

PENALE TRIBUTARIO

Sulla dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti

di Marco Bargagli



Come noto, con riferimento al **fenomeno della frode fiscale**, il legislatore ha introdotto **due precise fattispecie sanzionatorie** contemplate dagli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000](#).

Sul punto, in seguito alle **modifiche intervenute ad opera del D.L. 124/2019**, l'**ordinamento penale-tributario** prevede:

- **la reclusione da quattro a otto anni** nei confronti di **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** ([articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)).

Il fatto **si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando tali fatture o documenti **sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono comunque **detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**.

Infine, qualora **l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila**, si applica la reclusione da **un anno e sei mesi a sei anni**,

- **la reclusione da tre a otto anni** nei confronti di **chiunque**, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, compiendo **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** ovvero avvalendosi di **documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria**, indica in **una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo** ovvero **elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi**, quando, **congiuntamente**:

1. **l'imposta evasa** è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, **a euro trentamila**;
2. **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di **elementi passivi fittizi**, è superiore al **cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione**, o comunque, è superiore a **euro un milione cinquecentomila**, ovvero qualora **l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie** in diminuzione dell'imposta, è superiore al **cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila**.

Il **fatto delittuoso** si considera commesso **avvalendosi di documenti falsi** quando tali documenti sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono **detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria** ([articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#)).

Il legislatore ha altresì previsto che, per **integrare tale seconda fattispecie di reato**, non costituiscono mezzi fraudolenti la **mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili** o la sola **indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali**.

Delineato l'assetto normativo di riferimento, molto spesso gli addetti ai lavori si chiedono quale siano le **peculiari caratteristiche che contraddistinguono le due diverse ipotesi delittuose** e in quale rapporto vada valutata concretamente la condotta del soggetto attivo del reato.

Sullo specifico punto la Corte di cassazione, sezione 3^a penale, con la **sentenza n. 10916/2020 del 12.11.2019**, ha tracciato **importanti principi di diritto** delineando compiutamente le singole ipotesi.

Gli Ermellini hanno precisato che tra le **due fattispecie di reato sopra indicate** (ossia la **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** e la **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**), sussiste un **"rapporto di specialità reciproca"**.

Infatti, *"accanto ad un nucleo comune costituito dalla **presentazione di una dichiarazione infedele**, il primo **presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti**, mentre il secondo, **una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità**".*

Di conseguenza la suprema Corte chiarisce che il **discrimine tra i due reati** non è dato dalla **natura dell'operazione**, ma dal **modo in cui essa è documentata**, poiché alla **particolare idoneità probatoria delle fatture** corrisponde una **maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti**.

Proprio la **giurisprudenza di legittimità** ha confermato la **definizione di “operazione soggettivamente inesistente”**, ossia quella **non realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura.**

La diversità può riguardare chi **abbia emesso il documento (ma non abbia in realtà effettuato alcuna prestazione)**, ovvero il caso in cui essa **sia stata effettuata non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale.**

In tale circostanza la **diversità riguarda il destinatario della fattura**, che quindi la utilizza **pur non essendo committente né il beneficiario di alcuna prestazione**, annotando nella contabilità **i costi sostenuti ed i crediti ai fini Iva senza che ciò corrisponda ad una operazione realmente intercorsa tra le parti**; in buona sostanza **il beneficiario reale della prestazione è un altro**, mentre nel documento è indicato un soggetto che **non ha preso parte all'operazione economica.**

In definitiva, quando la **falsità ha ad oggetto l'indicazione dei soggetti tra i quali è intercorsa l'operazione (i.e. “soggetti diversi da quelli effettivi”)**, viene integrato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.