

La Corte di cassazione intransigente sulla rilevanza penale della indebita compensazione

Doppio reato per le fatture false

La frode fiscale è soltanto il primo di due differenti illeciti

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Doppio reato per chi utilizza in compensazione crediti risultanti da false fatture: è quanto emerge dalla sentenza n. 18085 del 6 maggio 2022, con cui la terza sezione penale della Corte di Cassazione si è occupata del rapporto tra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti e il reato di indebita compensazione di cui agli artt. 2 e 10 quater dlgs 74/2000, ritenendo legittima la duplice contestazione. Nel rigettare il ricorso dell'imputato, la Suprema Corte ha osservato come le condotte integranti i reati di cui agli artt. 2 e 10 quater dlgs 74/2000 sono commesse in tempi differenti e con modalità diverse, risultando per tale ragione ontologicamente distinte.

Il caso. La vicenda sottoposta all'attenzione della Cassazione aveva visto il legale rappresentante di una società accusato e condannato all'esito dei due gradi di giudizio, sia per il reato di cui all'art. 2 dlgs 74/2000, per avere indicato nelle dichiarazioni fiscali relative a più anni di imposta elementi passivi fittizi documentati da fatture per operazioni inesistenti; sia per il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10 quater del suddetto dlgs, per avere, nel successivi periodi di imposta, utilizzato in compensazione i crediti fiscali inesistenti sorti a fronte delle medesime fatture false di cui al contestato art. 2.

Il ricorso. Avverso la sentenza della Corte di Appello aveva così proposto ricorso per cassazione l'imputato, ad avviso del quale non poteva essere contestato anche il reato di cui all'art. 10-quater, poiché i crediti portati in compensazione erano da ritenersi ricollegati direttamente ed esclusivamente all'utilizzo delle fatture qualificate come false, già oggetto di contestazione per la fattispecie di frode fiscale; pertanto, non si sarebbe trattato né di crediti non spettanti né inesistenti, non avendo le compensazioni riguardato crediti difettanti di un presupposto costitutivo o completamente avulsi dalla situazione fiscale del contribuente, bensì crediti fondati sulle fatture passive registrate in contabilità e i cui costi in esse incorporate erano stati conseguentemente indicati in sede dichiarativa ad abbattimento degli imponibili.

La tesi difensiva. Secondo la linea difensiva, inoltre, sarebbe pacifico che non possa esservi una coesistenza tra la re-

Frode fiscale e indebita compensazione	
Il quesito	A chi utilizza in compensazione crediti risultanti da false fatture quanti reati possono essere contestati?
Le norme	Art. 2 dlgs 74/2000 punisce «con la reclusione da quattro a otto 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» Art. 10-quater dlgs 74/2000 punisce «con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro»
La risposta della Cassazione	Come affermato da Cass. pen. n. 18085/2022: <ul style="list-style-type: none"> • le condotte integranti i reati di cui agli artt. 2 e 10 quater dlgs 74/2000 sono commesse in tempi differenti e con modalità diverse risultando quindi ontologicamente distinte • la sussistenza di una pluralità di condotte impedisce ogni assorbimento o l'applicazione del principio di specialità così che vanno contestati entrambi i reati

sponsabilità per il delitto di indebita compensazione e quella per la fattispecie di frode fiscale, stante il rapporto di specialità intercorrente tra le due norme, in virtù del quale, nel caso in cui il risparmio di imposta avvenga mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nonché mediante l'indicazione in dichiarazione dei corrispondenti elementi fittizi, non potrebbe che venire in rilievo la più grave fattispecie di cui all'art. 2 dlgs 74/2000, non residuando più spazio per la fattispecie di cui all'art. 10 quater. In altre parole, abbracciando tale tesi, le figure delittuose, entrambe finalizzate a preservare i beni giuridici dell'inter-

se statale alla riscossione dei tributi e della trasparenza fiscale del contribuente, sussisterebbe una progressione di illiceità idonea a legittimare l'applicazione esclusiva della fattispecie più grave, e la prevalenza del delitto di frode fiscale si legherebbe anche al fatto che una dichiarazione fiscale corredata dell'indicazione di costi fittizi ingloberebbe già di per sé una lesione dell'aspettativa erariale alla corretta riscossione dei tributi, indipendentemente da quando si materializza l'incasso del vantaggio tributario illecito.

La differenza delle condotte per la Suprema Corte. L'argomentazione è stata

però ritenuta infondata dalla Cassazione, che ha al contrario osservato come risulti chiaramente che le due condotte ex dlgs 74/2000, artt. 2 e 10-quater sono ontologicamente e cronologicamente distinte tra loro, essendo state commesse in tempi diversi e con modalità del tutto diverse. In particolare, la condotta di cui all'art. 2 è stata commessa avvalendosi delle fatture per le operazioni inesistenti, indicando nelle dichiarazioni Iva gli elementi passivi fittizi; la condotta di cui all'art. 10-quater è stata commessa invece l'anno successivo, compensando il credito inesistente Iva creato nel precedente periodo di imposta con il debi-

to iva maturato nel periodo di imposta successivo (compensazione c.d. orizzontale). Di conseguenza, trattandosi di condotte diverse, non vi è alcuna duplicazione dei profili di responsabilità.

L'inesistenza del credito. Inoltre la Cassazione ha evidenziato come il credito Iva che maturi dall'uso di fatture per operazioni inesistenti, adoperate nella dichiarazione, sia da considerarsi un credito inesistente in quanto del tutto privo di giustificazione e dell'elemento costitutivo del credito. Per l'esistenza del credito, infatti, rileva non la circostanza che sia stata redatta la fattura ma solo l'effettività dell'operazione sottostante, essendo il pagamento dell'Iva collegato all'operazione relativa alla cessione di beni o alla prestazione di servizi ai sensi del dpr n. 633/1972. Tali distinte condotte realizzano, tra l'altro, una pluralità d'evasione di imposta e non, come sostenuto nel ricorso, un unico danno all'Erario, essendo l'Iva non corrisposta relativa sia all'anno di imposta di cui alla dichiarazione nella quale sono utilizzate le fatture per le operazioni inesistenti sia al successivo anno di imposta, per effetto della compensazione illecita. Proprio la sussistenza di una pluralità di condotte impedisce ogni assorbimento o l'applicazione del principio di specialità, per altro dovendo rilevarsi che l'art. 10-quater dlgs 74/2000 non prevede alcuna clausola di salvezza. Del tutto irrilevante, infine, è l'eventuale circostanza che l'Agenzia delle entrate non abbia contestato il reato, posto che l'esercizio dell'azione penale spetta al pubblico ministero e la corretta qualificazione giuridica dei fatti è compito esclusivo dell'autorità giudiziaria e non di quella amministrativa.

© Riproduzione riservata

Debiti tributari, la misura di prevenzione non dà attenuanti

Nessuna attenuante per l'imputato che non paghi il debito tributario perché contemporaneamente sottoposto a sequestro di prevenzione: è quanto altresì emerge dalla sentenza in commento n. 18085/2022, che analizza l'ipotesi in cui l'estinzione del debito con il fisco sia materialmente preclusa dal sequestro in capo all'imputato delle somme necessarie al pagamento, nell'ambito di una parallela procedura per l'applicazione di una misura di prevenzione. In particolare, il dlgs 159/2011, più noto come codice antimafia, all'art. 24 prevede la confisca dei beni che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego o dei beni di cui non si possa giustificare la

legittima provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. La confisca di prevenzione ha la finalità in sostanza di rimuovere dal circuito economico legale i beni riconducibili, direttamente o indirettamente, a soggetti ritenuti socialmente pericolosi, relativamente ai quali è lecito presumerne l'illiceità provenienza; finalità che, come hanno affermato le Sezioni Unite con la sentenza n. 4880/2014, si giustifica non solo per ragioni etiche, ma anche per motivazioni d'ordine economi-

co in quanto l'accumulo di ricchezza, frutto di attività delittuosa, è fenomeno tale da inquinare le ordinarie dinamiche concorrenziali del libero mercato, creando anomale posizioni di dominio e di potere economico, in pregiudizio delle attività lecite. Al contrario, la circostanza attenuante ex art. 13-bis dlgs 74/2000, si fonda sulla condotta positiva dell'imputato che provveda al pagamento dei tributi, delle spese e degli interessi prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado; e ciò non può mai avvenire con beni di provenienza illecita che l'ordinamento giuridico ha rimosso dal circuito dell'economia illecita.

© Riproduzione riservata