

La Cassazione penale indica gli elementi da valutare per individuare i casi di frode fiscale

Prove ad hoc contro la cartiera

È da dimostrare l'inesistenza dell'attività imprenditoriale

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Per la condanna per frode fiscale, l'ineoperatività va provata. Nell'ambito di un procedimento per i reati di utilizzo ed emissione di fatture false, infatti, per attribuire la qualità di "cartiera", va effettuata una concreta ed esaustiva ricognizione degli indici sintomatici dell'inesistenza della attività imprenditoriale della società e del conseguente carattere fraudolento delle operazioni.

È quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale, terza sezione, n. 16442 del 19 aprile 2024, che ha indicato tutti gli elementi da considerare e che avrebbero dovuto portare a escludere la natura di cartiera, fornendo così utili indicazioni in punto di sussistenza dei reati di frode fiscale.

Il caso. La Corte di appello di Torino aveva confermato la decisione con cui il Tribunale di Novara aveva condannato l'imputato per il reato di frode fiscale di cui all'art. 2 dlgs n. 74/2000, per avere nella sua qualità di legale rappresentante di una Srl, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, indicato nella dichiarazione Iva relativa al 2014 elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture relative a operazioni inesistenti rilasciate dalla Spa per la quale effettuava lavorazioni di materie prime, nonché per il reato di emissione di fatture false di cui all'art. 8, per avere a propria volta, nella stessa qualità, al fine di consentire l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto a terzi, rilasciato fatture per operazioni inesistenti.

Come identificare le fattispecie. La natura di cartiera attribuita dall'accusa e dai giudici di merito alla Srl aveva portato alla condanna per le due fattispecie penal-tributarie più gravemente sanzionate dal dlgs 74/2000. L'art. 2 dlgs 74/2000 punisce infatti con la reclusione da quattro a otto anni chi, 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 annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi, con la precisazione che il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registra-

Utilizzo ed emissione di fatture false

<p>Art. 2 dlgs 74/2000</p>	<p>1. È punito 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</p> <p>2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria</p> <p>2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni</p>
<p>Art. 8 dlgs 74/2000</p>	<p>1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</p> <p>2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato</p> <p>2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni</p>

ti nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. La medesima pena è prevista per chi, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La cornice edittale si attenua, ed è ricompresa tra un anno e sei mesi e sei anni di reclusione, solo se l'ammontare degli elementi passivi fittizi, nonché l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture, è inferiore a euro centomila.

Le ragioni alla base della sentenza. Avverso la sentenza l'imputato aveva proposto, tramite il difensore, ricorso per Cassazione, chiedendone l'annullamento e lamentando la mancata risposta della Corte d'appello ai motivi di impugnazione specificamente formulati, essendosi limitata a usare mere formule di stile per avallare il percorso argomentativo dei giudici di primo grado, senza formulare un autonomo ragionamento e senza prendere posizione sulle argomentazioni e le produzioni documentali della difesa. I vizi di motivazione censurati riguardavano tanto il piano oggettivo, quanto quello psicologico dei reati contestati, ribadendo l'effettività dell'attività svolta dalla società dell'imputato, e sottolineando come avesse a dispo-

sizione sede, macchinari, dipendenti, autorizzazioni ambientali, conti correnti bancari, rapporti commerciali e scritture contabili regolari. Sarebbe mancata inoltre un'adeguata indagine delle pretese finalità di evasione fiscale in capo all'imputato.

Dunque, il ricorso è stato ritenuto fondato. Come sostenuto dal ricorrente, la Suprema Corte ha valutato che la sentenza impugnata avesse attribuito alla Srl la qualità di "cartiera" senza effettuare una concreta ed esaustiva ricognizione degli indici sintomatici dell'inesistenza della sua attività imprenditoriale. La Corte territoriale non aveva preso in considerazione adeguatamente i motivi di appello, ricalcando le argomentazioni della sentenza di primo grado, senza fornire un'adeguata motivazione dei vari passaggi dell'accertamento della responsabilità penale. In altri termini, la sentenza non aveva chiarito sufficientemente quali fossero le ragioni della ritenuta non operatività della società, e aveva richiamato elementi che apparivano non pertinenti. Peraltro, la Cassazione, pur sottolineando l'autonomia del giudizio penale rispetto a quello tributario, ha evidenziato come, sostanzialmente, sulla base di quegli stessi elementi, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado aveva accolto l'appello presentato nell'interesse della società, con reie-

zione delle pretese erariali. Il giudice tributario aveva effettivamente affermato che la Srl era operativa, valida e regolarmente costituita, con finalità coerenti con l'ambito industriale di riferimento e concreti risultati nell'ambito del processo di riorganizzazione del gruppo per cui operava. Profilo, quello del rilievo nei giudizi penali delle sentenze pronunciate in sede tributaria, che è oggetto attualmente di grande attenzione da parte del legislatore: lo schema di decreto legislativo cosiddetto sanzioni, in attuazione della legge delega per la riforma fiscale 111/2023, e di cui si attende l'approvazione definitiva, interviene infatti sull'art. 20 dlgs 74/2000, dando attuazione al criterio di delega previsto all'art. 20, comma 1, lett. b), n. 2), e teso ad "attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della rilevanza penale del fatto". Dunque, si prevede l'introduzione del comma 1-bis, secondo cui le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.

Gli indici da valutare. Ciò detto, tornando alla pronuncia in esame, la Suprema Corte ha individuato gli indici sui quali la sentenza impugnata non aveva motivato sufficientemente e che al contrario avrebbero dovuto indurre i giudici territoriali a escludere la natura di cartiera della società dell'imputato. Più in particolare, la sentenza impugnata non aveva argomentato circa: a) la ritenuta evidenza del ruolo svolto dall'imputato quale amministratore di facciata; b) la ritenuta inesistenza di una lecita finalità imprenditoriale nella stipula e nella risoluzione consensuale anticipata di un contratto di locazione; c) la valenza del progetto di espansione commerciale alla base delle operazioni ritenute inesistenti; d) il fatto che la società fosse titolare di autorizzazioni ambientali per l'esercizio dell'attività di trattamento e recupero dei rifiuti plastici; e) la ragione per cui il personale alle dipendenze della Srl dovesse essere ritenuto, come sostenuto dall'accusa, quale forza lavoro direttamente a disposizione della società committente, pur in presenza di una serie dettagliata di argomentazioni difensive di segno contrario, relative alle modalità di assunzione e di trasferimento del personale stesso; f) le giustificazioni fornite dalla difesa circa l'operatività della società in relazione al suo fatturato, legate al fatto che la committente, una volta acquistate le materie prime, le consegnava in conto lavorazione alla Srl, la quale, terminata la produzione, restituiva alla prima il reso lavorato; g) le modalità e la valenza del preteso aggiramento del meccanismo di reverse charge e dell'omesso versamento dell'iva, quanto al ritenuto vantaggio fiscale dell'operazione illecita e quanto alla ritenuta non operatività della società.

Più in generale, non è apparsa sufficientemente chiara la spiegazione dell'asserita fraudolenza delle operazioni oggetto dell'imputazione, legata al fatto che nello stesso anno vi era stata una reciprocità di rapporti fra le due società, tanto che erano stati contestati sia il reato di cui all'art. 2 sia quello di cui all'art. 8 dlgs 74/2000, entrambi in relazione all'attività svolta dalla Srl. La Suprema Corte ha pertanto annullato la sentenza impugnata, con rinvio ad altra sezione della Corte di appello di Torino per procedere a nuovo giudizio.