



*a cura di Flavia Di Luciano, manager di LED Taxand*

### **Premessa**

L'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti con indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione dei redditi e in quella annuale ai fini Iva integra un duplice reato, con applicazione dell'istituto della continuazione. In questi termini si è espressa la Corte di Cassazione, sez. 3, con la sentenza n. 13275 depositata il 9 aprile 2021.

### **La sentenza**

La pronuncia trae origine dalla condanna di un soggetto ritenuto responsabile, tra l'altro, del reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture false, di cui all'art. 2, d.lgs. 74 del 2000, in relazione a differenti annualità e diverse società.

Secondo la tesi difensiva, i giudici di merito avevano erroneamente determinato la pena, ritenendo commessi, in riferimento a ciascuna annualità, due distinti reati, in relazione alle singole imposte evase, ossia l'Ires e l'Iva. Conseguentemente, è stato ritenuto applicabile l'istituto della continuazione di cui all'art. 81 c.p. in forza del quale è previsto un aumento della pena fino al triplo rispetto alla violazione più grave.

### **LED Taxand**

Studio Legale Tributario

Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864  
studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it  
C.Fiscale e P. IVA 10122630964

La tesi difensiva ha contestato tale conclusione, in quanto i giudici, nell'operare l'aumento per la continuazione, avrebbero applicato retroattivamente, peraltro in maniera estensiva, il d.lgs. 158 del 2015 che ha ampliato, in senso materiale, l'operatività dell'art. 2, d.lgs. 74 del 2000. Invero, secondo l'attuale formulazione della norma, ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione fraudolenta tramite fatture false, l'indicazione di elementi passivi fittizi può essere contenuta non soltanto nelle dichiarazioni annuali, ma altresì in quelle infrannuali.

Ad avviso del ricorrente, invece, si sarebbe dovuta considerare la singola annualità in riferimento alle diverse società, anziché le singole imposte evase. Muovendo da tale presupposto, la pena avrebbe dovuto essere ricalcolata, senza tener conto dell'aumento per la continuazione, trattandosi di reati commessi fino al 2013. Al riguardo, la Corte di Cassazione ha ritenuto irrilevante la doglianza difensiva relativa al divieto di applicazione retroattiva della modifica intervenuta ad opera del d.lgs. 159 del 2015 che *"com'è noto, ha avuto la funzione di ampliare l'ambito applicativo della fattispecie penale, consentendo di ritenere punibile l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti anche in dichiarazioni "non annuali" (...). Non ha, quindi, inciso, invece, sulle condotte che, già prima della novella del 2015, prevedevano l'autonoma punibilità della condotta di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti in conseguenza della presentazione, in relazione al medesimo anno d'imposta, della relativa dichiarazione fiscale (come avvenuto nel caso di specie), rispetto alla quale non vi è dubbio in ordine all'applicabilità dell'istituto della continuazione"*.

Conseguentemente, la Suprema Corte ha statuito che *"deve ritenersi infondato qualsiasi dubbio sulla natura di detti reati, in particolare se trattasi di un unico delitto, ovvero se, considerata la formulazione normativa, possano considerarsi coesistenti nella medesima disciplina due distinti reati connessi ai distinti obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva"*.

Tale assunto sarebbe, altresì, indirettamente confermato dal reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, d.lgs. 74 del 2000, come modificato dal d.lgs. 158 del 2015, per la cui configurabilità è necessario che l'imposta evasa sia superiore a 50.000 euro, importo da calcolare con riferimento alle singole imposte.

### **Conclusioni**

La pronuncia aderisce all'orientamento giurisprudenziale secondo il quale, ai fini penali, occorre considerare ogni dichiarazione relativa a ciascuna imposta con la conseguenza che, abbattendo indebitamente costi e Iva, si commetterebbero due reati.

Tale conclusione comporta conseguenze non irrilevanti. A tal fine, si pensi che, con le modifiche apportate dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157, la dichiarazione fraudolenta, di cui all'evocato art. 2 è sanzionata con la

reclusione da quattro a otto anni, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 100.000 euro e, considerando l'aumento previsto per la continuazione, si giunge all'applicazione di pene di importo notevolmente elevato.

Occorre, tuttavia, specificare che quanto statuito nella sentenza non trova applicazione se la falsità ricade sull'indicazione dei soggetti tra cui è intercorsa l'operazione, ossia, in particolare, qualora questi siano diversi da quelli indicati in fattura. Invero, come evidenziato anche nella pronuncia, il reato di dichiarazione fraudolenta è integrato, in riferimento alle imposte dirette, con la sola inesistenza oggettiva, ossia in presenza di una diversità, totale o parziale, tra i costi indicati e quelli sostenuti. Di contro, ai fini Iva, tale fattispecie criminosa può comprendere anche l'inesistenza soggettiva che presuppone, per l'appunto, la diversità tra il soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura.

---

#### **DISCLAIMER**

**Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.**