

La tesi della Suprema corte: c'è reato anche se la fattura è regolarmente pagata

Frode fiscale senza distinguo

Ai fini dell'inesistenza contano sia l'oggetto sia il soggetto

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Pur a fronte di regolari pagamenti, l'interposizione illegale di manodopera equivale a falsità e l'utilizzo delle fatture integra il delitto di frode fiscale: è quanto affermato dalla terza sezione penale della Corte di cassazione con la sentenza n. 20901/2020, che ha superato la tesi secondo la quale, in caso di fatture solo soggettivamente inesistenti, ossia in caso di semplice simulazione soggettiva, non sarebbe configurabile il reato, perché non sarebbero esposti costi non sostenuti. La censura potrebbe essere apprezzata solo per l'evasione alle imposte dirette, nei casi in cui effettivamente si accerti che gli elementi passivi esposti corrispondano a costi effettivamente sostenuti; l'evasione dell'Iva, invece, resta configurabile anche in presenza di costi effettivamente sostenuti.

Il caso. Il Tribunale di Ravenna aveva rigettato l'appello proposto dal pubblico ministero avverso il decreto che a propria volta aveva respinto la richiesta di sequestro preventivo emesso dal Gip nell'ambito del procedimento penale instaurato nei confronti del legale rappresentante di una Srl, indagato per il delitto di frode fiscale di cui all'art. 2, dlgs 74/2000, a lui contestato per aver indicato nella dichiarazione mod. Iva, e previa annotazione nelle scritture contabili, elementi passivi costituiti da fatture emesse da sei società, ma relative a operazioni giuridicamente inesistenti, atteso che l'attività posta in essere da dette società era in ipotesi d'accusa riconducibile a un'illecita somministrazione di manodopera, dissimulata da fittizi contratti di appalto e servizi.

Dunque, avverso l'ordinanza, il pubblico ministero aveva proposto ricorso per cassazione, deducendo il vizio di inosservanza ed erronea applicazione della legge penale, e ritenendo che alla base della decisione del Tribunale vi fosse una interpretazione errata della nozione di fatture per operazioni inesistenti, non comprensiva dei casi in cui, come quello in esame, a fronte di una prestazione pur diversa da quella riportata nella fattura, fosse comunque avvenuto il pagamento; e ciò sul presupposto, contestato dalla procura ricorrente, per cui tali ipotesi non rientrassero

La sentenza per punti	
Quesito	Il delitto di frode fiscale per indicazione nel mod. Iva di elementi passivi fittizi è configurabile nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera, pur a fronte di regolare pagamenti?
Risposta della Cassazione	Sì, perché: • anche se comunque sono stati effettivamente sopportati i costi per il pagamento dei lavoratori, • rileva la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione
Primo chiarimento	Per «fatture inesistenti» si intendono anche le fatture «che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi», ossia a soggetti che, in realtà, non hanno preso parte all'operazione pur essendo indicati nel documento
Secondo chiarimento	Il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, dlgs 74/2000 è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'Iva esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura

né nell'alveo dell'inesistenza oggettiva né in quello della inesistenza soggettiva.

Ancora, lamentava come il Tribunale avesse ingiustificatamente enfatizzato gli elementi addotti dalla difesa volti a dimostrare l'effettività delle prestazioni oggetto dei contratti di appalto, trattandosi di allegazioni da verificare.

Quando l'operazione è inesistente. La Suprema corte ha ritenuto il ricorso infondato; tuttavia va subito evidenziato che, al di là dalla decisione nel caso concreto, la Cassazione ha concordato con l'analisi della fattispecie in contestazione offerta dal pubblico ministero.

In primo luogo, ha infatti corretto la motivazione del provvedimento impugnato, laddove aveva operato un'interpretazione della nozione di «fattura inesistente» contrastante con il dato normativo, come costantemente interpretato dalla giurisprudenza di legittimità.

Specificamente, come illustrato dalla Cassazione, il dlgs n. 74 del 2000, all'art. 1, lett. a), chiarisce che, per «fatture inesistenti» si intendono, tra l'altro, le fatture «che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli

effettivi», ossia soggetti che, in realtà, non hanno preso parte all'operazione pur essendo indicati nel documento.

In tal modo, infatti, il contribuente fa apparire di avere speso somme in realtà non sborsate e pone così in essere una lesione del bene giuridico protetto, costituito dal patrimonio erariale.

Sulla base di questa ricostruzione, si è costantemente

rilevante nella vicenda in esame, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (Cass. pen., Sez. III, n. 6935 del 13/2/2018; Sez. III, n. 27392 del 11/7/2012).

Coerentemente con quest'impostazione, la giurisprudenza di legittimità ha predicato che l'indicazione

di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative a operazioni oggettivamente inesistenti, non fa venir meno la configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (Cass. pen., Sez. III, n. 4236 del 29/1/2019; Sez. III, n. 30874 del 9/7/2018).

Logico corollario di tale ricostruzione è che il delitto di frode fiscale è configurabile nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione

illegale di manodopera, stante la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione (Cass. pen., Sez. III, n. 24540 del 20/3/2013 e 5/6/2013, in cui la Corte ha annullato la sentenza di proscioglimento del Gip che aveva escluso sussistenza del reato tributario sul presupposto che non potevano considerarsi soggettivamente inesistenti le fatture rilasciate dalla società svolgente l'intermediazione illegale di manodopera, perché comunque erano stati effettivamente sopportati i costi per il pagamento dei lavoratori).

Quando il ricorso per Cassazione è ammesso. Ciò precisato, la Suprema corte ha tuttavia osservato che nel caso concreto il Tribunale cautelare non aveva ritenuto sufficientemente provato, sotto il profilo della gravità indiziaria, che si fosse in presenza di un'illecita somministrazione di manodopera, dissimulata attraverso fittizi contratti di appalto di servizi.

Il tribunale aveva infatti valorizzato le dichiarazioni e la documentazione acquisite in sede di investigazioni difensive, da cui sarebbe emersa sia la configurabilità di un diretto rapporto di organizzazione/direzione tra i responsabili della società dell'indagato e i dipendenti delle aziende subappaltatrici, sia la proprietà, in capo alle ditte esterne, dei mezzi necessari all'esecuzione dei lavori appaltati e l'esistenza, in capo alle stesse, di un'autonoma struttura organizzativa e amministrativa.

A fronte della suddetta motivazione, la Cassazione ha pertanto richiamato il costante orientamento assunto dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio è ammesso solo per violazione di legge, ovvero in casi di veri e propri errori, o di vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento o del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi idoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (Sez. U, n. 25932 del 26/6/2008; Sez. III, n. 4919 del 2/2/2017).

Nel caso in esame, invece, la motivazione soddisfaceva i requisiti della coerenza logica e dell'adeguatezza.

Da qui, pertanto, il rigetto del ricorso.

—© Riproduzione riservata—

