

## Fatture false: istruzioni per il non uso

Ottobre 2010

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta a ribadire l'illegittimità amministrativa e penale di una prassi assai diffusa e talvolta sottovalutata dagli operatori (FiscoOggi 14 ottobre 2010).

Si tratta del c.d. fenomeno della fatture **soggettivamente** inesistenti ovvero delle fatture relative ad operazioni vere e reali, emesse tuttavia nei confronti di un soggetto che provvede al pagamento della relativa fattura, ma che non è l'effettivo destinatario della prestazione o cessionario del bene.

Ne sono esempio le fatture emesse dal commercialista nei confronti del marito per la compilazione dell'Unico della moglie ovvero dal fornitore di arredamento nei confronti del datore di lavoro per la cessione di beni destinati alla casa del dipendente.

In tutti questi casi chi emette e chi riceve la fattura commette un illecito tributario e un reato penale.

L'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti è penalmente sanzionato dall'art. 2 del D. Lgs. 74/2000, con la pena della reclusione da un anno e sei mesi fino a sei anni.

L'illecito si considera commesso al momento dell'annotazione in contabilità della fattura passiva, ma il reato si perfeziona solo se chi annota la fattura ha lo scopo di evadere le imposte.

L'emissione di fatture false è punita con la

stessa pena dall'art. 8 del D. Lgs. 74 cit. e la commissione del reato coincide con la consegna della fattura al destinatario animata dalla finalità di consentire a quest'ultimo l'evasione fiscale.

Il caso più noto di fattura per operazione inesistente è quello riconducibile al fenomeno delle c.d. "cartiere" ovvero delle società create al solo scopo di far circolare fatture relative ad operazioni mai eseguite ed emesse al solo scopo di consentire all'utilizzatore di aumentare i costi deducibili e, di conseguenza, ridurre l'utile imponibile.

Di norma il pagamento della fattura è regolato avvalendosi dei normali canali bancari, mentre la successiva retrocessione dall'emittente all'utilizzatore è regolato per contanti o mediante pagamento all'estero.

Il fenomeno, come si sa, è diffusissimo e tanto l'Agenzia delle Entrate, quanto l'Autorità Giudiziaria attribuiscono a questa forma di evasione fiscale un grado di pericolosità sociale molto elevato.

Altrettanto diffuso, anche se con una pericolosità sottostimata da parte degli operatori, è il fenomeno delle fatture c.d. soggettivamente inesistenti.

La fattura in questo caso si riferisce ad operazioni vere e reali, effettivamente eseguite dall'emittente, ma è indirizzata ad un destinatario diverso da quello effettivo.

Il fenomeno è diffuso e nasce dall'erronea convinzione che sia sostanzialmente irrilevante l'individuazione dell'effettivo destinatario dell'operazione mentre ciò che conterebbe davvero sarebbe solo l'effettività della prestazione sottostante.

Spesso vi è addirittura la convinzione che la fattura debba essere emessa nei confronti di chi esegue il pagamento dell'operazione, circostanza che invece è del tutto irrilevante, perché la fattura deve essere emessa nei confronti del destinatario dell'operazione ovvero di colui a favore della quale la prestazione è eseguita o di colui al quale il bene è ceduto.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione è da anni costante in materia e riconduce il fenomeno delle fatturazioni soggettivamente inesistenti nell'alveo dei reati previsti dagli artt. 2 e 8 del d.lgs. 74 cit.

Come riconosciuto ancora di recente dalla Suprema corte, con la sentenza 10394/2010, *"la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad una ipotesi di fatturazione con indicazioni incomplete o inesatte di cui al Dpr 26 ottobre 1972 n. 633, art. 41, comma 3 ... di conseguenza deve essere necessariamente riconducibile a un'operazione inesistente"*.

Per la Cassazione, tutto il sistema dell'Iva poggia sul presupposto che tale imposta sia pagata a chi ha eseguito le prestazioni imponibili, mentre il pagamento dell'Iva ad un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito del tributo.

La Corte, con la sentenza 17377/2009, afferma che *"la nozione di operazione soggettivamente inesistente risulta elaborata dalla giurisprudenza soprattutto con riguardo all'Iva, mediante formulazione di principi che, costituendo applicazione di regole generali nell'ambito del contenzioso tributario, possono essere ritenuti comuni anche con riguardo all'applicazione di altri tributi"*.

Ne deriva quindi che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, non solo l'Iva sarà indetraibile, ma anche il diritto alla deduzione dei costi da parte del committente/cessionario sarà condizionato alla circostanza – difficilmente dimostrabile - di non avere avuto consapevolezza della, o comunque di aver colpevolmente ignorato la, falsità ideologica della fattura rilasciata a fronte dell'operazione.

\* \* \*

Il presente documento è una nota di studio; quanto ivi riportato non può essere utilizzato o interpretato quale parere riferito a una o più transazioni, adottato o comunque preso a riferimento da chiunque, ivi inclusi i consulenti legali, per qualsiasi scopo diverso dalla analisi generale delle questioni in esso affrontate.

La riproduzione del presente documento è consentita purché ne venga citato il titolo e la data accanto alla indicazione: Orrick, Herrington & Sutcliffe, Newsletter – Italian Tax Department.

**Alessandro Mainardi**  
[amainardi@orrick.com](mailto:amainardi@orrick.com)

**Giovanni Leoni**  
[gioni@orrick.com](mailto:gioni@orrick.com)

**Luca Di Nunzio**  
[ldinunzio@orrick.com](mailto:ldinunzio@orrick.com)

**Orrick, Herrington & Sutcliffe**  
[www.orrick.com](http://www.orrick.com)