

I giudici di legittimità affrontano la rilevanza del pagamento per la sussistenza del reato

# È frode fiscale con l'Iva versata

## L'uso di fatture soggettivamente false esclude le detrazioni

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

Il versamento dell'Iva non salva dalla condanna per frode fiscale: è quanto emerge dalla sentenza n. 11633 del 2022, con cui la Cassazione ha affrontato la questione dell'eventuale rilevanza del pagamento dell'Iva per la sussistenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni soggettivamente inesistenti di cui all'art. 2 dlgs 74/2000. Nel rigettare il ricorso, la Suprema corte ha affermato come non possa in alcun modo escludere la configurabilità del reato l'effettiva corresponsione dell'Iva da parte della società utilizzatrice e il suo successivo versamento all'erario da parte dell'emittente, poiché ai fini Iva non è indifferente l'indicazione di un soggetto diverso da quello che aveva effettuato la fornitura e un'operazione fittizia non può dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta.

**Il caso e la tesi difensiva.** Nella vicenda sottoposta all'attenzione della Suprema corte, nei confronti degli indagati era stato emesso provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca in relazione al reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 dlgs 74/2000, per avere utilizzato fatture emesse a fronte di un fittizio contratto di appalto di servizi, dietro al quale si celava l'esistenza di una attività di illecita somministrazione di manodopera, così da consentire la detrazione dell'Iva non dovuta, costituente il profitto del reato. Dunque, secondo l'ipotesi accusatoria, si era perseguito il duplice vantaggio consistente non solo nella somministrazione illegale di manodopera, ma anche nel ritorno di Iva su una operazione che non era imponibile, configurando il costo del lavoro come lo strumento per ottenere detrazione dell'Iva: da qui la ritenuta «lontananza» della condotta tenuta da quella doverosa e l'integrazione del reato fiscale. Nel ricorso per Cassazione, la difesa provava invece a valorizzare come l'Iva, indicata nelle fatture utilizzate ai fini delle dichiarazioni fiscali contestate, non solo era stata effettivamente versata dalle utilizzatrici alla società emittente, ma quest'ultima l'aveva a sua volta pagata all'erario, con la conseguenza che il debito fiscale generato dalle

fatture sarebbe stato correttamente assolto e nessun danno per l'erario sarebbe derivato nel caso in esame, né vi sarebbe stato alcun vantaggio fiscale indebito in capo alle ricorrenti e nemmeno pertanto il dolo specifico di evasione richiesto dalla norma incriminatrice: in sostanza, ad avviso del ricorrente, la legittimità o meno della detrazione doveva dipendere non dall'inesistenza soggettiva dell'operazione, ma dall'effettività della corresponsione all'erario dell'Iva poi detratta.

**L'irrelevanza della corresponsione dell'Iva nella giurisprudenza di legittimità.** Nel rigettare i ricorsi il collegio ha viceversa confermato quanto già in precedenti pronunce affermato dalla giurisprudenza di legittimità, ovvero che non salva dalla condanna l'effettiva corresponsione dell'Iva da parte della società utilizzatrice e il suo successivo versamento all'erario da parte dell'emittente, in quanto non è irrilevante ai fini Iva l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura e i costi per operazioni che siano inesistenti, anche solo sul piano soggettivo, non sono mai deducibili (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 19012/2015); dunque, la detrazione dell'Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione, mentre non entrano nel conteggio del dare e avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto re-

lativo alle operazioni fatturate, a nulla rilevando che le medesime fatture costituiscono la «copertura» di prestazioni acquisite da altri soggetti; ciò in quanto l'intero meccanismo dell'Iva poggia sul presupposto che il tributo sia versato da chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'iva corrisposta per l'acquisto di beni e di servizi), mentre il versamento dell'Iva a un soggetto non operativo o, comunque, fittiziamente interposto apre la strada al recupero indebito dell'imposta stessa (cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 20901/2020; n. 29977/2019; n. 6935/2017; n. 24540/2013). Ancora, la Corte ha sottolineato che la detrazione dell'Iva non spetta ove l'Amministrazione fornisca attendibili riscontri indiziari circa l'assenza di buona fede del cessionario, sicché quest'ultimo non ha diritto alla detrazione, salvo dimostrarlo di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra cedente e fatturante in ordine al bene ceduto oppure di non aver potuto abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni (Cass. pen., Sez. V, n. 15044/2014), situazione che nel caso concreto era da escludersi sulla scorta del compendio probatorio acquisito.

**L'indetraibilità dell'Iva nella normativa nazionale ed europea.** Del resto, sul piano normativo, il dpr n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, stabilisce che l'im-

posta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura anche se il cedente o prestatore emette fattura per operazione inesistente, ovvero se indica corrispettivi delle operazioni in misura superiore a quella reale: da qui il principio dell'indetraibilità dell'Iva nel caso di fatture per operazioni inesistenti. Principio confermato anche dalla normativa europea, e in particolare dalla direttiva 2006/112/Ce del Consiglio, che, come evidenziato dalla Corte di giustizia in plurime sentenze, all'art. 168 prevede che il soggetto passivo può detrarre l'Iva di cui sono gravati i beni e i servizi impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. In altri termini, il diritto a detrarre l'Iva gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle, così che, quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può avere alcun collegamento con le operazioni del soggetto passivo tassato a valle. Di conseguenza, quando manca la realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione, essendo pertanto inerente al meccanismo dell'Iva il fatto che un'operazione fittizia non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta. Dall'altro lato, prosegue la

Corte di giustizia richiamata dalla Cassazione, l'obbligo per chiunque indichi l'Iva in una fattura di assolvere tale imposta compare espressamente all'art. 203 della direttiva suddetta Iva, mirando a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione. A tal riguardo, la Corte ha precisato che l'Iva indicata in una fattura è dovuta dall'emittente di tale fattura, anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale, e ha evidenziato come le due norme non si applicano al medesimo operatore: è l'emittente di una fattura a essere debitore dell'Iva in essa indicata, mentre l'indetraibilità dell'Iva relativa a operazioni inesistenti è opponibile al destinatario di tale fattura.

**La Suprema corte ha affermato come l'effettiva corresponsione dell'Iva e il suo successivo versamento all'erario non possano escludere la configurabilità del reato**

**La decisione.** Ciò detto, precisa poi la Corte di Giustizia come ripreso dalla pronuncia in commento, in forza del principio di proporzionalità, il suddetto obbligo non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo, essendo il rispetto del principio di neutralità dell'Iva garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale. Con la conseguenza che non contrasta con il diritto comunitario una normativa nazionale che prevede l'indetraibilità dell'Iva, pur assolta dall'emittente, in presenza di fatture per operazioni inesistenti ove sia al contempo garantita la possibilità di rettificazione dell'imposta indebitamente fatturata in presenza di buona fede in capo all'emittente; situazione che, nel caso concreto, la Cassazione ha ritenuto esclusa sulla scorta di quanto emerso dalle investigazioni.