

PENALE TRIBUTARIO

Dichiarazione fraudolenta per le strutture estere non operative

di Marco Bargagli

La **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 37422 del 16 marzo 2017**, ha illustrato i **profili penali** riconducibili alla **costituzione all'estero di società non operative**, costituite al solo scopo di **trasferire utili** al di fuori del territorio nazionale.

La fattispecie affrontata in sede di **legittimità**, integra il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (ex [articolo 3 del D.Lgs. 74/2000](#)), a norma del quale è punito con la reclusione da un **anno e sei mesi a sei anni chiunque**, al fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, compiendo **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente**, ovvero avvalendosi di **documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti** idonei ad **ostacolare l'accertamento** e ad indurre in **errore l'Amministrazione finanziaria** indica, in una delle **dichiarazioni** relative a dette imposte, **elementi attivi** per un **ammontare inferiore a quello effettivo** od **elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi** quando, **congiuntamente**:

- l'**imposta evasa è superiore**, con riferimento a **taluna delle singole imposte**, a **euro trentamila**;
- l'**ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante **indicazione di elementi passivi fittizi**, è superiore al **cinque per cento** dell'**ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione**, o comunque, è superiore a euro **un milione cinquecentomila**, ovvero qualora l'**ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta**, è superiore al **cinque per cento** dell'**ammontare dell'imposta medesima** o comunque a **euro trentamila**.

Tanto premesso, nel caso in oggetto, i **soggetti implicati nel sistema evasivo** avevano costituito **fraudolentemente** alcune "**società schermo**" aventi tutte **sede in Inghilterra**, che **esercitavano l'attività imprenditoriale** utilizzando l'**organizzazione aziendale** di una **società italiana**, **omettendo di registrare nella contabilità** e nei bilanci della stessa **società residente** tutti i corrispettivi che erano stati **attribuiti alle società estere** e indicando, nelle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, **elementi attivi** per un **ammontare inferiore a quello effettivo**.

Sul punto, la difesa aveva sostenuto in giudizio la **non sostenibilità della tesi accusatoria**, sulla base dei seguenti **elementi di sintesi**:

- **insussistenza** del reato contestato con riferimento all'Iva, trattandosi di un'**imposta non dovuta** per i **trasporti intracomunitari** posti in essere;

- **regolare assolvimento** degli **oneri assistenziali, previdenziali e fiscali** all'estero da parte delle **società inglesi**, circostanza che avrebbe dimostrato **l'esistenza effettiva delle stesse**;
- **autonomia operativa delle società estere**, che doveva essere **ricostruita** con riferimento alla **sede di direzione effettiva dell'attività di impresa**, coincidente con il luogo di **stabile organizzazione**, ovvero sia quello in cui si **svolge l'attività ordinaria**, sono **localizzati gli uffici** ed **operano gli amministratori**, parametri ai quali le **società inglesi** avrebbero **risposto pienamente**.

Infine, la tesi secondo cui le società estere **sarebbero state create** esclusivamente la **fine di ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta**, era eventualmente riconducibile alla **diversa ipotesi** della **dichiarazione infedele** e non al **reato previsto e punito** dal richiamato [articolo 3 del D.Lgs. 74/2000](#), non ravvisandosi l'idoneità del **mezzo ad ostacolare l'accertamento dell'evasione**, trattandosi invece di **operazioni economiche** documentate da fatture per **operazioni reali ed esistenti**.

In merito, la suprema Corte ha confermato che **le operazioni poste in essere** integravano i presupposti del reato previsto e punito dall'[articolo 3 del D.Lgs. 74/2000](#), con particolare riferimento al **comportamento fraudolento** adottato dai soggetti coinvolti nello **schema evasivo**.

A parere degli ermellini, infatti, la nozione di mezzo fraudolento non può identificarsi in **mere condotte di mendaci indicazioni di componenti attivi**, rientranti nel novero della **"falsa rappresentazione"**, né nella condotta di **sottofatturazione dei ricavi**, ricorrente allorquando viene emessa una fattura avente un **corrispettivo inferiore a quello reale**.

Quindi, la **semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione**, pur se finalizzata all'evasione delle **imposte**, non è sufficiente ad **integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, dovendosi verificare se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un **grado di insidiosità** tale da **ostacolare l'attività di accertamento** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, secondo l'approccio ermeneutico espresso dai giudici in **sede di legittimità**, l'operazione fraudolenta posta in essere dagli imputati è consistita nel **riversare la maggior parte dei ricavi realizzati** dalla **società italiana sulle società inglesi** all'uopo costituite, così da **abbattere gli elementi attivi scaturenti dalla propria attività**, con una **corrispondente riduzione di imposta**.

Le **operazioni realizzate** avevano quindi l'obiettivo di creare **un'indebita erosione della base imponibile**, comportando un **falso impianto contabile** realizzato attraverso la creazione di **società schermo appositamente costituite**.

In definitiva, **l'interposizione fittizia delle società inglesi** nella fatturazione alla clientela di prestazioni di trasporto effettuate in realtà da parte di un altro soggetto economico, realizza

giuridicamente una **simulazione** che integra l'**artificio** richiesto dalla norma, idoneo a indurre in **errore l'Amministrazione finanziaria** ostacolando, simmetricamente, l'accertamento tributario.



Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)