

Fatture per operazioni inesistenti. La controversa qualificazione della disposizione contenuta nell'art. 21, c. 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Autore: Sperduti Massimo

In: Diritto tributario

La V Sezione della Corte di Cassazione ha recentemente stabilito che “in tema di IVA, costituendo l'emissione di fatture per operazioni inesistenti una condotta sanzionata come delitto da altre norme, la ratio della disposizione di cui all'art. 21, settimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, è distinta da quella meramente sanzionatoria, avendo lo scopo specifico di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'IVA, fondato sui principi della rivalsa e della detrazione. Ne consegue che la sua applicazione non contrasta con il principio di specialità di cui all'art. 19, primo comma, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.”[1]

Con tale pronuncia la Suprema Corte ha inteso escludere l'art. 21, c. 7 del decreto IVA dal novero delle disposizioni aventi natura sanzionatoria, sottraendolo all'applicazione del principio contenuto nell'art. 19, c. 1°, del decreto di riforma dei reati tributari, secondo il quale “quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.”

Il principio di specialità, regolato nell'ambito del diritto penale comune dall'art. 15 del c.p., trova applicazione quando uno stesso fatto appare sussumibile in due o più fattispecie astratte, permettendo di escludere la sussistenza di un concorso di reati e di determinare quale norma debba essere in concreto applicata perché considerata speciale, con l'intento di evitare che il reo possa essere punito per più di una volta in relazione al medesimo fatto (ne bis in idem).

Tale principio è stato recepito nel rapporto tra sanzione penale e amministrativa con la previsione contenuta nell'art. 9, c. 1, della legge 24 novembre 1981, n. 689, e, per il sistema tributario, con la disposizione di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000, citato[2].

L'applicazione del suddetto principio richiede l'analisi della struttura delle disposizioni concorrenti al fine di verificare quale delle due sia speciale rispetto all'altra e, pertanto, risulti applicabile al caso concreto.

In campo tributario autorevole dottrina ha sostenuto l'applicabilità, nel rapporto tra la disposizione

sanzionatoria amministrativa e quella penale, del criterio della specialità reciproca o bilaterale, secondo il quale una disposizione è speciale rispetto a quella concorrente quando contiene maggiori elementi, quantitativi e qualitativi, specializzanti.

Tale orientamento si basa sulla considerazione che le disposizioni tributarie penali e quelle che prevedono sanzioni amministrative il più delle volte non presenterebbero i presupposti per la c.d. "sovrapposizione"[3], con ciò rendendo difficile il ricorso al criterio della specialità unilaterale, a meno che non si voglia concludere per l'inoperatività della norma di cui all'art. 19 e la congiunta applicazione della sanzione tributaria penale e di quella amministrativa.

Altri autori hanno ritenuto che le disposizioni penali tributarie debbano sempre essere considerate speciali rispetto a quelle sanzionatorie amministrative, tenuto conto del fatto che il diritto penale rappresenta il rimedio estremo che il legislatore attiva solo quando le sanzioni previste da altri settori dell'ordinamento siano destinate a fallire[4].

D'altra parte, appare evidente che, al fine di verificare se si possa ricorrere alla norma in esame, assume particolare rilevanza l'indagine volta ad accertare il carattere sanzionatorio o meno delle disposizioni tributarie che hanno ad oggetto condotte rilevanti anche ai fini penali.

Con riferimento all'art. 21, c. 7 del decreto IVA, la Suprema Corte già in altre decisioni aveva ritenuto che tale disposizione avrebbe lo scopo di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'IVA, fondato sui principi della rivalsa e della detrazione, incidendo, da un lato, sul soggetto emittente la fattura, il quale è debitore dell'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, e, dall'altro, in combinato disposto con gli articoli 19, c. 1, e 26, c. 3, dello stesso decreto, anche sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione in totale carenza del suo presupposto, e cioè dell'effettivo acquisto di beni o di servizi[5].

A parere di chi scrive, quanto sostenuto dalla Cassazione appare contraddittorio; in particolare, per quanto attiene al caso delle fatture fittizie, difettando il presupposto impositivo di cui all'art. 1 del decreto IVA, il regolare funzionamento del meccanismo di rivalsa e detrazione esclude, da un lato, che l'imposta indicata in fattura debba essere versata dall'emittente, e dall'altro, che possa essere detratta dal cessionario. Diversa sarebbe l'ipotesi in cui al cessionario venga consentito di detrarre l'imposta indicata nella fattura falsa, allora sì che risulterebbe necessario ricondurre a coerenza il predetto meccanismo.

In merito, si rileva che secondo la giurisprudenza dominante il diritto alla detrazione può essere esercitato solo per l'imposta effettivamente dovuta, intendendosi per tale quella che scaturisce da operazioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi realmente effettuate.

Infatti, nelle operazioni fittizie verrebbe a mancare il presupposto dell'imposta che l'art. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972, individua nella effettiva cessione del bene dal cedente al cessionario e nell'effettiva prestazione del servizio a favore dell'utilizzatore[6].

Inoltre, si rammenta che anche l'art. 17 della VI direttiva CEE, n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, riferisce il diritto alla deduzione all'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta sui beni che sono o che saranno ceduti e sui servizi che sono o che saranno prestati, così subordinandone la deducibilità alle cessioni e alle prestazioni realmente effettuate[7].

Quindi, nel caso in cui l'operazione economica non sia realmente avvenuta verrebbe a difettare il presupposto per applicare l'imposta e, conseguentemente, il diritto da parte del cessionario di detrarla: vero è che in questi casi gli Uffici provvedono sistematicamente a recuperare a tassazione l'imposta indebitamente detratta.

In aggiunta, vi è da osservare che il legislatore, al c. 7 dell'art. 21 in esame, stabilendo che l'imposta calcolata sulle fatture emesse per operazioni inesistenti è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni in fattura, sembrerebbe abbia voluto escludere tale imposta dal meccanismo di rivalsa e detrazione[8], sì da attribuirgli un valore tipicamente sanzionatorio.

D'altra parte, quanto appena affermato e il rilievo precedentemente esposto secondo cui in presenza di fatture per operazioni inesistenti il sistema già di per sé esclude qualsiasi pregiudizio al meccanismo di rivalsa e detrazione, inducono a ritenere, contrariamente a quanto sostenuto dalla Corte nella decisione riportata in apertura, che l'art. 21, c. 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 debba ritenersi disposizione sanzionatoria a tutti gli effetti.

Pertanto, il concorso tra la disposizione di cui all'art. 21, c. 7 del d.P.R. n. 633 del 1972 e quella contenuta nell'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, in applicazione del principio di specialità, si risolverebbe in favore dell'applicazione di quest'ultima; infatti, la disposizione penale richiede, come elemento specializzante, che il soggetto abbia agito al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Qualora, invece, l'elemento psicologico sulla base del quale il contribuente si è risolto alla condotta di emissione della fattura non coincida con quello specificatamente richiesto dalla disposizione incriminatrice, non vi sarebbe alcun concorso di norme e troverebbe applicazione esclusivamente la sanzione amministrativa.

Dott. Massimo Sperduti

Ragioniere commercialista

Revisore Contabile

e-mail: massimo.sperduti@studenti.unicam.it

[1] Sentenza dell'11 gennaio 2006,
n. 309, pubblicata in CED Cassazione, RV 586262.

[2] Si ricorda che prima della novella penaltributaria del 2000, l'art. 10 del decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni nella legge 7 agosto 1982, n. 516, stabiliva che "l'applicazione delle pene previste nel presente decreto non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto."

[3] Nel senso dell'accoglimento del principio della specialità reciproca si veda Di Amato A., Pisano R., "I reati tributari" in AA.VV., "Trattato di diritto penale dell'impresa", diretto da Di Amato A., Padova, 2002, 166 ss.

[4] In questa direzione Tarantini G., Esposito G., "La nuova disciplina dei reati tributari", Padova, 2000, 60.

[5] A tal fine si veda Cass. civ. Sez. V, 10 giugno 2005, n. 12353, pubblicata in Mass. Giur. It., 2005.

[6] Il citato articolo testualmente dispone: "l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate".

[7] In tal senso, si veda Cass. civ., Sez. V, 5 giugno 2003, n.8959, in Il Fisco, 2003, 4923, secondo cui "in

base agli artt. 17 e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, letti ed interpretati in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della VI Direttiva del Consiglio CEE del 17 maggio 1977, n. 77/388 CEE, e del principio affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità con la sentenza 13 dicembre 1989, in causa 342/1987, il diritto di detrazione può essere esercitato solo in riferimento ad imposte effettivamente dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto dovute, e non si estende all'imposta non dovuta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura senza che le fatture riflettessero operazioni soggette ad Iva (nel caso esaminato il giudice di merito apprezzò la fittizietà delle fatture). Sembrerebbe conforme, Cass. civ., Sez. V, 2 settembre 2002, n.12756, in Giust. Civ. Mass., 2002, 1622.

[8] Cass. civ., Sez. V, 7 ottobre 2002, n. 14337, in Boll. Trib., 2003, 791. La Corte si è espressa nei seguenti termini: "la disposizione di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 secondo la quale se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, va interpretata nel senso che il corrispondente tributo viene ad essere considerato «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 del citato D.P.R. n. 633."

<https://www.diritto.it/fatture-per-operazioni-inesistenti-la-controversa-qualificazione-della-disposizione-con-tenuta-nell-art-21-c-7-del-d-p-r-26-ottobre-1972-n-633/>