
La riforma dei reati tributari - D. Lgs. n. 74 del 10.3.2000

di [Redazione](#)

Pubblicato il 21 Ottobre 2006

(D. Lgs. n. 74 del 10.3.2000)

a cura di

Eugenio Vitello

Scheda aggiornata al 31 Agosto 2006

Titolo I

Il titolo I al quale rinviamo definisce alcune nozioni riguardanti le fattispecie più ricorrenti quali la nozione di fatture, elementi attivi e passivi ed altre. Viene anche precisato che le fattispecie incriminatrici si applicano anche a coloro che agiscono in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di persone giuridiche.

Titolo II

Capo I

art. 2

(Delitti in materia di dichiarazione:

(dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)

1. E' punito 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 annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.
2. 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 detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.
3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecentomilioni, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

Relazione Ministeriale

Il Capo I raggruppa i delitti in materia di dichiarazione che rappresentano l'asse portante del nuovo sistema punitivo.

Vengono prefigurate la dichiarazione fraudolenta, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione.

Nell'ambito della dichiarazione fraudolenta è parso necessario differenziare le ipotesi in cui la falsa dichiarazione si fondi su fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e quella in cui si basi su artifici di altra natura.

Infatti solo nella seconda e non invece nella prima, la punibilità del fatto resta subordinata al superamento di particolari soglie quantitative.

L'art. 2, dunque, punisce –a prescindere da ogni sbarramento quantitativo –chiunque- ,avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indichi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi

art. 3

(dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)

1. Fuori dei casi previsti dall'art. 2, è punito 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, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire 150 milioni;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire 3 miliardi.

Relazione Ministeriale

L'art. 3 delinea la fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante artifici diversi dall'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il reato resta integrato dalle mendaci indicazioni inerenti tanto agli elementi attivi che a quelli passivi. L'elemento qualificante della fattispecie che ne segna il discrimen rispetto all'ipotesi della dichiarazione infedele è rappresentato da un particolare coefficiente di decettività del mendacio, tale da costituire ostacolo al suo accertamento. In particolare alla stregua delle indicazioni delle legge delega, la dichiarazione fraudolenta è quella che si basa, oltre che sulla documentazione falsa anche su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile.

Si è conclusivamente previsto che il delitto in argomento ricorra quando la dichiarazione inveritiera abbia luogo sulla base di una falsa rappresentazione degli elementi attivi e passivi nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento: formula questa che, senza qualificare tout court come artificio la violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, lascia all'interprete la possibilità di determinare, nel caso concreto, se essa- per le sue particolari modalità ,connesse anche al carattere di sistematicità per le circostanze di contorno(quale ad esempio la tenuità e l'occultamento di una contabilità nera) che eventualmente le conferiscano una particolare insidiosità -rientri nel paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta.

La fattispecie criminosa resta integrata solo quando la falsa indicazione in dichiarazione degli elementi attivi o passivi porti al superamento congiunto di due soglie.

In primo luogo l'imposta evasa deve risultare superiore a lire 150 milioni con riferimento a taluna delle singole imposte. All'uopo per imposta evasa si intende: la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella che è stata indicata in dichiarazione. Da tale importo vanno sottratte le somme che il contribuente od il sostituto d'imposta abbiano in fatto versato a qualunque titolo in pagamento dell'imposta prima della presentazione della dichiarazione.

L'altra soglia ha come parametro l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione ...o l'incremento di quelli passivi, che sia superiore al rapporto proporzionale del 5% rispetto all'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero, e comunque lire 3 miliardi.

art. 4

(dichiarazione infedele)

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3 è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando ,congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore con riferimento a taluna delle singole imposta lire 200 milioni;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire 4 miliardi.

Relazione Ministeriale

L'art. 4 delinea il delitto di dichiarazione infedele la cui struttura è sostanzialmente coincidente con quella del delitto di dichiarazione fraudolenta non qualificata ex articolo 3 salvo il già segnalato elemento differenziale dell'assenza di uno speciale coefficiente di insidiosità. Il reato può essere d'altra parte commesso da qualunque contribuente anche se non obbligato alla tenuta della contabilità.

La minore carica lesiva del fatto ha indotto a prevedere oltre ad una pena meno severa anche soglie di punibilità più elevate: in particolare la soglia relativa all'imposta evasa viene stabilita in lire 200 milioni; quella proporzionale ragguagliata all'ammontare degli elementi sottratti all'imposizione nel 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione; il limite fisso alternativo ,infine,

in 4 miliardi di lire.

Circolare Ministeriale n. 154/E/2000

Il Dlgs 74/2000 ha previsto due autonome ipotesi di dichiarazione fraudolenta, a seconda che la falsa dichiarazione si fondi su fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) o su artifici di altra natura (art. 3).....omissis.....il delitto si consuma con la presentazione della dichiarazione entro i termini stabiliti dalla normativa e comunque con ritardo non superiore a 90 giorni.....omissis....il reato si consuma anche per fatti comportanti indebiti risparmi d'imposta di lieve entità . La seconda ipotesi di dichiarazione fraudolenta prevista dall'art. 3..... Implica la presenza di una condotta insidiosa derivante dall'impiego di artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile.....omissis....quindi i soggetti attivi (a differenza di quelli individuati nell'art. 2) sono solo quelli obbligati alla tenuta di scritture contabili. Si nota in particolare che la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se finalizzata a evadere le imposte, non è sufficiente di per sé ad integrare il delitto in esame, dovendosi verificare, nel caso concreto, se essa ,per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo può essere decisiva la presenza di violazioni sistematiche e continue o la tenuta di una contabilità in nero o l'utilizzo di conti correnti bancari per le operazioni destinate a non essere contabilizzate-

Con successiva Circolare N. 88/E del 27.12.2002 l'Agenzia delle Entrate ha preso atto dell'indirizzo della Suprema Corte in merito alla utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti(art. 2/74) ed ha convenuto che non c'è continuità normativa nel caso in cui le fatture non siano state considerate in sede di dichiarazione annuale.

Relativamente all'art. 4 la Circolare n. 154 precisa che la struttura ricalca quella di cui all'art. 3 differenziandosene per l'assenza di un impianto fraudolento di artifici diretti ad ostacolare il potere di accertamento dell'amm.ne finanziaria. Il reato può essere commesso da qualunque contribuente anche non obbligato alla tenuta della contabilità. La Circolare precisa pure che : l'inserimento di dati non veritieri nella dichiarazione annuale imputabile a titolo di colpa per un errore dovuto all'inosservanza delle regole di diligenza, prudenza e perizia, non ha alcuna rilevanza penale, comportando soltanto l'applicazione di sanzioni amministrative.

Commento

Quando i reati tributari prevedono delle soglie di punibilità condizionate all'imposta evasa si porrà il problema dei costi "neri" da contrapporre ai ricavi non contabilizzati ovvero si tratterà di capire se il Giudice, acquisita la prova del sostenimento dei costi non contabilizzati, potrà tenerne conto ai fini del calcolo dell'imposta evasa.

In merito, invece, al concetto di "elementi passivi fittizi" vi è da rilevare l'assenza di una interpretazione univoca anche perché se negli artt. 3 e 4 la "fittizietà" può essere intesa come "inesistenza" o "indeducibilità" od anche "non inerenza", nell'art. 2 che si occupa di operazioni inesistenti esso concetto dovrebbe assumere la valenza di "inesistenza".

Da qui la necessità di un intervento autorevole definitivo teso a definire in modo compiuto tale concetto.

Una recente sentenza della Cassazione Sez. III pen.n.30896 del 8.8.01 commentata da A. Iorio in merito alla contraffazione ed alterazione di documentazione contabile ha insegnato che "la contraffazione od alterazione di documenti reali, non può farsi rientrare nella previsione dell'art. 2 del D.lgs n. 74/2000 in quanto strutturalmente diversa per la natura materiale di tale tipo di falsificazione, da quella afferente l'ipotesi di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, contemplata dal citato art. 2

Infatti la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è propria della falsità ideologica e non può ritenersi comprensiva dell'ipotesi di falso materiale, in quanto si avrebbe un'interpretazione di natura analogica e non estensiva e, perciò, in violazione del divieto di tale tipo di interpretazione in sede penale. L'ipotesi delittuosa in esame, invece, dovrebbe essere ricondotta, alla previsione di cui all'art. 3 del D.LGS 74/2000 che sanziona il contribuente che si avvale di altri artifici od mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento.

Al riguardo è intervenuta una recente Sentenza della Corte di Cassazione (N. 13641 del 10.4.02) che ha considerato quale condotta insidiosa l'aver tenuto una contabilità parallela attraverso la predisposizione di un sistema informatico al fine di travisare i dati contabili con una conseguente evasione di imposta. Ne deriva, quindi, che la fattispecie rappresentata dalla dichiarazione infedele si differenzia da quella anzidetta per l'assenza di condotte fraudolente e di ostacolo all'attività di accertamento.

Pertanto il soggetto che utilizza fatture per operazioni inesistenti viene punito a prescindere da soglie quantitative (art.2) mentre chi utilizza fatture alterate o contraffatte viene punito nel caso di superamento delle soglie previste dall'art. 3.

In odine, invece, alla continuità normativa una recente Sentenza della Cassazione (Sez.III penale Sent. N. 38768 depositata il 30.10.2001) ha insegnato che detta continuità si realizza qualora le operazioni inesistenti in corso d'anno siano state recepite in dichiarazione.

In merito al rapporto tra falso in Bilancio e frode fiscale dopo la riforma dei reati societari (D.LGS n. 61/2002), in uno scritto apparso sul Boll. Trib. n. 22/2002, il Prof. Luigi Ferlazzo Natoli, dopo aver preso atto che gli articoli 2621 e 2622 C.C.. prevedono la sussistenza delle ipotesi delittuose qualora i soggetti attivi avessero agito con lo scopo di ingannare i soci o il pubblico, evidenzia che nel concetto espresso dal termine “ pubblico “ non possa essere ricompreso il fisco. Quindi, come autorevolmente ammesso dalla Relazione Governativa al D.LGS 61/2002 è stata esclusa la possibilità di concorso tra il falso in bilancio e la frode fiscale allorquando la falsa rappresentazione contabile abbia lo scopo esclusivo di frodare il fisco, perché gli interessi di quest'ultimo non appartengono alla categoria dei beni giuridici tutelati dai nuovi artt. 2621 e 2622 bensì dall' art. 3 del D.LGS n. 74/2000.

L'autore giunge, poi, alla conclusione che rimane ipotizzabile il concorso tra il falso in bilancio e la dichiarazione fraudolenta nel caso in cui la condotta venga realizzata al duplice scopo di frodare sia il Fisco sia i creditori ed i soci.

Anzi ,in questa circostanza, anche il falso in bilancio diventerebbe perseguibile d'ufficio, ai sensi del 2 comma dell'art. 2622.

art. 5

(Omessa dichiarazione)

1. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire 150 milioni.
2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Relazione Ministeriale

Viene contemplato il delitto di omessa dichiarazione prefigurando una soglia di punibilità rapportata alla sola imposta evasa.

Per imposta evasa dovrà intendersi l'intera imposta dovuta, al netto delle somme comunque versate in pagamento di essa prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Il comma 2 esclude la rilevanza penale alle fattispecie ivi rappresentate.

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

Relativamente all' omessa dichiarazione la Circolare ,fra l'altro, precisa: trattasi di reato omissivo proprio che può essere realizzato da chiunque sia obbligato secondo la normativa tributaria ,alla presentazione delle dichiarazioni annuali in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto.

Commento

La previgente normativa tendeva a colpire atti e comportamenti idonei a concretare una condotta tesa all'evasione.

Il nuovo sistema ,come annota il Prof. Piermaria Corso," prevede solo delitti, solo delitti dolosi e solo delitti con dolo specifico al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto."

La nuova normativa, quindi, focalizza la propria attenzione sul momento definitivo dell'evasione d'imposta ovvero la dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte dirette o dell'Iva e non quindi la dichiarazione ai fini IRAP e nemmeno le periodiche Iva.

Quindi l'utilizzo di fatture false costituisce reato solo se confluiranno nella Dichiarazione dei Redditi; altrimenti la sola annotazione manterrà la natura di atto prodromico all'illecito tributario ma non per questo costituirà reato . Autorevole conferma dalla Corte Costituzionale con Sentenza N. 49 del 27/2-15/3/2002.

Attenzione, quindi, alla dichiarazione che sarà considerata fraudolenta quando il soggetto attivo utilizzerà dolosamente (la sola colpa non integra più la fattispecie penale) documentazione falsa od accorgimenti contabili od ancora documenti per operazioni inesistenti che è la fattispecie più comune.

Pensiamo al contribuente che inserisca nella propria dichiarazione alcuni oneri detraibili sulla scorta di documentazione non veritiera. Tale fattispecie potrà comportare una pena da 18 mesi a 6 anni di reclusione ridotti a 6 mesi nel minimo ed a due anni nel massimo se gli elementi passivi fittizi sono inferiori a 300 milioni.

Stante la nuova ottica del legislatore penale tributario ne deriva che non sono più punibili le seguenti fattispecie:

- a) omessa annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili;
- b) omessa fatturazione;
- c) omessa od irregolare conservazione di scritture contabili;
- d) omesso versamento di ritenute d'acconto;

e) reati in materia di stampati per bolle di accompagnamento e ricevute fiscali e che oggetto attivo del reato sarà il contribuente che sottoscrive la dichiarazione indipendentemente dall'obbligo di tenere le scritture contabili e, quindi, dal tipo di reddito prodotto. Il reato può essere commesso anche dal contribuente che possieda solo redditi di lavoro dipendente il quale indichi nella dichiarazione una spesa medica supportata da una fattura falsa.

A tal proposito varrà la pena di ricordare che il Comando generale della GdF con propria circolare n° 114.000 del 14.04.2000 ha inteso assimilare alla locuzione "elementi passivi fittizi" quegli elementi che siano semplicemente "non inerenti" o "non spettanti" quali ad esempio oneri effettivamente sostenuti e documentati ma parzialmente deducibili. Tale interpretazione appare francamente penalizzante e noi preferiamo riportarci all'interpretazione che considera fittizio ciò che è "inesistente" o "falso"; al riguardo la Circ. n.154/E del 4.8.2000 del Min. delle Finanze ritiene che possano considerarsi elementi passivi fittizi : " le componenti negative non competenti qualora siano rilevate nelle scritture contabili in assenza di metodi costanti d'impostazione contabile..".

In ordine all'omessa presentazione della Dichiarazione la Cass. Penale (sez. III con Sent. 27 Giugno-9 agosto 2001 n. 30953 ha escluso che sia configurabile una continuità normativa tra la disciplina penale previgente (L.516/82) e quella attualmente prevista dall'art. 5 del Dlgs n. 74/2000.-

Anche l'Agenzia delle Entrate con recente Circolare n. 88/E del 27.12.2002 ha recepito l'indirizzo sopra riportato, dichiarando : "Pertanto per i reati di omessa dichiarazione commessi prima dell' entrata in vigore del D.LGS n. 74/2000 viene meno l'obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria ai sensi dell' art. 331 del C.p.p."

Art. 6

(Tentativo)

1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.

Relazione Ministeriale

La ratio è di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'art. 56 del codice penale si potrebbe sostenere, difatti, che che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta infedele come tali punibili ex se a titolo di delitti tentato. L'esclusione di quest'ultimo favorisce la resipiscenza del contribuente; egli potrà presentare una dichiarazione veridica onde sottrarsi alla responsabilità penale.

Art. 7

(Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio)

1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.
2. In ogni caso non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le variazioni estimative che singolar - mente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b) dei medesimi articoli.

Relazione Ministeriale

Va rimarcato che possono assumere rilievo anche manovre contabili a carattere valutativo in quanto non avrebbe più giustificazione lasciar fuori dal campo d'intervento punitivo le evasioni determinate anziché dall'occultamento di ricavi o dall'esposizione di costi fittizi, da arbitrarie operazioni di ordine valutativo spesso più insidiose del primo.

Al tempo stesso si è voluto evitare rischi penali nei confronti di soggetti non spinti da reali intenti evasivi, stanti i margini di opinabilità e di incertezza che, tanto a livello normativo che fattuale, connotano la materia delle valutazioni.

All'uopo la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza non dà luogo a fatto punibile quando sia espressione di metodi costanti di impostazione contabile e quando i criteri siano stati comunque indicati nel bilancio (in Nota Integrativa)

Da ultimo si stabilisce che non diano comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione fraudolenta od infedele le valutazioni estimative che differiscano in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

Degli importi compresi entro lo scarto tollerato non dovrà tenersi conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità dei delitti concernenti la dichiarazione (valore attribuito L. 1 miliardo- valore corretto 1 miliardo e mezzo;

l'importo da considerare ai fini della verifica del superamento delle soglie non sarà rappresentato dalla differenza secca fra le due cifre ma dalla differenza al netto della franchigia del 10% e dunque in concreto lire 400 milioni).

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

La Circolare opportunamente evidenzia che: non hanno rilevanza penale le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio, eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile; acquistano rilevanza, invece, violazioni episodiche, volte artatamente e specificatamente – ad esempio – a far gravare indebitamente costi su un esercizio in utile, piuttosto che su uno in perdita.

Commento

Non sembri inutile evidenziare ,tuttavia, che se il rispetto del principio di competenza non sempre è agevole è pur vero che necessita il dolo specifico che sarà possibile dimostrare, in particolare, quando la questione è controversa. Certo assoggettandosi al fastidio di un procedimento penale con quel che ne segue.

Capo II

Art 8

(emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)

1. E' punito con la reclusione da 1 anno e sei mesi a sei anni 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.
2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1 l'emissione od il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.
3. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a lire 300 milioni per periodo d'imposta si applica la reclusione da 6 mesi a 2 anni.

Relazione Ministeriale

L' art. 8 punisce con la medesima pena prevista per il delitto di dichiarazione fraudolenta 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.

Stante ,peraltro, l 'evidente interconnessione tra l'emissione di falsa documentazione e l'utilizzazione della stessa al fine di avvalorare dichiarazioni mendaci è apparso necessario introdurre opportuni correttivi volti ad evitare che,al di là della diversa strutturazione delle due ipotesi criminose (l'emissione è punita di per poiché, l'utilizzazione solo in quanto trasfusa in una falsa dichiarazione) si determini una troppa marcata disparità di trattamento sanzionatorio tra emittente ed utilizzatore in danno del primo,tale da dare esca a sospetti di violazione del principio di cui all'art. 3 della carta Costituzionale.

Il comma 2, nel caso di una pluralità di fatture o documenti falsi nel medesimo periodo d'imposta,integra un solo episodio criminoso mentre il comma 3 è prevista una pena minore quando l'importo complessivo dei falsi documenti è inferiore a 300 milioni.

Circolare ministeriale N. 154/E/2000

La condotta consiste nella emissione o nel rilascio di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti a nulla rilevando la loro effettiva utilizzazione da parte del soggetto ricevente;omissis.....Il reato si consuma all'atto dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento per operazioni inesistenti.

Circolare ministeriale N. 88/E del 27.12.2002

La nuova normativa ha previsto solo una parziale abolitio criminis , allorché l'emissione di fatture non sia stata posta in essere con l' intento evasivo a favore di Terzi. L'art. 8 infatti.....omissis....configura il reato di emissione di fatture solo qualora le stesse siano finalizzate a consentire a terzi l'evasione fiscale.

Commento

Questa disposizione ci lascia un poco perplessi, in quanto il soggetto attivo che emetta false fatture a favore di più soggetti, ancorché nel medesimo periodo d'imposta, risponde di un solo reato. Ciò sembra comprensibile se il cessionario fosse un unico soggetto, ma in presenza di più "cessionari" sarebbe stato preferibile considerare autonomi i vari rapporti.

Quanto alla prescrizione la Circolare precisa che il termine di prescrizione decorre dall'emissione dell'ultimo documento.

E' ,invece, da segnalare che la terza sezione penale della Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 13826 del 5.4.01 ,ha rilevato che è necessaria la sussistenza del dolo specifico che si identifica nel consentire a terzi l'evasione. Al riguardo Antonio Iorio, sul Sole-24Ore del 29.5.2001,osserva: "Potrebbe risultare non sempre agevole dimostrare il dolo specifico in assenza di presentazione della dichiarazione annuale da parte dell'utilizzatore. In altre parole poiché l'utilizzazione delle false fatture si concretizza con la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi o dell'I.V.A., se tale evento non è ancora avvenuto ,occorrerà dimostrare, in concreto ,la volontà dell'emittente il documento di voler consentire l'evasione dell'utilizzatore.

Sulla stessa via si è posta una recente Sentenza della Cassazione Penale, III Sezione, N. 40720 del 15.11.2001 che ha precisato che il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti sussiste solo se essa ha consentito l'evasione d' imposta. Per cui si può concludere che l'emissione di fatture false al solo fine di conseguire un indebito contributo statale, ad esempio, sarà penalmente sanzionata per altre fattispecie penali ma non sarà considerata delitto tributario.