

L'intervento della Suprema corte in materia di emissione e utilizzo di fatture inesistenti

Frodi, confisca non automatica

Non basta che ci sia il reato: dev'esserci un profitto illecito

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

E GIULIA MARIA MENTASTI

Frode fiscale: se il credito non è utilizzato, c'è il reato ma non il profitto. Quindi ok alla condanna, ma è negata la confisca per equivalente. A stabilirlo la terza sezione penale della Cassazione con sentenza n. 26575 del 13 luglio 2021, che ha chiarito che l'evasione di imposta è dato indefettibile per poter affermare che profitto illecito vi è stato, non essendo invece sufficiente la non spettanza di un credito Iva maturato per l'indicazione nella dichiarazione di una fattura per operazioni inesistenti ed eventualmente fruibile in futuro, qualora lo stesso non sia mai stato in concreto utilizzato per evitare il pagamento di imposte dovute.

Nella vicenda in esame, il credito Iva risultante dalla fraudolenta dichiarazione da parte dell'imputato non era mai stato utilizzato, rendendo così illegittima la disposta confisca.

Il caso e l'accusa. Nel caso di specie l'accusa si riferiva all'emissione di una fattura per operazioni parzialmente inesistenti, emessa da una società amministrata dall'imputato in favore di altra società, dal medesimo sempre amministrata (e peraltro nel frattempo fallita), che l'aveva indicata nella dichiarazione annuale delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, così che il medesimo soggetto era stato chiamato a rispondere sia del reato di frode fiscale di cui all'art. 2 dlgs 74/2000 sia di quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del medesimo decreto, per la duplice qualità rivestita nel board tanto della società destinataria quanto di quella emittente il documento contabile.

In particolare, la Corte di appello di Trento, accogliendo il gravame proposto dal pubblico ministero avverso la sentenza che in primo grado aveva assolto il suddetto dalla totalità delle imputazioni perché il fatto non costituisce reato, ne aveva affermato la penale responsabilità per entrambi i reati.

Con successiva ordinanza, la Corte territoriale aveva disposto la correzione della sentenza, applicando all'imputato le pene accessorie di cui all'art. 12 dlgs 74/2000 e disponendo la confisca per equivalente delle somme, dei valori e dei beni dell'imputato o nella sua disponibilità sino alla concorrenza del profitto del reato, quantificato in 220.100 euro.

Il ricorso per Cassazione. Aveva così proposto ricorso per Cassazione l'imputato a mezzo del suo difensore di fiducia, la-

La sentenza n. 26575/ 2021 per punti	
Dolo di evasione	<p>Il dolo specifico di evasione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sussiste anche quando a esso si affianchi una distinta e autonoma finalità extraevasiva non perseguita dall'agente in via esclusiva • rientra nel potere di accertamento riservato al giudice di merito, che, se adeguatamente e logicamente motivato, è incensurabile in sede di legittimità
Profitto confiscabile	<p>In punto di confisca:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il profitto è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale • è indifferente se l'imposta evasa, nel caso specifico, sia stata non pagata o portata a credito dal contribuente • tuttavia, come chiarito dalla Cassazione non legittima la confisca: • un credito Iva non spettante e maturato per l'indicazione nella dichiarazione di una fattura per operazioni inesistenti ed eventualmente fruibile in futuro • qualora lo stesso non sia mai stato in concreto utilizzato per evitare il pagamento di imposte dovute



La sede della Cassazione

mentando, da un lato, difetto di motivazione in punto di accertamento dell'elemento soggettivo del dolo di evasione, nonché, dall'altro lato, violazione dell'art. 12-bis dlgs 74/2000 e vizio di motivazione dell'ordinanza di correzione impugnata nella parte concernente la disposta confisca.

La Corte territoriale non avrebbe valutato quanto ampiamente dimostrato in sede di giudizio circa l'assenza di alcun danno per l'Erario, e, correlativamente, di alcun profitto illecito, essendo peraltro intervenuto un accertamento per adesione con il curatore fallimentare della società utilizzatrice della fattura che aveva portato allo stralcio del credito Iva derivante dall'operazione contestata, unitamente alla somma concordata a titolo di sanzioni e interessi, rispetto al maggior credito d'imposta vantato dalla società.

Il dolo specifico di evasione. Dunque, il primo motivo di ricorso è stato rigettato dalla Suprema corte, che non ha ritenuto convincente la valutazione

con cui in primo grado si era escluso il dolo per entrambi i reati ascritti, ovvero la tesi per cui la finalità dell'operazione era quella di far figurare un incremento del bilancio della società emittente la fattura per ragioni di equilibrio contabile agli occhi dei creditori, essendosi trattato di una operazione neutra sul piano fiscale, che non aveva comportato minori gettiti all'Erario.

Innanzitutto, gli Ermellini hanno ricordato che il dolo specifico costituito dal fine di evadere le imposte (o di consentire a terzi l'evasione) sussiste e concorre a integrare il delitto tributario anche quando a esso si affianchi una distinta e autonoma finalità extraevasiva non perseguita dall'agente in via esclusiva, nonché rientra nel potere di accertamento riservato al giudice di merito, che, se adeguatamente e logicamente motivato, è incensurabile in sede di legittimità (Cass. pen., Sez. III, n. 27112/2015).

Ciò detto, la Cassazione ha contemplato, su un piano astrat-

to, l'ipotesi per cui il fine di consentire a una società del «gruppo» di poter esibire ai creditori un bilancio contabile in equilibrio, riconoscendo alla stessa prestazioni non dovute, possa spiegare l'emissione di fatture per operazioni inesistenti senza che la condotta abbia invece come finalità quella di permettere al destinatario l'evasione d'imposte.

Coincidenza di emittente e destinatario della fattura. Tuttavia, laddove nel concreto, come nel caso di specie, la persona fisica che abbia agito per i due soggetti (emittente e destinatario della fattura) coincida, è del tutto logico ritenere che sia stata animata da un unico movente, essendo per contro manifestamente illogico ipotizzare uno «sdoppiamento» di finalità a seconda che si guardi la vicenda ex latere emittente ovvero ex latere destinatario.

Persuasività è stata pertanto riconosciuta alla sentenza d'appello che aveva invece ritenuto che il fine di evasione, per entrambi i reati, si ricavasse pro-

prio dallo spostamento del debito Iva da una società all'altra, essendo irrilevante che la società utilizzatrice della fattura non avesse mai chiesto il rimborso del credito Iva, avendolo riportato annualmente nella contabilità per evitarne la prescrizione e per goderne una volta che, decorsi cinque anni, l'Agenzia delle entrate non avrebbe più potuto effettuare controlli.

Quando, dunque, l'imputato aveva emesso la fattura per operazioni inesistenti, ottenendone il pagamento, già si era prefigurato l'utilizzo di quella fattura da parte della società destinataria, parimenti da lui amministrata, allo scopo di evadere le imposte sulla stessa gravanti. Che poi la società nel quinquennio fosse stata dichiarata fallita era circostanza irrilevante, trattandosi di evento successivo non idoneo a incidere sulla sussistenza del dolo al momento di commissione delle condotte.

Il profitto del reato e la confisca. Il profilo in riferimento al quale la Cassazione ha ritenuto il ricorso meritevole di accoglimento è invece quello di violazione dell'art. 12-bis dlgs 74/2000, ovvero la norma che prevede che, nel caso di condanna o di patteggiamento per un delitto tributario, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

In tema di reati fiscali, ha ricordato la Suprema corte, il profitto del reato confiscabile è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, essendo indifferente se l'imposta evasa, nel caso specifico, sia stata non pagata o portata a credito dal contribuente (Cass. pen., Sez. III, n. 1657/2018).

Al contempo, tuttavia, l'evasione di un'imposta è dato indefettibile per poter affermare che un profitto illecito vi è stato, non essendo sufficiente la non spettanza di un credito Iva, maturato per l'indicazione nella dichiarazione di una fattura per operazioni inesistenti ed eventualmente fruibile in futuro, qualora lo stesso non sia mai stato in concreto utilizzato per evitare il pagamento di imposte dovute. Dunque, dalla sentenza impugnata emergeva che il credito Iva risultante dalla fraudolenta dichiarazione non era stato utilizzato, rilevò che rendeva manifestamente illogica la statuizione sulla disposta confisca. Da qui l'annullamento della sentenza sul punto, con rinvio alla Corte di appello di Trento per nuovo esame.