

PENALE TRIBUTARIO

Fatture false e condotta illecita dell'amministratore

di Marco Bargagli

L'[articolo 2 del D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato ***dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti***) sanziona - ai fini penali tributari - 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**.

Nello specifico, la **condotta penalmente rilevante** si realizza quando le **fatture e/o gli altri documenti per operazioni inesistenti** (es. **note debito**) vengono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie**, ossia sono **detenuti a fine di prova** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Come espressamente confermato dal **Comando Generale della Guardia di Finanza**, "***l'inesistenza della fattura può essere oggettiva, in quanto la stessa documenti 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 dalla fattura medesima***" (cfr. [circolare 1/2008, volume 2, pagina n. 147](#)).

Nel medesimo documento di prassi, viene posto in evidenza che la **fattura per operazioni inesistenti** può essere preordinata, tra l'altro, a:

- usufruire di **indebite detrazioni dell'imposta** relativa alle **fittizie acquisizioni di beni o servizi**;
- **compensare indebitamente** l'Iva a debito determinata dalle **operazioni imponibili effettuate**;
- **aumentare il volume d'affari**, allo scopo di ottenere **anticipazioni bancarie** o comunque **finanziamenti**, **stornando** successivamente le **medesime operazioni** attraverso **l'emissione di note di credito** finalizzate all'abbattimento del debito d'imposta ai fini Iva e del relativo **ricarico ai fini delle imposte sui redditi**.

Sul tema delle **fatture soggettivamente inesistenti** la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 24307 del 19 gennaio 2017**, ha stabilito che è **penalmente rilevante** la condotta del **manager aziendale** che fa **emettere una fattura alla società**, per una **prestazione di servizio eseguita personalmente** da parte dell'**amministratore**.

La controversia risolta dagli ermellini ha preso spunto da una **verifica fiscale** nel corso della quale era stato accertato che **una società di capitali** aveva fatturato una **prestazione di servizio**

(*rectius* una **mediazione** relativa alla **cessione di una partecipazione**), effettuata in realtà dalla **persona fisica**.

In esito all'ispezione documentale erano emersi i seguenti **elementi di sintesi**:

- gli importi indicati in fattura erano state **accreditati sul conto corrente della società**;
- i **proventi (ricavi) indicati nel documento fiscale emesso**, non erano confluiti nella **dichiarazione dei redditi** presentata dalla società;
- le **somme versate** per la remunerazione della **prestazione di mediazione** erano **confluite sui conti personali dell'amministratore** che aveva eseguito una **serie di prelievi** senza, tuttavia, dichiarare i compensi.

Ciò posto, sulla base di un **consolidato orientamento giurisprudenziale**, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente **l'utilizzo o l'emissione di fatture per operazioni** in tutto o in parte inesistenti, **l'onere della prova** grava nei confronti dell'Ufficio che dovrà dimostrare che l'operazione commerciale in realtà **non è mai avvenuta**, ossia che la stessa è **intervenuta tra soggetti diversi** rispetto a quelli indicati nel documento fiscale, nonché il **coinvolgimento attivo** nella frode da parte dell'acquirente.

Tale assunto è stato confermato dalla suprema Corte di Cassazione anche nella [sentenza n. 4335 del 04 marzo 2016](#), ove è stato tuttavia precisato che **l'onere della prova** può ritenersi assolto qualora l'Amministrazione finanziaria fornisca **attendibili indizi**, connotati dagli elementi della **gravità, precisione e concordanza**, idonei giuridicamente a integrare una **presunzione semplice** ex [articolo 2727 del codice civile](#).

In definitiva, sulla base dell'orientamento espresso nel tempo dalla giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione finanziaria dovrà dimostrare:

- la **natura di "mera cartiera" del cedente/fornitore** la quale, normalmente, **opera per pochi mesi**, senza presentare dichiarazioni dei redditi, senza versare le imposte dovute, risultando **priva di idonea struttura materiale** in termini di **attrezzature, uomini e mezzi**;
- la **consapevolezza del cessionario/committente** della frode fiscale.

Quindi, il **coinvolgimento attivo** nel meccanismo fraudolento da **parte del cessionario**, potrà essere dimostrato anche sulla base di un **quadro probatorio indiziario** basato su **presunzioni semplici** purché, come detto, caratterizzate dai caratteri della **gravità, precisione e concordanza**.

Tornando al caso recentemente risolto *in apicibus* la suprema Corte, nella citata **sentenza n. 24307 del 19 gennaio 2017**, ha affermato che: "**le operazioni soggettivamente inesistenti devono ritenersi configurabili anche quando, come nel caso di specie, la fattura rechi l'indicazione di un soggetto erogatore della prestazione imponible diverso da quello effettivo** (.). Anche in una siffatta ipotesi, del resto, il documento esprime una **chiara capacità decettiva**, idonea a **impedire la**

identificazione degli attori effettivi delle operazioni commerciali, precludendo o comunque ostacolando la possibilità dell'accertamento tributario e palesando, in questo modo, un nucleo di disvalore che ne giustifica pienamente la riconducibilità all'area del penalmente rilevante".



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adepiimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)