

PENALE TRIBUTARIO

Documenti fittizi allegati al modello 730 e falsa fatturazione

di Marco Bargagli

L'[articolo 2 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**.

La **riforma dei reati penali tributari** introdotta con il **D.Lgs. 158/2015** ha recato effetti anche sull'ipotesi delittuosa in rassegna, **sopprimendo** la locuzione **"annuali"** e, simmetricamente, ampliando la tipologia delle dichiarazioni dei redditi presentate dal contribuente quali, ad esempio quelle:

- di **liquidazione** di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni e di imprese individuali;
- di **inizio e chiusura** della procedura concorsuale, nei casi di **fallimento** o di **liquidazione coatta amministrativa**;
- di **trasformazione, fusione e scissione**;
- presentate dai **curatori di eredità giacenti** e degli **amministratori di eredità devolute** sotto condizione sospensiva in **favore di nascituri non ancora concepiti**.

In buona sostanza il **soggetto attivo del reato** deve indicare in una delle **dichiarazioni dei redditi** previste ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi, **anche di natura infrannuale**, **"elementi passivi fittizi"**, rappresentati da **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**.

In merito, l'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#) (rubricato **fatturazione delle operazioni**), prevede che per **ciascuna operazione imponibile** il soggetto che effettua la **cessione del bene o la prestazione del servizio** deve **emettere una fattura**, anche sotto forma di **nota, conto, parcella e simili**.

Quindi, per **integrare il reato di cui all'[articolo 2 del D.Lgs. 74/2000](#)**, occorre inserire nella dichiarazione dei redditi **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (es. parcelle, note debito, scontrini fiscali, schede carburanti etc.)**.

Sul punto, la **prassi operativa** ha chiarito che: **"i documenti diversi dalle fatture, rilevanti ai fini della fattispecie in esame, sono soltanto quelli idonei ad assolvere ad una funzione probatoria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, quali, ad esempio, le fatture redatte secondo modalità alternative (nota, parcella, conto e simili) ex articolo 21, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, gli scontrini**

e le ricevute fiscali, i documenti di trasporto, le “schede carburante”, le autofatture” (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 II - capitolo 1 “*Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e Iva*”, pag. 152 e ss.).

Di conseguenza, prosegue il manuale operativo, la circostanza che la **norma** si riferisca anche ad “**altri documenti**” e precisi che la **condotta incriminata** si realizza anche attraverso **la semplice detenzione dei documenti stessi in funzione probatoria rispetto all’Amministrazione**, sempre che siano poi **utilizzati in dichiarazione**, dimostra che fra i **soggetti attivi del reato** rientrano anche coloro che **non sono obbligati all’istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili**.

Ciò posto, occorre domandarci se possa ritenersi integrata la fattispecie di **reato** prevista e punita dall’[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) **qualora il contribuente** (es. persona fisica) **allegli al modello 730 documenti in tutto o in parte inesistenti** per ottenere **indebite detrazioni fiscali**.

Sullo specifico punto, la suprema **Corte di cassazione, sezione 3^a penale**, con la [sentenza n. 17126/2018 del 24.01.2018](#), si è espressa in senso affermativo giudicando **penalmente rilevante** la condotta posta in essere da una serie di soggetti che, in associazione tra di loro, avevano realizzato un “*programma delinquenziale*” attuato attraverso la **presentazione fraudolenta delle dichiarazioni dei redditi e della documentazione** ivi allegata.

Il **sistema evasivo** posto al vaglio degli ermellini era così strutturato:

- venivano prima **contattati i contribuenti** disposti a **presentare dichiarazioni dei redditi infedeli**;
- venivano **formate fatture false (es. spese mediche inesistenti)** da **allegare alle dichiarazioni dei redditi 730** che, una volta predisposte materialmente, **venivano trasmesse ad un CAF** e, successivamente, **inviata telematicamente all’Agenzia delle Entrate, determinando un ingente credito Irpef a favore dell’organizzazione criminosa**.

Sullo specifico punto, i **giudici di legittimità** hanno affermato il principio in base al quale **integra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti la falsa indicazione**, nella **dichiarazione Irpef**, di **spese deducibili dall’imposta** quando le stesse **non siano state effettuate o siano state effettuate in misura inferiore**.

In merito, è stato ribadito che per **realizzare il reato previsto dall’articolo 2 D.Lgs. 74/2000**, rientrano nella **nozione di documenti inesistenti** quelli aventi, ai fini fiscali, **valore probatorio analogo alle fatture** tra cui le **ricevute fiscali** e simili nonché quei **documenti da cui risultino spese deducibili dall’imposta**, come, per esempio, le **ricevute per spese mediche o per interessi sui mutui e le schede carburanti**.

Convegno di aggiornamento

DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2018

[Scopri le sedi in programmazione >](#)