

I chiarimenti della Cassazione sulle fatture a compensazione di debiti pregressi

Emissione fa rima con evasione

Elementi positivi da inserire nella relativa dichiarazione

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Le fatture emesse in seguito all'abbattimento di pregresse posizioni debitorie costituiscono comunque elementi positivi di reddito e devono quindi essere inserite nelle dichiarazioni fiscali relative all'anno di emissione. È quanto affermato dalla Corte di cassazione, con la sentenza n. 4693/2020, in riferimento a ricorso proposto dal legale rappresentante di una Srl, condannato per il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 dlgs 74/2000.

Il caso. Nella vicenda sottoposta all'attenzione della Corte di cassazione il legale rappresentante di una società a responsabilità limitata era stato condannato per il reato di cui all'art. 5 dlgs 74/2000, per aver omesso, al fine di evadere le imposte, di presentare la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione Iva per l'anno di imposta 2011, così evadendo sia l'Iva che l'Ires in misura tale da superare la soglia di punibilità individuata dalla disposizione normativa.

La Corte di appello di Genova aveva solo parzialmente riformato la decisione con la quale in data 16 gennaio 2018 il Tribunale di Imperia aveva dichiarato la penale responsabilità del suddetto imprenditore; infatti, confermata la penale responsabilità, si era limitata a ridurre la pena irrogata, considerato il comportamento processuale dell'imputato.

Avverso la predetta sentenza veniva pertanto proposto ricorso per Cassazione.

Specificamente, l'imprenditore condannato, impugnando, contestava come nel caso di specie non dovesse ritenersi superata la soglia di punibilità richiesta per l'integrazione della fattispecie, perché le fatture, la cui inclusione nell'anno di imposta 2011 incidereva sul superamento della predetta soglia, risultavano emesse a compensazione di debiti maturati in esercizi contabili precedenti e, quindi, sosteneva, si riferivano ad importi che avevano concorso, quali elementi negativi, alla formazione del reddito relativo ai predetti esercizi precedenti.

La decisione della Cassazione penale. La Suprema Corte, invece, ha considerato manifestamente infondata la tesi difensiva e ha osservato come, seppur le fatture fossero relative ad importi che avevano concorso, quali elementi negativi, alla

La sentenza per punti	
Cass. pen. n. 4693/2020	
Il caso	Il legale rappresentante di una società a responsabilità limitata era stato condannato per il reato di cui all'art. 5 dlgs 74/2000, per aver omesso, al fine di evadere le imposte, di presentare la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione Iva per l'anno di imposta 2011, così evadendo sia l'Iva che l'Ires in misura tale da superare la soglia di punibilità individuata dalla disposizione normativa
La difesa dell'imprenditore	L'imprenditore, impugnando la sentenza di condanna con ricorso per Cassazione, contestava che nel caso di specie non dovesse ritenersi superata la soglia di punibilità richiesta per l'integrazione della fattispecie, perché le fatture, la cui inclusione nell'anno di imposta 2011 incidereva sulla predetta soglia, risultavano emesse a compensazione di debiti maturati in esercizi contabili precedenti ed erano comunque relative ad importi che avevano concorso, quali elementi negativi, alla formazione del reddito relativo ai detti esercizi precedenti
La questione	Le fatture emesse dalla società gestita dall'imputato, costituendo, a seguito dell'abbattimento di eventuali pregresse posizioni debitorie, elementi positivi di reddito, dovevano essere inserite nelle dichiarazioni fiscali relative all'anno di emissione?
La risposta della Cassazione	Sì, poiché il pagamento o l'estinzione del rapporto debitorio attraverso una diversa modalità quale, come nel caso in esame, la compensazione, coincidente con il momento di emissione della fattura, si è tradotto in un arricchimento del patrimonio per la società, con conseguente aumento del reddito imponibile in misura corrispondente all'importo della fattura, ascrivibile all'anno di imposta in cui la fattura risulta emessa

formazione del reddito negli esercizi precedenti, ciò nondimeno risultavano emesse nell'anno di imposta 2011 e andavano inserite nelle dichiarazioni fiscali relative all'anno di emissione.

In particolare, nelle motivazioni della sentenza in commento la Cassazione ha rilevato come il ricorrente basasse la propria impugnazione affermando che le fatture emesse dalla società da lui gestita non fossero rappresentative di redditi conseguiti nell'anno di imposta in questione; aggiungendo il ricorrente che in tal senso si fosse mostrata orientata anche la Corte di merito, salvo poi, contraddittoriamente, dichiarare la penale responsabilità dell'imputato, per l'asserito superamento, proprio per effetto dei redditi portati dalle fatture in questione, della soglia di punibilità prevista per il reato contestato quanto all'anno di imposta 2011.

In realtà, come illustrato dalla Corte, per i giudici di prime cure era sempre stato indiscusso che i rapporti creditizi tra la società di cui l'imputato era legale rappresentante e le tre società destinatarie delle fatture fossero

estinti per effetto della compensazione, determinando la cancellazione delle relative posizioni debitorie, con conseguente arricchimento patrimoniale per la società stessa, originariamente debitrice; semplicemente, nella sentenza impugnata, lungi dal ritenere che le predette fatture non fossero rappresentative di operazioni imponibili relative all'anno di imposta 2011, la Corte di appello ligure aveva osservato che, poiché le fatture in questione erano state emesse a compensazione di debiti maturati in esercizi contabili precedenti, gli importi relativi a questi ultimi avevano concorso, quali elementi negativi, alla formazione del reddito relativo a tali precedenti esercizi; mentre le fatture poi emesse, costituendo, a seguito dell'abbattimento di eventuali pregresse posizioni debitorie, elementi positivi di reddito, dovevano essere inserite nelle dichiarazioni fiscali relative all'anno di emissione.

Precedenti della Cassazione civile. In motivazione la Cassazione ha espressamente richiamato l'orientamento delle Sezioni civili (Corte di cassazione, Sezione V civile, 13 marzo 2009, n. 6120), in tema di compensazione, e che a propria volta si fonda sulla norma in materia di Iva, ovvero l'art. 6, comma 3, dpr 633/1972,

Ai fini della operatività della compensazione legale come fattispecie dalla quale deriva l'effetto estintivo dell'obbligazione, ciò che rileva è l'omogeneità delle obbligazioni, la liquidità ed esigibilità dei crediti e l'esistenza per ciascun credito di un titolo diverse, prescindendosi da qualunque accordo intervenuto eventualmente tra le parti

che stabilisce che le prestazioni di servizi si considerano effettuate al pagamento del corrispettivo, essendo dunque irrilevanti la data di conclusione del contratto o quella di ultimazione delle prestazioni.

In altre parole, il presupposto oggettivo dell'Iva si verifica, per le prestazioni di servizi, con il pagamento del corrispettivo, e il citato arti-

colo pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data di esecuzione della prestazione e la data della percezione del corrispettivo, con la conseguenza che, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data nella quale storicamente la medesima sia stata eseguita, bensì quella di percezione del relativo corrispettivo.

La norma stabilisce quindi che alla data di ricevimento del pagamento occorre emettere la fattura; allo stesso modo, in caso di compensazione dare/avere tra le parti, la relativa fattura deve essere emessa alla data in cui per effetto dell'accordo raggiunto, si verifica l'esistenza del credito.

È questo quanto statuito dalla Corte di cassazione, anche con successiva sentenza n. 15441 del 2010, che ha precisato che la data della fattura dovrà corrispondere con il momento in cui, giuridicamente, opera la compensazione.

Pare infine opportuno evidenziare, in relazione agli aspetti probatori in tema di compensazione legale, il principio secondo cui, ai fini della operatività della compensazione legale come fattispecie dalla quale deriva l'effetto estintivo dell'obbligazione, ciò che rileva è l'omogeneità delle obbligazioni, la liquidità ed esigibilità dei crediti e l'esistenza per ciascun credito di un titolo diverse, prescindendosi da qualunque accordo intervenuto eventualmente tra le parti; ne consegue che unica prova richiesta è quella della contemporanea esistenza dei crediti contrapposti (Cass., 9 luglio 2009, n. 16120; Cass., 10 febbraio 2003, n. 1955).

Tutto ciò osservato, il pagamento o l'estinzione del rapporto debitorio attraverso una diversa modalità quale, come nel caso in esame, la compensazione, coincidente con il momento di emissione della fattura, si è tradotto in un arricchimento del patrimonio per la società, con conseguente aumento del reddito imponibile in misura corrispondente all'importo della fattura, ascrivibile all'anno di imposta in cui la fattura risulta emessa.

Da qui la dichiarazione di inammissibilità del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.