

PER UN  
CONFRONTO  
POLIFONICO TRA  
MAGISTRATI,  
DIFENSORI,  
DOTTRINA, UFFICI  
FINANZIARI,  
GUARDIA DI  
FINANZA

**LO STANDARD PROBATORIO RICHIESTO NEL  
GIUDIZIO PENALE**

**Luca Semeraro**

**27 Gennaio 2020**

Art. 2.  
Dichiarazione  
fraudolenta  
mediante uso di  
fatture o altri  
documenti per  
operazioni  
inesistenti

SOGGETTO ATTIVO DEL REATO: Chiunque

- reato proprio o a soggettività ristretta o limitata?

La prova della presentazione della dichiarazione  
(Cass., S.U., n. 27/2000, n. 32348/2015)

Comma 2:

- fatture o documenti registrati nelle scritture contabili obbligatorie
- o
- detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria

# Sez. 3, n. 14855 del 19/12/2011, dep. 2012, Malago', Rv. 252513 - 01

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) è integrato dalla registrazione in contabilità delle false fatture o dalla loro conservazione ai fini di prova, nonché dall'inserimento nella dichiarazione d'imposta dei corrispondenti elementi fittizi, condotte queste ultime tutte congiuntamente necessarie ai fini della punibilità.

la prova dell'indicazione nella dichiarazione non necessariamente deve essere documentale

può essere anche testimoniale;

# SUL CONCORSO DI PERSONE NEL REATO

art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74: deroga alla regola generale ex art. 110 cod. pen.

Esclusione del concorso di persone nel reato tra l'emittente e l'utilizzatore

Casi in cui l'emittente risponde anche dell'utilizzazione:

Sez. 3, n. 5434 del 25/10/2016, dep. 2017, Ferrari, Rv. 269279: In tema di reati tributari, la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non si applica laddove il soggetto emittente le fatture per operazioni inesistenti coincida con l'utilizzatore delle stesse.

OPERAZIONI INFRAGRUPPO



# CONCORSO DELL'ESTRANEO

Sez. 3, n. 51468 del 18/06/2018, MORI, Rv. 274208 - 01 :

In tema di reati tributari, la disposizione prevista dall'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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 cod. pen., di soggetti diversi dall'utilizzatore.

Sez. 3, n. 14815 del 30/11/2016, 2017, Palmiero, Rv. 269650 – 01:

l'imputato, pur non beneficiando direttamente dell'utilizzo delle fatture false, aveva tuttavia dato un decisivo e volontario contributo alla realizzazione dell'illecito, commissionando egli ad una terza persona, che vi aveva provveduto dietro corrispettivo, i documenti da utilizzare nelle dichiarazioni fiscali, indicandone i destinatari e gli importi.



# IL PRESTANOME E L'AMMINISTRATORE DI FATTO

Sez. 3, n. 47110 del 19/11/2013, Piscicelli, Rv. 258080 - 01

Anche su art. 2:

In tema di reati tributari, il prestanome non risponde dei delitti in materia di dichiarazione previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, solo se è privo di qualunque potere o possibilità di ingerenza nella gestione della società.

La Corte ha annullato la sentenza impugnata che aveva assolto il legale rappresentante di una società, trascurando la circostanza che lo stesso era a conoscenza della dubbia regolarità della gestione societaria da parte dell'amministratore di fatto.

# L'art. 2 è reato è commissivo

- L'amministratore di diritto sottoscrive la dichiarazione:
- compie parte della condotta tipica
- onere della prova e di allegazione
- Prova del dolo

# Emissione di fatture per operazioni inesistenti

Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018, C., Rv. 273939 - 02

In tema di reati tributari, l'amministratore di una società risponde del reato omissivo contestatogli (nella specie emissione di fatture per operazioni inesistenti) quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto, atteso che la semplice accettazione della carica attribuisce allo stesso doveri di vigilanza e controllo, il cui mancato rispetto comporta responsabilità penale o a titolo di dolo generico, per la consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, o a titolo di dolo eventuale per la semplice accettazione del rischio che questi si verifichino.



# PROVA DEL DOLO SPECIFICO E PRESTANOME

Sez. 3, n. 2570 del 28/09/2018, dep. 2019, Marni, Rv. 275830 - 01

La prova del dolo specifico dei reati tributari di cui agli artt. 5, 8 e 10 del d.lgs n. 74 del 2000 in capo all'amministratore di diritto di una società, che funge da mero prestanome, può essere desunta dal complesso dei rapporti tra questi e l'amministratore di fatto, nell'ambito dei quali assumono decisiva valenza la macroscopica illegalità dell'attività svolta e la consapevolezza di tale illegalità.

Nella fattispecie, la Corte ha ritenuto indici del dolo specifico dell'amministratore di diritto la consapevolezza che l'amministratore di fatto fosse indagato e imputato per reati fiscali e la circostanza di aver rilasciato deleghe allo stesso per la movimentazione di conti la cui illiceità era evidente, ricevendone una retribuzione aggiuntiva in ragione dei rischi assunti.

# LE SOCIETÀ CARTIERE

- la totale assenza di strutture e capacità operative, di dipendenti e delle scritture contabili obbligatorie;
- l'impossibilità della ditta di svolgere i lavori indicati in quel periodo, per avere emesso ulteriori 41 fatture, nonostante le ridotte dimensioni dell'impresa e l'imminente cessazione dell'attività avvenuta il poco dopo;
- la notevole spesa dichiarata rispetto alla natura della prestazione;
- lo svolgimento della stessa prestazione da parte di altra ditta;
- il valore sproporzionato attribuito alla prestazione — ben € 100.000,00 più Iva — a fronte di una modestissima opera di sponsorizzazione che consisteva in cartelli pubblicitari, nell'inserimento del nome della società sponsor nella maglietta dei giocatori dell'associazione sportiva e in alcune modeste pubblicazioni riguardanti i calendari delle competizioni programma;
- il pagamento di tutti i rapporti in contanti, senza alcuna tracciabilità dell'effettività delle operazioni indicate;
- la prova documentale della retrocessione dell'intera somma dall'associazione sportiva alla società.

# ONERE DELLA PROVA E OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

Sez. 3, n. 34534 del 21/04/2017, Matracchi, Rv. 270962 - 01

Ai fini della configurabilità del delitto di emissione di fatture od altri documenti per operazioni soggettivamente inesistenti, quando risulti provata dalla pubblica accusa la fittizietà dell'intestazione delle fatture, è onere del soggetto emittente dimostrare la corrispondenza fra il dato fattuale, relativo ai rapporti giuridici che si affermano essere effettivamente intercorsi, e quello documentale, attraverso il quale tali rapporti sono attestati.

Nella specie, la Corte ha confermato la decisione di merito che aveva ritenuto sprovvista di prova la mera allegazione difensiva circa l'esistenza di una delegazione di pagamento intercorsa fra l'intestatario delle fatture di vendita di alcune autovetture ed i diversi soggetti che avevano versato il relativo prezzo.

# DISTINZIONE CON L'ONERE DELLA PROVA NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015, Spinelli, Rv. 263745 - 01

In tema di reati tributari, il dolo nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000, 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.

In motivazione, la Corte ha precisato che il principio di diritto tributario, per il quale incombe sull'Erario l'onere di provare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento della detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, non può essere automaticamente trasposto in sede penale, attesa l'autonomia fra i relativi procedimenti.

# FRODI CAROSELLO E PREZZO ESIGUO

Sez. 3, n. 18924 del 20/01/2017, Pelliccio, Rv. 269903 - 01

In tema di evasione dell'IVA mediante il meccanismo delle cd. frodi carosello, che, nelle operazioni di importazione di beni, sfrutta la neutralizzazione dell'IVA all'acquisto mediante l'interposizione di società cartiere, aventi il solo scopo di emettere fatture - con l'esposizione di un'imposta in realtà non versata - destinate ad essere utilizzate nella catena delle cessioni per creare crediti d'imposta inesistenti, una volta appurata l'oggettiva sussistenza della frode attraverso la ricostruzione dei passaggi in cui, in concreto, detto meccanismo si estrinseca, è insita nella stessa gestione di fatto delle società coinvolte, e conseguentemente nella regia e supervisione delle operazioni commerciali dalle stesse poste in essere, la piena consapevolezza, in capo ai soggetti agenti, del sistema fraudolento complessivo, la cui prova principe è costituita dall'esiguità del prezzo di acquisto della merce rispetto a quello corrente.