
Fatture false: anche la sola registrazione costituisce reato

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 29 Febbraio 2012

Ecco a quali rischi penali si espone il contribuente che utilizza, registrandole in contabilità, fatture false.

Con sentenza n. 1894 del 18 gennaio 2012 (ud. 12 ottobre 2011) della Corte di Cassazione Penale, Sez. III, è stato ritenuto che **la sola registrazione della fattura falsa, non ancora inserita in dichiarazione, perché intervenuti i controlli del Fisco, costituisce reato.**

Il fatto

Nell'ambito di indagini tributarie svolte dalla Guardia di Finanza, erano emersi gravi indizi di reati fiscali, consumati da diversi soggetti in concorso tra loro nel periodo tra il 2005 e il 2008 e consistenti, in particolare, nell'emissione continuata di fatture false per importi elevatissimi a fronte di operazioni in tutto o in parte inesistenti, tramite tre società di comodo.

Fatture che erano ricevute e annotate in contabilità. A ciò si aggiungevano dichiarazioni fraudolente con l'uso di fatture o altri documenti in tutto o in parte inesistenti, per l'indicazione di elementi passivi fittizi al fine di evadere le imposte sui redditi, in relazione agli esercizi finanziari da 2005 a 2007.

Il ricorso in Cassazione

L'indagato ha proposto ricorso per cassazione, chiedendone l'annullamento e lamentando, con unico motivo di impugnazione, l'erronea applicazione dell'art. 9, del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Ad avviso della difesa - la quale richiama le sentenze Cass., sez.un., 7 novembre 2000, n. 27, e 28 ottobre 2010, n. 1235/2011, nonché Corte costituzionale n. 49 del 2002 -

“poichè secondo la prospettazione accusatoria le società facenti capo all'indagato si sarebbero avvalse dei documenti contabili predisposti da altra società, non sarebbe configurabile il reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. medesimo, a lui contestato.

A sostegno della sua ricostruzione, la difesa richiama il principio giurisprudenziale secondo cui il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9, esclude, in deroga all'art. 110 c.p., la configurabilità del concorso dell'emittente nel reato di dichiarazione fraudolenta commesso dall'utilizzatore e soprattutto, del concorso dell'utilizzatore nel reato di emissione anche in caso di preventivo accordo, con la conseguenza che, per l'emittente, la successiva utilizzazione da parte di terzi configura un postfatto non punibile, mentre per l'utilizzatore, che se ne avvalga nella dichiarazione annuale, il previo rilascio costituisce un antefatto pur irrilevante penalmente.

Erroneamente dunque - prosegue il ricorrente - il Tribunale avrebbe interpretato il sistema normativo nel senso che l'utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti concorre con l'emittente, non essendo applicabile, in tal caso, il regime derogatorio previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9”.

La Sentenza

La Suprema Corte ha ritenuto infondato il ricorso e di conseguenza rigettato.

Nel caso di specie, il soggetto si è limitato ad annotare le fatture false (prodotte da altri col suo concorso) in contabilità, senza inserirle in dichiarazione, non avendo potuto effettuare tale inserimento perchè gli accertamenti sono stati effettuati prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa.

Per la Corte,

“l'ipotesi in esame è, dunque, differente da quella del concorso tra chi ha emesso una fattura e chi l'ha utilizzata nella dichiarazione fiscale; concorso la cui configurabilità è esclusa dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9, comma 1, lett. b).



Diversamente opinando, si giungerebbe a creare un'area di impunità per quei soggetti che abbiano concorso nell'emissione di documenti per operazioni inesistenti, limitandosi ad annotarli in contabilità, senza utilizzare tali documenti nella dichiarazione relativa all'imposta indicando elementi passivi fittizi: tali soggetti sarebbero, infatti, esclusi sia dall'ambito di applicazione dell'art. 8, che punisce l'emissione di documenti inesistenti, sia da quello dell'art. 2, che richiede, oltre all'annotazione dei documenti nelle scritture contabili, anche la loro indicazione nella dichiarazione annuale (e rispetto al quale la punibilità del tentativo è esclusa dall'art. 6 successivo) (Sez. 3', 17 marzo 2010, n. 14862)”.

Nè tale conclusione è smentita dalle sentenze citate dal ricorrente.

“Le prime di tali sentenze, infatti (Cass., sez. un., 7 novembre 2000, n. 27, e 28 ottobre 2010, n. 1235/2011), non escludono la configurabilità del concorso nel reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, di colui che ha annotato le fatture false in contabilità senza averle inserite in dichiarazione, perchè si limitano ad affermare il principio per cui le condotte di utilizzazione - e cioè di annotazione in contabilità e indicazione in dichiarazione - di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, prodromiche o strumentali rispetto alla fraudolenta indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, supportata da tali fatture o documenti, non sono, di per sè, previste dalla legge come reato. La sentenza n. 49 del 2002 della Corte costituzionale, per parte sua, si limita a ribadire tale principio”.

La registrazione di fatture false - Brevi note

La disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, introdotta dal D.Lgs. n.74 del 10.03.2000, ha radicalmente rovesciato i principi che stavano alla base del D.L. 10.07.82 n.429, convertito nella legge 7 agosto 1982 n.516.

La filosofia ispiratrice è data dal superamento della strategia fondata sul modello dei cosiddetti reati di pericolo, così che la dichiarazione annuale è adesso il momento in cui si realizza il presupposto dell'evasione e del reato.



Proprio per questo il sistema ha previsto un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, tutte caratterizzate da dolo specifico finalizzato ad evadere le imposte, che circoscrivono la repressione penale ai soli comportamenti direttamente correlati ad un effettivo danno all'Erario, che presuppongono, cioè, che il soggetto attivo abbia realizzato tale condotta per sottrarsi al pagamento delle imposte.

Lo stesso art .1, lett. f, del D.Lgs.n.74/2000 fa riferimento all'imposta evasa, che è la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta, prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

Da tale definizione emerge che il concetto di imposta evasa è legato sostanzialmente a quanto indicato in dichiarazione.

Il momento consumativo dei nuovi reati tributari è costituito dalla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e dalla dichiarazione annuale Iva.

Tuttavia, oggi la Corte di Cassazione, amplia il concorso, al fine di evitare che chi ha ricevuto e registrato fatture false, e scoperto dai verificatori, prima della presentazione della dichiarazione, possa farla franca.

29 febbraio 2012

Francesco Buetto