

La Suprema Corte torna nuovamente sul tema della dichiarazione infedele e fatture soggettivamente inesistenti

(Corte di Cassazione Pen. sentenza 12 gennaio 2022, n. 471)

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

1. Premessa – 2. Il caso – 3. La motivazione della sentenza e gli orientamenti giurisprudenziali conformi – 4. Conclusioni

1. Premessa

La Suprema Corte con la recente decisione **n. 471 del 12 gennaio 2022** è ritornata ad affrontare il problema delle operazioni soggettivamente inesistenti in relazione al reato di dichiarazione infedele.

2. Il caso

La vicenda processuale oggetto della decisione in esame può essere così di seguito riassunta. La Corte di appello di Brescia, giudicando in sede di rinvio della Corte di Cassazione, ha parzialmente riformato la sentenza emessa dal Tribunale di Bergamo nei confronti di Tizio, qualificando il reato originariamente ascritto - delitto di cui all'art. 2 del D.lgs n.74/2000 - ai sensi dell'articolo 4 del citato decreto e, ritenuta contestata la recidiva ed esclusa la continuazione, ha rideterminato la pena inflitta in due anni e sei mesi di reclusione nonché la durata delle pene accessorie in due anni e sei mesi, con la conferma di ogni altra statuizione. Più nel dettaglio, Tizio è stato tratto in giudizio per rispondere del reato di cui all'art. 2 del D.lgs n.74/2000 perchè, quale legale rappresentante di una impresa, aveva indicato nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto del 2010 elementi passivi fittizi per € 1.118.994 ai fini delle imposte dirette ed iva per € 223.799, con sottrazione di imposta sui redditi e di iva.

Alla luce di tanto, il Tribunale di Bergamo ha dichiarato l'imputato colpevole del reato continuato a lui ascritto. In seguito, i giudici di seconde cure hanno parzialmente riformato la sentenza riqualificando il fatto ai sensi dell'art. 3 del D.lgs n. 74/2000, confermando la pena inflitta e applicando la pena accessoria dell'interdizione dai pubblici uffici per tre anni.

Quest'ultima sentenza è stata annullata con rinvio dalla Corte di Cassazione, secondo cui nella fattispecie doveva trovare applicazione l'articolo 3 del citato decreto, come da norma vigente al momento del fatto più favorevole rispetto a quella successivamente entrata in vigore. Tale norma indicava tra gli elementi del fatto anche la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie; ma i giudici di merito avevano ritenuto non accertato tale elemento.

Tuttavia, la Corte di Cassazione ha rilevato che la fittizietà delle poste passive afferenti alle operazioni riferibili ai vari soggetti economici indicati nel capo di imputazione e annotate nella dichiarazione presentata dalla società, di cui il ricorrente era il legale rappresentante, poteva integrare il delitto di dichiarazione infedele punito dall'art. 4 del D.lgs n.74/2000, **a condizione che fosse accertato il superamento della soglia prevista.**

Sulla scorta di tali considerazioni, come precisato in premessa, la Corte di appello di Brescia, giudicando in sede di rinvio della Corte di Cassazione, ritenuto che le soglie previste fossero state superate, ha parzialmente riformato la sentenza emessa dal Tribunale di Bergamo nei confronti di Tizio, riqualificando il reato originariamente ascritto ai sensi dell'articolo 4 del citato decreto.

Avverso la suddetta sentenza, il ricorrente ha proposto ricorso per cassazione per i motivi esposti di seguito.

3. La motivazione della sentenza e gli orientamenti giurisprudenziali conformi

Il ricorrente con un unico motivo di doglianza ha dedotto la violazione dell'articolo 627 c.p.p., comma 3 e dell'articolo 125 c.p.p., comma 3 nonché il difetto di motivazione perché la Corte di appello **ha ritenuto superata la soglia prevista per l'ammontare dell'imposta diretta evasa non avendo computato i costi sostenuti dalla società che, seppur relativi ad**

operazione soggettivamente inesistenti, erano stati ciò non di meno effettivamente sostenuti.

Al riguardo, il ricorrente ha rammentato che nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2010 erano stati indicati costi per € 1.386.321,00, che avrebbero dovuto essere dettratti dall'imponibile.

Il ricorrente a sostegno della sua tesi ha richiamato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di operazioni inesistenti per quanto attiene le imposte dirette e l'IVA.

Alla luce di tale orientamento, ciò avrebbe implicato anche la non punibilità dell'evasione dell'IVA, ex articolo 131-bis c.p., comma 4, dovendo trovare applicazione l'art. 2, comma 3 D.lgs n.74/2000 applicabile *ratione temporis*.

Nello specifico, il Supremo Consesso ha affermato che non è manifestamente infondato il ricorso e, in particolare, non appare manifestamente infondata la censura che si indirizza all'omessa motivazione in ordine alla mancata considerazione nel computo dell'ammontare delle imposte sottratte dei costi.

A tal proposito, i giudici di legittimità hanno precisato che, con riferimento all'IVA *“non assume rilievo che ci si trovi in presenza di operazioni “solo” soggettivamente inesistenti perchè l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è infatti circostanza indifferente ai fini dell'iva, 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, fondandosi il sistema dell'Iva sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili, non entrando nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, per cui esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale non si ha diritto (cfr. Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, dep. 2018, Rv. 272814 e Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Rv. 246327)”*.

A riguardo si rammenta che la Suprema Corte, già in un precedente arresto (**Cass. n. 6935/2017**) aveva affermato che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di

fatture per operazioni inesistenti (art. 2 D.lgs n.74/2000) 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-** ipotesi che qui ricorre- esso comprende anche la **inesistenza soggettiva**, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (v. in tal senso anche **Cass. n. 10394/2010**).

Più nel dettaglio, il Collegio di legittimità in una precedente pronuncia (**Cass. n 15374 del 2002**) aveva statuito che, in tema d'imposta sul valore aggiunto, la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad una ipotesi di fatturazione con "indicazioni incomplete o inesatte" di cui all'art. 41, comma 3 D.P.R.n.633/1972, nè a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui la operazione è effettuata, prescritta dall'articolo 21, comma 2, n. 1 dello stesso decreto; di conseguenza, deve essere necessariamente riconducibile a un'operazione inesistente.

E invero, tutto il sistema dell'Iva poggia sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva versata per l'acquisto di beni e di servizi) **mentre il versamento dell'Iva ad un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'Iva stessa.**

Tale principio è stato affermato anche dalla **Corte di Giustizia dell'Unione Europea**, nella **decisione n.78/2003**, in cui è stato sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'Iva mediante addebito alla controparte non è elemento assorbente per stabilire che l'Iva resti definitivamente dovuta.

In altri termini, 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.

Alla luce di tali considerazioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la Suprema Corte, ha stabilito che l'imposta si applica sulle operazioni che oggettivamente e soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo; di qui nasce l'obbligo

della rivalsa, in mancanza del quale non può sorgere nella controparte il potere di esercitare la detrazione.

La soggezione di un'operazione ad Iva, peraltro, non dipende dall'addebito ma esclusivamente dalla ricorrenza delle condizioni normative (desunte da direttive comunitarie e legislazione interna) che riguardano gli elementi oggettivo e soggettivo.

Pertanto, non è possibile assegnare all'avvenuto addebito dell'imposta un'efficacia sostitutiva della ricorrenza delle condizioni normative, nè l'esercizio della rivalsa costituisce prova certa dell'appartenenza dell'operazione al campo di applicazione dell'Iva, ma, al più, semplicemente un elemento indiziario che denota la convinzione delle parti in buona fede di dover ricondurre lo schema contrattuale della cessione o della prestazione all'interno di quel campo.

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'IVA, 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 senso conforme si è pronunciata recentemente anche Cass. n. 1998/2020).

Difatti, l'evasione dell'Iva, a differenza di quella riguardante le imposte dirette, deve configurarsi anche in presenza di costi effettivamente sostenuti, la cui corresponsione è, però, attribuita a un soggetto diverso da quello effettivo (Cass. Pen., Sez. III, 4 luglio 2012, n. 25765).

Inoltre, alcun rilievo assume, ai fini della configurabilità del *fumus delicti* ex art. 2 D.lgs n. 74/2000, l'indicazione nella dichiarazione di elementi passivi fittizi, per essersi l'imputato avvalso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anzichè relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, in quanto ciò non incide sul perfezionamento del reato di dichiarazione fraudolenta, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (cfr. Cass. n.4236 del 29 gennaio 2019; Cass. n. 30874 del 2 marzo 2018).

Tanto chiarito, in riferimento alle imposte dirette, di converso, il Supremo Consesso, nella sentenza *de qua* (Cass. n. 471 del 12 gennaio 2022), ha evidenziato che “ [...] *assume rilievo la sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti. Tanto implica che i costi realmente sostenuti devono essere considerati ai fini dell'accertamento del reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 4, lettera b.*”.

4. Conclusioni

A seguito di tale *iter* logico, i giudici di legittimità, hanno ritenuto il ricorso non manifestatamente infondato, adducendo il fatto che la Corte di appello ha considerato erroneamente l'intero ammontare dei costi indicati in dichiarazione come fittizi e, pertanto, ritenuto superata la soglia del dieci per cento degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

I giudici di seconde cure, sono giunti a ciò, tuttavia, senza dare conto delle emergenze probatorie in base alle quali il ricorrente ha affermato che tutti i costi erano fittizi, nonostante il tema fosse stato specificamente devoluto sia con il motivo che lamentava la mancata analisi delle varie voci di costo sia con quello che censurava l'entità della pena inflitta sul presupposto che si sarebbe trattato di fittizietà soggettiva e non di fittizietà oggettiva.

Lecce, 11/04/2022

Avv. Maurizio Villani

Avv. Lucia Morciano

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it