

Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti: incompatibilità con la fattispecie di frode fiscale

di *Giovanni Morgese*

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE SECONDA, 24 GIUGNO 2016 (UD. 16 MARZO 2016),
N. 26431

AMORESANO *Presidente* – RICCARDI *Relatore* – CANEVELLI *P.G.*

1. L'espressione “operazioni inesistenti” non è evocativa di una fattispecie giuridicamente omogenea, costituendo piuttosto un *genus* al cui interno è dato rinvenire due *species* completamente differenti: da un lato, quella delle operazioni fittizie dal punto di vista oggettivo, vale a dire delle operazioni in cui la cessione di beni non è nemmeno posta in essere; dall'altro, quella delle operazioni inesistenti soltanto sotto il profilo soggettivo, nelle quali, cioè, “*pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture che ha regolarmente versato il corrispettivo, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto documentato dalla fattura siano falsi*”¹.

Con specifico riferimento all'impiego, nell'ambito delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi, di fatture relative ad operazioni inesistenti solo dal punto di vista soggettivo si è posta, in dottrina e in giurisprudenza, la questione della loro compatibilità con la fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

La sentenza in commento offre lo spunto per ripercorrere lo stato dell'arte in materia. Con la pronuncia n. 26431 del 16 marzo – 24 giugno 2016, infatti, la Suprema Corte ha ribadito il principio – elaborato in seno alla dottrina all'indomani della riforma del diritto penale tributario del 2000 e ormai recepito anche dal diritto vivente –, secondo cui l'eventuale inesistenza soggettiva delle operazioni sottese alla fatture utilizzate in dichiarazione, in tanto può avere rilevanza penale ai sensi dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, in quanto si tratti di frodi IVA: “*Mentre, infatti, con riguardo alle imposte dirette, l'effettiva esistenza dell'operazione e del conseguente esborso economico, corrispondente a quanto dichiarato, esclude il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione, a nulla rilevando in linea di massima che il destinatario degli stessi sia un soggetto diverso da quello reale, con riguardo invece all'Iva la detrazione è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato la prestazione, giacché tutto il sistema del pagamento e del recupero della imposta (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17 e 18) si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili,*

¹ Si tratta di una definizione che ritorna spesso nella giurisprudenza di legittimità: *ex plurimis*, Cass. pen., sez. V, 12 febbraio 2014, n. 3105.

*mentre il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo o diverso da quello effettivo consentirebbe un recupero indebito dell'Iva stessa*².

2. La *ratio* di siffatto principio – elaborato in sede dottrinale ma ormai vero e proprio *ius receptum* – risiede proprio nella nuova formulazione della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti da parte del legislatore del 2000.

Perché il delitto previsto e punito dall'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 possa dirsi integrato, infatti, è necessario che sussistano tre differenti elementi: *i*) che siano impiegate fatture per operazioni inesistenti; *ii*) che simile condotta porti all'inserimento in dichiarazione di elementi passivi fittizi; *iii*) che il soggetto attivo agisca allo scopo di evadere le proprie imposte (cd. dolo specifico di evasione).

Ebbene, nel caso in cui siano annotate, nell'ambito delle dichiarazioni dei redditi, fatture soggettivamente inesistenti con riferimento all'individuazione del fornitore, uno soltanto di questi elementi sussiste, mentre difettano totalmente gli altri due.

Nulla quaestio, infatti, che, anche in questo caso, le fatture possano essere qualificate per operazioni inesistenti: ciò è chiarito dall'art. 1 del d.lgs. 74/2000 che, come noto, stabilisce che, nella definizione di fatture per operazione inesistente, devono ritenersi comprese anche quelle che *“riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”*.

Tutt'altro discorso, però, vale per il successivo elemento costitutivo della fattispecie, vale a per l'indicazione di elementi passivi fittizi.

Se l'inesistenza è solo soggettiva, infatti, l'operazione, dal punto di vista oggettivo, è in tutto e per tutto reale: la prestazione è effettivamente stata eseguita e, di conseguenza, il costo della stessa è stato realmente sostenuto dall'utilizzatore della fattura in dichiarazione.

In tutti questi casi, dunque, l'elemento passivo rappresentato da quel costo, lungi dall'essere fittizio, è effettivo: anche se riferita ad un fornitore differente rispetto a quello reale, l'operazione finisce comunque per incidere sulla determinazione del reddito complessivo.

In tal senso, l'impiego in dichiarazione di questo specifico tipo di fatture per operazioni inesistenti non incide in alcun modo sulla misura reale dell'imponibile e, quindi, sulla misura delle imposte corrisposte in esito alla dichiarazione, che resta quella effettivamente dovuta.

In una parola: l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti nelle dichiarazioni sui redditi non comporta alcuna frode al Fisco.

3. Come osservato dalla dottrina all'indomani dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, infatti, *“quando la falsità concerne semplicemente l'identità del soggetto emittente, ma sia vera la realtà sottostante all'operazione [...] l'utilizzatore della fattura, pur essendo la stessa soggettivamente inesistente, giusta la definizione*

² Ibidem.

dell'art. 1 [...], non indica nella dichiarazione costi fittizi, essendo l'operazione documentata in fattura effettivamente stata svolta, e quindi non fa emergere nella dichiarazione una imposta minore rispetto a quella dovuta effettivamente. In sostanza, a fronte di costi realmente sostenuti, la condotta di utilizzazione di fatture relative ad operazioni realmente sostenute, ma realizzate da un soggetto diverso dall'emittente, non viola il dettato dell'art. 2, in quanto non si fa luogo alla indicazione in dichiarazione di costi non effettivamente sostenuti”³.

Alle medesime conclusioni era giunto anche un altro commentatore: *“Come noto, fattura soggettivamente falsa è quella che oggettivamente rappresenta una situazione vera e reale, mentre è ideologicamente falso il dato soggettivo relativo all'emittente. Orbene, il fenomeno evasivo riconducibile alle fatture soggettivamente inesistenti non rileva per ciò che attiene all'utilizzatore, [...] poiché, trattandosi di fatture rappresentanti comunque operazioni oggettivamente vere, i costi in esse rappresentati sono reali, effettivamente sostenuti dal destinatario del documento, inerenti e nulla osta alla loro deducibilità [...] sul piano fiscale”⁴.*

Assolutamente identiche sono state le indicazioni fornite, sempre su questo stesso punto, dalla giurisprudenza di merito, secondo cui *“deve [...] riconoscersi che fatture e altri documenti per operazioni inesistenti non sono, immancabilmente, il veicolo per introdurre in dichiarazione gli elementi passivi fittizi indicati nell'ultima parte della norma incriminatrice, in quanto può verificarsi che all'utilizzazione di un documento che rientra nella definizione di cui alla lettera a) dall'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000 non corrisponda l'indicazione di elementi passivi fittizi”⁵*: ebbene, questo è proprio ciò che accade nelle ipotesi caso di utilizzo di fatture solo soggettivamente inesistenti quanto ad individuazione del fornitore.

La sentenza di merito da ultimo citata ha poi aggiunto che *“in questa prospettiva, il reato contestato deve ritenersi insussistente per mancanza di offensività: l'interesse tutelato dalla norma incriminatrice - integrità dell'imposizione fiscale conseguente ai risultati economico-reddituali esposti nella dichiarazione annuale - non subisce lesione nel caso in cui i costi siano stati dedotti legittimamente (perché inerenti alla produzione del reddito e realmente sostenuti) e, pertanto, concorrano legittimamente alla determinazione della base imponibile, nonostante il prestatore (come nel caso in esame) sia indicato in un soggetto diverso dal reale attore della realtà commerciale”⁶.*

Ancora sul punto, è interessante rilevare come la giurisprudenza abbia sottolineato la profonda differenza nel regime sanzionatorio prima e dopo il 2000.

Prima della riforma, infatti, l'art. 4, comma 1 lett. d) della legge 516/1982 prevedeva

³ SANTORIELLO, *Alcune precisazioni in tema di utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti*, *Il Fisco*, 28, 2003.

⁴ MACCAGNANI, *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore*, *Il Fisco*, 42, 2000, 12544.

⁵ Trib. Genova, Ufficio Gip, 12 marzo 2003, in senso analogo, v. anche Trib. Milano, 8 giugno 2000, *Guida al diritto*, n. 34/2000, 107; Trib. Pinerolo, 13 giugno 2002, *Rassegna tributaria*, 6/2002, 2129

⁶ *Ibidem*.

la punibilità del mero utilizzo di “*fatture [...] recanti l’indicazione di nomi diversi da quelli veri in modo che risulti impedita l’identificazione dei soggetti cui si riferiscono*”: nessun dubbio che anche l’utilizzazione di fatture solo soggettivamente inesistenti ricadesse, all’epoca, nella fattispecie incriminata.

All’indomani dell’entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, invece, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti “*punisce [solo, ndr] chi indica nelle dichiarazioni annuali elementi passivi fittizi al fine di evadere l’imposta sui redditi*”: di conseguenza, atteso che la fattura che ascriva una prestazione vera ad un fornitore differente da quello reale determina una passività comunque reale e per nulla fittizia, “*l’utilizzatore di fatture soggettivamente inesistenti nelle dichiarazioni annuali dell’iva e delle imposte dirette non è più punibile a seguito delle novità introdotte dal d.lgs 74 del 2000*”⁷.

Il dato sicuramente più rilevante è, però, senza dubbio un altro: le voci della dottrina, lungi dal rimanere confinate al dibattito teorico, dopo le prime aperture da parte dei giudici di merito, hanno ricevuto il pieno avallo della giurisprudenza di legittimità. La Suprema Corte, infatti, ha affermato che, con specifico riferimento alle imposte sui redditi, “*il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 74/00) è integrato [...] dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, dovendosi invece escludere con riferimento alla inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura*”⁸.

Nella motivazione della pronuncia appena indicata, i giudici di legittimità, dopo aver ricordato che, “*come precisa la relazione governativa al d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, il legislatore delegato del 2000 [...] ha abbandonato la scelta propria della l. n. 516 del 1982 di anticipare la repressione penale ai fatti prodromici all’evasione tributaria, ed ha invece limitato la punizione ai soli fatti direttamente correlati alla lesione degli interessi fiscali [...], concentrando così l’attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi [...] quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell’evasione d’imposta*”, hanno precisato che “*gli elementi passivi fittizi, secondo la definizione di cui all’art. 1, lett. b) consistono in costi effettivamente non sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quella indicata*”, con la conseguenza che esulerebbe dal concetto di elemento passivo fittizio “*la nozione di fattura soggettivamente inesistente, che invece presuppone [...] l’effettività dell’acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell’impresa utilizzatrice delle fatture*”⁹.

Nei commenti dottrinali a questa importante pronuncia, si è ancora ribadito che “*la rilevanza penale dell’illecito [art. 2 d.lgs. 74/2000, ndr] è subordinata al fatto che sia stata conseguita un’evasione di imposta attraverso l’inserimento del documento*

⁷ Trib. Pesaro, 12 dicembre 2006 in *Fisconline.it*

⁸ Cass. pen, sez. III, 14 gennaio 2010 n. 10394.

⁹ *Ibidem*.

nella dichiarazione annuale Iva e/o delle imposte sui redditi. L'evasione è evidente nel caso di fatture oggettivamente inesistenti, in quanto viene dedotto un costo [...] a fronte di un acquisto mai effettuato; non lo è in ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti, atteso che, in questi casi, l'acquisto è avvenuto, ma da soggetti differenti rispetto a coloro che hanno emesso la fattura. Quindi [...] non può ipotizzarsi alcuna dichiarazione fraudolenta”¹⁰.

4. Una postilla prima di chiudere sul punto.

Come anticipato, l'impiego, nell'ambito delle dichiarazioni sui redditi, di fatture per operazioni inesistenti solo dal punto di vista soggettivo, è condotta penalmente irrilevante anche sotto un altro profilo: in capo all'utilizzatore delle fatture difetterebbe l'elemento soggettivo della fattispecie, vale a dire il dolo specifico di evasione, che, quale terzo elemento costitutivo, deve necessariamente accompagnare la condotta dell'agente.

Se è vero, infatti, che il computo di fatture solo soggettivamente inesistenti, dal punto di vista oggettivo e fattuale non può neppure astrattamente incidere sull'importo delle poste passive e, quindi, non può essere qualificato come indicazione, penalmente rilevante, di “*elementi passivi fittizi*”, allora è anche vero che questa condotta mai potrebbe essere serbata dal dichiarante con l'intento di evadere le imposte sui redditi.

Come detto, infatti, la condotta è obiettivamente incapace di produrre un risultato di questo genere e non è, quindi, una condotta di evasione: poiché in simili casi sono inseriti costi realmente sostenuti dalla società, la misura finale dell'imponibile (e della conseguente imposta) è proprio quella che si otterrebbe nel caso in cui fosse computata, in dichiarazione, la fattura corretta.

In altri termini, attraverso quella condotta non è ipotizzabile, neppure astrattamente, un risparmio di imposta.

In conclusione: con riferimento all'utilizzo, nell'ambito delle dichiarazioni sui redditi (il discorso, come si è visto, è diverso per quel che riguarda le frodi IVA), di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000 non è configurabile.

¹⁰ IORIO, *Il reato di fatture inesistenti si restringe al campo Iva*, in *Il Sole 24 Ore* del 13 marzo 2011.