
Vantaggio fiscale: non solo elusione

di [Sonia Cascarano](#)

Pubblicato il 12 Dicembre 2009

all'interno di un gruppo societario le fatture irregolari e gonfiate che creano un vantaggio fiscale, sono anche reato tributario e non solo elusione

1. Corte di Cassazione Sent. n. 37583/2009

La Corte di Cassazione con la sentenza in oggetto, ha stabilito che “all'interno di un gruppo societario le fatture irregolari e gonfiate che creano un vantaggio fiscale, sono anche reato tributario e non solo elusione”.

Nel caso di specie, la Corte ha osservato che “la Corte territoriale ha fornito ampia e puntuale motivazione in ordine alla incoerenza tra gli importi dei lavori riportati nelle tre fatture oggetto di imputazione, le modalità di pagamento ed i movimenti di denaro non ufficiali riconducibili ai pagamenti.

Tali elementi di fatto sono stati dalla Corte territoriale ritenuti prova sufficiente per affermare che le tre fatture in contestazione erano non conformi all'effettività delle prestazioni effettuate dalle ditte emittenti: si afferma che, la presenza di un “flusso di ritorno” e la mancata corrispondenza fra gli importi fatturati e quelli autorizzati dall'ente comunale per le opere in subappalto sono elementi di significato probatorio univoco.

“... la finalità dei reati tributari è stata individuata dai giudici di merito nella creazione di vantaggi fiscali in capo alle società riconducibili al soggetto così come nella possibilità di creare per tale mezzo “fondi neri”

in capo ai soggetti che ricevevano i ritorni non ufficiali di parte dei pagamenti delle fatture incriminate. Tali finalità e tali interessi, corrispondenti al dolo proprio dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000, prescindono dai diversi rapporti contrattuali tra le società facenti capo al soggetto e l'ente appaltante, così che la mancanza di prove circa condotte di frode nell'esecuzione dei lavori appaltati non impedisce affatto, sul piano logico, che nei rapporti interni fra appaltatore e subappaltatore possano avere luogo irregolarità fiscali per le finalità sopra ricordate".

Quindi, la mancanza di prove circa condotte di frode nell'esecuzione dei lavori appaltati non impedisce affatto, sul piano logico, che nei rapporti interni fra appaltatore e subappaltatore possano avere luogo irregolarità fiscali per finalità e interessi corrispondenti al dolo proprio dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74 del 2000.

Secondo la Cassazione, la Corte di Appello ha fornito ampia e puntuale motivazione in ordine alla incoerenza tra gli importi dei lavori riportati nelle tre fatture oggetto di imputazione, le modalità di pagamento e i movimenti di denaro non ufficiali riconducibili ai pagamenti.

Tali elementi di fatto sono stati dalla Corte territoriale ritenuti prova sufficiente per affermare che le tre fatture in contestazione erano almeno in parte non conformi all'effettività delle prestazioni effettuate dalle ditte emittenti.

Inoltre, la finalità dei reati tributari è stata individuata dai giudici di merito nella creazione di vantaggi fiscali in capo alle società così come nella possibilità di creare per tale mezzo "fondi neri" in capo ai soggetti che ricevevano i ritorni non ufficiali di parte dei pagamenti delle fatture incriminate.

2. Corte di Cassazione Sentenza n. 28654\2009

In materia di emissione di fatture per operazioni inesistenti, la fattispecie prevista dall'art. 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e in precedenza dall'art. 4, lett. d) del DL 10 luglio 1982, n. 429, convertito con legge 7 agosto 1982, n. 516, si configura come reato di pericolo astratto poiché tutela l'interesse dello Stato come accertatore fiscale: così è stata anticipata dal legislatore la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione.

La configurabilità del reato è svincolata dal conseguimento di una effettiva evasione, venendo puniti comportamenti propedeutici connotati da potenzialità lesiva del citato interesse erariale; in tema di reati tributari "la presenza di una ulteriore finalità nell'azione delittuosa, rispetto a quella di consentire a terzi l'evasione fiscale, non incide sulla compiuta integrazione della fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti".

La sussistenza dell'elemento psicologico del reato deve essere esclusa solo qualora risulti che l'azione è stata posta in essere per fini esclusivamente extratributari ed il reato si consuma con l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione fiscale, mentre è irrilevante il fatto che il terzo raggiunga o meno detto risultato ovvero avrebbe potuto raggiungerlo attraverso un contenzioso con l'amministrazione tributaria.

Nel caso in specie, la Corte di Appello di Bologna ha affermato la colpevolezza di un soggetto che era stato incriminato per il reato previsto dall'art. 81 cpv. c.p., e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, comma 1, per avere emesso fatture per operazioni commerciali inesistenti.

Il giudice di primo grado aveva escluso l'esistenza del dolo specifico richiesto dalla fattispecie penale, ai fini della configurazione del reato: il procedimento di primo grado si era concluso con decisione favorevole all'imputato nonostante fosse stata accertata l'emissione di fatture per operazioni inesistenti tra le ditte coinvolte nella vicenda.

In questa sede, il giudice infatti aveva ritenuto che “la finalità principale dell’operazione non fosse stata quella dell’evasione fiscale, bensì la necessità di creare operazioni inesistenti di recupero di rifiuti, in realtà diversamente smaltiti, nonché di generare un ricircolo di liquidità e di pareggiare i dati contabili fra diverse aziende”.

“... dato che il fine dell’evasione fiscale poteva ravvisarsi solo nella forma del dolo eventuale, diverso dal dolo specifico richiesto dalla fattispecie criminosa perseguibile penalmente, il giudice di primo grado aveva accolto il ricorso presentato dal contribuente”.

Avverso tale decisione era stato proposto ricorso alla Corte d’Appello di Bologna.

In accoglimento dell’impugnazione tale Corte aveva affermato la colpevolezza dell’imputato sostenendo che l’evasione fiscale rientrava negli scopi perseguiti direttamente attraverso la falsa fatturazione.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso il difensore dell’imputato, che ha opposto la denuncia per contraddittorietà e carenza della motivazione.

La Corte di Cassazione ha precisato che “la motivazione della sentenza di primo grado era fondata su un errore di diritto, poiché sosteneva che anche i ricavi inesistenti, attestati da false fatture, erano soggetti al pagamento dell’imposta sui redditi”.

In realtà in materia tributaria solo il guadagno illecito ricavato dalla falsa fatturazione può formare oggetto di imposizione e non l’ammontare indicato nella fattura falsa e non può essere esteso al regime delle imposte dirette il disposto, in materia di IVA, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, che impone in via sanzionatoria il pagamento di tale imposta anche sull’ammontare indicato nelle fatture per

operazioni inesistenti.

La sentenza impugnata ha fondato l'accertamento dell'elemento psicologico del reato su un ragionamento di tipo oggettivo, senza che sia stata compiuta alcuna indagine sulle reali motivazioni dell'emittente delle fatture e sul fatto che la ritenuta evasione dell'IVA costituiva un effetto indiretto e secondario rispetto a quello costituente la vera finalità della condotta.

Riguardo alla decisione di merito la Corte di Cassazione ha stabilito il rigetto del ricorso proposto dall'imputato, in quanto:

- la fattispecie prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, e in precedenza dal D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 4, lett. d), convertito con L. 7 agosto 1982, n. 516, si configura come reato di pericolo astratto: il legislatore ha deciso di punire la condotta criminosa, messa in atto attraverso l'emissione di fatture inesistenti, indipendentemente e precedentemente, rispetto al momento della dichiarazione dei redditi.

La configurabilità del reato è svincolata dal conseguimento di un'effettiva evasione fiscale, in quanto vengono puniti comportamenti propedeutici connotati anche solo da una certa potenzialità lesiva dell'interesse erariale;

- in tema di reati tributari la presenza di un'ulteriore finalità, rispetto a quella di consentire a terzi l'evasione fiscale, non incide sulla compiuta integrazione della fattispecie delittuosa di emissione di fatture per operazioni inesistenti: la sussistenza dell'elemento psicologico del reato rileva solo quando risulta che l'azione è stata posta in essere per fini esclusivamente extratributari.

La sentenza impugnata ha correttamente affermato la sussistenza dell'elemento psicologico del reato, ravvisando quest'ultimo nella consapevolezza da parte dell'imputato che le fatture per operazioni inesistenti da lui emesse sarebbero state utilizzate nelle dichiarazioni dei redditi ed IVA, e quindi in atti fiscalmente rilevanti, dalla ditta che le aveva ricevute, consentendo a questa di pagare un'imposta

inferiore a quella altrimenti dovuta.

A nulla rileva il fatto che dette fatture venivano utilizzate per compensare partite attive derivanti da altre fatture per operazioni inesistenti emesse dalla ditta ricevente.

Il reato si consuma con la sola emissione delle fatture per operazioni inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione fiscale, mentre è irrilevante il fatto che il terzo raggiunga o meno detto risultato.

Sonia Cascarano

12 Dicembre 2009