

Reati di frode

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici rientrano a pieno titolo nell'ambito dei reati di frode¹.

L'attenzione su tali reati è massima, tant'è che la [circolare n. 19/E/2019](#) dell'Agenzia delle entrate, che ha fornito gli indirizzi operativi per il contrasto all'evasione per il corrente anno, punta sulla valorizzazione dei dati provenienti dalla fatturazione elettronica e dalle comunicazioni dati fattura ai sensi dell'[articolo 21](#), D.L. 78/2010, convertito in L. 122/2010 (l'utilizzo delle informazioni citate risulta utile anche alla ricostruzione della catena dei rapporti commerciali per individuare i reali promotori e beneficiari della frode, specie in ambito Iva, attivando l'utilizzo degli strumenti di cooperazione internazionale, ove ritenuto utile)².

Verifichiamo, quindi, attraverso il supporto di prassi e giurisprudenza, lo stato dell'arte.

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

Il D.Lgs. 158/2015 è intervenuto sull'[articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000, sopprimendo la parola "annuali" e ampliando il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini del reato ivi previsto. Con la soppressione della parola "annuali" si amplia il raggio d'azione del reato, che si estende a una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'Iva. Non cambia la pena che resta da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: articolo 2, D.Lgs. 74/2000

1. È punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 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 relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

¹ Cfr. G. Antico, M. Conigliaro, "La Guardia di Finanza nel contrasto alle frodi Iva: i percorsi operativi alla luce delle novità normative", in Il fisco, n. 12/2018, pag. 1146.

² L'attenzione sarà focalizzata sulle annualità di imposta più recenti, sia perché si tratta spesso di soggetti mordi e fuggi, sia perché così è possibile rinvenire in fase istruttoria elementi probatori caldi e utili a individuare i soggetti coinvolti e i rispettivi ruoli ricoperti nel disegno fraudolento.

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. (Comma abrogato)

Come riportato nello studio degli uffici della Camera e del Senato a commento della disposizione normativa, *“la modifica apportata, pertanto, estende la portata della sanzione penale a tutte le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'Iva, comprese quelle che vengono presentate in occasione di operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali”*, che possono avere una cadenza temporale diversa dall'anno.

Il reato è stato interessato dalle modifiche apportate dal D.L. 124/2019. In particolare, le lettere a) e b), del comma 1, dell'[articolo 39](#), sono intervenute sul delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, novellando l'[articolo 2](#), comma 1, D.Lgs. 74/2000.

In particolare, per effetto delle modifiche apportate la pena della reclusione è elevata (lettera a) da un minimo di 4 anni a un massimo di 8 anni. Inoltre, la lettera b) inserisce un comma 2-*bis* in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000 euro.

Il D.L. 124/2019 prevede altresì l'applicazione della confisca allargata se gli elementi passivi fittizi sono superiori a 100.000 euro, e la responsabilità amministrativa dell'ente – articolo 25-*quinqüesdecies*, D.Lgs. 231/2001, introdotto, dal comma 2, dell'articolo 39, D.L. 124/2019-, a prescindere dall'ammontare dei passivi fittizi.

Circolare n. 1/2018, G. di F.

Specificazione	<i>“il soggetto che semplicemente detenga le fatture relative a operazioni fittizie emesse da altri oppure le annoti in contabilità senza trasferirne le risultanze in dichiarazione non può essere chiamato a rispondere in sede penale neanche a titolo di tentativo, stante il chiaro disposto dell'articolo 6, D.Lgs. 74/2000. Lo scopo di una siffatta previsione consiste nel lasciare la possibilità al contribuente “scoperto” in occasione di controlli fiscali di “ravvedersi” spontaneamente, presentando – ove non lo abbia già fatto e qualora sia ancora nei termini - una dichiarazione veritiera e corretta, garantendo all'Erario l'immediata percezione del debito d'imposta”</i>
----------------	---

Il manuale sui controlli della G. di F. – circolare n. 1/2018 - conferma il rilievo penale del concetto di “inesistenza”, che deve essere inteso *“in senso comprensivo di ogni genere di divergenza fra la realtà documentata e quella effettiva”*, concetto, peraltro fatto proprio dalla Corte di Cassazione.

Giurisprudenza	
<u>Cassazione n. 28352/2013</u>	Il reato sussiste nelle ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), di inesistenza relativa (l'operazione vi sia stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura) e, infine, di sovrapproduzione "qualitativa" (quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti)
<u>Cassazione n. 46785/2011</u>	Ciò che tipizza la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è tanto l'inesistenza dell'operazione economica, oggettiva o soggettiva, totale o parziale, quanto la natura del documento che la certifica, che deve essere costituito da una fattura o altro documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie

Cassazione n. 36359/2019	
Onere della prova	In materia di emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'onere di dimostrare la corrispondenza tra i costi sostenuti a titolo di corrispettivo delle prestazioni ricevute e quelli documentati dalle fatture emesse dall'impresa che tali prestazioni non ha reso, ricade su chi intende giovare della deducibilità di tali costi ai fini delle imposte sul reddito e della detrazione dell'Iva indicata in fattura, non potendo la pubblica accusa farsi carico di ricostruire la effettività di tali costi quando non sono nemmeno noti i fornitori della prestazione. Né, può ritenersi indefettibile, in caso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, la necessaria collusione tra emittente della fattura e utilizzatore della prestazione, soprattutto quando non è certa nemmeno la effettiva corrispondenza tra i costi documentati e quelli realmente sostenuti
Il dolo	In ogni caso, il dolo del delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui all' <u>articolo 2</u> , D.Lgs. 74/2000, "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"

Sempre sul versante giurisprudenziale³, anche l'ex amministratore, che non ha sottoscritto la dichiarazione, può essere chiamato a rispondere del reato di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000.

A queste conclusioni è giunta la sentenza della [Corte di Cassazione n. 14497/2017](#) -. Infatti, nonostante il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture si consumi nel momento di presentazione della dichiarazione, tanto che tale delitto non è comunque punibile a titolo di tentativo, è, comunque, in astratto, possibile concepire in capo a un *extraneus* il concorso nel reato proprio di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, in caso di determinazione od istigazione alla presentazione della dichiarazione, non

³ Con la sentenza n. 1894/2012 della Corte di Cassazione, è stato ritenuto che la sola registrazione della fattura falsa, non ancora inserita in dichiarazione, perché intervenuti i controlli del Fisco, costituisce reato.

apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo⁴. Tuttavia, la sentenza, pur prendendo atto che l'indagato non aveva sottoscritto la dichiarazione, essendo cessato dalla carica di amministratore 3 giorni prima della presentazione di tale dichiarazione, ha comunque ricondotto all'indagato la dichiarazione della cooperativa di cui era stato amministratore e di cui aveva approvato il bilancio. E per questi motivi, viene concepito in capo a un *extraneus* - formalmente - il concorso nel reato proprio di cui all'[articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000, così che l'ex amministratore è punibile in concorso con colui che presenta la dichiarazione. Quindi, le dimissioni poco prima della presentazione della dichiarazione non salvano dal reato ascritto, in presenza di forti elementi in possesso dell'accusa, come nel caso di specie.

Gli strumenti di indagine

Tra gli strumenti d'indagine assumono sempre più rilievo l'esame dei tabulati telefonici delle utenze intestate ai soggetti coinvolti nel meccanismo di frode, l'effettuazione di pedinamenti e di intercettazioni telefoniche, telematiche e ambientali.

Le intercettazioni telefoniche⁵ rientrano, infatti, ormai a pieno titolo tra i c.d. mezzi di prova⁶, così come le copie forensi dei dati - messaggistica compresa - acquisiti in *smartphone*, *tablet* e simili, nella disponibilità del soggetto sottoposto a indagine.

Sentenza Corte di Giustizia UE – [Causa C-310/16 del 17 gennaio 2019](#)

Devono essere esclusi da un procedimento penale elementi di prova, quali le intercettazioni telefoniche, che richiedono una preventiva autorizzazione giudiziaria, qualora l'autorizzazione di cui trattasi sia stata rilasciata da un'autorità giudiziaria incompetente, persino quando solo tali elementi di prova siano atti a dimostrare la

⁴ Si legge in sentenza: il Tribunale, nel sottolineare i plurimi elementi di fatto sulla base dei quali ha ritenuto che "il ...fosse coinvolto nell'operazione volta a creare il meccanismo fraudolento (tra cui la predisposizione ed approvazione del bilancio, contemplante le fatture emesse dalla ... e relative a operazioni considerate inesistenti, utilizzate nella dichiarazione fiscale della ...), ha ritenuto che le dimissioni del ... (presentate solo 3 giorni prima della presentazione della dichiarazione) fossero strumentali ad evitare il coinvolgimento nelle conseguenze della presentazione di detta dichiarazione, e che la stessa fosse quindi riconducibile anche al ricorrente" (in senso conforme cfr. Cassazione n. 53158/2014).

⁵ Nello specifico, l'articolo 266, c.p.p. stabilisce, in via generale, che l'intercettazione è ammessa nei procedimenti relativi a delitti non colposi per i quali è prevista la pena (edittale) dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a 5 anni. Ulteriori restrizioni derivano, poi, dalla circostanza per cui debbono preesistere gravi indizi di reato e che l'intercettazione deve porsi come assolutamente indispensabile per il proseguimento delle indagini. Cfr. M. Genovesi, "Utilizzo del contenuto delle intercettazioni ai fini fiscali", in Consulenza, n. 30/2014. Cfr. il passaggio della circolare n. 1/2008 della G. di F., parte VII, pag. 156, sostanzialmente ribadito nella circolare n. 1/2018 della stessa G. di F., secondo cui "una comunicazione intercettata può ad esempio far emergere in maniera palese l'inesistenza o la reale natura di una certa operazione, la riconducibilità effettiva di una certa attività ovvero di un complesso di operazioni ad un soggetto piuttosto che al formale intestatario o gestore, la piena consapevolezza da parte di taluno della illiceità di certe transazioni altrimenti non comprovabile, la reale localizzazione di una determinata attività rispetto a quella dichiarata".

⁶ Con la sentenza n. 27196/2014, la Corte di Cassazione ha confermato l'utilizzabilità, in sede fiscale, delle intercettazioni telefoniche legittimamente assunte in sede penale. "Come affermato da questa Corte (da ultimo, Cassazione n. 2916/2013), le intercettazioni telefoniche legittimamente assunte in sede penale e trasmesse all'amministrazione tributaria entrano a far parte, a pieno titolo, del materiale probatorio che il giudice tributario di merito deve valutare, così come previsto dall'articolo 63, D.P.R. 633/1972; tale norma, infatti, non contrasta né con il principio di segretezza delle comunicazioni di cui all'articolo 15, Costituzione, perché le intercettazioni che hanno permesso il reperimento dell'atto sono state autorizzate da un giudice, né con il diritto di difesa di cui all'articolo 24, Costituzione, perché, se è vero che il difensore non partecipa alla formazione della prova, è anche vero che nel processo tributario l'atto acquisito ha un minor valore probatorio rispetto a quello riconosciuto nel processo penale. A tale principio il giudice del merito non si è attenuto". In senso conforme, la sezione penale della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14007/2018, ha ritenuto utilizzabili le intercettazioni del commercialista che consiglia operazioni illecite.

commissione dei reati di cui trattasi. L'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non esonera i giudici nazionali dal necessario rispetto dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta e dei principi generali del diritto dell'Unione Europea, dal momento che i procedimenti penali avviati per i reati in materia di Iva costituiscono un'attuazione del diritto dell'Unione Europea, ai sensi dell'articolo 51, § 1, Carta. In ambito penale, siffatti diritti e principi generali devono essere rispettati non soltanto durante i procedimenti penali, ma anche durante la fase delle indagini preliminari, a decorrere dal momento in cui l'interessato è accusato

Particolare importanza assume, inoltre, l'accurata analisi di tutta la documentazione extra contabile, sia cartacea che informatica, che possa attestare i rapporti diretti e la reale movimentazione dei beni.

La responsabilità penale del cessionario può emergere anche da elementi presuntivi, purché gravemente indizianti, secondo le regole che presidiano la formazione delle prove in ambito penale.

E sul punto interessante e significativa è la posizione espressa dalla G.di F. nel corso di TeleFisco 2019⁷ in ordine alla dimostrazione di buona fede nell'ambito di fatture soggettivamente inesistenti, che individua i comportamenti del contribuente per dimostrare la propria buona fede nell'ipotesi di fornitore reperito su *internet* i cui prezzi sono concorrenziali relativamente a un'attività esclusivamente commerciale senza magazzino (c.d. misure preventive⁸).

La G. di F. prende atto del consolidato pensiero della giurisprudenza di legittimità, secondo cui in presenza di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta può essere disconosciuto solo quando l'Amministrazione finanziaria dimostri, sulla base di elementi oggettivi, la conoscenza o la conoscibilità da parte del cessionario del coinvolgimento del cedente in un circuito di frode. In tal caso, sarà poi il cessionario a dover provare di non essere stato a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo non era l'emittente della fattura ma un altro soggetto e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto. A tal fine, viene confermato che non assumono rilievo – in conformità al pensiero della Corte di Cassazione⁹ - né la prova della regolarità formale delle scritture contabili, né l'avvenuta effettuazione dei pagamenti né la prova dell'inesistenza di un vantaggio conseguito perché i prezzi di vendita sono conformi o superiori alla media di mercato. Per il caso

⁷ Già nel corso di TeleFisco 2018 la G. di F. aveva avuto modo di affermare che nel caso in cui il contribuente "riceva fatture relative a operazioni soggettivamente inesistenti, il cessionario, per poter comunque usufruire del diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti, è tenuto a provare con qualsiasi mezzo di avere agito in maniera accorta e con la massima diligenza possibile, adottando ogni ragionevole cautela per evitare di essere coinvolto in un sistema di frode. In presenza di concreti indizi di frode all'Iva, i verificatori sono chiamati dunque a esaminare il comportamento realmente tenuto dal contribuente, valutando con attenzione tutte le circostanze utili a comprendere il suo stato soggettivo e la loro efficacia dimostrativa nel complesso, guidati soprattutto dalle indicazioni offerte dalla giurisprudenza".

⁸ L. Ambrosi, A. Iorio, "Controlli preventivi su operatori e imprese", in *Il Sole24ore* del 19 febbraio 2018; L. Ambrosi, A. Iorio, "Frodi Iva, la carta della buona fede", in *Il Sole24ore* del 2 ottobre 2017

⁹ Tra le più recenti, la sentenza della Cassazione n. 24321/2018.

prospettato, tuttavia, la G. di F. ritiene che il contribuente possa assolvere l'onere probatorio posto a suo carico dimostrando, in primo luogo, *“attraverso l'esibizione di e-mail, fax o lettere, che i rapporti sono intercorsi direttamente con l'impresa interposta o con soggetti alla stessa riconducibili; inoltre, egli potrà provare di aver adottato tutte le misure "preventive" necessarie a verificare - per quanto consentito e senza poter pretendere un dovere d'indagine - la "regolarità" dell'operatore con cui ha intrattenuto i rapporti commerciali, fornendo ai verificatori, ad esempio, documentazione comprovante i riscontri effettuati presso il registro delle imprese tenuto dalle Camere di Commercio sull'esistenza e l'effettiva operatività del fornitore, la qualifica del soggetto con cui ha intrattenuto i rapporti e la sua riconducibilità all'impresa indicata in fattura”*.

L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Come è noto, l'articolo 8, D.Lgs. 74/2000 punisce con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: [articolo 8, D.Lgs. 74/2000](#)

1. È punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 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 o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.
3. (Comma abrogato)

Il D.L. 124/2019 ha aumentato la pena: reclusione da 4 a 8 anni per importi non veritieri uguali o superiori a 100.000 euro. Inoltre, la lettera m), del comma 1, dell'[articolo 39](#), ha inserito un comma 2-bis in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) quando l'importo indicato nelle fatture o nei documenti e relativo a operazioni inesistente è inferiore, per il periodo d'imposta considerato, a 100.000 euro.

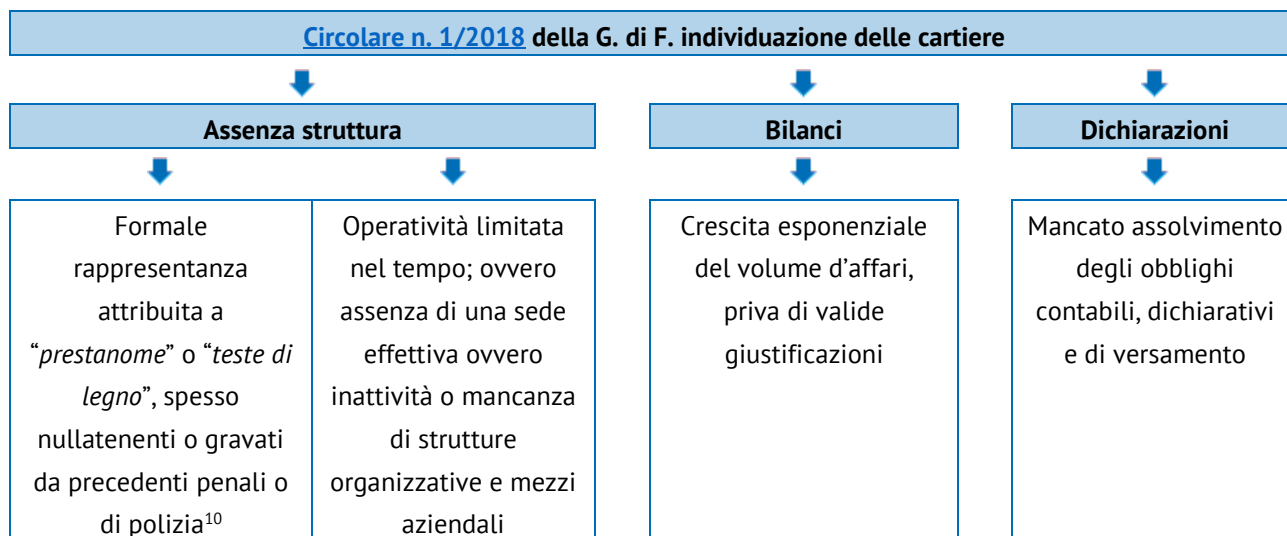
Si applica la confisca allargata quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 100.000 euro.

Il reato di emissione – in considerazione della particolare offensività della condotta – è integrato indipendentemente dalla circostanza che la fattura sia poi effettivamente utilizzata dal destinatario nella propria dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto (*“al fine di consentire a terzi l'evasione”*).

[Circolare n. 1/2018, G.di F.](#)

Il riferimento all'emissione anche di "documenti"	Senza ulteriore specificazione, relativi a operazioni fittizie determina la configurazione del delitto in esame quale reato comune, così che lo stesso può essere posto in essere non soltanto da soggetti tenuti all'impianto e alla conservazione di scritture contabili
---	--

Le indicazioni operative fornite dalla G. di F. individuano il percorso che i verificatori in genere effettuano in presenza di frodi.



Il controllo	
Soggetti sospettati di ricoprire il ruolo di "cartiera"	Mirerà a individuare i reali fornitori e clienti, anche attraverso l'ausilio delle informazioni contenute nelle banche dati (spesometro integrato), attività di accesso in loco e il ricorso alle indagini finanziarie
Soggetti operanti in settori a rischio frode	Particolare attenzione verrà posta all'esame di quei fornitori che possano presentare indici di anomalia, nei confronti dei quali è possibile che vengano effettuati controlli di coerenza esterna ovvero attivate procedure di cooperazione internazionale

La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

La figura criminosa prevista dall'[articolo 3](#), D.Lgs. 74/2000 è stata oggetto di una profonda rivisitazione a opera del D.Lgs. 158/2015, che ne ha ampliato il campo applicativo.

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: articolo 3, D.Lgs. 74/2000
<p>1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:</p> <p>a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30.000 euro;</p> <p>b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a 1.500.000 euro, ovvero qualora l'ammontare complessivo</p>

¹⁰ Trattasi spesso di soggetti stranieri, totalmente privi di cognizioni imprenditoriali e di qualsiasi collegamento con la realtà aziendale che, per compensi a volte irrisori, si prestano a sottoscrivere documenti di cui non comprendono nemmeno la lingua.

dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 euro.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali

Il D.L. 124/2019 ha innalzato la pena: reclusione da 3 a 8 anni. Si applica la confisca allargata per imposta evasa superiore a 100.000 euro.

Il richiamato D.Lgs. 158/2015 ha trasformato la struttura da trifasica¹¹ in bifasica, i cui caratteri oggi sono i seguenti:

Il reato	
1° fase	Compimento di operazioni “ <i>simulate oggettivamente o soggettivamente</i> ” ovvero utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria (requisiti da considerarsi alternativi, essendo sufficiente il verificarsi di uno solo di essi ai fini della configurazione del reato)
2° fase	Presentazione di una dichiarazione non veritiera ai fini delle imposte sui redditi o dell'Iva, in quanto viziata da elementi attivi o passivi non corrispondenti alla realtà o da crediti e ritenute fittizi

L'elemento distintivo, chiarito dalla Suprema Corte¹², tra la fattispecie in esame e quella prevista dall'[articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000, è da individuarsi nell'efficacia probatoria delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti utilizzati per la dichiarazione fraudolenta.

La [circolare n. 1/2018](#), G. di F. ritiene possibile il concorso tra le previsioni di cui agli articoli [2](#), [3](#) e [4](#) D.Lgs. 74/2000, nei casi in cui coesistano distinte condotte fraudolente riconducibili, contemporaneamente, all'una e alle altre previsioni normative, confluite nella presentazione della medesima dichiarazione.

Caratteristica del reato	
Non più reato proprio	Reato imputabile a ogni soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'Iva

Mezzi fraudolenti tipici secondo la giurisprudenza di legittimità	
Cassazione n. 14616/2002	Utilizzo di documenti contraffatti o alterati, diversi dalle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti oggetto di falsità sia ideologica che materiale, quali, ad esempio, l'imputazione di spese relative a investimenti inesistenti, sorretta da predisposizione di contratti ideologicamente falsi

¹¹ Predisposizione di una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie; utilizzo di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento; indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore al reale o elementi passivi fittizi.

¹² Cassazione n. 12284/2007 e n. 46785/2011.

Cassazione n. 9414/1996	Contratti simulati (ovvero rogiti notarili attestanti compravendite immobiliari) con indicazione di un prezzo di vendita molto inferiore al reale
Cassazione n. 13641/2002	Tenuta di una doppia contabilità, che se di per sé sola non è sufficiente a integrare l'ipotesi delittuosa. Tuttavia, ciò è ravvisabile laddove il contribuente si avvalga di un sistema articolato e complesso per realizzare sistematicamente il <i>nero</i> , sia in entrata che in uscita, con creazione di specifici codici e procedure di accesso idonei a prospettare a terzi dati fraudolentemente alterati nel corso di eventuali ispezioni
Cassazione n. 1402/2005	Rinvenimento da parte degli organi di controllo della contabilità " <i>in nero</i> " in luogo diverso da quello indicato dal contribuente per la custodia delle scritture
Cassazione n. 13098/2009	Fittizia intestazione di rapporti finanziari su cui accreditare elementi attivi destinati a non essere contabilizzati
Cassazione n. 36977/2005	Sistematica emissione di titoli di credito senza indicazione del beneficiario al fine di occultare i pagamenti

Il divieto di ravvedimento per le frodi

Il ravvedimento operoso, di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997¹³, quale istituto volto a regolarizzare errori e omissioni, non può essere utilizzato per sanare o coprire infedeltà dichiarative riconducibili a condotte fraudolente. Sono queste le conclusioni raggiunte sia dall'Agenzia delle entrate che dalla G. di F. nel corso di TeleFisco 2018, che confermano la preclusione già indicata nella [circolare n. 180/E/1998](#).

Come è noto, il venir meno della preclusione legata ai controlli – cioè non operando più lo sbarramento di cui al comma 1, primo periodo, dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 -, consente l'accesso all'istituto anche nel caso in cui la violazione sia stata già constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative, delle quali i contribuenti abbiano avuto formale conoscenza. L'unico impedimento è la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli [36-bis](#) e [36-ter](#), D.P.R. 600/1973 (liquidazione e controllo formale della dichiarazione).

La circolare n. 180/E/1998, pur rilevando che l'ambito applicativo del ravvedimento è stato esteso alla totalità delle violazioni tributarie, tuttavia, dal tenore letterale della disposizione contenuta nel comma 1, lettera b), dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, ha individuato una implicita ma chiara limitazione all'esercizio della facoltà di cui trattasi.

¹³ L'articolo 1, comma 634-640, L. 190/2014, al fine di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, ha modificato radicalmente l'istituto del ravvedimento operoso. Le finalità del ravvedimento sono quelle di permettere all'autore (o agli autori) e ai soggetti solidamente obbligati di rimediare spontaneamente, secondo modalità ed entro precisi – pur se più ampi rispetto al passato - limiti temporali stabiliti dalla norma, alle omissioni e alle irregolarità commesse, beneficiando così di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative previste o, addirittura, in taluni casi, della non applicazione delle sanzioni stesse, con possibili riflessi positivi anche agli effetti penali.

L'espresso riferimento di tale norma alla *"regolarizzazione degli errori e delle omissioni"* – per l'Amministrazione finanziaria - si traduce *"inevitabilmente in una preclusione, circa la possibilità di ravvedimento, nei confronti di quei comportamenti antiggiuridici che non abbiano origine da un errore o da un'omissione"*. L'esempio classico è quello relativo alle fatture per operazioni inesistenti, che assume rilevanza sia nel campo dell'Iva che in quello delle imposte sui redditi, *"non potendosi ovviamente sostenere che sia stato commesso un semplice "errore", o tanto meno una "omissione", da parte di chi abbia emesso o utilizzato una fattura a fronte di un'operazione inesistente. Le stesse considerazioni valgono, com'è ovvio, per altre fattispecie di violazioni caratterizzate da condotte fraudolente"*.

Il divieto di ravvedimento per le frodi è stato ribadito nel corso di Telefisco 2018. Infatti, sia l'Agenzia delle entrate che la G. di F., nel corso dell'annuale appuntamento con la stampa specializzata, non hanno ritenuto superata l'indicazione offerta con la [circolare n. 180/E/1998](#), precludendo così l'accesso all'istituto in caso di infedeltà dichiarative riconducibili a condotte fraudolente, quali l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. L'Agenzia delle entrate ritengono che nella fattispecie prospettata – se a seguito delle modifiche del 2015 alla disciplina sui reati tributari che consentono di beneficiare del patteggiamento solo a condizione che (tra l'altro) si ravveda la violazione tributaria commessa, si possa ritenere superata la precedente interpretazione – non giocano le modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015 alla disciplina sui reati tributari. *"In base al nuovo articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000, comma 2, le parti possono chiedere l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444, c.p.p. (cosiddetto patteggiamento) al ricorrere della circostanza di cui al comma 1 del medesimo articolo 13-bis, ovvero il pagamento integrale degli importi dovuti per estinguere i debiti tributari, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie"*.

Sulla stessa linea la posizione della G. di F., manifestata sempre nel corso di elefisco2018: una volta consegnato il pvc, dal quale emergono violazioni relative all'utilizzo in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti, il contribuente non può utilizzare il ravvedimento operoso, trattandosi di comportamenti dolosi.

SCHEDA DI SINTESI

La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici rientrano a pieno titolo nell'ambito dei reati di frode.



L'articolo 2, D.Lgs. 74/2000 punisce con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 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 relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 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. Il reato è stato interessato dalle modifiche apportate dal D.L. 124/2019. In particolare, per effetto delle modifiche apportate la pena della reclusione è elevata da un minimo di 4 anni a un massimo di 8 anni. Inoltre, è inserito un comma *2-bis* in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000 euro. È prevista l'applicazione della confisca allargata se gli elementi passivi fittizi sono superiori a 100 mila euro, e la responsabilità amministrativa dell'ente – articolo *25-quinquiesdecies*, D.Lgs. 231/2001, introdotto, dal comma 2, dell'articolo 39, D.L. 124/2019 -, a prescindere dall'ammontare dei passivi fittizi.



L'articolo 8, D.Lgs. 74/2000 punisce con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emetta o rilasci fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Il D.L. 124/2019 ha aumentato la pena: reclusione da 4 a 8 anni per importi non veritieri uguali o superiori a 100.000 euro. Inoltre, la lettera m), del comma 1, dell'articolo 39, ha inserito un comma *2-bis* in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) quando l'importo indicato nelle fatture o nei documenti e relativo a operazioni inesistente è inferiore, per il periodo d'imposta considerato, a 100.000 euro. Si applica la confisca allargata quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 100.000 euro.



La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è disciplinata dall'articolo 3, D.Lgs. 74/2000, che è stato oggetto di una profonda rivisitazione a opera del D.Lgs. 158/2015, che ne ha ampliato il campo applicativo. Il D.L. 124/2019 ha innalzato la pena: reclusione da 3 a 8 anni. Si applica la confisca allargata per imposta evasa superiore a 100.000 euro.



Esame della giurisprudenza di legittimità e percorsi operativi individuati dalla circolare n. 1/2018 della G. di F..



Il ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, quale istituto volto a regolarizzare errori e omissioni, non può essere utilizzato per sanare o coprire infedeltà dichiarative riconducibili a condotte fraudolente. Sono queste le conclusioni raggiunte sia dall'Agenzia delle entrate che dalla G. di F. nel corso di TeleFisco 2018, che confermano la preclusione già indicata nella circolare n. 180/E/1998.