

Emissione di fatture false: il pagamento del debito consente l'applicazione delle circostanze attenuanti

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

Istituti deflattivi, accertamento e contenzioso dopo la delega fiscale

Scopri di più

Con il termine di **frode fiscale** si è soliti fare riferimento a fenomeni posti in essere con il precipuo scopo di **ottenere un indebito risparmio d'imposta**.

In particolare, come evidenziato dal **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali (circolare n. 1/2018 del Comando Generale della G. di F. Volume I - Parte I - Capitolo 1 "Evasione e frode fiscale", pag. 10 ss.)**, nella **frode fiscale**, ai fini IVA, sono ricomprese quelle **fattispecie di reato** sanzionate dagli **artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)**, **3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)** e **8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)** del D.Lgs. n. 74/2000.

Sul punto, l'**ordinamento penale – tributario** prevede l'**applicazione di particolari sanzioni a carico dei soggetti coinvolti consapevolmente in una frode fiscale**, ossia:

- la **reclusione da 4 a 8 anni** nei confronti di 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** relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** (ex **2, D.Lgs. n. 74/2000**). 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 comunque **detenuti a fine di prova** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Infine, qualora **l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a 100.000 euro**, si applica la reclusione da **1 anno e 6 mesi a 6 anni**.
- la **reclusione da 4 a 8 anni** nei confronti di chiunque, 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** (ex **8, D.Lgs. n. 74/2000**).

Sotto il profilo dell'onere della prova, qualora la polizia giudiziaria acquisisce, nel corso di una

verifica fiscale, specifici **elementi indiziari circa il compimento di un reato**, la **frode fiscale** deve essere **adeguatamente dimostrata e documentata dagli organi di controllo** e dai verificatori, **fornendo la prova dell'accordo fraudolentemente posto in essere tra interposto e interponente**, per ottenere gli **indebiti benefici fiscali**, nonché della **consapevole partecipazione** alla frode stessa dei diversi soggetti che, a vario titolo, risultano **nella stessa coinvolti** (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della G. di F. Volume III - Parte V - Capitolo 6 *"Il riscontro analitico – normativo sull'osservanza della disciplina IVA"*, pag. 202 ss.).

L'ordinamento giuridico prevede anche **specifiche circostanze attenuanti del reato**, come previsto dall'[art. 13-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), modificato dal D.Lgs. n. 87/2024, a mente del quale:

- fuori dai casi di non punibilità, **le pene** per i delitti di cui al presente decreto **sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie** indicate nell' **12 se, prima della chiusura del dibattimento di I grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto**;
- quando, **prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione** anche a seguito delle **procedure conciliative e di adesione all'accertamento**, l'imputato ne dà **comunicazione al giudice** che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle Entrate **con indicazione del relativo procedimento penale**.

Inoltre, per i **delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000** l'applicazione della pena, ai sensi dell'[art. 444, c.p.p.](#), **può essere chiesta dalle parti** solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di I grado, il debito tributario, **comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto**, nonché quando **ricorre il ravvedimento operoso**.

Con riferimento alla rilevanza delle circostanze attenuanti previste dall'[art. 13-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), in ipotesi di frode fiscale, interessanti Principi di diritto sono stati recentemente diramati dalla Suprema Corte di cassazione, con la sentenza n. 36484/2024.

In via preliminare, osservano gli ermellini, la Corte territoriale ha osservato che il contribuente **aveva sottoscritto due documenti relativi alle prestazioni e al pagamento delle fatture emesse aventi ad oggetto operazioni inesistenti, tenuto conto che mancava la documentazione a supporto e perché l'importo richiedeva la disponibilità di strutture e personale di cui il soggetto emittente della fattura era priva**.

Correttamente, i giudici di merito, **hanno ritenuto irrilevante la contabilizzazione delle fatture che è fenomeno tipico e ricorrente nelle condotte di evasione fiscale**.

Il giudice stesso ha evidenziato che l'imputato aveva agito con **la piena consapevolezza di non aver fornito le prestazioni fatturate, perseguendo l'intento di permettere** a soggetti terzi di **abbattere l'imponibile e di acquisire un indebito credito IVA** mediante l'annotazione a fine anno di fatture passive per importi significativi.

Tuttavia, **ferma restando la penale responsabilità per i reati ascritti**, la suprema Corte rileva che, sulla base del più recente orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità, anche **l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera l'obbligo di pagamento d'imposta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni delle fatture**, con la conseguenza che lo stesso **consente di usufruire di alcuni benefici**, tra i quali:

- la possibilità di richiedere **l'applicazione della pena su richiesta delle parti** ossia il c.d. **"patteggiamento"**;
- il **riconoscimento della circostanza attenuante** prevista dall' [13-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), che, quindi, trova **applicazione anche alle fattispecie criminosa** prevista dall'[art. 8, D.Lgs. n. 74/2000](#);
- l'esclusione dell'applicazione della misura cautelare della **confisca per equivalente**.

Infatti, con il **D.Lgs. n. 87/2024**, il Legislatore ha sancito che il **sequestro dei beni** finalizzato alla confisca per equivalente **non opera**, nella particolare ipotesi in cui il debito tributario è in **corso di estinzione mediante rateizzazione**, anche a seguito di **procedure conciliative o di accertamento con adesione**.

Le nuove disposizioni intendono così valorizzare le **condotte virtuose** del contribuente poste in essere con il precipuo scopo di **riparare il danno erariale** mediante **l'estinzione dell'obbligazione tributaria**.

A norma dell'[art. 12-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#) (rubricato **"confisca"**), nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'[art. 444, c.p.p.](#) per uno dei delitti previsti dal suddetto decreto, è sempre **ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo**, salvo che appartengano a persona **estranea al reato**, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, **per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto**.

Tuttavia, per **effetto delle recenti modifiche normative**, le disposizioni contenute nell'[art. 12-bis, D.Lgs. n. 74/2000](#), prevedono che, salvo che **sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale**, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, **tenuto altresì conto della gravità del reato**, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca per equivalente **non viene disposto** se il debito tributario è in **corso di estinzione mediante rateizzazione**, anche a seguito di **procedure conciliative o di accertamento con adesione** sempre che, in detti casi, il contribuente **risulti in regola con i relativi pagamenti**.