

## Giurisprudenza

# Merita maggiore severità la frode realizzata con l'uso di fatture false

13 Maggio 2019

La norma penale tributaria, prevista dall'articolo 2, Dlgs 74/2000, non pecca di disparità di trattamento e resiste allo scrutinio del giudice delle leggi in relazione al principio di uguaglianza

## Thumbnail

Image not found or type unknown  
La Consulta, con la sentenza n. 95 del 18 aprile 2019, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 2 del Dlgs 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), sollevata con riferimento all'articolo 3 della Costituzione.

## I fatti

L'occasione per la pronuncia originava da un processo penale a carico di un soggetto imputato, avanti al Tribunale di Palermo, del delitto ex articolo 2, Dlgs 74/2000, per aver utilizzato, in qualità di legale rappresentante di una società in accomandita semplice, due fatture per operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti, nelle dichiarazioni di due diversi anni di imposta.

## Il parere del Tribunale siciliano

Il Collegio isolano osservava che la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, prevista dalla norma menzionata, non prevede alcuna soglia di punibilità in relazione al delitto da essa delineato, diversamente da quanto avviene per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Il successivo **articolo 3**, infatti, prevede due distinte soglie:

- l'una riferita all'ammontare dell'imposta evasa (30mila euro con riferimento a ciascuna delle singole imposte)

- l'altra riferita all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a 1,5 milioni di euro) ovvero dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta (superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o, comunque, a 30mila euro).

Secondo il giudice siciliano, tale disparità di trattamento si dimostrava arbitraria, poiché, in ultima analisi, si trattava di fattispecie sostanzialmente identiche, accomunate da una "*struttura bifasica*" e riconducibili all'unico *genus* della "*frode fiscale*".

Più in particolare, le condotte previste dall'articolo 3 esporrebbero il bene protetto - costituito dall'interesse dell'Erario alla piena e rapida percezione dei tributi - a un pericolo concreto "*sicuramente eguale*", se non addirittura più elevato rispetto a quello indotto dalle operazioni punite dall'articolo 2.

Ebbene, atteso che le operazioni in oggetto si collocavano ben al di sotto alla soglia dei 30mila euro di imposta evasa, riconducendo la condotta dell'imputato in questione entro le soglie previste dall'articolo 3, questa sarebbe stata penalmente irrilevante.

### **La decisione della Consulta**

Di diverso parere rispetto alle considerazioni del Collegio di prime cure siciliano, si dimostra la Corte costituzionale, che ritiene la previsione dell'articolo 2 conforme alla Carta costituzionale e rientrante nella legittima discrezionalità legislativa.

Difatti, osserva la Consulta, il fenomeno avuto di mira dal legislatore è quello della falsa fatturazione intesa a comprovare operazioni in tutto o in parte non eseguite, in assoluto o dai soggetti ai quali esse vengono riferite, ovvero con corrispettivi o Iva "*gonfiati*", in funzione di una indebita deduzione di costi o detrazione di imposta da parte del contribuente.

L'intento del legislatore di contrastare con rigore il richiamato fenomeno, inoltre, si è manifestato non soltanto nella mancata previsione di soglie di punibilità per il delitto ex articolo 2, Dlgs 74/2000, ma anche nella configurazione di uno speculare delitto in capo all'emittente, egualmente privo di soglie (**articolo 8**, Dlgs 74/2000): l'emissione di documentazione per operazioni inesistenti viene, quindi, punita *ex se*, indipendentemente dalla concreta utilizzazione del documento falso da parte di terzi a scopo di evasione fiscale.

### **Il ruolo centrale della fattura**

I togati costituzionali, continuando nell'esame della normativa, ritengono come la descritta strategia legislativa non possa essere considerata manifestamente irragionevole o arbitraria,

tenuto conto del particolare ruolo che la fattura e i documenti a essa equiparati sul piano probatorio dalla normativa fiscale assolvono, nel quadro dell'adempimento degli obblighi del contribuente, nonché della capacità di sviamento dell'attività accertativa degli uffici finanziari che l'artificio in questione possiede.

Infatti, la fattura assume un ruolo fondamentale nel sistema di applicazione dell'Iva, tributo armonizzato a livello europeo, perché garantisce l'attuazione del principio della neutralità dell'imposta rispetto ai soggetti passivi, mediante il meccanismo della rivalsa e della detrazione. In particolare, l'emissione della fattura, oltre a determinare l'insorgenza di un debito d'imposta in capo al cedente o al prestatore di servizio, legittima il cessionario o il committente, che sia anche soggetto passivo, alla detrazione dell'imposta indicata nel documento o, eventualmente, a chiederne il rimborso all'amministrazione finanziaria (**articoli 19** e seguenti del Dpr 633/1972).

In definitiva, detto meccanismo, a giudizio della Consulta, si presta in modo particolare a essere strumentalizzato per frodare il Fisco.

### **La conformità a Costituzione della scelta legislativa**

Le considerazioni che precedono portano al rigetto delle ulteriori ragioni di censura costituzionale, prospettate dal giudice remittente, in relazione all'articolo 2 del Dlgs 74/2000.

Per la Corte costituzionale, in conclusione, non può considerarsi arbitraria la scelta legislativa di riservare alla fattispecie in questione un trattamento distinto e più severo - sul piano non della reazione punitiva, ma delle soglie di punibilità - di quello prefigurato in rapporto alla generalità degli altri artifici di supporto di una dichiarazione mendace (anche di tipo documentale): artifici dei quali si occupa il successivo **articolo 3**, che consistono nel compimento di *"operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente"* e nell'impiego *"di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria"*.

Pertanto, nell'ipotesi ex articolo 2, Dlgs 74/2000 la reazione punitiva non è collegata alla *"consistenza quantitativa"* dell'evasione, ma con essa il legislatore ha inteso, in particolare, far emergere lo speciale disvalore *"di azione"* che, nel suo apprezzamento, la specifica fattispecie presenta.

E detta operazione si dimostra legittima, non travalicando i limiti della potestà legislativa per sconfinare nel contrasto con le norme della Carta fondamentale.

di

**Cristina Fiaschi**

**Martino Verrengia**