

False fatture: riforma speculare per emissione e utilizzo in dichiarazione

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima

La riforma dei delitti in materia di imposte sui redditi e IVA operata dal decreto fiscale 2020 ha apportato al reato di emissione di fatture false modifiche speculari a quelle previste per l'utilizzo in dichiarazione degli stessi documenti mendaci. Peraltro, oltre a confermare l'inasprimento della cornice edittale, l'introduzione di ipotesi attenuata e l'applicabilità della confisca allargata già previsti dal D.L. n. 124/2019, in sede di conversione del decreto si è incluso anche tale delitto nel catalogo di quelli idonei a far scattare la responsabilità amministrativa da reato degli enti, prevedendo una modulazione di quote analoga a quella contemplata per la dichiarazione fraudolenta.

Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (previsto dall'art. 8, D.Lgs. n. 74/2000) punisce chi, 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**, con la precisazione che "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".

Le esigenze repressive legate alla **particolare insidiosità** di questo reato trovano conferma nella scelta del legislatore di **non contemplare soglie di punibilità**, così come per il delitto di "**Dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti**" di cui all'art. 2.

Leggi anche [Reati tributari: una riforma in \(dis\)continuità](#)

Concorso escluso

In riferimento al rapporto con tale fattispecie si ricorda che l'art. 9, derogando al principio generale per cui tutti coloro che hanno partecipato alla commissione di un reato hanno eguale responsabilità e sono assoggettati alla medesima sanzione, **esclude il concorso** dell'emittente delle fatture false nel reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 e, dall'altro lato, il concorso dell'utilizzatore nel reato di emissione di cui all'art. 8.

Tuttavia, la giurisprudenza ha negato che il suddetto **regime derogatorio** trovi applicazione quando l'amministratore della società che ha emesso le fatture per operazioni inesistenti coincida con il legale rappresentante della diversa società che le abbia successivamente utilizzate. Si richiama sul punto la sentenza della Cassazione n. 36859 del 2013, per cui "l'art. 9 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non trova applicazione in relazione alle operazioni "infragruppo" nei confronti di soggetto (nella specie, socio di riferimento del gruppo societario) che può nei fatti condizionare la gestione e le soluzioni contabili sia delle società che emettono le fatture per operazioni inesistenti, sia delle società che procedono alla loro successiva utilizzazione".

Inoltre, come ribadito dalla Suprema Corte anche con sentenza n. 19247 del 2012, un soggetto è chiamato a rispondere tanto del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, quanto di quello di utilizzo delle medesime fatture, quando risulta **amministratore di fatto** di più società coinvolte in uno schema delle c.d. **frondi carosello**, con il fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto attraverso la costituzione di società cartiere (quindi prive di sostanza economica, di sedi effettivamente operative, mezzi e personale, spesso ufficialmente amministrate da soggetti prestanome perlopiù nullatenenti) che si interpongono nei diversi livelli del percorso negoziale.

Leggi anche [Due volte punibile chi emette e registra fatture false](#)

La relazione dell'Ufficio del Massimario

Come sottolineato dall'Ufficio del massimario della Corte di Cassazione nella relazione n. 3/2020 del 9 gennaio scorso, che illustra proprio le modifiche normative intervenute in materia di reati tributari, la giurisprudenza ha chiarito altresì, sempre con riferimento alla disposizione di cui all'art. 9, D.Lgs. n. 74/2000, che, al fine di evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte, esclude la configurabilità del concorso di chi emette la fattura per operazioni inesistenti nel reato di chi se ne avvale e viceversa, non impedisce il concorso nell'emissione della fattura, secondo le regole ordinarie dell'art. 110 c.p., di soggetti diversi dall'utilizzatore ([Cass. pen. n. 51468/2018](#)).

La relazione, inoltre, nel precisare l'operatività della fattispecie, tiene a riportare anche due recenti pronunce di legittimità:

- con la prima si esplicita che, ai fini della configurabilità del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, non è necessario, sotto il profilo soggettivo, che il fine di favorire l'evasione fiscale di terzi attraverso l'utilizzo delle fatture emesse sia esclusivo, essendo integrato anche quando la condotta sia commessa per conseguire anche un **concorrente profitto personale** (Cass. n. 39316/2019);

- con la seconda si sottolinea come si tratti di **reato istantaneo** che si consuma nel momento di emissione della fattura ovvero, ove si abbiano **plurimi episodi** nel medesimo periodo di imposta, nel momento di **emissione dell'ultima** di esse, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi (Cass. pen. n. 47459/2018).

L'aumento di pena e la fattispecie attenuata

La riforma aumenta la pena, analogamente a quanto fatto per il parallelo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e precisamente fa passare la cornice edittale, che prima dell'entrata in vigore della legge n. 157/2019 prevedeva la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni, a un range compreso tra un **minimo di 4 anni**, fino a un **massimo di 8 anni** di carcere.

In sede di conversione si è inoltre confermato quanto già previsto dal decreto nella prospettiva di modificare specularmente sia l'uso che l'emissione di fatture false, ovvero l'inserimento di un comma 2-*bis* in base al quale la **pena è più bassa** (ovvero si mantiene la pena ante riforma, della reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni) quando l'importo indicato nelle fatture o nei documenti e relativo ad operazioni inesistenti è **inferiore**, per il periodo d'imposta considerato, a **100 mila euro**.

Fa così nuovamente ingresso nell'ordinamento, pur calibrata sul nuovo e più gravoso quadro sanzionatorio, quell'**ipotesi attenuata** originariamente inserita a chiusura dell'art. 8, secondo la quale, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi era inferiore a 154.937,07 euro, si applicava la reclusione da sei mesi a due anni. Successivamente, con la Manovra-bis del 2011, tale circostanza era stata abrogata, e soltanto oggi, a seguito della conversione del decreto fiscale 2020, reintrodotta.

Confisca allargata e 231

Il decreto fiscale 2020 ha previsto inoltre l'applicazione della confisca allargata ma solo quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è **superiore a 200 mila euro**; tale valore è stato raddoppiato nel corso dell'esame in Commissione Finanze in quanto il testo originario del D.L. n. 124/2019 prevedeva un valore soglia di 100.000 euro. Dunque, mentre per l'applicazione della pena più grave è sufficiente che i passivi fittizi ammontino a 100.000 euro, per l'applicazione della confisca allargata tale importo deve essere raddoppiato.

Infine, quale ulteriore novità, la fattispecie in esame, in sede di conversione, è stata inserita nel **catalogo dei delitti presupposto della responsabilità amministrativa degli enti** da reato di cui al D.Lgs. n. 231/2001.

Leggi anche

- [Si moltiplicano i reati tributari che fanno scattare la responsabilità 231](#)
- [Reati tributari presupposto della responsabilità 231: come aggiornare i modelli organizzativi](#)

Nello specifico, alla società si applica una sanzione pecuniaria fino a 500 quote, e, nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti per importi inferiori a 100.000 euro, fino a 400 quote, che si traducono in una sanzione pecuniaria che potrà arrivare a 774.500 euro nel primo caso e a 619.600 nel secondo, sommandosi altresì alle **sanzioni interdittive** del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione; dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e dell'eventuale revoca di quelli già concessi; nonché del divieto di pubblicizzare beni o servizi.