

DIRITTO SOCIETARIO

Appalto simulato: applicazione delle sanzioni 231 alla frode fiscale

di Marco Bargagli



La “**frode fiscale**” attuata mediante l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**, costituisce il classico schema di **evasione fiscale** che consente ai soggetti economici di conseguire **indebiti vantaggi fiscali**.

L'**ordinamento giuridico nazionale** prevede l'applicazione di **specifiche sanzioni** in ambito penale tributario:

- ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), 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** che consentono di **ridurre la base imponibile o il debito Iva**;
- in forza dell'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#) 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**;

In tale contesto occorre specificare che, a norma dell'[articolo 1 D.Lgs. 74/2000](#):

- per “**fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**” si intendono le **fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie**, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;
- per “**elementi attivi o passivi**” si intendono le componenti espresse in cifra che concorrono, in senso positivo o negativo, alla **determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore**

aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta.

Nel peculiare contesto della frode fiscale, la **prassi operativa** ha chiarito che:

- la fattura è **oggettivamente inesistente** quando il suo contenuto **documenta operazioni non realmente avvenute (in tutto o in parte)**;
- la **fattura è soggettivamente inesistente**, quando le **operazioni documentate sono intercorse tra soggetti diversi da quelli risultanti formalmente quali parti del rapporto (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I - parte I - capitolo 1 "Evasione e frode fiscale", pagg. 10 e ss.)**.

Analizziamo ora, a **margine delle sanzioni penali tributarie sopra illustrate**, gli ulteriori provvedimenti **introdotti nel nostro ordinamento giuridico** per contrastare **l'evasione e le frodi fiscali**.

Come noto, il **D.Lgs. 231/2001** prevede una specifica **responsabilità amministrativa** a carico delle **persone giuridiche, delle società, degli enti e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, nella particolare ipotesi in cui** vengano commessi, nell'**interesse o a vantaggio** della persona giuridica, uno o più **"reati presupposto"** espressamente previsti dal decreto.

Nel peculiare ambito **della frode fiscale**, occorre valutare attentamente **l'impatto delle disposizioni previste dal D.Lgs. 75/2020**, che ha introdotto **significative novità in tema di responsabilità amministrativa delle società e degli enti ex D.Lgs. 231/2001**, proprio in **ambito fiscale**.

Il **rinnovato assetto sanzionatorio** deriva dal **recepimento della direttiva PIF** (Direttiva UE n. 2017/1371, relativa alla **lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale**), che ha la dichiarata finalità di inasprire le **sanzioni** previste in **tema di frodi fiscali commesse in ambito Iva**, anche mediante l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**.

Dopo il recepimento della direttiva comunitaria, l'[articolo 25-quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001](#) prevede la responsabilità amministrativa delle società e degli enti per i più importanti reati che caratterizzano la frode fiscale previsti dal **D.Lgs. 74/2000**, come di seguito indicato:

- per il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** ([articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)), si applica la **sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote**;
- per il **delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** ([articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#)), si applica la **sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote**;
- per il **delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** ([articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)), si applica la **sanzione pecuniaria fino a**

cinquecento quote;

- per il delitto di **occultamento o distruzione di documenti contabili**, ([articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#)), si applica la **sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;**
- per il delitto di **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**, ([articolo 11 D.Lgs. 74/2000](#)), si applica la **sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.**

Infine, in relazione agli altri **delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000**, se **commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro**, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

- per il **delitto di dichiarazione infedele** previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a **trecento quote;**
- per il delitto di **omessa dichiarazione** previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a **quattrocento quote;**
- per il delitto di **indebita compensazione** previsto dall'articolo 10-*quater*, la **sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.**

Interessanti **principi di diritto in tema di responsabilità degli enti 231 e frode fiscale**, sono stati recentemente illustrati dalla **suprema Corte di cassazione sezione 3^a penale, nella sentenza n. 16302 pubblicata il 28.04.2022.**

L'illecito contestato era proprio quello previsto dal citato [articolo 25-*quinqüiesdecies* D.Lgs. 231/2001](#) in quanto i *manager* societari coinvolti nella frode ponevano in essere l'illecito penale di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) direttamente **nell'interesse e a vantaggio della società da loro rappresentata.**

Nello specifico, **al fine di evadere l'Iva, avvalendosi di fatture per operazioni giuridicamente inesistenti** emesse da un consorzio, **simulando contratti di appalto invece di contratti di somministrazione di mano d'opera**, nelle dichiarazioni Iva venivano indicati **elementi passivi fittizi** che comportavano anche **un'indebita detrazione Iva.**

La suprema Corte ha così confermato che **l'inesistenza soggettiva delle fatture** comporta **l'indetraibilità dell'Iva esposta in dichiarazione.**

Quindi, la **fattispecie delittuosa ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) integra, quale reato presupposto**, la responsabilità per quote **prevista dall'[articolo 25-*quinqüiesdecies* D.Lgs. 231/2001](#)** applicabile **nei confronti della società e dei suoi *manager*.**