

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti: deducibilità a rischio

di **Marco Bargagli**

Nell'ambito della **frode fiscale**, attuata mediante l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**, è molto importante, sotto il **profilo sanzionatorio**, individuare le eventuali **responsabilità dell'acquirente** e, in particolare, se il medesimo cessionario risulti o meno **consapevole di prendere parte al sistema evasivo**.

A livello domestico, l'ordinamento giuridico contiene particolari previsioni **che puniscono penalmente l'acquirente che acquista beni o servizi** da parte di società denominate **"cartiere"**, identificabili come quei soggetti economici che **non hanno dipendenti, non hanno una reale struttura operativa, non versano le imposte dovute** e operano come **meri interposti nella transazione economica**, al solo scopo di creare un **credito Iva inesistente** nei confronti dell'**acquirente finale**.

Nello specifico, l'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) sanziona **ai fini penali - tributari** 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 relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** con lo scopo di erodere la **base imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e, simmetricamente, conseguire un **credito Iva inesistente**.

Con particolare riferimento al tema relativo alla **deducibilità dei costi da reato**, l'[articolo 8 D.L. 16/2012](#), recante *"Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento"*, ha introdotto **importanti novità** in tema di **indeducibilità dei costi e delle spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati** per il compimento di **atti o attività qualificabili come delitto non colposo**, nonché in materia di sanzionabilità dell'utilizzo di **componenti reddituali negativi** relativi a beni o servizi **non effettivamente scambiati o prestati**, modificando, contestualmente, l'[articolo 14, comma 4-bis, L. 537/1993](#).

In tale ambito, è opportuno anzitutto chiarire che **l'inesistenza della fattura può essere oggettiva, quando la stessa documenta operazioni in realtà mai avvenute, in tutto o in parte, ovvero soggettiva, nella particolare ipotesi in cui l'operazione documentata è in realtà avvenuta fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima**.

La distinzione tra **fatture oggettivamente e soggettivamente inesistenti** assume un **carattere**

dirimente, in quanto può comportare un **differente trattamento fiscale** ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, come peraltro confermato dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 32/E/2012](#).

Il citato documento di prassi, richiamando espressamente la **relazione illustrativa** dell'[articolo 8, comma 1, D.L. 16/2012](#) ha sottolineato che *"... l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi"*.

In particolare, per effetto delle nuove disposizioni, **l'indeducibilità del costo** opera solo qualora vi sia stato un **diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa**.

Quindi, i costi relativi **all'acquisizione di beni o servizi** che, ancorché **documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**, non siano stati **utilizzati per il compimento di alcun reato**, risulteranno **deducibili dal reddito d'impresa**, qualora ovviamente ricorrano i **requisiti generali di deducibilità** dei costi previsti dall'[articolo 109 Tuir](#) (ossia la competenza, l'inerenza, la certezza e l'obiettivo determinabilità delle spese sostenute).

Infatti come chiarito dalla [circolare 32/E/2012](#), anche in presenza del **reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** di cui all'**articolo 2 D.lgs. 74/2000**, il **costo esposto nella fattura c.d. "soggettivamente inesistente"** non rappresenta, solo per tale motivo, **quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato stesso**.

Tali concetti sono stati **confermati** anche dalla **Corte di cassazione, sezione 3^a penale**, con la **sentenza n. 53637/18 del 29.11.2018** la quale, tuttavia, ha affermato un **importante principio: la consapevolezza dell'acquirente di prendere parte ad una frode, anche in tema di fatture soggettivamente inesistenti, può comportare l'indeducibilità dei costi sostenuti**.

Gli ermellini hanno dapprima sottolineato che la ragione principale dell'indeducibilità dei costi nel contesto delle c.d. "frodi carosello" è da rinvenirsi nella violazione del principio dell'inerenza dei costi.

A parere dei giudici, la **piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo**, in un **contesto di operazioni soggettivamente inesistenti e dunque delittuose**, *"comporta l'accollo di un peso che non è inerente l'attività di impresa strictu sensu a causa della discrasia esistente, in siffatti casi, tra attività imprenditoriale, cui devono essere imputati tutti i costi ad essa inerenti con conseguente loro deducibilità, e attività criminale, cui devono essere invece imputati tutti i costi utilizzati per il compimento dell'operazione delittuosa e che non sono pertanto deducibili in quanto non inerenti"*.

Infatti, il **principio di inerenza** richiede - affinché si possa attribuire rilevanza agli elementi passivi del reddito d'impresa - *"che tra il costo che si vuole dedurre e l'esercizio dell'attività imprenditoriale sussista un nesso di causa ed effetto ed i costi da reato non hanno alcun*

rapporto di carattere funzionale con l'esercizio dell'attività di impresa perché **evidentemente estranei all'attività di questa**".

La suprema Corte, **in modo del tutto innovativo**, conclude che la **consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema sofisticato di frode fiscale "comporta tuttora l'indeducibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex articolo 14, comma 4-bis, come novellato) comporta la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, che configurino condotte delittuose non colpose"**.



Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)