

PENALE TRIBUTARIO

La rilevanza penale delle fatture soggettivamente inesistenti

di **Davide Albonico**

*“Ai fini della configurabilità del reato di cui all'**articolo 2 del D.Lgs. n. 74/2000, in ordine all'evasione delle imposte sui redditi, rilevano solo le operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero quelle relative alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, e non anche le operazioni soggettivamente inesistenti, quando cioè l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e tuttavia non vi sia corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura e il soggetto che abbia erogato la prestazione**”.*

Queste, in sintesi, le conclusioni a cui è giunta la **Corte di Cassazione – Terza sezione penale**, che, con la [sentenza n. 16768 del 17.04.2019](#), è tornata ancora una volta a pronunciarsi sui **reati fiscali** realizzati mediante l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**.

Per una corretta ricostruzione della fattispecie si ricorda che il citato **articolo 2** punisce, in particolare, con la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni** chiunque, **avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, indica in una delle dichiarazioni relative alle **imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi passivi fittizi**, quando tali fatture o documenti siano **registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**.

In particolare, **assumono rilievo penale le fatture o i documenti aventi rilievo probatorio attestanti operazioni in tutto o in parte prive di riscontro nella realtà dei fatti**, tanto in senso **oggettivo** – perché mai effettivamente poste in essere, ovvero realizzate soltanto per una parte – quanto in senso **soggettivo**, perché intercorse fra parti diverse da quelle risultanti dalla documentazione stessa.

Il concetto di **“inesistenza”** deve essere, di conseguenza, inteso come **qualsiasi divergenza fra la realtà documentata e quella effettiva**.

Sul piano operativo va poi tenuta in debita considerazione la distinzione tra **fatture per operazioni oggettivamente inesistenti** e **fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**, in particolare:

- quanto alla **prima fattispecie**, la **divergenza** tra la realtà e la sua rappresentazione attiene al **contenuto negoziale dell'atto rappresentato** (viene fatturata una determinata operazione, ma ne è stata effettuata un'altra), ovvero all'**inesistenza in senso assoluto dell'operazione stessa** (simulazione assoluta) dato che **nessuna operazione è in realtà stata effettuata**;

- quanto all'**inesistenza soggettiva**, vi è? **divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione; la transazione esiste, ma va riferita a soggetti differenti** (cfr. **circolare 1/2018** del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume 1, parte II, capitolo 1, paragrafo 3).

Dal riferito quadro normativo discende pertanto che la **falsità delle fatture** può avere **carattere oggettivo**, quando riguarda **operazioni inesistenti sul piano materiale, in tutto o in parte**, al fine di consentire all'utilizzatore di "abbattere" il proprio reddito mediante la deduzione di costi fittizi, oppure **soggettivo**, nel caso in cui **le operazioni siano in realtà intercorse tra soggetti diversi da quelli fatti documentalmente figurare quali parti del rapporto**, allo scopo di permettere all'utilizzatore di portarsi in deduzione costi effettivamente sostenuti (Cfr. [circolare 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume 3, parte V, capitolo 3, paragrafo 11).

Il caso trattato dalla Suprema Corte riguarda l'**ordinanza del 10.09.2018**, con la quale il **Tribunale del Riesame di Monza** confermava il **decreto del 25.06.2018**, con cui il **G.I.P. presso il Tribunale di Monza** aveva disposto nei confronti dell'imputato una **misura cautelare reale** con riferimento al reato di cui all'**articolo 2** citato.

Le contestazioni, in particolare, riguardavano l'indicazione, nelle dichiarazioni fiscali relative agli anni 2013, 2014 e 2015, di **elementi passivi fittizi costituiti da costi per prestazioni di lavoro occasionale** apparentemente **svolte da una pluralità di soggetti**, al fine di evadere le imposte sui redditi e avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti.

Ritenendo illegittima la contestazione mossa, veniva proposto **ricorso in Cassazione** per il fatto che la condotta dell'imputato **non poteva essere inquadrata**:

- nel **reato di cui all'articolo 2** predetto, posto che le ricevute emesse per prestazioni di lavoro occasionale, sebbene riferite ad altre persone, **erano relative a prestazioni realmente esistenti**, essendosi l'indagato solamente limitato a sostituire il nominativo del vero percettore delle somme pagate con quelli di terze persone, **senza tuttavia mai modificare il saldo delle poste passive al fine di conseguire un indebito vantaggio fiscale**;
- nello **schema dei reati di cui agli articoli 3 e 4 Lgs. 74/2000**, poiché, al di là di tutto, l'**evasione commessa era al di sotto della soglia di punibilità** prevista dalle norme in questione, difettando inoltre **l'elemento soggettivo relativo alla volontà di frodare il fisco** e di avvantaggiarsi patrimonialmente attraverso la creazione di poste passive fittizie.

Secondo **consolidata giurisprudenza** (Cfr. Cass., Sez. 3, n. 6935 del 23.11.2017 e Cass., Sez. 3, n. 10394 del 14.1.2010), il **reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti** (ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)) è integrato, con riguardo alle **imposte dirette**, dalla **sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture** (diversità,

totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti) mentre, con riguardo all'**Iva**, comprende anche la **inesistenza soggettiva** (diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura).

La Suprema Corte, in aderenza a tale orientamento maggioritario, e alla stregua delle considerazioni svolte, ha così **annullato l'ordinanza impugnata e rinviato per un nuovo esame al Tribunale di Monza**.



Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)