

PENALE TRIBUTARIO

Fatture false: quando c'è consapevolezza dell'utilizzatore?

di Angelo Ginex



In ambito **penale-tributario**, una delle fattispecie incriminatrici maggiormente ricorrenti è quella concernente le c.d. **fatture false**, la quale dà luogo al reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

Una tematica particolarmente interessante concerne l'**elemento soggettivo** richiesto ai fini della **configurabilità** del reato di cui al citato [articolo 2](#), il quale prevede che esso sia punito unicamente a titolo di **dolo specifico**.

Ciò significa che, ai fini della ricorrenza di tale reato, è necessario che il **soggetto attivo**:

- **non solo si sia rappresentato ed abbia voluto tanto la registrazione in contabilità o la detenzione ai fini di prova di una fattura o di altro documento equipollente relativo ad operazioni inesistenti, quanto l'indicazione nella dichiarazione degli elementi passivi fittizi in esso rappresentati;**
- **ma anche che abbia agito al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva.**

Detto in altri termini, la **falsità** delle **fatture** e della **dichiarazione** deve essere oggetto della **coscienza e volontà dell'agente** e questi deve aver agito al fine di conseguire un'**evasione d'imposta**.

Ne deriva che per la **sussistenza del dolo** non è **sufficiente l'intenzione evasiva**, ma è necessario che la **condotta** sia **obiettivamente idonea all'evasione d'imposta** e, quindi, alla lesione dell'interesse oggetto di tutela, trattandosi di un **reato di pericolo concreto con dolo di danno**.

La **giurisprudenza di legittimità** intervenuta in materia ha fornito **interessanti chiarimenti** su molteplici aspetti.

In merito ad un'eventuale **compatibilità** del reato di dichiarazione fraudolenta con il **dolo eventuale**, la Corte di Cassazione ha fornito risposta positiva affermando che **il dolo nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti** di cui al citato [articolo 2](#), è ravvisabile nella **consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione**, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo in tal modo un **indebito vantaggio fiscale** in quanto l'Iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima.

Pertanto, la volizione dell'**elemento specializzante** (utilizzazione in dichiarazione) è compatibile con il **dolo eventuale**, in quanto è insita nell'azione posta in essere, tanto più che l'indicazione in dichiarazione costituisce accadimento normale e prevedibile della utilizzazione (**Corte di Cassazione, sentenza n. 19012/2015**).

La Suprema Corte si è pronunciata anche in relazione all'ipotesi in cui alla base dell'utilizzazione delle fatture false vi siano state delle **finalità ulteriori e diverse da quelle di evasione dell'imposta**.

In particolare, essa ha affermato che **anche in tale ipotesi** può configurarsi il reato di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), in quanto il **dolo specifico** costituito dal fine di evadere le imposte, che concorre ad integrare il reato di cui al citato [articolo 2](#), sussiste anche quando ad esso si affianchi una **distinta ed autonoma finalità extra-evasiva non perseguita dall'agente in via esclusiva**, essendo in questi casi compito del **giudice di merito** verificare la compresenza delle due finalità o, invece, la natura esclusiva di quella non tributaria. Il tutto con una **valutazione** che va a verificare se, in concreto, quella condotta, indirizzata in via principale ad altre finalità, abbia determinato o meno per il **soggetto utilizzatore** anche un **vantaggio fiscale**.

Sulla scorta di ciò si è precisato che **sussiste il dolo** richiesto ai fini della configurabilità del reato in esame, qualora non vi sia la prova che i **fondi neri creati con le fatture false** siano stati usati solo per il **pagamento in nero di parte delle retribuzioni**, in quanto in una simile ipotesi deve ritenersi che la **finalità primaria** sia stata quella di **evasione dell'imposta** (**Corte di Cassazione, sentenza n. 27112/2015**).

In applicazione dei criteri individuati dalla Corte di Cassazione, potrebbe quindi ritenersi che **non sussiste il dolo specifico di evasione** qualora gli elementi passivi indicati in dichiarazione e relativi a fatture false abbiano la mera **funzione** di **compensare algebricamente** delle **spese** o dei **costi effettivamente sostenuti**, che il contribuente non è in grado di documentare.

Da ultimo occorre precisare che, nella ipotesi in cui il soggetto attivo agisca nell'**erronea convinzione** del **carattere reale dell'operazione documentata**, non potrà ricorrere la coscienza e la volontà richieste dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#). Ciò significa che, ai fini della sussistenza del **dolo specifico**, è necessaria la **piena consapevolezza** da parte dell'utilizzatore dell'**assoluta estraneità** della fattura ad alcuna prestazione di beni e/o servizi da parte dell'emittente (**Corte di Cassazione, n. 44072/2011**).