

Interpretazione della locuzione “operazioni non realmente effettuate” riguardo al concetto di “fatture inesistenti” nella norma di cui all’art. 1 D.Lgs. 10/3/2000 n. 74., in relazione alle ipotesi di reato pp. e pp. dagli artt. 2 e 8.

Le norme:

### **Articolo 1** *Definizioni.*

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;  
(omissis)

### **Articolo 2** *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

### **Articolo 8** *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*

1 E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

2 Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

(omissis)

Il problema della falsità delle fatture emesse per operazioni, inesistenti dal punto di vista giuridico, secondo le molteplici possibilità interpretative, ma realmente effettuate dai reali protagonisti economici apparenti quali soggetti della documentazione fiscale, ha trovato una prima soluzione nella sentenza del GUP del Tribunale di Trento, resa in giudizio abbreviato, che riproduciamo più sotto, preceduta da un riassunto del capo di imputazione.

Non abbiamo trovato precedenti editi.

E' importante l'asserzione che il D.Lgs. 74/2000 ha specificato la norma della L. 516/82 riguardo alla nozione di operazione inesistente, nel senso di

considerare tale solo quella inesistente in rerum natura.

Da notarsi anche l'applicazione dell'art. 6 della Legge IVA e l'acuta interpretazione della interferenza di tale norma con la nozione di "operazione inesistente" in materia di fatturazione di acconti: basta la legittima fatturazione di un acconto per rendere esistente l'operazione, anche se la causale di tale acconto fosse addirittura scientemente simulata. Se non si vuole spingere l'interpretazione fino a tal punto, si deve comunque interpretare il pensiero del Giudice nel senso – a nostro avviso esatto – che la norma sugli acconti di cui all'art. 6 rende senz'altro imponibili anche pagamenti di acconti su prestazioni non ancora determinate.

Ecco la sentenza all'attenzione del lettore

## TRIBUNALE DI TRENTO

### SENTENZA

(omissis)

il GUP dr. Corrado Pascucci

ha pronunciato la seguente sentenza nei confronti di

(omissis – cinque imputati)

per i seguenti reati:

(omissis)

“in ordine al reato di cui all'art. 8 D.lgs 10.03.2000 nr. 74 perché, ..quale amministratore di X srl (società emittente)... al fine di consentire alla Z spa (società ricevente) di evadere l'I.V.A., emetteva le seguenti fatture relative a prestazioni inesistenti ai fini della predetta imposta, in quanto aventi natura del tutto diversa da quella fatta apparire in fattura: nn.rr. 231, ..... 445 del 2002 “ Fatti commessi in ..... nelle date sopra indicate.

(altro soggetto) in ordine al reato di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000 , (omissis) per aver utilizzato le suddette fatture (omissis)

### MOTIVAZIONE

Agli imputati, nelle qualità di amministratori e/o legali rappresentanti delle rispettive società, è contestato, in taluni casi, di avere emesso, al fine di consentire di evadere l'IVA a terzi (altre società indicate) "fatture relative a prestazioni inesistenti ai fini della predetta imposta, in quanto aventi natura del tutto diversa da quella fatta apparire in fattura"; in altri casi (omissis) di avere utilizzato, al fine di evadere l'IVA, "fatture ...relative a prestazioni inesistenti ai fini della predetta imposta, in quanto aventi natura del tutto diversa da quella fatta apparire in fattura".

Come si può notare, è lo stesso capo di imputazione che, a proposito delle fatture per cui è processo, fa riferimento ad un'inesistenza meramente giuridica delle operazioni ad esse sottostanti. Si tratta, allora, di verificare se una tale inesistenza è contemplata nei precetti di cui agli art 2 e 8 D Lgs 74/2000 che fanno entrambi riferimento a "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

Come si sa l'espressione "operazioni inesistenti" era contenuta ancora nella L.516/1982. Ma nel D.Lgs 74/2004 (art 1), vi è, aggiuntivamente, una definizione normativa di tale espressione, laddove si statuisce che "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte... ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

Una prima considerazione a proposito di tale novità è che essa non può (e comunque non sembra) essere il frutto di una scelta casuale e/o priva di significato. Definendo con un "a priori" le operazioni inesistenti, il legislatore ha voluto perimetrarne gli spazi ermeneutici. Verso quali esiti? E' questo il secondo corno del problema. Come si è già detto, la norma definisce le operazioni inesistenti come quelle non realmente effettuate

Il giudicante non ignora il dibattito dottrinario tra chi ritiene che debba escludersi rilevanza penale ai casi di operazioni esistenti ma che vengono attestate con una qualificazione giuridica diversa dal vero, e chi assume che la norma punisce ogni differenza tra la realtà commerciale e l'espressione

documentale, giacché l'operazione con una qualifica giuridica diversa dal vero non si sarebbe in realtà effettuata. Ma, se le parole hanno un senso e se si vuole - come si impone - dare un senso alla novità della definizione normativa, non può che prendersi atto che il legislatore ha fatto espresso riferimento solo all'inesistenza oggettiva delle operazioni, a quelle operazioni, cioè, che non sono mai approdate alla consistenza di "res", che materialmente, oggettivamente, in rerum natura, non sono esistenti.

Ciò significa che i casi di inesistenza meramente giuridica delle operazioni (che coinvolge il più ampio spettro di tutte le problematiche tributarie di tipo esclusivamente giuridico - valutativo delle operazioni compiute) rimangono estranei alla sanzione penale.

L'ordinamento giuridico, peraltro, non è privo di difese rispetto a tali fenomeni di simulazione relativa. L'amministrazione finanziaria, infatti, qualora dalla diversa, corretta qualificazione giuridica derivino conseguenze fiscali, può procedere, oltre che all'irrogazione delle sanzioni amministrative, alla tassazione di un maggiore imponibile o, nel caso dell' IVA, a recuperarla.

Ciò detto in via di diritto, occorre passare all'analisi dei fatti contestati.

Questi così vengono sintetizzati dalle difese dell'imputati. La società "X srl" veniva costituita da "Y spa" e da " Z spa", che ne detenevano l'intero capitale, perché svolgesse per loro conto lavorazioni tradizionali di stampaggio a caldo, che i loro impianti non erano in grado di eseguire. "X srl", a tal proposito, acquistava un'azienda dotata di macchinari adatti allo scopo che collocava in un capannone acquistato in leasing posto a confine con altro di proprietà di "Z spa", assumendo passività e oneri finanziari che le due società controllanti le consentivano di fronteggiare assicurando commesse e lavoro. Se non che "X srl" incontrava crescenti difficoltà finanziarie, per ovviare alle quali le società controllanti procedevano, con una soluzione-ponte, al versamento, in suo favore, di acconti su lavorazioni da eseguire in futuro, allorquando sarebbe stata nelle. condizioni di eseguire le prestazioni e le forniture preventivate. A fronte di tali versamenti, "X srl" emetteva fatture. Lo stesso meccanismo era stato messo in piedi per ciò che concerne i rapporti tra altra società (estinta perché sostituita nel progetto industriale da X srl) e Z spa.

Nella prospettiva accusatoria, per contro, gli anticipi o gli acconti di cui si tratta, che pure si ammette essere avvenuti ed essere stati regolarmente contabilizzati, erano veri e propri finanziamenti (impropriamente definiti acconti), dissimulati attraverso apparenti commissioni di lavorazioni (non) effettuate al fine elusivo di permettere l'evasione dall'IVA.

Orbene, la prima osservazione che si impone è che non vi sono agli atti elementi oggettivi per ritenere che gli acconti per cui è processo siano dei veri e propri finanziamenti, di cui peraltro viene proposta in chiave accusatoria una nozione atecnica e vastamente indeterminata.

Ed infatti, se per finanziamento "inesistente ai fini IVA" si intende (anche) l' (eventuale) attività di sostegno economico (come assumono gli imputati) di una società nei confronti dell' altra (tanto più all'interno di uno stesso "gruppo societario") mediante anticipazioni finanziarie su future prestazioni di servizi o su preventivate forniture di beni; ebbene un tale finanziamento (in senso atecnico) non perde affatto la natura giuridica di adempimento dell'obbligazione di pagamento del corrispettivo da parte del committente o acquirente del bene. E ciò perché la volontà delle parti di considerarla in tali termini economici-giuridici non è avversata dalla (contraria) volontà, in qualche modo manifestata, di voler concludere un contratto diverso da quello apparente.

In tale prospettiva, sul solido presupposto offerto dal costruito normativo dell'art 6 DPR 1972/633 in materia di disciplina delle fatturazioni ("le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo...Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati...sia emessa fattura... l'operazione si considera effettuata... alla data della fattura ), l'emissione della fattura (elemento determinante ai fini dell'obbligo impositivo) rende l'imposta sicuramente esigibile e (dunque) detraibile. Ma si ammetta pure che la qualificazione giuridica dell'operazione sia (volutamente) errata e che si tratti per l'appunto di veri e propri finanziamenti (dissimulati). Ebbene, ci troveremmo pur sempre in presenza di un'operazione sicuramente esistente (in ragione dell'efficacia documentale della fattura e del suo coevo effetto di far ritenere effettuata in quel momento l'operazione imponibile), con la conseguenza che si versa in ipotesi di erronea qualificazione giuridica della stessa, come tale, per le

ragioni già espresse, ininfluyente nell'ambito della giurisdizione penale.

P.Q.M.

VISTO l'art. 530 c.p.p. assolve gli imputati dai reati loro contestati perché il fatto non costituisce reato.

Trento, 24.05.2007

IL GIUDICE

Dott. Corrado PASCUCCI