto di inesistenza richiamato dalla predetta disposizione penal-tributaria.

2. In dottrina vengono individuate tre categorie di operazioni inesistenti (IMPERATO, *Art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000*, in Falsitta, Fantozzi, Marongiu, Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova 2011, 526).

Una prima ipotesi attiene alla inesistenza oggettivo della vicenda negoziale cui si riferisce la documentazione fiscale. In proposito si distingue fra l'inesistenza

oggettiva dell'operazione documentata in fattura – la quale non deve essersi mai verificata ovvero deve essersi verificata solo in parte: è il caso dell'acquisto di un bene documentato in fattura ma in realtà mai acquisito o acquistato per un quantitativo minore rispetto a quello dichiarato – e l'inesistenza giuridica della medesima, situazione che ricorre nei casi in cui il documento sia stato emesso a fronte di un negozio giuridico apparente diverso da quello, dissimulato, realmente posto in essere fra le parti. In dottrina, si discute della valenza penale della situazione di inesistenza giuridica dell'operazione (la nega IMPERATO, *Art. 2*, cit., 537, mentre l'ammette NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano 2000, 174; AMBROSETTI, *Art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Codice penale ipertestuale. Leggi complementari*, a cura di Ronco, Ardigzone, Torino 2007, 2023), così come si tende a negare la rilevanza penale con riferimento alle ipotesi di nullità del negozio giuridico sottostante all'operazione documentata dalla fattura, alle ipotesi di inopponibilità del negozio giuridico all'amministrazione finanziaria o nei casi di deduzione di componenti negativi di reddito disconosciuti dalla normativa tributaria per qualsivoglia ragione (insiste per la rilevanza penale di queste ipotesi, RAVIOLA, *Transfer pricing e tutela dell'interesse erariale alla luce del D.Lgs. n. 74/2000*, in *Fisco*, 2003, 378) o infine nei casi di non congruità del costo documentato; di contro la giurisprudenza nega rilevanza a tali distinzioni sostenendo che la norma in parola reprime ogni divergenza fra la realtà commerciale e l'espressione documentale della medesima, sanzionato qualsiasi divergenza – quale che ne sia la natura – fra il negozio o l'operazione economica effettivamente posta in essere e quanto risulta nel documento – riconoscendo così, ad esempio, valenza penale alla simulazione relativa (Cass., Sez. III, 17 marzo 2010, Mura, in *Riv. Giur. Trib.*, 2010, 681, con nota di FONTANA, *La necessità del fine di consentire a terzi l'evasione di imposte nel reato di emissione di false fatture*. Si veda anche la nota di MORONE, *Sull'elemento soggettivo del reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in *Giur. it.*, 2011, II, 633; Cass., Sez. III, 24 settembre 2008, Biffi, in *Mass. Uff.*, n. 241040; Cass., Sez. III, 15 marzo 2006, Chiarolla, in *Fisco*, 2006, 5827).

Una seconda ipotesi di inesistenza è rinvenuta nell'ipotesi di sovraffatturazione o in caso di indicazione dell'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale. Trattasi di una particolare ipotesi di inesistenza materiale che si concreta nell'iscrivere nella fattura o nella documentazione corrispettivi in misura superiore al reale.

La terza categoria è rappresentata dall'inesistenza soggettiva, che ricorre, secondo quanto dispone l'art. 1 lett. a), del decreto n. 74, quando la fattura rife-

risca l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Questa forma di inesistenza ha trovato ampia applicazione nei casi di interposizione fittizia finalizzati alla realizzazione di frodi all'I.V.A. negli scambi intracomunitari, con strumentalizzazione del principio della tassazione nel paese di destinazione dell'imposta sul valore aggiunto sugli scambi comunitari. La Cassazione ha precisato che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture, per operazioni "soggettivamente" inesistenti, presuppone che uno dei soggetti dell'operazione sia rimasto del tutto estraneo alla stessa, nel senso di non aver assunto, nella realtà, la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di erogatore o percettore dell'importo della relativa prestazione, mentre laddove l'operazione sia realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quali emittente e percettore della fattura, e tuttavia quest'ultima riguardi operazioni diverse, sono integrate le diverse fattispecie criminose della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e della dichiarazione infedele (Cass., Sez. III, 26 novembre 2008, Cavalli, in *Mass. Uff.*, n. 242281).

3. È proprio sulla scorta della distinzione fra inesistenza oggettiva dell'operazione ed inesistenza soggettiva della stessa, nonché sulla base di quanto prevede l'art. 8 D.L. n. 16 del 2012, convertito dall'art. 1, co. 1, L. n. 44 - a norma del quale l'art. 14, co. 4-bis, L. n. 537 del 1993, oggi dispone che *«nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi»* - che si fondava la prospettazione difensiva rigettata dalla Suprema Corte.

In ordine al primo profilo, la Cassazione ha sancito che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (Cass., Sez. III, 14 gennaio 2010, Gerotto, in *Mass. Uff.*, n. 246327). Questo orientamento giurisprudenziale poi, sempre secondo la difesa, avrebbe ricevuto la definitiva consacrazione – ed anzi sarebbe stato definitivamente stabilizzato – con il citato art. 8 che escluderebbe dai costi deducibili solo «*i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo*», rimanendo invece deducibili – e quindi non inesistenti – i costi relativi ad operazioni economiche inesistenti solo soggettivamente, ovvero materialmente intercorse pur avendo interessato soggetti diversi rispetto a quelli documentati nella contabilità.

4. La replica della Cassazione è secca e difficilmente contestabile.

Da un lato, in relazione al caso di specie, la distinzione fra inesistenza oggettiva ed inesistenza soggettiva dell'operazione è irrilevante, in quanto nel procedimento penale deciso dalla sentenza in commento era contestato anche l'utilizzazione di false fatture per l'evasione dell'I.V.A. ed in relazione a quest'imposta la differenziazione suddetta è ininfluenza.

La ragione di questa conclusione è facilmente arguibile. Mentre, in caso di evasione di imposte dirette, l'utilizzo di fatture solo soggettivamente inesistenti può essere irrilevante qualora effettivamente si accerti che gli elementi passivi esposti corrispondono a costi effettivamente sostenuti, l'evasione dell'I.V.A. può essere configurabile anche in presenza di costi effettivamente sostenuti. Infatti, la detrazione I.V.A. è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione, non rientrando nel conteggio del dare ed avere ai fini I.V.A. le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni inesistenti per quanto concerne il rapporto relativo alle operazioni fatturate ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti. D'altronde, tutto il sistema dell'I.V.A. poggia sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'I.V.A. versata per l'acquisto di beni e di servizi) mentre il versamento dell'I.V.A. ad un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'I.V.A. stessa.

Tali considerazioni sono state svolte anche dalla Corte CE, nella decisione n. 78 del 2003, in cui si è sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'I.V.A. mediante addebito alla controparte non è elemento assorbente per stabilire che l'I.V.A. resti definitivamente dovuta. Quest'effetto discende dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione del tributo, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto passivo. In sostanza, l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle operazioni che oggettivamente e soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo; di qui nasce l'obbligo della rivalsa (cioè dell'addebito), in mancanza del quale non può sorgere nella controparte il potere di esercitare la detrazione, non essendovi perfetta simmetria tra pagamento dell'I.V.A. e diritto al rimborso.

Pertanto esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale per il principio dianzi esposto non si ha diritto. L'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura, non è circostanza indifferente ai fini dell'I.V.A., dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre (in dottrina, cfr. BECCALLI, *Reati tributari ed emissione di documenti fittizi*, in *Fisco*, 2010, 2512; BEGHIN, *Le frodi I.V.A. ed il malleabili principio di neutralità del tributo*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1511; SERVIDIO, *Operazioni "soggettivamente" inesistenti e deduzione dei costi secondo la Corte di Cassazione*, in *Boll. Trib.*, 2011, 539).

5. In secondo luogo, la Cassazione rapidamente respinge anche la seconda riflessione della difesa, avente ad oggetto la corretta determinazione del disposto di cui al citato art. 8, cui la difesa cerca di attribuire una rilevanza in ordine alla definizione della condotta punita dall'art. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000, legittimando appunto la condotta di utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti.

Ribadendo una sua precedente posizione, la Corte ribadisce che «*in tema di reati tributari, ai fini della determinazione del reddito tassabile a norma dell'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, che ha modificato l'art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni direttamente utilizzati per la commissione della condotta criminosa*» (Cass., Sez. III, 4 aprile 2012, Agenzia Delle Entrate e altri, in *Mass. Uff.*, n. 253665). Insomma, tale disposizione non incide in alcun modo sul significato dell'art. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000,

ma regola le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte dirette.