

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti per coprire una dazione di danaro

di **Marco Bargagli**

Nell'ambito **della frode fiscale**, il soggetto che emette e/o riceve **fatture per operazioni inesistenti** vuole normalmente perseguire un preciso scopo: conseguire un indebito **vantaggio fiscale ai fini personali** ossia **consentire a terzi di evadere**, illecitamente, le **imposte erariali dovute**.

In merito, **l'inesistenza della fattura può essere oggettiva**, in quanto la stessa documenta **operazioni in realtà mai avvenute** (in tutto o in parte) **ovvero soggettiva**, qualora l'operazione documentata **sia in realtà intercorsa fra soggetti diversi** da quelli risultanti nella **fattura medesima**.

Sotto il **profilo penale tributario**, [l'articolo 2 del D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato **dichiarazione fraudolenta** mediante **uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**), sanziona 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**, 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**.

Il fatto si **considera commesso utilizzando "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"** quando tali documenti **sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie**, ovvero sono detenuti ai **fini probatori nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**.

Recentemente, il **D.Lgs. 158/2015** (recante **disposizioni relative alla revisione del sistema sanzionatorio**), ha **esteso le fattispecie penalmente** rilevanti anche alle **dichiarazioni infrannuali** presentate dal contribuente **a vario titolo**.

Rilevano, a tal fine: la dichiarazione relativa alle **liquidazione volontaria** di **società di capitali, di società persone** e delle **imprese individuali**; le **dichiarazioni di inizio e di chiusura della procedura fallimentare** ossia di **liquidazione coatta amministrativa** ovvero, infine, le dichiarazioni presentate nelle ipotesi di **trasformazione, di fusione e di scissione societaria**.

Dal **lato della fatturazione attiva**, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti è sanzionata dall'[articolo 8 del D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato **emissione di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti**) il quale sanziona, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei 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**.

L'imposta **indicata nella fattura per operazioni inesistenti è comunque dovuta**. Infatti, ai sensi dell'[articolo 21, comma 7, del D.P.R. 633/1972](#): *“se il cedente o il prestatore **emette fattura per operazioni inesistenti**, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”*.

In linea di principio, il **soggetto attivo del reato** deve quindi **agire con il fine di consentire a terzi di evadere l'Iva o le imposte sui redditi**.

Tuttavia, sulla base dell'interpretazione **espressa nel tempo da parte della giurisprudenza di legittimità** (in primis cfr. [Corte di Cassazione, sentenza 7 maggio 2010, n. 17525](#)), il fine di evasione **può anche non essere esclusivo** considerato che **anche altre finalità possono coesistere con quella fiscale**, ma quest'ultima **deve sempre sussistere** perché mancando il dolo di evasione il reato penale non è configurabile.

Tale linea di pensiero è **stata recentemente confermata** dalla VI sezione penale della Corte di Cassazione ([sentenza n. 52321 del 09 dicembre 2016](#)) la quale, **richiamando il precedente orientamento**, ha ribadito che il **“fine di evasione”** previsto nel **reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti** (ex [articolo 8 del D.Lgs. 74/2000](#)) **non è esclusivo**, potendo ben **concorrere con altre finalità “extra-tributarie”**.

Di conseguenza, una **fattura per operazioni inesistenti** emessa con il solo scopo di **“formalizzare contabilmente”** l'erogazione di un **compenso illecito**, indicando nel documento fiscale una **causale completamente diversa da quella reale**, è da considerarsi **giuridicamente inesistente** e, come tale, è idonea a **configurare il reato** in rassegna.

Infatti, gli ermellini hanno accertato che **esiste un collegamento tra i reati di corruzione ed i reati tributari**, tenuto conto che questi ultimi **risultano funzionali** a “coprire” le **tangenti erogate nei confronti di pubblici ufficiali**.

Nello specifico, i fatti in causa riguardavano una **vicenda di corruzione** avvenuta fra **imprenditori privati e funzionari di un comune** che **avevano incassato somme** per ottenere l'**indebito rilascio di concessioni edilizie**.

In merito, per **coprire la tangente**, venivano **emesse fatture per operazioni inesistenti** recanti la causale fittizia **“servizi per consulenze”**.

La suprema Corte ha **qualificato tali fatture** come **relative ad operazioni inesistenti**, con la conseguenza che l'imputato è stato **condannato** per il reato previsto dall'[articolo 8 del D.Lgs. 74/2000](#).

In definitiva, il **fine di evasione delle imposte** previsto dalla norma penale **non costituisce un**

fine esclusivo ai fini del reato e, per tale motivo, lo stesso **può concorrere con altre finalità** quali, ad esempio, quelle di **giustificare la corresponsione di denaro ai fini corruttivi**.

