

La Cassazione torna sulla nozione di operazioni false. Punita pure la divergenza parziale

Frodi, pagare non è uno scudo

Scatta il reato per le prestazioni realmente realizzate

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

L'effettività della prestazione non salva dalla condanna per frode fiscale. È quanto emerge da due sentenze recenti, la n. 9881/2020 e la n. 10916/2020, con cui la terza sezione penale della Cassazione è tornata a pronunciarsi sui reati di utilizzo ed emissione di fatture per operazioni inesistenti. È scattata così, sebbene le prestazioni documentate fossero state realmente realizzate e le fatture fossero state peraltro pagate, la condanna di un notaio per aver pattuito con due società un corrispettivo troppo alto, fuori mercato, per i servizi resi, e dunque perché l'ammontare fatturato per l'attività espletata era superiore rispetto al valore della prestazione. Analoga sorte per l'architetto e presidente del cda di società di capitali condannati per frode fiscale in seguito a lavori edilizi pur effettivamente svolti, poiché le fatture erano risultate relative a opere di ristrutturazione effettuate presso gli immobili di proprietà privata della presidente del cda e del suo coniuge, anziché presso immobili delle società firmatarie dei documenti, come indicato nelle causali delle fatture.

La pronuncia 9881/2020. La Corte di appello di Roma del 4 marzo 2019 confermava la condanna per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture inesistenti, di cui all'art. 2, dlgs 74 del 2000, nei confronti di un noto notaio di Milano per avere, per gli anni di imposta dal 2010 al 2012, indicato nelle sue dichiarazioni fiscali elementi passivi fittizi, pattuendo con talune società, i cui legali rappresentanti erano a loro volta chiamati a rispondere per l'emissione delle suddette fatture, un corrispettivo per le prestazioni troppo alto, fuori mercato, ovvero, eccedente il valore normale di cui al dpr n. 917 del 1986, art. 9, e dpr n. 633 del 1972, art. 14.

Inutile il tentativo dell'imputato, illustrato nel ricorso per Cassazione, di evidenziare come le operazioni non fossero inesistenti e come, nel caso di specie, le fatture fossero state pagate.

La Cassazione, nel rigettare il ricorso, ha infatti evidenziato che in tema di reati tributari il delitto di frode fiscale intende reprimere ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e l'espres-

sione documentale di essa e non soltanto la mancanza assoluta dell'operazione. La falsa fatturazione quantitativa è punita non solo nel caso in cui la divergenza tra il reale e il rappresentato è totale, ma anche quando è parziale e l'operazione economica si sia effettivamente verificata tra i soggetti indicati in fattura, ma in termini minori rispetto al dichiarato (Cass. pen. Sez. III, n. 5804 del 12/02/2004; e Cass. pen. Sez. III, n. 6935 13/02/2018).

Inoltre, la Suprema corte ha precisato come, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, la condotta contestata non potesse essere confusa con l'elusione o abuso del diritto, consistendo in una falsa fatturazione e conseguente utilizzo rilevanti per l'evasione delle imposte; specificamente, si è richiamata una pronuncia della giurisprudenza di legittimità che descrive il dolo di evasione come rappresentazione proprio dall'immutazione del vero al fine del mancato pagamento delle imposte: «In materia di reati tributari, il dolo di elusione, ossia la generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dal dpr 29 settembre 1973, n. 600, artt. 37 e 37-bis, per ottenere vantaggi fiscali non

dovuti, non si identifica con il dolo specifico di evasione che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore idoneo a selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che tali non sono» (Cass. pen., Sez. III, n. 43809 del 30/10/2015).

La pronuncia 10916/2020. La configurabilità della frode fiscale pur in presenza di prestazioni materialmente poste in essere, e peraltro pagate, ha trovato conferma anche in una successiva pronuncia della Cassazione.

In questo caso, agli imputati veniva contestato di aver realizzato un sistema di evasione delle imposte dirette e dell'Iva, incentrato sulla emissione e utilizzo sistematici di fatture per operazioni inesistenti.

Specificamente, le fatture erano risultate relative a opere di ristrutturazione effettuate presso gli immobili di proprietà privata della presidente del cda di società di capitali e del suo coniuge, anziché presso gli immobili delle predette società firmatarie dei documenti, come falsamente indicato nelle

causali. Era stato inoltre appurato che l'attività illecita era stata condotta con l'ausilio dei titolari dello studio di architettura incaricato della progettazione e direzione dei lavori e del compito di indicare agli appaltatori le specifiche modalità di fatturazione con riferimento ai soggetti, ai destinatari e alle causali.

Il Tribunale di Milano aveva riconosciuto la responsabilità della presidente del cda in relazione ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, dlgs 74/2000), e aveva inoltre condannato i professionisti dello studio di architettura per concorso nello speculare reato di cui all'art. 8 dlgs n. 74/2000, essendo questi ultimi qualificabili come istigatori del rilascio, da parte delle ditte esecutrici dei lavori, delle fatture.

La Corte di appello aveva condiviso la ricostruzione dei fatti come descritta dal giudice di prime cure, attraverso un pronuncia che veniva poi impugnata dagli imputati.

Dunque, la Cassazione, per quanto ora interessa, si è soffermata sulla definizione di operazione soggettivamente inesistente, identificata come quella non realmente intercorsa tra i

soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura, ossia verificatasi tra «soggetti diversi da quelli effettivi». In tal caso, secondo il collegio, la diversità può riguardare sia colui che ha emesso il documento senza aver eseguito alcuna prestazione sia il beneficiario della stessa, qualora l'operazione sia stata sì effettuata ma a favore di un soggetto diverso dal destinatario del documento fiscale, integrando in ogni caso tali scenari il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Peraltro, nel caso concreto, poiché le fatture rinvenute attestavano falsamente non solo che le opere di ristrutturazione erano avvenute tra soggetti diversi, ma anche che i lavori erano stati svolti presso immobili di proprietà delle società di capitali, mentre in realtà erano stati eseguiti presso abitazioni di proprietà personale della presidente del cda e del coniuge, esse risultavano false sia sotto il profilo soggettivo che oggettivo, dovendosi ricomprendere all'interno della nozione di inesistenza giuridica oggettiva qualunque discrasia tra le indicazioni fattuali contenute nel documento e l'operazione effettuata.

L'orientamento della Suprema corte

Sentenza	Cass. pen. 9881/2020	Cass. pen. 10916/2020
Il caso	Notaio condannato per frode fiscale per avere indicato nelle sue dichiarazioni fiscali elementi passivi fittizi, pattuendo con talune società, i cui legali rappresentanti erano a loro volta chiamati a rispondere per l'emissione delle suddette fatture, un corrispettivo per le prestazioni troppo alto, fuori mercato	Presidente del C.d.A. di società di capitali condannata per frode fiscale in relazione a fatture per opere di ristrutturazione effettuate presso gli immobili di proprietà privata della stessa e del suo coniuge, anziché presso immobili delle società firmatarie dei documenti, come indicato nelle causali delle fatture
La difesa	Le operazioni erano state realmente effettuate, nonché le fatture erano state pagate	
La posizione della Cassazione	Il delitto di frode fiscale intende punire ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale di essa e non soltanto la mancanza assoluta dell'operazione. Si configura una falsa fatturazione quantitativa, e dunque un'ipotesi di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, non solo nel caso in cui la divergenza tra il reale e il rappresentato è totale, ma anche quando è parziale e l'operazione economica si sia effettivamente verificata tra i soggetti indicati in fattura, ma in termini minori rispetto al dichiarato	In relazione alle operazioni soggettivamente inesistenti, identificate come quelle non realmente intercorse tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura, la diversità può riguardare sia colui che ha emesso il documento senza aver eseguito alcuna prestazione, sia il beneficiario della stessa, qualora l'operazione sia stata sì effettuata, ma a favore di un soggetto diverso dal destinatario del documento fiscale, integrando in ogni caso tali scenari il reato di dichiarazione fraudolenta