

## L'inesistenza giuridica da frode fiscale

**Autore:** Toma Giangaspere Donato

**In:** Diritto tributario

L'art. 1, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 74/2000, dispone che << per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti >> si intendono le << fatture o gli altri 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 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 >>.

La falsità ideologica in esame può quindi riguardare:

- una << inesistenza oggettiva >>, << totale o parziale >> dell'operazione: ipotesi che si realizza se le fatture sono emesse a fronte di operazioni in tutto o in parte non realmente effettuate;

- una << sopraffatturazione >>: situazione che si concretizza se le fatture indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale;

- una << inesistenza soggettiva >>: l'inesistenza soggettiva si concretizza in una particolare forma di falsità, attraverso cui i documenti ideologicamente falsi riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Molte controversie sono emerse in tema di inesistenza oggettiva dell'operazione.

Al riguardo la giurisprudenza ha assunto una posizione tutt'altro che univoca.

Si premette che nell'inesistenza oggettiva (assoluta o relativa) il soggetto passivo di imposta ottiene un indebito beneficio fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, mediante l'indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte di elementi passivi fittizi.

Secondo un primo e più severo orientamento, è posto in risalto il principio per cui ogni divergenza tra la realtà fattuale e quanto risulta dai documenti fiscali andrebbe ad integrare le fattispecie di Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ex art. 2, d.lgs. 74/2000 e/o di Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ex art. 8 del decreto.

Pertanto, un'operazione descritta in fattura, diversa quanto a qualificazione giuridica rispetto a quella realmente posta in essere nei fatti, genererebbe comunque la falsità del documento fiscale<sup>1</sup>.

L'orientamento, che tiene conto della pericolosità fiscale che si annida dietro le fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, giustifica la rilevanza penale della - << mera >> - inesistenza giuridica in quanto l'operazione descritta nel documento non si sarebbe mai realizzata, esistendo, invece, ben altra operazione che giuridicamente non collimerebbe con quella rappresentata formalmente<sup>2</sup>.

È il caso della cd. simulazione relativa, laddove nella fattura appare descritto un negozio che, in quanto diverso rispetto a quello effettivamente intercorso tra le parti e realmente voluto dalle stesse allo scopo di disciplinare i reciproci rapporti, tuttavia consenta un alleggerimento del peso fiscale.

Tuttavia, nel sistema introdotto dal d.lgs. 74/2000 la dottrina più garantista ha individuato un'importante novità, rappresentata dall'espresso richiamo legislativo (art. 1, lett. a), d.lgs. 74/2000) alla necessità che la

fattura o gli altri documenti, affinché si realizzi la frode fiscale, siano emessi a fronte di operazioni << non realmente effettuate >>.

L'utilizzo dell'avverbio << realmente >> farebbe conseguire che l'inesistenza rilevante ai fini penali è solo quella materiale, non anche quella giuridica. L'operazione, dunque, per integrare i reati in argomento, dovrebbe mancare << in rerum natura >>.

Ne deriverebbe l'insufficienza della posizione che qualifica alla stregua di operazioni inesistenti quelle che riguardano, ad esempio, l'<< inesistenza giuridica per simulazione relativa >>, sussistendo un rapporto economico reale ed effettivo.

Qui gli estremi essenziali del rapporto economico sono riprodotti in fattura o negli altri documenti fiscali: nonostante la causale sia fallace, o comunque differente dal vero, il passaggio di denaro tra gli interessati avviene in rerum natura.

Ciò che - invece e - in concreto rileverebbe ai fini della ritenuta inesistenza dell'operazione è che il costo o la spesa, o il trasferimento del denaro non sarebbero effettivamente avvenuti<sup>3</sup>.

Verrebbe in questo modo limitato il numero di situazioni attratte nella fattispecie penalmente rilevante.

Come accennato, la giurisprudenza sul punto è altalenante e alla posizione più estrema e meno garantista<sup>4</sup>, si contrappone quella che esclude la sussistenza dei reati, ex artt. 2 e 8, d.lgs. 74/2000, in caso di contestazione di inesatta qualificazione giuridica di un'operazione<sup>5</sup>.

1 Cass., 15 gennaio 2008, n. 1996.

2 M. Di Siena, *La nuova disciplina dei reati tributari. Imposte dirette e Iva*, Milano, 2000, 110. Analogamente, A. Traversi, S. Gennai, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 174; G.L. Soana, *Sulla continuità dell'illecito penale nel passaggio dall'art. 4 lettera d) del d.l. n. 429/82 all'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000 in relazione alla posizione dell'emittente e sulla natura del dolo specifico in materia*, in *Boll. trib.* 2001, 1670.

3 In questo senso, C.M. Pricolo, *Commento all'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000*, in I. Caraccioli, A. Giarda, A. Lanzi (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 98 - 101. Nella medesima direzione, T. Padovani, in D'Avirro, G. Flora, C.F. Grosso, T. Padovani, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1992, 246 - 247; G. Izzo, *Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti, in banca dati il fiscovideo*; R. Bricchetti, L. De Ruggiero, *I reati tributari*, Milano, 1995, 230; G. Flora, *Analisi della "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205"*, in *Legisl. pen.*, 2001, 17 ss.; A. Perini, *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1999, 175 ss.; I. Caraccioli, *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole-24Ore*, 1° aprile 2000, 17; C. Giordanengo, *Unico 2000: profili penali, in banca dati il fiscovideo*.

4 Cass., 15 gennaio 2008, n. 1996, cit., secondo cui il reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000, << sanziona ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale tenuto conto della pericolosità - in ordine alla tutela dell'interesse fiscale - insita nell'utilizzazione di documenti e fatture falsi (...) >>; Cass., 6 marzo 2008, n. 13975, in cui il Collegio ha concluso che nella locuzione operazioni non realmente effettuate ai sensi dell'art. 1, d.lgs. n. 74/2000, sono riconducibili, in quanto comunque inesistenti, anche le operazioni aventi qualificazione giuridica diversa: << il finanziamento è cosa ben

diversa dall'acconto su future forniture, in quanto esso prescinde del tutto da queste e quindi non è correlato da alcuna controprestazione; le due operazioni hanno in comune soltanto la movimentazione di fondi, ma tutto il resto è differente: il regime fiscale (le operazioni di finanziamento sono esenti da Iva, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ex art. 10, n. 1), quello contabile, quello civilistico (avendo tutt'altra natura e oggetto il contenuto dell'accordo) >>. Analogamente, Cass., 7 ottobre 2010, n. 45056; Cass., 8 luglio 2010, n. 26138; Cass., 21 gennaio 2004, n. 5804; Cass., 10 ottobre 2002, n. 38199; Trib. di Torino, 15 febbraio 2010, dove è ritenuto configurabile il reato ex art. 2, laddove il contribuente, pur riportando in contabilità costi reali riferiti alle retribuzioni effettivamente corrisposte agli operai dell'azienda pagati in nero, aveva indicato in fattura quale causale delle operazioni fittizie.

Nella medesima direzione, ancorché tra la giurisprudenza sviluppatasi nella vigenza della l. n. 516/1982, Trib. di Udine, 17 ottobre 1990; Trib. di Genova, 25 maggio 1994; Trib. di Tortona, 13 maggio 1988.

5 Tra la giurisprudenza di merito, G.U.P. Trib. Modica, 24 settembre 2002; Trib. di Trento, 13 giugno 2007, secondo cui << i casi di inesistenza meramente giuridica delle operazioni (che coinvolge il più ampio spettro di tutte le problematiche tributarie di tipo esclusivamente giuridico-valutativo delle operazioni compiute) rimangono estranei alla sanzione penale >>.

<https://www.diritto.it/l-inesisteza-giuridica-da-frode-fiscale/>