

Giurisprudenza

Nell'emersione dell'imponibile il presupposto del reato

26 Marzo 2008

Copiosa la giurisprudenza di legittimità per assicurare il rispetto del metodo Iva comunitario



Il comma 7 dell'articolo 21 del Dpr 633/72 rappresenta una delle poche fonti normative che hanno a oggetto la fatturazione di operazioni "inesistenti".

La norma, dando per scontato che le operazioni non sono "avvenute" oppure che il corrispettivo e la relativa imposta sono indicate in misura superiore al reale, stabilisce che in tali casi "l'imposta è dovuta per l'intero

ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

La *ratio* della medesima è riposta sulla considerazione della modalità di funzionamento dell'imposta.

Questa, infatti, agisce secondo il meccanismo di rivalsa e detrazione, per cui l'emissione di una fattura, in linea di massima, determina un credito d'imposta da parte del ricevente che, nel caso di operazioni esistenti, è bilanciato dalla effettuazione dell'operazione imponibile.

Laddove, invece, l'operazione fosse inesistente il fondamento non è costituito dall'operazione ma dal documento che la rappresenta ovvero la fattura.

Quest'ultima "per il solo fatto della sua emissione, è titolo di credito d'imposta per il suo destinatario ed impone, quindi, il pagamento della corrispondente imposta da parte del soggetto passivo Iva (di colui, cioè, che emette la fattura)" (Cassazione, sentenza 12353/2005).

Se non fosse stato così stabilito dalla norma, il soggetto emittente la fattura per operazione

inesistente, nel caso in cui gli fosse stato richiesto il pagamento dell'imposta, "avrebbe potuto agevolmente contestare il fondamento della pretesa, e cioè la sussistenza del debito d'imposta, proprio sulla base della carenza del normale presupposto impositivo, e cioè della 'effettuazione' dell'operazione" (Cassazione, sentenza 12353/2005).

La norma, invero, stabilisce prioritariamente come considerare le fatturazioni in esame più che definirne il concetto.

D'altra parte, la stessa VI direttiva comunitaria del 17/5/77, nella lettera a) del comma 1 dell'articolo 21, prevedeva che l'imposta "in regime interno" era dovuta "da chiunque indichi" la medesima "in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci".

Mentre all'attuale la direttiva 112 del 28/11/2006, nell'articolo 203, ha semplicemente previsto che "l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura".

Dobbiamo ricorrere, pertanto, alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 1 del Dlgs 74/2000 (disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto) per meglio comprendere il concetto che soggiace all'aspetto sanzionatorio sopra riportato.

La citata lettera a), infatti, precisa che deve trattarsi di operazioni "non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale", ma aggiunge, significativamente, "ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

Si comprende, facilmente, come tale precisazione costituisca la ragione più profonda della dell'operazione mistificata, poiché la semplice "inesistenza" seppur rilevante rappresenta uno scopo grossolano.

Viceversa l'occultamento del soggetto "emittente" tende a evitare che in capo a questi sia determinabile il reddito ovvero che si possa artatamente esercitare la detrazione con l'inevitabile riverbero in sede di costi.

A tale proposito, ricordiamo che l'articolo 2 del Dlgs 74/2000 prevede "la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (per) 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".

Osservando la norma dal punto di vista concettuale descritto nell'articolo 1 del Dlgs 74/2000, risulta di particolare importanza la sentenza della Cassazione 3550/2002, poiché definisce proprio l'ambito di esplicazione della medesima.

La Corte, infatti, precisa che "la falsità delle fatture può avere carattere oggettivo (quando riguarda

operazioni assolutamente inesistenti), ovvero carattere soggettivo (quando riguarda operazioni avvenute tra soggetti diversi da quelli documentalmente apparenti)".

Tale ultima fattispecie si configura "quando si ha necessità di ufficializzare beni o servizi acquistati "di contrabbando" o, comunque da soggetti che non possono o non vogliono apparire".

"In quest'ultimo caso", precisa la Corte, "è evidente che gli acquisti sono avvenuti senza il pagamento dell'Iva, proprio perché privi d'ufficialità".

In tal senso la Corte di cassazione, con successiva sentenza 15374/2002, ha stabilito che "una fatturazione effettuata in favore di un soggetto diverso da quello effettivo è da ritenersi *soggettivamente inesistente*, e dunque viene ad essere evasa l'imposta relativa al rapporto che si è realmente posto in essere".

Una ulteriore problematica da definire è quella legata all'esercizio della detrazione, una volta che si sia provveduto ad applicare quanto previsto dal comma 7 dell'articolo 21 del Dpr 633/72.

In sostanza, ciò che va esaminato non è tanto l'eventuale esercizio della detrazione a seguito della fatturazione relativa a una operazione inesistente, cosa chiaramente non praticabile, ma se vi possa essere il suddetto esercizio nel caso in cui si sia provveduto a versare l'imposta relativa.

Su tale argomento va rilevato come, anche in questo caso, la Cassazione abbia osservato come il tributo previsto dal disposto del comma 7 debba considerarsi "fuori conto", "e la relativa obbligazione, conseguentemente, "isolata" da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione (tra Iva "a valle" ed Iva "a monte") che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19, D.P.R. citato; e ciò anche perché" l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ha sempre costituito condotta penalmente sanzionata come delitto (in questi termini, Cassazione, sentenza 7289/2001; Cassazione, sentenza 14337/2002).

Si deve, quindi, concludere che, quanto dovuto a seguito del disposto del comma 7 dell'articolo 21, non possa costituire oggetto di detrazione sia da parte del soggetto emittente della fattura che tanto meno da parte di quello ricevente. Infatti, in merito al trattamento dell'Iva, occorre precisare che chi emette fatture per operazioni inesistenti deve corrispondere l'intero ammontare dell'imposta indicata nel documento, anche se ha successivamente emesso nota di accredito. Il debito Iva, infatti, non è correlato, in questo caso, al presupposto oggettivo di effettuazione dell'operazione, ma discende dalla semplice indicazione dell'imposta in fattura (articolo 21, comma 7, Dpr 633/1972).

Viceversa, chi riceve fatture per operazioni inesistenti non ha diritto a detrarre l'imposta indicata in fattura per mancanza del presupposto oggettivo dell'operazione, tuttavia è tenuto al versamento dell'Iva indicata nell'eventuale nota di accredito ricevuta.

Una ulteriore problematica connessa alla emissione di una fattura per operazioni inesistenti è quella connessa alla possibilità di rettificare, attraverso l'emissione di una nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del Dpr 633/72, quanto rilevato con il predetto documento.

Ricordiamo, a tale proposito, che la nota di variazione, obbligatoria in caso di maggior imponibile o imposta, è facoltativa nel caso in cui l'operazione venga meno o sia ridotto il primo.

In quest'ultimo caso, nell'ipotesi che la nota si richiami a un "sopravvenuto accordo tra le parti", quindi mutuata dalla volontà degli operatori e non da obblighi di legge, la medesima soggiace al limite temporale di un anno.

Il suddetto limite temporale è da rispettarsi tassativamente anche nel caso in cui vi sia stato un errore nella fatturazione che possa far configurare un maggior introito da parte dell'erario (articolo 26, comma 3, Dpr 633/72).

In relazione a pregresse fatturazioni per operazioni esistenti, la Corte di giustizia europea con sentenza 454 del 19/9/2000 ha rilevato i seguenti due principi:

- a. può ammettersi il principio di regolarizzazione, senza vincolarlo al criterio della buona fede, se chi ha emesso la fattura per operazioni inesistenti, in tempo utile, rimuove il rischio di perdite per l'erario, in considerazione del principio di neutralità dell'imposta
- b. la suddetta regolarizzazione "non dipende dal potere discrezionale dell'amministrazione fiscale".

Tuttavia, su tale possibile regolarizzazione si è espressa negativamente la Corte di cassazione (sentenza 12353/2005).

Afferma, infatti, la Corte che "il richiamo eventuale ad una eventuale successiva nota di variazione, come si desume univocamente dalla considerazione della funzione perseguita dalla norma (art. 26 del Dpr 26 ottobre 1972 n. 633)," suppone di necessità che l'"operazione per la quale sia stata emessa fattura" e da rettificare perchè venuta meno "in tutto o in parte... in conseguenza" di uno degli specifici motivi indicati nel comma 2 della norma stessa ("dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili") sia un'operazione vera e reale e non già, come accertato nella specie dal giudice del merito, una operazione del tutto insussistente perchè simulata in modo assoluto".

Pertanto, la Corte ritiene inammissibile la nota di variazione, in presenza di operazioni inesistenti, non perché si tratti di adottare o meno il criterio di buona fede, ma piuttosto perché l'articolo 26 presuppone l'avvenuta esistenza della operazione che è ad oggetto della variazione.

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/nellemissione-dell'imponibile-presupposto-del-reato>