Giurisprudenza

Dichiarazione fraudolenta con fatture false autoprodotte

6 Marzo 2019

Non accolta la differente proposta interpretativa avanzata dalla difesa, che riteneva la condotta inquadrabile nella meno severa disciplina residuale (“altri artifici”)

Thumbnail Image not found or type unknown In tema di reati tributari, il delitto di “frode fiscale” previsto dall’articolo 2 del Dlgs 74/2000 si configura ogniqualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni non realmente effettuate, a nulla rilevando la circostanza che la falsità sia ideologica o materiale. Questo il chiarimento fornito dalla Corte suprema con la sentenza n. 6360 dell’11 febbraio 2019.

La vicenda processuale

Il legale rappresentante di una società di capitali veniva condannato, in entrambi i gradi di merito, alla pena di un anno e due mesi di reclusione per il delitto previsto dall’articolo 2 del Dlgs. 74/2000 (“*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”), per avere indicato, nella dichiarazione presentata con riferimento all’anno 2010, elementi passivi fittizi, avvalendosi di una serie di fatture per operazioni inesistenti, al fine di evadere le imposte sui redditi e l’Iva.

Avverso la pronuncia della Corte d’appello l’imputato proponeva ricorso per cassazione, lamentando la violazione di legge con riferimento al richiamato articolo 2 del Dlgs 74/2000.

In particolare, la difesa contestava l’erroneo inquadramento giuridico della condotta in virtù della tesi che riserva l’applicazione della disciplina più severa dettata dalla suddetta norma alle ipotesi di falsità più insidiose, quali quelle ideologiche, caratterizzate da documenti veri quanto a provenienza, ma non nel contenuto e, in quanto tali, maggiormente idonee a trarre in inganno l’amministrazione finanziaria.

Per contro, la condotta in oggetto avrebbe dovuto essere inquadrata nell’ambito della meno

severa, disciplina residuale di cui all'articolo 3 dello stesso decreto legislativo (*"dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"*), avendo l'imputato utilizzato fatture non ideologicamente ma materialmente false, *"autoprodotte"* e, quindi, di fatto, meno decettive.

La sentenza della Corte di cassazione

Con la sentenza in commento, i giudici di legittimità rigettano la tesi difensiva come sopra prospettata e confermano la condanna comminata a carico dell'imputato.

Nel proprio percorso argomentativo, la Corte muove dalla considerazione secondo cui tra le condotte previste dagli articoli 2 e 3 del Dlgs 74/2000 esiste un rapporto di reciproca specialità, nel senso che *"a un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono in chiave specializzante, da un lato (art. 2), l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi a operazioni inesistenti e, dall'altro (art. 3), una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento"*.

Tale orientamento, precisa la Corte, va ribadito anche successivamente alle modifiche apportate dal Dlgs 158/2015 all'articolo 3 del Dlgs 74/2000, dovendosi escludere che il riferimento del nuovo comma 3 *"a talune ipotesi di fatturazione possa incidere sul rapporto tra i reati di cui agli artt. 2 e 3"*, come sopra ricostruito e delineato dalla prevalente giurisprudenza di legittimità.

In sintesi, dunque, dall'analisi dell'intero quadro normativo di riferimento, emerge come *"il profilo distintivo tra le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 sia rimasto quello non dell'operazione compiuta, ma del modo in cui è documentata"*: ciò che rileva, ad avviso della Corte suprema, è la natura dello strumento utilizzato per realizzare la dichiarazione fraudolenta, dovendosi circoscrivere l'operatività dell'articolo 2 alle ipotesi in cui la frode venga attuata mediante l'impiego di fatture o altri documenti di analogo rilievo probatorio, essendo del tutto irrilevante la circostanza che la falsificazione sia di tipo ideologico o materiale.

Invero, in tal caso *"il disvalore della condotta si incentra proprio nell'utilizzo ... di quella particolare documentazione contabile che corrisponda, sia pure apparentemente, ai requisiti precisati dall'art. 21, comma 2, del DPR 633 del 1972, stante l'idoneità di tale strumento a trarre più facilmente in inganno l'amministrazione finanziaria"*.

Ed è proprio il particolare valore probatorio dei documenti utilizzati a supporto della dichiarazione fraudolenta di elementi passivi fittizi a giustificare la mancata previsione legislativa di una soglia di punibilità relativamente alla condotta sanzionata dall'articolo 2; soglia che invece, coerentemente, compare nella residuale ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'articolo 3.

In conclusione, alla luce di quanto precede, la Corte ribadisce il proprio consolidato orientamento (Cassazione, pronunce nn. 2156, 9673 e 46785, tutte del 2011, nonché nn. 10987 e 27392 del 2012) e ritiene che la differente proposta interpretativa avanzata dalla difesa non possa trovare accoglimento.

di

Mariasole Ivaldi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/dichiarazione-fraudolenta-fatture-false-autoprodotte>