

## PENALE TRIBUTARIO

### **Utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e il ristorno del denaro contante**

di Marco Bargagli



Come noto la **“frode fiscale”** riconducibile all'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**, è un sistema di **evasione fiscale** attuata per ottenere **vantaggi disapprovati dall'ordinamento giuridico** quali, ad esempio:

- conseguire un'**indebita detrazione** di Iva in **capo all'acquirente finale** del bene o del servizio;
- contabilizzare un **costo indeducibile** dal **reddito d'impresa**;
- creare una **provvida di liquidità** in capo all'utilizzatore della fattura falsa, nella particolare ipotesi di prelevamenti di contante tratti dai conti correnti intestati al **“fasullo” cedente o prestatore**, successivamente al bonifico effettuato a saldo dei documenti inesistenti.

Il **meccanismo fraudolento** va valutato sotto un **triplice profilo sanzionatorio**, in base alle disposizioni previste:

- dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), che dispone la **reclusione da quattro a otto anni** per 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 o il debito Iva**;
- dall'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), che prevede la **reclusione da quattro a otto anni** per 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**;
- dall'[articolo 648-bis c.p.](#) (**riciclaggio**) il quale prevede che, **fuori dei casi di concorso nel reato**, chiunque **sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo**; ovvero **comple in relazione ad essi altre operazioni**, in modo da

ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000;

- dall'[articolo 648-1 c.p.](#) (autoriciclaggio), che applica la pena della **reclusione da due a otto anni** e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 nei confronti di chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

A titolo **meramente esemplificativo**, nell'ambito della condotta delittuosa può avvenire che:

- la società **Alfa S.r.l.** (cartiera) emette una fattura per operazioni inesistenti nei confronti di **Beta S.r.l.**, (utilizzatore della fattura), per complessivi 10.000 euro;
- la società **Beta S.r.l.** bonifica l'importo indicato in fattura sul conto corrente intestato a **Alfa S.r.l.**, per complessivi 10.000 euro, a saldo della transazione;
- successivamente al bonifico, il soggetto che ha utilizzato le fatture false riceve, per contanti, le somme prelevate per contanti tratte dai conti correnti intestati a **Alfa S.r.l.**;
- la società **Beta S.r.l.** impiega il denaro “monetizzato” in attività economiche, ostacolando l'identificazione della provenienza delittuosa della liquidità.

Proprio in tema di utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti** e, contestualmente, riguardo alla **rilevanza del reato di autoriciclaggio** nell'ambito della frode carosello, si segnala il recente orientamento espresso dalla **Corte di cassazione**, nella [sentenza n. 6397/2020](#) del 18.02.2020.

Gli Ermellini hanno **tracciato importanti principi di diritto**, così riassumibili:

- in tema di **autoriciclaggio**, le condotte di **impiego, sostituzione o trasferimento dei beni di provenienza delittuosa**, compiute dall'autore del reato presupposto, **assumono rilevanza penale**, ai sensi del nuovo [articolo 648-ter.1](#), solo se poste in essere *“in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, e solo se in grado di ostacolare la provenienza delittuosa dei beni stessi: requisito, quest'ultimo, che rispetto al riciclaggio presenta connotazioni rafforzate dall'avverbio ‘concretamente’”*;
- l'**ipotesi di non punibilità** prevista dall'[articolo 648-ter.1](#), comma 4, c.p. è integrata soltanto nel caso in cui l'agente utilizzi o goda dei beni provento del delitto presupposto in modo diretto e senza compiere su di essi alcuna operazione atta ad ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Ciò posto, la **frode carosello attuata mediante l'emissione e/o l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti** può anche integrare il delitto di **autoriciclaggio**.

Infatti, nel caso esaminato dai giudici di piazza Cavour, il **provento della frode fiscale realizzata** dall'imputato in favore di terzi, attraverso la **creazione di società filtro cartiere** che si sono interposte **con operazioni fintizie per consentire l'emissione di false fatture**, è stato

**trasferito attraverso bonifici ad una ditta olandese attiva nel settore della vendita dei fiori, simulando operazioni commerciali, con causali fittizie.**

**Il soggetto olandese ha restituito al cessionario gli importi in contante,** così portando a compimento un'operazione che, **mediante il trasferimento dei proventi illeciti in attività economiche,** è **all'evidenza diretta a "ripulire" il denaro in questione.**

Infatti, la circostanza che **le operazioni commerciali** cui erano **destinati i bonifici fossero simulate e non effettive, non inficia la gravità indiziaria ma anzi è la conferma del carattere illecito dell'operazione,** in quanto la **fattispecie prevista in caso di autoriciclaggio** ha lo scopo di **impedire qualsiasi forma di re-immissione delle disponibilità di provenienza delittuosa all'interno del circuito economico legale, finanziario ovvero imprenditoriale,** al fine di **ottenere un concreto effetto dissimulatorio** che costituisce quel “*quid pluris*” **che differenzia la semplice condotta di godimento personale (non punibile) da quella di nascondimento del profitto illecito (e perciò punibile).**