

Le fatture per operazioni inesistenti rilevano anche per il delitto di omessa dichiarazione (ART. 5, D.LGS. N. 74/2000)

Autore: Toma Giangaspere Donato

In: Diritto tributario

Le fatture per operazioni inesistenti rilevano anche per il delitto di Omessa dichiarazione.

Ciò si desume dalla comparazione delle fattispecie riconducibili agli artt. 2 e 5, d.lgs. n. 75/2000. Orientamento, peraltro, confermato in giurisprudenza.

L'art. 2, d.lgs. n. 74/2000, recante << Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti >>, commi 1 e 2, dispone quanto segue:

<< 1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria >>.

La fattispecie è da considerarsi un delitto commissivo di mera condotta, di natura istantanea che si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale.

La condotta presenta una struttura complessa, in specie << bifasica >>, articolata in una pluralità di atti scindibili in due fasi temporalmente e logicamente distinte, ancorché teleologicamente connesse.

La prima fase, di natura propedeutica e preparatoria rispetto alla complessiva azione che tipizza il reato, consiste nell'avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, comma 1).

L'avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti può avvenire, a sua volta, in due modi diversi: o mediante la registrazione di detti documenti nelle scritture contabili obbligatorie, o con la detenzione degli stessi a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (art. 2, comma 2).

La seconda - e, quindi, conclusiva - fase, in cui si concretizza il pericolo per gli interessi fiscali, si realizza mediante l'indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'Iva di elementi passivi fittizi (art. 2, comma 1), quindi mendaci in quanto supportati dai predetti documenti fasulli.

Il momento di consumazione del reato è individuabile solo con l'atto della materiale presentazione della dichiarazione agli uffici finanziari. La dichiarazione fiscale, infatti, è un atto di scienza, unilaterale, a carattere recettizio, mediante il quale il contribuente porta a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria una situazione di fatto rilevante ai fini tributari: produce i suoi effetti con l'inoltro e non già - antecedentemente - con la sua mera redazione¹.

Ne discende che nonostante la norma incriminatrice non faccia alcun riferimento specifico alla presentazione della dichiarazione e si limiti ad evidenziare che la fattispecie si perfeziona se il relativo importo è indicato come elemento passivo in una delle dichiarazioni fiscali annuali², la dottrina maggioritaria è incline a ritenere che per la configurabilità del reato la dichiarazione contenente le fittizie indicazioni debba essere necessariamente ritualmente presentata all'ufficio fiscale.

L'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 74/2000, recante << Omessa dichiarazione >>, prevede quanto segue:

<< 1. È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto >>.

Trattasi di reato di pura omissione: la condotta si sostanzia e si esaurisce nella mancata presentazione della dichiarazione. Ciò vale a qualificarlo (secondo l'orientamento dottrinale e giurisprudenziale indiscutibilmente maggioritari) come delitto di natura istantanea che si perfeziona e si consuma alla scadenza del termine ultimo per la presentazione della dichiarazione³.

Inoltre, a mente del disposto del comma 2, ai fini della punibilità dell'omissione de qua, non è sufficiente la scadenza del termine ultimo per la presentazione della dichiarazione, non considerandosi << omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine >> stesso.

Affinché la condotta rilevi penalmente, è necessario sia che decorra la scadenza del termine fissato dalla norma tributaria per la presentazione della dichiarazione, sia l'inutile decorso di ulteriori novanta giorni.

Ora, dalla comparazione delle predette fattispecie (<< Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti >> e << Omessa dichiarazione >>), emerge chiaramente l'impossibilità di un loro concorso, per la relazione di esclusione logica che caratterizza le rispettive

architetture normative: l'art. 2 presuppone quella dichiarazione - in particolare la presentazione - che è invece esclusa dall'art. 5, dove, al contrario, è punita la sua omessa presentazione.

Ne deriva che in caso di omessa presentazione della dichiarazione << a seguito di emissione di fatture per operazioni inesistenti >>, giammai è integrabile la fattispecie ex art. 2, bensì quella ex art. 5, sempre che - evidentemente - ne sussistano i presupposti.

Suddetta premessa consente di effettuare un breve commento ad un interessante orientamento, coniato dalla giurisprudenza di legittimità⁴, secondo cui << in tema di reati finanziari e tributari, il delitto di omessa dichiarazione a fini dell'Iva è configurabile anche nel caso in cui siano state emesse fatture per operazioni inesistenti, in quanto, secondo la normativa tributaria, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta anche per tali fatture, indipendentemente dal loro effettivo incasso, con conseguente obbligo di presentare la relativa dichiarazione. (Fattispecie nella quale è stata disattesa la tesi difensiva secondo cui, non essendo dovuta l'Iva su tali fatture, non risultava provato il superamento della soglia di punibilità (...)) >>.

La pronuncia conferma un principio di diritto, peraltro di intuibile percezione, in virtù del quale l'imposta sul valore aggiunto è dovuta anche in relazione a fatture emesse per operazioni inesistenti e, in tal caso, l'emittente - nella fattispecie una << società cartiera >>, scientemente creata allo scopo di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto - non è dispensato dal versamento dell'imposta e dai relativi adempimenti, quali l'obbligo di liquidazione periodica e di presentazione della dichiarazione annuale.

L'irragionevolezza della contraria soluzione - che ripercorre, nella sostanza, due dei vari motivi di impugnazione - in virtù della quale la società ricorrente non producendo redditi imponibili non sarebbe soggetta alla dichiarazione fiscale e, inoltre, le fatture fittizie, in quanto tali, non sarebbero sottoposte ad Iva, con conseguente impossibilità della prova del superamento della soglia limite di punibilità prevista dalla norma incriminatrice, ha << provocato >> la condivisibile reazione dei Giudici di legittimità che

hanno dichiarato inammissibile il ricorso, condannando alle spese il ricorrente ed applicandogli la sanzione pecuniaria a favore della Cassa delle ammende per errata e colpevole valutazione di ammissibilità dell'impugnazione.

Le stesse argomentazione a motivazione del ricorso presentato dalla parte innanzi ai Supremi Giudici confermano l'incontestato e sostanziale esito dell'attività di indagine svolta dalla Guardia di finanza, da cui consegue la constatazione di emissione di varie fatture per operazioni inesistenti che consentivano ai soggetti acquirenti indebite detrazioni d'imposta per effetto della rivalsa esercitata dalla << società cartiera >> emittente.

Va da sé, fanno notare i Giudici di vertice, che nel caso in specie è superata la soglia di punibilità prevista dall'art. 5.

La società emittente, inoltre, indipendentemente dalla riscossione dell'imposta, tramite la rivalsa diviene debitrice nei confronti dell'Erario in base al principio di cartolarità (diametralmente il principio di realtà dell'operazione di cessione impone che il destinatario della fattura non possa esercitare il diritto di detrazione dell'imposta in carenza del suo presupposto fondamentale, ossia l'acquisto effettivo di un bene da un determinato soggetto)⁵. Il che emerge << nitidamente >> dall'art. 21, comma 7, d.p.r. 26.10.1972, n. 633, secondo il quale << se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura >>.

1 Ex multis, Cass., Sez. III pen., 12 gennaio 2009, n. 626, in banca dati il fiscovideo.

2 Cass., Sez. III pen., 10 ottobre 2006, n. 754/33947, in banca dati il fiscovideo. Conformemente, Cass., Sez. III pen., 6 marzo 2008, n. 14718, *ivi*.

3 In dottrina, *ex multis*, G. Solana, *I reati tributari*, 2008, 198.

4 Cassazione Sez. III, pen., 20 ottobre 2008, n. 39177, in banca dati il fiscovideo.

5 Cass., Sez. trib., 29 maggio 2001, n. 7289, in banca dati il fiscovideo; Cass., Sez. trib., 10 giugno 2005, n. 12353, *ivi*; Cass., Sez. trib., 11 gennaio 2006, n. 309, *ivi*.

<https://www.diritto.it/le-fatture-per-operazioni-inesistenti-rilevano-anche-per-il-delitto-di-omessa-dichiarazione-art-5-d-lgs-n-742000/>