

Dichiarazione fraudolenta anche con operazioni inesistenti soggettivamente

Nella fattispecie di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000 non si differenziano le falsità oggettive e soggettive

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. [50362](#) depositata ieri, la Cassazione ha precisato che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione fiscale, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni soggettivamente inesistenti, rientra comunque nella fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui all'[art. 2](#) del DLgs. n. 74/2000, ove non si differenziano le falsità oggettive e soggettive per quanto concerne sia le imposte dirette sia le indirette.

All'esame della Suprema Corte era giunto il ricorso relativo ad un sequestro preventivo riferibile al profitto del reato di cui al citato art. 2, contestato nell'ambito di una srl amministrata formalmente da un prestanome, priva di effettiva sede legale, di uffici commerciali ed amministrativi, di dipendenti, ma attiva in **scambi commerciali** di volumi considerevoli; come tale, una vera e propria cartiera il cui scopo era quello di emettere fatture per operazioni anche soggettivamente inesistenti per consentire a terzi l'evasione dell'IVA e dell'IRES, oltre agli indubbi vantaggi derivanti dal meccanismo delle "frodi carosello", volto ad abbattere il costo di acquisto dei beni commercializzati con la creazione di una lunga filiera di fatturazione.

In realtà, riguardo all'**IVA**, la costante giurisprudenza di legittimità ritiene integrato il reato *de quo* (anche) nel caso di fatture soggettivamente inesistenti, in cui la falsità viene riferita all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione; intendendosi per "soggetti diversi da quelli effettivi", ai sensi dell'[art. 1](#) lett. a) del citato DLgs., coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (Cass. n. [27392/2012](#)).

Per quanto attiene, invece, alle **imposte dirette** la giurisprudenza della Cassazione non è del tutto univoca. Talune, peraltro isolate, decisioni hanno concluso per la irrilevanza penale, in linea di massima, della diversità del soggetto destinatario degli elementi passivi indicati in dichiarazione (Cass. n. [53146/2017](#)). Tuttavia, l'orientamento prevalente ritiene che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente (e non oggettivamente) inesistenti non escluda la configurabilità del reato di cui all'art. 2 del DLgs. n. 74/2000 che, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (Cass. n. [4236/2018](#)).

Nel caso di specie, la vicenda processuale riguardava, non solo l'evasione dell'IVA per fatture soggettivamente inesistenti, ma anche l'evasione dell'**IRES**.

Sul punto, la Suprema Corte precisa che la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito, relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di delitti non colposi, fissata nell'[art. 14](#) comma 4-*bis* della L. n. 537/1993, 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 a una condotta criminosa (Cass. n. [42994/2015](#)).

I costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono, quindi, essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario che, consapevolmente, li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di **distrazione** verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, così escludendosi l'indispensabile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale.

Ne consegue l'improponibilità della tesi proposta dal ricorrente per cui, quando la falsità concerne semplicemente l'identità del soggetto emittente ma sia vera la realtà sottostante all'operazione, l'utilizzatore della fattura, pur essendo essa soggettivamente inesistente ai sensi dell'art. 1 del DLgs. n. 74/2000, non indicherebbe in dichiarazione costi fittizi essendo stata, l'operazione documentata in fattura, **effettivamente svolta**, con un'imposta IRES non minore a quella effettivamente dovuta e, quindi, asseritamente fuori dall'ambito di applicazione del reato di cui al citato art. 2.

Il ricorso è stato, inoltre, dichiarato inammissibile anche sotto il profilo della sussistenza del necessario elemento soggettivo della fattispecie, sia pure con la valutazione sommaria del *fumus* del reato ipotizzato trattandosi di procedimento **incidentale** relativo alla legittimità della misura cautelare reale in essere.

Sul punto, la Cassazione ricorda che, nel delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del DLgs. n. 74/2000, il dolo 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.