

Master Universitario di Secondo Livello
in Diritto Penale di impresa
a.a. 2019/2020

***“Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri
documenti per operazioni inesistenti. Art. 2 Decreto
Legislativo 10 marzo 2000, n. 74”***

Dott. Massimo FRISSETTI
Mat. CSN00562

Direttore del Master
Chir.ma Professoressa
Avv. Paola SEVERINO

INDICE:

Capitolo 1

“La dichiarazione fraudolenta avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”. La fattispecie. pag. 3

Capitolo 2

“L’interesse tutelato e l’elemento soggettivo” pag. 8

Capitolo 3

“Soggetto attivo, condotta tipica e consumazione” pag. 11

Capitolo 4

“Le operazioni inesistenti” pag. 13

4.1 *“Le operazioni oggettivamente inesistenti”* pag. 15

4.2 *“La sovrapproduzione qualitativa”* pag. 16

4.3 *“L’inesistenza soggettiva”* pag. 17

Capitolo 5

“La circostanza attenuante precedentemente prevista e la nuova attenuante introdotta dal D.L. 124/2019” pag. 18

Capitolo 6

“Il trattamento sanzionatorio” pag. 20

Capitolo 1

“La dichiarazione fraudolenta avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”. La fattispecie.

Il delitto previsto all’art. 2 del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, rubricato “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, disciplina la prima delle due fattispecie nelle quali il legislatore della riforma ha inteso suddividere l’unitario concetto di dichiarazione fraudolenta.

L’art. 2 prevede l’utilizzo, da parte del contribuente, di fatture o altri documenti per operazioni non veritiere e costituisce il delitto più grave dell’impianto codicistico di parte speciale, non essendo prevista alcuna soglia quantitativa di punibilità.

La previsione di una bipartizione della dichiarazione fraudolenta è da rinvenire nel comma 2 dell’art. 9 della Legge delega 205 del 1999¹, il quale escludeva, per l’utilizzo di documenti falsi, soglie minime di rilevanza penale.

Ne discendeva, in capo al legislatore delegato, la necessità di prevedere due disposizioni differenti ovvero, l’art. 2 e l’art. 3 del decreto 74/2000 rubricato, quest’ultimo, “Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”.

Tale scelta, assieme alla previsione di cui all’art. 8, ovvero all’emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che punisce il delitto “a monte” e per il quale, come si vedrà, è escluso il concorso con l’autore per l’utilizzatore finale², conduce tuttavia ad effetti parzialmente distorsivi in sede di valutazione della penale responsabilità³.

¹ La Relazione ministeriale al d.lgs. 74/2000, in riferimento all’articolo oggetto di esame, evidenziava la “insidiosità” della condotta, poiché la dichiarazione non veritiera era basata su una falsa documentazione tale da “ostacolare l’attività di accertamento della amministrazione finanziaria”, in *Fisco*, 2000, 3157.

² Il successivo art. 9 prevede, infatti, che in deroga all’art. 110 c.p. non è configurabile il concorso tra autore dell’emissione della documentazione falsa e l’utilizzatore.

³ Già i primi commentatori della riforma ne sottolineavano la distorsione, vedi PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in Riv. trim. dir. pen. economia, 1999, 686.

Infatti, pur essendo previste soglie quantitative, solamente a seguito dell'introduzione del comma 2 bis in entrambi gli articoli⁴, vengono ad assumere rilevanza criminale anche condotte di entità "bagatellare" poiché anche l'utilizzo di fatture false dall'importo irrisorio prevede un minimo edittale pari ad anni 1 e mesi 6 che, congiunto al massimo edittale previsto, ovvero anni 6 di reclusione, ne impedisce la riconducibilità nell'alveo della fattispecie di particolare tenuità del fatto ex art. 131 bis c.p.

Altra evidente stortura del sistema penaltributario è rinvenibile nell'assenza di punibilità del tentativo per i reati di cui agli artt. 2, 3 e 4.

La disposizione dell'art. 6, per vero, esclude la sanzionabilità criminale della mera "detenzione" o della registrazione di una fattura nella contabilità che, tuttavia, non sarà utilizzata nella dichiarazione annuale.

Se appare una decisa tutela per il dichiarante, evitando abusi e sanzioni decise per comportamenti che non ledono in alcun modo il bene giuridico tutelato dalla norma, così non è per l'emittente, il quale, emessa e consegnata la fattura non veritiera, non avrà più spazi di ravvedimento poiché, non essendo più configurabile il tentativo di emissione, risponderà di un delitto per il quale il legislatore ha previsto una sostanziale esimente solo a carico dell'utilizzatore finale, creando evidenti discrasie sanzionatorie.

Per ciò che attiene al momento consumativo, il legislatore ha attribuito rilevanza primaria al giorno in cui deve essere effettuata la dichiarazione, scelta che enfatizza l'intenzione di tutelare, quale bene giuridico, la percezione del tributo da parte dello Stato⁵.

Dunque, il delitto in oggetto si deve qualificare come reato di pericolo concreto⁶.

⁴ Commi aggiunti dal legislatore della riforma dall'art. 39, comma 1 lett. b) del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni nella L. 19 dicembre 2019, n. 157.

⁵ MUSCO E. – ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, 112.

⁶ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000.

Soggetto attivo della c.d. “frode fiscale” può essere qualsiasi persona che assuma la veste di contribuente ai fini dell’imposta sul valore aggiunto ovvero delle imposte sui redditi⁷.

Infatti, il riferimento operato al comma 2 alla “detenzione” estende la punibilità anche ai contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, essendo, dunque, irrilevante il concetto di “conservazione” come riferimento all’obbligo di tenuta dei registri.

Ponendo lo sguardo all’art. 1, lett. c), dunque, si superano le precedenti incertezze circa la punibilità dei legali rappresentanti delle persone giuridiche⁸.

Infatti, laddove non vi sia coincidenza tra contribuente e soggetto attivo, le norme vanno applicate anche nei confronti degli “amministratori, liquidatori, e rappresentanti di società”⁹.

La natura di reato proprio o quantomeno a soggettività ristretta, tuttavia, non esclude che, ai sensi del principio generale ex art. 110 c.p., anche l’*extraneus* che abbia contezza della qualifica dell’intraneo possa concorrere nella realizzazione del reato¹⁰.

La condotta punita si divide in fasi: dapprima vi è la materiale ricezione della fattura in oggetto, la quale verrà registrata ed inserita nelle scritture contabili.

Successivamente, vi è la vera e propria condotta criminale, ovvero la presentazione della dichiarazione contenente un elemento non veritiero con il quale si consuma il reato previsto dall’art. 2 D.Lgs. 74/2000¹¹.

La nozione di inesistenza è rinvenibile nell’art. 1, lett. a), la quale definisce le fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quelli “*aventi rilievo probatorio analogo in base a norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non*

⁷ Risponde del reato, per giurisprudenza ormai costante, anche l’amministratore di fatto. Vedi Cass. Pen. Sez. III, 14 maggio 2015, n. 38780.

⁸ Parte della dottrina, nella vigenza della L. 516/1982, aveva affermato che la definizione di soggetto attivo del reato di frode fiscale escludesse i legali rappresentanti delle società.

⁹ L’art. 1, lett. c) D.Lgs. 74/2000 prevede che “per dichiarazioni si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d’imposta, nei casi previsti dalla legge”.

¹⁰ Per tutte, la sentenza emessa sul caso Fininvest S.p.a. a carico del Presidente Berlusconi, Cas. Pen. Sez. fer., 1° agosto 2013, n. 35729.

¹¹ Cass. Pen. Sez. III, 29 marzo 2017, n. 37848.

realmente effettuate in tutto in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

A titolo esemplifico, rientrano nel novero degli altri documenti la ricevuta fiscale e gli scontrini fiscali ai sensi del D.P.R. 633/1972, la c.d. "scheda carburante"¹² prevista dal d.m. 7 giugno 1977, le "bolle d'accompagnamento", ecc.

Ed allora, concetto assai rilevante nella disciplina in esame appare quello di "operazione inesistente".

L'inesistenza è "oggettiva" laddove le parti abbiano documentato un rapporto mai posto in essere, ovvero una c.d. "falsa fatturazione", ed ancora quando abbiano redatto un documento fiscale per un'operazione realmente avvenuta ma in maniera parzialmente diversa, cioè per quantitativi minori rispetto a quelli menzionati, la c.d. "sovraffatturazione quantitativa".

Tutte e due le ipotesi, infatti, consentono all'agente di modificare il risultato economico annuale, diminuendo l'importo indicato quale base dichiarativa "*in quanto oggetto di repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale*"¹³.

Per converso, si ha inesistenza soggettiva laddove la fattura o altro documento equiparato, riporti l'indicazione di soggetti diversi dagli effettivi contraenti nel rapporto presupposto.

Il formale destinatario del documento che, non avendo eseguito concretamente il pagamento, utilizzi la fattura nella propria dichiarazione annuale inserendolo nei propri elementi passivi, dovrà rispondere di dichiarazione fraudolenta attesa la non veridicità del costo sostenuto, dunque falso e rilevante ex art. 2 D.Lgs. 74/2000¹⁴.

¹² Cass. Pen. Sez. III, 6 maggio 2014, n. 18698.

¹³ Cass. Pen. Sez. III, 15 novembre 2019, n. 1998.

¹⁴ Da ultimo, Cass. Pen. Sez. III, 12 novembre 2019 – dep. 2020, n. 10916 – imp. Bracco.

Prima della novella di cui al D.Lgs. 158/2015, si dubitava della possibilità di ricondurre nel novero dei comportamenti penalmente sanzionabili sia i casi di interposizione fittizia che quelli di interposizione reale¹⁵.

Dunque, dopo la riforma in esame, la quale ha riscritto l'art. 3 e l'art. 1, lett. g-bis), la interposizione fittizia si avrà quando l'operazione simulata sia tale anche in ambito civilistico, come nelle c.d. "frodi carosello"¹⁶, con conseguente applicazione del reato di "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", posto che di inesistenza soggettiva può parlarsi ove si riscontri la semplice falsa indicazione del cessionario-committente¹⁷.

Altra problematica nozione è quella di "inesistenza giuridica", la quale viene ad esistere nei casi in cui il titolo giuridico è diverso da quello effettivamente realizzato ma i soggetti contraenti e l'importo sono veritieri.

Ponendo l'attenzione sul concetto di "operazioni non realmente effettuate" di cui all'art. 1, lett a), si potrebbe sostenere la irrilevanza penale di questa operazione, attesa la effettiva corrispondenza dei soggetti agenti e del *quantum* alla transazione effettuata.

Così argomentando, si darebbe effettiva contezza all'avverbio inserito dal legislatore della riforma, il quale avrebbe in tal modo perseguito unicamente l'effettiva inesistenza materiale della dichiarazione¹⁸.

Anche sotto il profilo della valutazione del pericolo concreto ai fini della configurabilità del delitto in oggetto, la criminalizzazione di condotte sostanzialmente inoffensive sotto il profilo del danno non sarebbe più giustificabile¹⁹.

¹⁵ IMPERATO L., Modifiche alle definizioni nel diritto penale tributario, in *Il Fisco*, 2015, limita(va) l'ambito applicativo della norma alla sola interposizione fittizia.

¹⁶ SOANA, *I reati tributari*, 2013.

¹⁷ LANZI A. – ALDOVRANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, 2020.

¹⁸ DI SIENA, *Osservazioni in tema di inesistenza giuridica delle operazioni nel d.lgs. 74/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2008. In giurisprudenza, Cass. Pen. Sez. III, 4 ottobre 2012, n. 38754.

¹⁹ MUSCO E. – ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, 136.

Capitolo 2

“L’interesse tutelato e l’elemento soggettivo”

Come detto, il delitto previsto dall’art. 2 prescinde dal superamento di qualsiasi soglia di punibilità²⁰ ed è configurato dalla semplice presentazione della dichiarazione riguardante le imposte sui redditi o quella sul valore aggiunto, nella quale si indichino elementi passivi non veritieri.

Non essendo rinvenibile alcun riferimento al momento evasivo, si potrebbe essere indotti a ritenere che la fattispecie tuteli il regolare svolgimento delle varie attività di accertamento, posto che la consumazione del reato è pacificamente ricondotta al momento dichiarativo.

Tuttavia, il complessivo riordinamento della legislazione di parte speciale ad opera del D.Lgs. 74/2000 e le ragioni sottese a tale intervento normativo, inducono a ritenere preferibile, quale interesse tutelato dalla disposizione in esame, quello dello Stato alla percezione dei tributi, unico bene che appare realmente meritevole di tutela penale, e quindi l’unico che possa giustificare una sanzione criminale senza ledere il principio di offensività costituzionalmente tutelato²¹.

Infatti, il dichiarato intento del legislatore del nuovo millennio era proprio quello di superare l’antecedente panorama sanzionatorio, basato su fattispecie destinate a sanzionare comportamenti astrattamente idonei a realizzare una successiva evasione fiscale.

Dunque, appare fondamentale il concetto di evasione quale obiettivo ultimo della condotta posta in essere dal soggetto attivo, il quale dovrà agire con “il fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto”, ovvero con dolo specifico. Questa circostanza non è priva di conseguenze.

²⁰ GROSSO, C.F., *Quale diritto penale tributario per gli anni novanta*, in Riv. it. dir. proc. pen., 1995. L’Autore sottolineava, nella vigenza della L. 516/82, la necessità di selezionare le “infrazioni più rilevanti facendo riferimento a soglie di punibilità” anche con riferimento alle fattispecie caratterizzate dalle “modalità fraudolente della azione”.

²¹ LANZI A – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, 2020, Torino, p. 345.

Invero, anche in tema di legislazione penaltributaria, la giurisprudenza è intervenuta più volte sulla responsabilità per il reato di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000 commesso con dolo eventuale.

Ad un isolato approdo di legittimità²², fa tuttavia da contraltare un orientamento ampiamente maggioritario²³ che esclude qualsivoglia tensione con l'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie incriminatrice.

È stato infatti di recente sostenuto come *“in tema di rapporti tra dolo eventuale e reati a dolo specifico, sia del tutto inesistente un'incompatibilità sulla base dei principi generali in tema di dolo, perché il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia costituito da una finalità (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico non esclude affatto, anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia invece quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione materialmente posta in essere abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l'Iva”*²⁴.

Tale ricostruzione, sarebbe rinvenibile dalla circostanza per la quale la finalità di evadere le imposte sarebbe ulteriore rispetto al fatto tipico e, inoltre, dalla natura di reato di pericolo e non di danno della dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D.Lgs. 74/2000, la quale prescinde da una effettiva evasione del debito tributario.

Da ultimo, ulteriore, improprio, riferimento di tale indirizzo giurisprudenziale, attiene all'orientamento conformatosi a seguito delle Sezioni Unite²⁵ intervenute in tema di dolo eventuale e ricettazione, le quali hanno ritenuto immune da censure l'orientamento “estensivo” dell'elemento psicologico richiesto dall'art. 648 c.p.

²² Cass. Pen. Sez. III, 11 dicembre 2013, n. 3683.

²³ Cass. Pen. Sez. III, 29 marzo 2019, n. 28158.

²⁴ Cass. Pen. Sez. III, 3 novembre 2020, n. 36915.

²⁵ Cass. Pen. S.U., 26 novembre 2010, n. 12433, imp. Nocera.

Una tale lettura della norma, tuttavia, elide *de facto* un elemento della fattispecie (“il fine di evadere”), giungendo ad una conclusione difficilmente compatibile con la Relazione di accompagnamento al decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio in materia penaltributaria²⁶.

Tale coefficiente, unito alla mancata previsione di soglie di punibilità, il quale è stato ritenuto immune da vizi di costituzionalità²⁷ proprio sulla presunta violazione dell’art. 3 Cost. per irragionevole differenza di disciplina con il successivo art. 3 D.Lgs. 74/2000, svolgerebbe anche una funzione a livello oggettivo, essendo necessaria l’idoneità della condotta ad offendere il bene giuridico tutelato, “fondando la meritevolezza della pena”²⁸.

Dunque, il ruolo di “attore principale” rivestito dal dolo specifico nell’economia della fattispecie in esame impone una particolare attenzione nell’accertamento dello stesso, poiché andrà esente da sanzione il soggetto che abbia agito unicamente per finalità differenti da una vera e propria evasione.

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti integra pur sempre una fattispecie di reato di pericolo e di mera condotta, ma una tale qualificazione giuridica non può tuttavia esimere l’interprete dall’accertamento dello scopo avuto di mira dal soggetto attivo, addivenendo, ragionando altrimenti, ad una sostanziale sovrapposizione tra l’accertamento tributario ed il processo penale.

Infine, appare difficilmente ipotizzabile una condotta del contribuente, il quale miri a conseguire una evasione fiscale ma ponga in essere un complesso ed articolato sistema frodatario che sfocerà in una dichiarazione mendace, sorretto da un elemento psicologico che si sostanzia in una “accettazione del rischio”.

²⁶ Si veda in http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0183_F001.pdf&leg=XVII.

²⁷ Così C. Cost. sent. 147/2019.

²⁸ PALAZZO F.C., *Corso di diritto penale. Parte generale*, Torino, 2018. Nello stesso senso, MARINUCCI G. – DOLCINI E. – GATTAG. L., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2020.

Capitolo 3

“Soggetto attivo, condotta tipica e consumazione”

Con la modifica operata dal D.Lgs. 158/2015 viene eliminato l’inciso “annuali”, riferito evidentemente alle dichiarazioni, con la conseguente rilevanza penale anche delle dichiarazioni “straordinarie”.

Per quel che attiene al soggetto attivo, la fattispecie individua un reato proprio, che può essere commesso anche dal contribuente che sottoscrive e presenta la dichiarazione fiscale.

Nonostante il citato approdo cui è pervenuta la giurisprudenza di legittimità nel noto caso “Mediaset”²⁹, valorizzando l’istituto previsto dall’art. 48 c.p. dell’”autore mediato”, sembra tuttavia preferibile la scelta operata dalla dottrina maggioritaria³⁰ che configura un c.d. “reato proprio di mano propria”.

Così ricostruita la fattispecie, si dovrebbe escludere la riconducibilità, quantomeno per quel che attiene alle imposte dirette, del delitto ex art. 2 D.Lgs. 74/2000 quando il dichiarante utilizzi fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti unicamente sotto il profilo del soggetto individuato come “emittente”.

In tale ipotesi, invero, la documentazione fiscale indica costi effettivamente sostenuti, e si dovrebbe escludere l’utilizzazione al fine di evadere le imposte³¹. Per quel che attiene alla questione dei c.d. “costi neri”, nella prospettiva penalistica occorre tenere in considerazione anche la contabilità c.d. parallela, poiché anche gli elementi passivi corrispondenti a costi documentati ma ricondotti a soggetti diversi dal reale prestatore d’opera o di servizio non dovrebbero essere ricompresi nel novero dei costi “fittizi”.

²⁹ Cass. Pen. Sez. Fer., 1° agosto 2013, n. 35729.

³⁰ LANZI A – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, 2020, Torino, p. 353.

³¹ PERINI A., *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1997. p.243

Tale conclusione non opera, tuttavia, nei confronti dell'imposta sul valore aggiunto, poiché, in caso di fatture per operazioni inesistenti, l'imposta evasa è dovuta per l'intero ammontare indicato in fattura³².

In ambito penalistico, per vero, non sembra potersi rinvenire una simile distinzione, determinando in tal modo una incomprensibile contraddizione all'interno dell'ordinamento.

Infatti, anche per ciò che attiene alle imposte dirette un primo orientamento riteneva che “il reato di utilizzazione in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'Iva, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che effettuato la prestazione è quello indicato in fattura”³³.

Un diverso, e contrapposto, indirizzo giurisprudenziale sviluppatosi di recente e divenuto maggioritario, è tuttavia pervenuto ad una opposta conclusione.

Il divieto di deducibilità dei c.d. “costi neri” per quel che attiene alle imposte dirette, si rinviene dall'art. 14, comma 4 bis L. 537/93, introdotto dall'art. 2, comma 8 L. 289/02, ulteriormente modificato con il D.L 17/12.

In precedenza, veniva esclusa la deducibilità di costi o spese “riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, mentre oggi “non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo”.

Tale modifica, in ambito civilistico, comporta la deducibilità dei costi portati da fatture soggettivamente inesistenti “poiché in tali operazioni, i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato, ma per essere commercializzati”³⁴.

³² Cass. Civ. Sez. trib., 7 ottobre 2002, n. 14337.

³³ Cass. Pen. Sez. III, 20 novembre 2011, n. 41444.

³⁴ Cass. Civ. sez. trib. 26 ottobre 2016, n. 21633.

Invero, la giurisprudenza di legittimità in ambito penale si è orientata in senso diametralmente opposto, statuendo che “in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell’ambito di una frode c.d. “carosello”, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa”³⁵.

Alla luce di tale orientamento, dunque, si viene a creare una frizione all’interno dell’ordinamento, poiché la prospettiva penalistica sanziona³⁶ condotte repute conformi all’ordinamento tributario dalla giurisprudenza più strettamente collegata alla materia in esame.

Capitolo 4

“Le operazioni inesistenti”

Anzitutto, occorre precisare come, ai fini penal-tributari, i concetti di falso materiale e falso ideologico tendono ad essere equiparati.

Infatti, l’indirizzo giurisprudenziale ampiamente maggioritario ritiene che non vi sia differenza alcuna tra i due tipi di mendacio e, dunque, il delitto di cui all’art. 2 D.Lgs. 74/2000 possa essere integrato da entrambe le condotte.

Sostanzialmente, viene considerato egualmente fraudolento il comportamento dell’emittente che compili a monte il documento in modo alterato ovvero di colui il quale, in un momento successivo, intervenga materialmente sulla fattura, modificandone il contenuto³⁷.

Tuttavia, in epoca antecedente alla riforma operata dal D.Lgs. 158/2015, la Suprema Corte di Cassazione³⁸, condividendo un orientamento dottrinario

³⁵ Cass. Pen. Sez. III, 7 luglio 2015, n. 42994.

³⁶ Da ultimo, sembra rinvenibile un timido *revirement* in Cass. Pen. Sez. III, 26 giugno 2020, n. 20901.

³⁷ SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2018, p. 116.

³⁸ Cass. Pen. Sez. III, 25 giugno 2001, n. 30896.

minoritario³⁹, ricondusse nell'alveo dell'art. 3 la falsità materiale del documento fiscale.

Tale approdo fondava la sua ratio nell'etimologia della parola "operazione inesistente" da inquadrare esclusivamente nell'operazione alterata a monte, correndo il rischio, per converso, di ritenere penalmente rilevanti alcune condotte, operando una analogia in *malam partem*.

Ad ogni modo, il successivo – e granitico – orientamento giurisprudenziale⁴⁰, ha ricondotto nel novero dell'art. 2, indistintamente le condotte di falsità ideologica e falsità materiale del documento contabile.

Orbene, l'art. 1, lett. a) del D.Lgs. 74/2000, disciplina tre diverse ipotesi di falsità ideologica:

- Oggettiva
- Per sovrapproduzione
- Soggettiva

Al contempo, definisce come "*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" le fatture o i documenti "*aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che non indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*"⁴¹.

³⁹ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 50.

⁴⁰ Cass. Pen. Sez. III, 27 maggio 2015, n. 38544.

⁴¹ Anche la Suprema Corte di Cassazione ha ripetutamente ribadito la suddivisione delle differenti tipologie di operazioni, vedi Cass. Pen. Sez. III, 23 marzo 2018, n. 24105.

1. “Le operazioni oggettivamente inesistenti”

Per quel che attiene alla prima delle menzionate sottocategorie, ovvero le operazioni oggettivamente inesistenti, viene generalmente suddivisa in materiale e giuridica⁴².

L’operazione viene definita “materialmente inesistente” se non esiste *in re ipsa*⁴³ (cessione di beni documentata in fattura ma non avvenuta nella realtà dei fatti).

Nel caso in cui a divergere è solo il quantitativo (indicato in maniera superiore) della merce scambiata, invece, l’operazione è solo parzialmente difforme e da luogo ad c.d. “sovralfatturazione quantitativa”.

Ulteriore, e controversa, figura di inesistenza oggettiva, è l’inesistenza c.d. “giuridica”, ovvero il caso del negozio dissimulato, cioè diverso da quello intercorso tra le parti contraenti⁴⁴

Per quest’ultima ipotesi commissiva, essendo comunque supportata da un’operazione realmente esistita, seppure con modalità diverse, è sorto in dottrina⁴⁵ un dubbio interpretativo circa la possibilità di ricondurre l’inesistenza giuridica nel novero dell’art. 3 piuttosto che nell’ambito di operatività del precedente, e più grave, delitto dichiarativo.

Il contrasto nasce dalla definizione contenuta nell’art. 1, lett. a) del D.Lgs. 74/2000, che specifica come “le fatture, affinché rilevino penalmente, devono essere emesse a fronte di operazioni non realmente effettuate”.

Secondo la dottrina più attenta al dato letterale, l’introduzione del precedente avverbio serviva proprio a ridurre l’ambito di applicazione del delitto di cui

⁴² TOMA G.D., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti tra dottrina e giurisprudenza*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2013, p. 924.

⁴³ Cass. Pen. Sez. III, 28 aprile 2016, n. 23737.

⁴⁴ CARACCIOLI I., contributo in *Commento al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, p. 71.

⁴⁵ Relazione n. III/05/2015 della Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Massimario Penale, p. 6, ove si assume che “*anche la situazione di simulazione relativa parrebbe dunque ricadere nell’inesistenza della operazione, allorquando nella fattura viene descritto un negozio che, in quanto diverso rispetto a quello effettivamente intercorso fra le parti e realmente voluto dalle stesse allo scopo di disciplinare i reciproci rapporti, tuttavia consente un alleggerimento del peso fiscale*”.

all'art. 2, in quanto, a prescindere dalla qualificazione giuridica, in tale ipotesi vi è comunque un dato fattuale⁴⁶.

Tuttavia, il diverso, e più rigoroso, orientamento⁴⁷ è oggi ampiamente maggioritario in giurisprudenza, poiché, si sostiene, “oggetto della sanzione di cui all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura”⁴⁸

A seguito dell'intervento del Legislatore nel 2015, tale contrasto è tornato comunque in evidenza, sulla base del concetto di operazioni simulate oggettivamente di cui all'art. 3 D.Lgs. 74/2000, sulla base del novellato art. 1, lett. g-bis).

Per non provare di autonomia tale fattispecie delittuosa, infatti, ed in particolare il dettato letterale dell'art. 3, all'interno del concetto di operazioni simulate oggettivamente si dovrebbe comprendere anche l'ipotesi di inesistenza giuridica⁴⁹.

Di converso, dottrina⁵⁰ e giurisprudenza⁵¹ maggioritarie hanno continuato ad affermare l'inclusione di tale fattispecie all'interno della dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000.

2. “La sovrapproduzione qualitativa”

Passando all'esame dell'ulteriore figura di inesistenza, la c.d. “sovrapproduzione qualitativa” viene in rilievo ove il corrispettivo indicato in fattura sia superiore a

⁴⁶ TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, 2000, p. 58

⁴⁷ D'AVIRRO A., GLIGLIOLI M., D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, p. 17

⁴⁸ Cass. Pen. Sez. III, 25 ottobre 2007, n. 1996.

⁴⁹ CINGARI F., *I reati tributari*, a cura di BRICCHETTI R., VENEZIANI P., Torino, 2017, p. 100.

⁵⁰ SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2018, p. 121; GAMBOGI G., *Diritto penale d'impresa*, Milano, 2018, p. 490.

⁵¹ Cass. Pen. Sez. VI, 13 ottobre 2016, n. 52321.

quello effettivamente oggetto del negozio, ferma l'esistenza dell'operazione e i beni e/o servizi oggetto della stessa.

Si tratta, in buona sostanza, del fenomeno delle c.d. "fatture gonfiate"⁵².

Anche in tali ipotesi, dunque, permane la divergenza tra la realtà contabile e quella commerciale/reale e, quindi, nel caso in cui tali fatture siano utilizzate in dichiarazione, si configura l'ipotesi delittuosa di cui al più grave delitto di frode fiscale mediante l'uso di false fatturazioni⁵³.

3. "L'inesistenza soggettiva"

L'ultima ipotesi riguarda le operazioni soggettivamente inesistenti.

In tal caso, i soggetti indicati nel documento fiscale sono diversi da quelli che hanno realmente contratto l'accordo e definito l'operazione commerciale.

Come ampiamente ribadito dalla Suprema Corte, ove posta in essere l'inesistenza, che sia oggettiva o soggettiva, comporta la configurazione del delitto di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000⁵⁴.

Tuttavia, una distinzione viene ad evidenza.

Ebbene, in base al tipo di imposta in oggetto, sono divergenti i criteri affinché si configuri il delitto in esame.

Per le imposte dirette, è necessario che il falso contenuto in fattura riguardi il compratore del bene, poiché il documento potrebbe servire per dichiarare costi non sostenuti. Non ricorrerà tale fattispecie criminosa qualora la falsa attestazione abbia ad oggetto il venditore, perché il soggetto acquirente ha, in tal caso, effettivamente sostenuto un costo e può legittimamente detrarlo⁵⁵.

⁵² TOMA G.D., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti tra dottrina e giurisprudenza*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2013, p. 930.

⁵³ *Contra*, IMPERATO contributo in *Commento al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, p. 79.

⁵⁴ Cass. Pen. Sez. III, 17 novembre 2017, n. 24856.

⁵⁵ SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2018, p. 126.

Per converso, nel caso di imposte indirette, la detrazione IVA⁵⁶ è ammessa solo nel caso in cui le fatture siano provenienti dal soggetto che ha effettuato l'operazione, poiché l'imposta deve essere versata a chi l'ha realmente posta in essere⁵⁷.

Infatti, il versamento ad un soggetto diverso da quello effettivo configura un recupero indebito dell'imposta⁵⁸.

Capitolo 5

“La circostanza attenuante precedentemente prevista e la nuova attenuante introdotta dal D.L. 124/2019”

Volgendo lo sguardo nuovamente all'esame della disposizione, il testo originario di cui al comma 3 del citato art. 2 D.Lgs. 74/2000, prevedeva che, nel caso in cui l'ammontare complessivo degli elementi indicati nella dichiarazione fosse inferiore ad € 154.937, 06 la pena edittale prevista dai commi precedenti veniva ridotta di due terzi (da mesi sei di reclusione ad anni due di reclusione)⁵⁹.

Prendendo le mosse dalla Relazione ministeriale al Decreto Legislativo 74/2000, la ratio di tale fattispecie attenuata era quella di evitare “conseguenze sanzionatorie sproporzionate all'oggettivo disvalore del fatto, connesse alla mancanza di soglie di punibilità”⁶⁰.

L'art. 2, comma 36 – vicies semel del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 ha abrogato il comma 3 dell'art. 2 D.Lgs. 74/2000, eliminando in tal modo la fattispecie di minor disvalore sociale⁶¹.

⁵⁶ Art. 19 D.P.R. 633/1972.

⁵⁷ GIUDETTI L., *L'uso di fatture soggettivamente false fra dovere di rappresentazione e deduzione di costi effettivi*, in Cassazione penale, fasc. 6, 2013, p. 2452.

⁵⁸ Cass. Pen. Sez. III, 30 agosto 2017, n. 39541.

⁵⁹ Cass. Pen. Sez. III, 20 giugno 2008, in Riv. dir. trib. 2009, III, 110, aveva confermato la natura di circostanza attenuante della fattispecie di cui all'art. 2, comma 3 e non di autonoma ipotesi delittuosa.

⁶⁰ In Fisco, 2000, 3158.

⁶¹ In virtù del comma 36 – vicies bis dell'art. 2, D.L. 138/2011, la norma si applica ai fatti successivi al 17 settembre 2011.

Tale circostanza rendeva decisamente più severa la risposta sanzionatoria anche per quelle condotte connotate da una modestissima entità, rendendo sproporzionata la pena prevista per tali casi rispetto ad eventuali condotte di omessa o infedele dichiarazione che presuppongono, per converso, il superamento di soglie di punibilità⁶².

Anche rispetto ai principi costituzionali di offensività e sussidiarietà, la scelta del legislatore della riforma appariva poco coerente, traducendosi in una “esaltazione di quello che appariva uno dei più evidenti profili di incongruenza della disciplina penal-tributaria”⁶³.

L'impostazione originaria del legislatore del 2000, infatti, nel delineare le attigue e speculari disposizioni di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs 74/2000, ovvero la dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, consentiva la punizione di condotte anche bagatellari, non prevedendo soglie di punibilità.

Tuttavia, tale “incongruenza” trovava un temperamento proprio nelle attenuanti previste dal terzo comma dell'art. 2 e dal terzo comma dell'art. 8, che prevedevano delle riduzioni di pena per le ipotesi caratterizzate da una minore connotazione offensiva del bene giuridico tutelato, in cui gli importi per fatture utilizzate o emesse fossero inferiori ad € 154.937, 07.

Con la previsione poc'anzi esaminata, l'accesso ai riti alternativi e, nello specifico, al c.d. “patteggiamento” (applicazione pena su richiesta delle parti ex art. 444 e ss. c.p.p.), risultava senza dubbio facilitato, operando anche come finalità deflattiva dei procedimenti penali pendenti presso le diverse procure italiane.

Ad ogni modo, veniva in tal modo ridimensionata la tensione strutturale con i principi di offensività e sussidiarietà, venutasi a creare a causa della scelta di prescindere, per i delitti in esame, da soglie di punibilità.

⁶² In tal senso, Relazione n. III/13/2011 dell'Ufficio del massimario della Cassazione.

⁶³ LANZI A – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, 2020, Torino, p. 360.

Come detto, a seguito dell'abrogazione dell'attenuante di cui al precedente comma terzo dell'art. 2 ad opera della riforma del 2011, il conflitto emergeva nelle sue scadenze originarie.

Nell'incessante opera "riformista", il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 ha reintrodotto la fattispecie attenuata, inserendola al comma 2 bis dell'art. 2 D.Lgs. 74/2000, nel caso in cui gli elementi passivi non superino € 1.000.000,00.

Tale modifica legislativa, tuttavia, ha comportato un deciso inasprimento del trattamento sanzionatorio, prevedendo per la circostanza attenuante, sostanzialmente, l'identica cornice edittale della precedente ipotesi base, ovvero la pena di anni 1 e mesi 6 di reclusione fino ad un massimo di anni 6 di reclusione.

Capitolo 6

"Il trattamento sanzionatorio"

Il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157, ha inasprito decisamente la disciplina sanzionatoria delle fattispecie delittuose del diritto penaltributario.

Infatti, facendo proprie le parole della dottrina più attenta, la novella sembra l'approdo "del clima spirituale che nell'attuale momento storico caratterizza il diritto penale (dunque, anche il diritto criminale tributario!) nel nostro Paese, e che viene riassunto nella formula populismo penale, che sottolinea e stigmatizza l'impiego demagogico dello *ius terribile*, come strumento per ottenere il consenso"⁶⁴.

Con tale intervento normativo, appare evidente il ritorno al famoso slogan "manette agli evasori" all'insegna del quale venne introdotta la riforma del 1982, il quale potrebbe essere declinato quest'oggi come "manette ai grandi evasori"⁶⁵.

⁶⁴ FERRAJOLI L., Il populismo penale nell'era dei populismi politici, in *Questione giustizia*, 1/2019.

⁶⁵ NEGRI G., Manette agli evasori: la lunga marcia dal 1982 fino a Monti e Renzi, ne *Il Sole 24 Ore*, 25 ottobre 2019.

Infatti, l'art. 39 del citato D.L. 124/2019 ha elevato i livelli sanzionatori, giungendo a pene "draconiane"⁶⁶.

L'art. 2 D.Lgs 74/2000, così come lo speculare art. 8, vengono oggi puniti con una cornice edittale che va da 4 ad 8 anni di reclusione (sostituendo il precedente panorama sanzionatorio che prevedeva la pena base di anni 1 e mesi 6 di reclusione ed un massimo di 6 anni di reclusione).

Dunque, seppur introducendo nuovamente una fattispecie "attenuata" (!), con la soglia di elementi passivi fittizi inferiore ad € 100.000,00, la cornice edittale rimaneva sostanzialmente identica per tali importi, divenendo decisamente più gravosa per le condotte "sopra soglia".

Orbene, per evitare un risultato macroscopicamente irragionevole, il legislatore ha conservato il precedente trattamento sanzionatorio per le ipotesi minori.

Ed allora, il mai sopito contrasto con il principio di offensività, appare, semmai, ancora più accentuato, in considerazione del fatto che tale rigidissimo arsenale punitivo è espressamente previsto per fatti a modesto disvalore criminale.

Per le ipotesi attenuate, inoltre, non è applicabile l'istituto di cui all'art. 131 bis del Codice Penale, ovvero la causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, poiché il quadro edittale della predetta fattispecie ne esclude l'operatività.

Da ultimo, sulla scorta del solco tracciato dai precedenti approdi di legittimità con riferimento al vecchio comma 3 dell'art. 2 D.Lgs. 74/2000⁶⁷, la "nuova" fattispecie ha natura di circostanza attenuante ad effetto speciale.

⁶⁶ INGRASSIA A, Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario, in *Dir. pen. e processo*, 3/2020.

L'Autore definisce "furore carcerocentrico dell'esecutivo", rilevando come "l'incremento sanzionatorio operato dal D.L. 124/2019 costituisca un'iniezione massiccia di irrazionalità nel sistema penale tributario".

⁶⁷ Cass. Pen. Sez. III, 8 maggio 2008, n. 25204.