

# Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture false

di [Nicola Monfreda](#)

Pubblicato il 13 Ottobre 2012

Alcune considerazioni sul reato di dichiarazione fraudolenta commesso mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

## La Cassazione sul reato di dichiarazione fraudolenta mediante falsa fatturazione

La Corte di Cassazione, nella recente sentenza n. 26863 del 9 luglio 2012, ha fornito una importante posizione interpretativa in ordine agli elementi di fatto in ragione dei quali è possibile ritenere fittizia la documentazione fiscale sottostante la deducibilità di determinate componenti negative di reddito in sede di dichiarazione annuale; in particolare, a detta della Suprema Corte, **il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture false** di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, in sostanza, sussiste quando i documenti contabili utilizzati riguardano forniture di merce incompatibili con le caratteristiche della società cedente.



Nella sentenza in esame, l'organo giudicante ha preliminarmente chiarito il rapporto di continuità normativa sussistente tra la figura criminosa delineata dal decreto di riforma del 2000 con il previgente impianto sanzionatorio di cui alla **c.d. legge Manette agli evasori** (Legge n. 516/1982) affermando che

*“qualora i dati delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti siano stati recepiti dal contribuente nella dichiarazione annuale dei redditi, della quale costituiscano il supporto fraudolento per la mendace indicazione di componenti negativi in misura diversa da quella effettiva, tale condotta – già sanzionata dall'art. 4, lett. f), d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in l. 7 agosto 1982, n. 516 – rimane interamente compresa nella nuova ipotesi criminosa (art. 2 D. Lgs. n. 74/2000) e conserva, pertanto,*

*rilievo penale”.*

L'aspetto più interessante della statuizione giurisprudenziale consiste nell'affermazione che **l'art.2 del D.Lgs. n. 74/2000 si configura allorquando sussiste una conclamata divergenza tra la realtà commerciale e quella contabile – documentale**; in altre parole, qualora le fatture passive esibite a supporto degli elementi negativi dedotti dalla base imponibile riguardano prestazioni di servizi e/o cessioni di beni che, sotto l'aspetto qualitativo e/o quantitativo, sono oggettivamente incompatibili con la realtà aziendale del soggetto economico fornitore, sussistono elementi di fatto per affermare la falsità delle stesse<sup>1</sup>.

Infatti, a detta della Corte di Cassazione

*“la natura fittizia di tutte le operazioni di fornitura di olio effettuate in favore della società amministrata dall'imputato è stata infatti, con ragionamento logico, dedotta, in adesione a quanto già argomentato dal giudice di primo grado, dalla accertata, dalla Guardia di finanza, impossibilità delle apparenti società fornitrici, analiticamente indicate nelle imputazioni, di commercializzare, all'epoca dei fatti, olio per gli importi indicati nelle fatture esaminate”..... “sul punto, dunque, appare esaustivo e logico quanto osservato dalla Corte territoriale secondo cui l'accertamento dell'organo di polizia tributaria ha riguardato l'oggetto del trasferimento, ovvero le partite di olio, rivelatosi inesistente, nonostante le contabilizzazioni delle varie operazioni di vendita, con conseguente infondatezza dell'assunto difensivo”.*

Alla luce di quanto dianzi rappresentato si ritiene opportuno, pertanto, procedere ad **una breve disamina del reato** di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, anche alla luce delle modifiche apportate recentemente dal D.L. n. 138/2011.

---

## Il reato di dichiarazione fraudolenta

La fattispecie di dichiarazione fraudolenta si connota come quella ontologicamente più grave: essa ricorre, infatti, quando la dichiarazione non soltanto non è veridica, ma risulta altresì “insidiosa”, in quanto supportata da un “impianto” contabile, o più genericamente documentale, atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell’amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l’inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusa.



Nell’ambito di tale figura, che “assorbe” anche talune fattispecie attualmente punite a titolo di frode fiscale dall’articolo 4 del decreto-legge n. 429 del 1982, è parso peraltro necessario differenziare, costruendole come delitti autonomi, le ipotesi in cui la falsa dichiarazione si fonda su fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2) e quella in cui si basi su artifici di altra natura (articolo 3).

L’esigenza nasce dalla diversa struttura che, in base alle indicazioni del legislatore delegante, il reato di dichiarazione fraudolenta è destinato ad assumere nelle due ipotesi: giacché solo nella seconda, e non invece nella prima, la punibilità del fatto resta subordinata al superamento di particolari soglie “quantitative”.

La previsione di cui al n. 1) della lettera a) dell’articolo 9 della legge delega 25 giugno 1999 n. 205, a fronte della quale vanno configurate come “dichiarazioni fraudolente” quelle “fondate su documentazione falsa ovvero su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile”, va infatti correlata con quella della successiva lettera b), che esclude la soggezione a soglie di punibilità delle “fattispecie concernenti ... l’utilizzazione di documentazione falsa”.

La formula “documentazione falsa”, adoperata dal legislatore delegante, è stata d’altro canto intesa in senso puntuale e restrittivo, ossia come riferita alle sole fatture o documenti per operazioni inesistenti, quali definiti nell’articolo, lettera a), dello schema di decreto, in coerenza con l’esigenza di restringere il campo applicativo dell’ipotesi criminosa non soggetta a soglia ai fatti che presentino il maggiore indice di “deceitività” nei confronti dell’amministrazione finanziaria.

Sulla scorta di tale impostazione, l’articolo 2 sanziona, dunque, 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 (“gonfi”, cioè, le componenti negative, in guisa da diminuire l’imponibile e l’imposta dovuta).

Ad evitare incertezze sul piano ermeneutico, si è ritenuto peraltro di dover precisare in quali casi il fatto si considera commesso “avvalendosi” dei documenti anzidetti.

Va rilevato, infatti, come l’ampia elaborazione giurisprudenziale e dottrinale relativa al concetto di “utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, rilevante nell’ottica applicativa del delitto di frode fiscale di cui all’articolo 4 del decreto-legge n. 429 del 1982, non sia recuperabile sic et simpliciter in rapporto alla nuova figura di reato, la quale resta integrata, non dalla mera condotta di utilizzazione, ma da un comportamento successivo e distinto, quale la presentazione della dichiarazione: dichiarazione alla quale, in base alla disciplina tributaria in vigore, non deve essere allegata alcuna documentazione probatoria.

Viene dunque chiarito che si avvale dei documenti in questione chi li registra nelle scritture contabili obbligatorie, o comunque li detiene a fine di prova nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.

Quest’ultima previsione è evidentemente riferibile (ed in primis) anche ai contribuenti che non siano obbligati alla tenuta delle scritture contabili, i quali rientrano tra i destinatari della previsione punitiva.

Quanto al trattamento sanzionatorio, va rilevato come la Commissione giustizia della Camera, nell’esprimere il parere sullo schema preliminare di decreto in esame, abbia segnalato l’opportunità di rimodulare verso il basso la pena edittale in esso prevista per il reato in esame e per i delitti di cui ai successivi articoli (da due a sei anni di reclusione), pena considerata eccessivamente afflittiva (specie nel minimo), anche nel confronto con quella comminata per figure criminose di analoga ispirazione (false comunicazioni sociali, truffa aggravata ai danni dello Stato).

Nel medesimo parere si accenna, altresì, alla possibilità di

*“individuare la misura del danno come parametro della pena da infliggere, in relazione ai reati di cui agli articoli 2 e 8, per i quali non si prevedono soglie di punibilità”.*

In parziale accoglimento di tali suggerimenti, la pena minima per i delitti innanzi indicati è stata ridotta ad un anno e sei mesi di reclusione.

Non è sembrato viceversa corretto procedere ad un parallelo ridimensionamento della pena massima, essendo nella logica del sistema che tale pena debba attestarsi, per le ipotesi criminose più gravi (quali quelle in questione), sul livello più alto fra quelli ritagliati nell'ambito della fascia (da sei mesi a sei anni di reclusione) entro la quale, a norma dall'articolo 9, comma 2, lettera a), della legge delega, il legislatore delegato ha avuto mandato di stabilire la risposta punitiva ai singoli illeciti.

Quanto, poi, all'adeguamento della risposta sanzionatoria all'entità del danno erariale, esso risulta assicurato dalla previsione di una pena decisamente più mite (da sei mesi a due anni di reclusione) per i casi in cui l'ammontare complessivo degli elementi passivi fittizi indicato nella dichiarazione risulti inferiore a euro 154.937,07.

La strutturazione della fattispecie con una pena più elevata per l'ipotesi-base e una più lieve per i casi di minore gravità, anziché l'inverso, mira intuitivamente ad evitare, con una tecnica già ampiamente sperimentata in occasione delle modifiche al decreto-legge n. 429 del 1982, che la comminatoria di pena più severa venga posta concretamente nel nulla dal giudizio di comparazione tra circostanze attenuanti ed aggravanti previsto dall'articolo 69 del codice penale.

Come sottolineato in precedenza, la fattispecie de qua è configurabile sole ove sia accertato in capo all'agente il dolo specifico e, quindi, lo scopo di evadere le imposte.

Al fine di fugare completamente i dubbi in merito alla reale portata dell'elemento soggettivo richiesto, sembra utile riferirsi alla sentenza 8 marzo – 15 aprile 1991 della Cassazione Penale, Sez.III, nella quale si afferma che lo scopo dell'evasione non si ha soltanto quando il contribuente tende a dichiarare o far accertare un reddito inferiore a quello effettivo, ma anche quando esso si propone in qualsiasi modo di non pagare integralmente l'imposta dovuta ed addirittura anche quando si propone soltanto di ritardare il pagamento dell'imposta stessa.

In riferimento alla condotta necessaria ai fini dell'integrazione della figura criminosa in analisi, il comportamento dell'agente deve abbracciare integralmente due fasi cronologicamente distinte: un primo momento propedeutico consistente nell'avvalersi di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti registrandoli nelle scritture contabili o detenendoli a fini probatori nei confronti dell'amministrazione finanziaria; una seconda fase consistente nella presentazione delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'Iva nelle quali sono indicati elementi passivi fittizi supportati da tali documenti.

Infatti, come affermato dalle sentenze 19 giugno 2000 nr.8657 e 5 aprile 2001 nr.13826 della Cassazione Penale, Sez.III, l'utilizzazione senza che detti documenti o fatture costituiscano il supporto

per l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione è priva di rilevanza penale.

Ex pluribus, con le sentenze 27/2000 e 1235/2010, le sezioni unite della Corte di cassazione confermano il principio per cui l'annotazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, condotta prodromica o strumentale rispetto alla fraudolenta indicazione di elementi passivi fittizi in dichiarazione, non è di per sé prevista dalla legge come reato: il medesimo principio è affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza 49/2002.

Pertanto, solo nel momento in cui i dati delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti siano recepiti dal contribuente in dichiarazione tale condotta rientra interamente nell'ambito applicativo della disposizione sanzionatoria in analisi (sentenza 7 novembre 2000 nr.27 della Cassazione, SS.UU.)<sup>2</sup>.

Il delitto di cui all'art.2, per espressa previsione dell'art.6, non è punibile a titolo di tentativo; la legittimità di tale previsione è stata peraltro confermata dalla sentenza del 27 febbraio 2002 n.24 della Corte Costituzionale che ha disatteso le argomentazioni del giudice a quo (G.I.P. del Tribunale di Brescia, ordinanza di rimessione del 17 gennaio 2001).

Quest'ultimo, infatti, aveva ritenuto essere irragionevole la disposizione sul tentativo nella parte in cui esclude la sua punibilità con riferimento alla fattispecie di cui all'art.2 vista la disparità di trattamento tra la condotta di emissione delle false fatture (sanzionata dall'art.8 come delitto consumato) e quella di annotazione delle medesime nella contabilità del percettore (scriminata dall'art.6, con l'esclusione della sua punibilità anche a titolo di tentativo).

L'art. 2, c. 36-vicies semel del D.L. n. 138/2011, convertito con modificazioni nella Legge n. 148/2011, a partire dall'anno di imposta 2010, qualora, per quest'ultimo periodo impositivo, le dichiarazioni annuali in materia di I.V.A. e II.DD. siano presentate successivamente al 17 settembre 2011, ha disposto l'abrogazione della già analizzata circostanza attenuante di cui all'art. 2, c. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, inerente un importo indicato nelle fatture per operazioni inesistenti pari ad € 154.937,07.

Occorre evidenziare, inoltre, che, con sentenza n. 1894 del 12 gennaio, la sezione penale della Corte di cassazione ha fornito un'interpretazione puntuale sul concorso tra il reato di emissione e quello di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, sancendo il principio per cui concorre nel reato di emissione di fatture false colui che, dopo averle ricevute, le contabilizza pur non inserendole in dichiarazione, perché prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa è intervenuta una verifica dell'Organo preposto.

Con la sentenza in esame, la sezione penale della Corte di cassazione ha fornito un quadro rigoroso e per certi aspetti inedito, considerata la particolarità della fattispecie in esame, in tema di concorso tra il reato di emissione e quello di utilizzo di fatture o altri documenti relativi a operazioni in tutto o in parte inesistenti.

Nel ricorso, l'indagato invocava l'erronea applicazione dell'articolo 9, laddove la disposizione prevede, in deroga all'articolo 110 c.p. (che regola il concorso di persone nei reati), la non punibilità a titolo di concorso nel reato di emissione per chi si avvale di documenti per operazioni inesistenti, reato contestato all'indagato da parte dell'accusa.

A sostegno della propria tesi, la difesa richiamava il principio giurisprudenziale per cui la deroga prevista al citato articolo 9 comporterebbe come diretta 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 antifatto irrilevante”.*

Nel confutare la tesi di parte, i giudici di Cassazione hanno specificato che, nel caso di specie, si è nell'ipotesi di un soggetto che ha annotato in contabilità le fatture false, emesse da un terzo con il suo concorso, senza inserirle in dichiarazione.

Posto tale assunto, a giudizio della Corte suprema, l'unico motivo del mancato inserimento in dichiarazione degli elementi passivi fittizi sta nel fatto che, prima del decorso del termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione stessa, fosse intervenuta la Guardia di finanza che aveva verificato l'annotazione contabile quale indizio grave ai fini dell'evento delittuoso.

Pertanto, afferma la Cassazione,

*“l'ipotesi in esame è 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 dall'art. 9, co. 1 lett. b) del D.Lgs. 74 del 2000”.*

Ne consegue che, nella specie, è certamente ipotizzabile il concorso a carico dell'imputato nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, previsto all'articolo 8, Dlgs 74/2000.

In caso contrario, si giungerebbe alla paradossale conclusione di “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, infatti, risulterebbero esclusi sia dall’ambito di applicazione dell’articolo 2, ipotesi che si verifica con l’annotazione dei documenti contabili e la conseguente indicazione degli elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali, sia dall’ambito di applicazione dell’articolo 8, che punisce invece l’emissione dei documenti falsi.

13 ottobre 2012

Nicola Monfreda e Fabrizio Stella

1 Ex pluribus, come affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 1996/2008, tale delitto sussiste sia nell’ipotesi di inesistenza oggettiva dell’operazione (quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà) sia nel caso di inesistenza relativa, ovvero quando l’operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura.

2 In tal senso si è espressa anche la Cassazione penale, sez. V, 5 aprile 2002, n. 12856. Si afferma, infatti, che: “Si esclude che il fatto già punito dall’art. 4, comma 1, lett. d), l. n. 516 del 1982 sia considerato come reato dalla nuova fattispecie di cui all’art. 2 d.lg. n. 74 del 2000, poiché questa configura l’utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti quale mezzo adoperato per la realizzazione della dichiarazione annuale fraudolenta. Tale norma non prevede la punibilità del solo fatto dell’utilizzazione delle fatture, dovendosi, peraltro, considerare che una tale condotta in ogni caso non ha sua autonoma rilevanza penale, dato che il reato di cui all’art. 2 d.lg. n. 74 del 2000 non è punibile a titolo di tentativo, in considerazione di quanto disposto dal successivo art. 6 dello stesso decreto”.