

I giudici di legittimità indicano come e quando scatta il reato di dichiarazione fraudolenta

Frode fiscale con dei distinguo

Non tutti i documenti possono essere assimilati a una fattura

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Frode fiscale coi paletti: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 32088 del 25 luglio scorso, con cui la terza sezione penale ha chiarito che i documenti per operazioni inesistenti, diversi dalla fattura, quando utilizzati in dichiarazione, per essere penalmente rilevanti ai fini della configurabilità del delitto di cui all'art. 2 dlgs 74/2000 (dichiarazione fraudolenta, appunto), devono avere, sulla base di norme tributarie, rilievo probatorio analogo alla fattura, non essendo sufficiente che il documento attesti, pur con certezza, un costo.

Il caso. Gli imputati erano stati condannati dai giudici di merito per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 dlgs 74/2000, con particolare riferimento ad alcuni documenti emessi da fornitori di servizi relativi a consulenze tecniche per ricerca di mercato, rapporti con clienti e fornitori, ed equiparati dai giudici di merito alle fatture. Ricorrendo per Cassazione l'imputato lamentava tuttavia che i documenti di cui all'imputazione non potevano essere ricompresi nel dettato normativo di cui all'art. 1, lett. a), dlgs 74/2000. Da qui la mancata integrazione del reato.

Il quadro normativo. L'art. 2 dlgs 74/2000 punisce "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". Specialmente l'art. 8 punisce "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". Va anche ricordato che, con il dlgs 74/2000, il legislatore ha ritenuto di introdurre una norma generale con la quale ha tipizzato alcune definizioni valide con riferimento a tutte le fattispecie delittuose previste nel provvedimento normativo.

Per quanto ora interessa, l'art. 1 dlgs 74/2000, al comma 1, lett. a), definisce il concetto di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" e stabilisce che "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si in-

tendono "le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie". Dunque, mentre per la fattura la disciplina giuridica è dettata dall'art. 21, dpr 633/1972, con riferimento agli "altri documenti" il legislatore si è limitato a individuare il tratto identificativo nell'analogo rilievo probatorio che la normativa tributaria attribuisce a tali documenti.

Gli "altri documenti" penalmente rilevanti. Ciò premesso, per l'individuazione del significato da attribuire al concetto di "altri documenti" di cui all'art. 1, lett. a), dlgs 74/2000 e la conseguente decisione del caso sottoposto alla sua attenzione, la Cassazione ha chiarito come la disposizione normativa esige che detti documenti, pur essendo formalmente differenziati dalla fattura, abbiano analogo rilievo probatorio della fattura, sulla base di quanto previsto dalle norme tributarie. Ciò consente all'interprete di trarre una prima conclusione, e cioè che il legislatore non ha ritenuto che ogni documento fiscale rientri nel novero di quelli che possono costituire l'oggetto materiale della condotta di frode fiscale, bensì solo i documenti che siano equiparabili alle fatture per avere, sulla base di un'espressa previsione normativa, un rilievo probatorio analogo.

Argomentare diversamente, ritenendo che tutti i docu-

menti, attestanti che il contribuente abbia sostenuto un costo, possono, sulla base di un criterio esclusivamente di tipo sostanziale, essere ricompresi nell'applicazione degli artt. 2 e 8 dlgs 74/2000, significherebbe potenzialmente attribuire rilievo penale a qualunque documento e ciò rappresenta, come la dottrina e la giurisprudenza (Cass. pen. n. 50628/2014) hanno puntualmente sottolineato, una conclusione inammissibile, che renderebbe l'art. 1, lett. a), costituzionalmente illegittimo per violazione del principio di legalità, di tassatività e determinatezza. In altri termini, l'art. 1, lett. a) è una norma definitoria diretta anche a circoscrivere i documenti "innominati" penalmente rilevanti ai fini della configurazione dei reati di cui agli artt. 2 e 8 del decreto, includendo una parte di essi (quelli, cioè, che hanno, sulla base di norme tributarie, rilievo probatorio analogo alla fattura) ed escludendo gli altri.

Il principio di diritto. Di conseguenza, come affermato dalla Suprema corte, il fatto che un documento attesti con certezza un costo, e cioè un componente negativo del reddito, non vale, di per sé, ad attribuire a tale documento un rilievo probatorio analogo alla fattura in base alle norme tributarie.

Perciò, avuto riguardo ai principi di precedenza espressi, ha osservato la Cor-

te che i documenti innominati, diversi dalla fattura, per essere penalmente rilevanti ai fini della configurabilità dei delitti ex artt. 2 e 8 dlgs 74/2000, devono essere tali da poter sostituire, integrare, o ampliare la funzione della fattura, ma pur sempre nel rispetto delle norme tributarie di riferimento. In definitiva, l'art. 1, lett. a), dlgs 74/2000 richiede che una norma tributaria (primaria o secondaria) attribuisca al documento innominato lo stesso valore probatorio della fattura, con la conseguenza che, in assenza di un tale criterio di collegamento, non appare giuridicamente praticabile il ricorso a un criterio di equiparazione (degli "altri documenti" alla fattura) che faccia leva sul criterio esclusivamente funzionale, inteso come canone di natura sostanziale, svincolato perciò dalla sua necessaria riconducibilità in una "norma tributaria" che equipari, ai fini probatori, il documento innominato alla fattura.

Un differente reato. Il che non significa, ha precisato la Cassazione, escludere la rilevanza penale di documenti falsi, diversi dalla fattura o da quelli a essa equiparati, di cui l'agente si avvalga per evadere le imposte, in quanto proprio sulla distinzione tra fatture o documenti equipollenti alle fatture, da un lato, e altri documenti che non sono assimilabili ad essa, dall'altro, è possibile scorge-

re il confine, sebbene non l'unico, tra le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 dlgs 74/2000; quest'ultima norma punisce chi avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente siano superate talune soglie di punibilità, non previste invece nella più grave ipotesi di reato di cui all'art. 2.

La decisione della Suprema corte. Dunque, venendo all'analisi del caso di specie, i documenti indicati nel capo di imputazione non presentavano la struttura (ti-

I documenti per operazioni inesistenti, diversi dalla fattura, quando utilizzati in dichiarazione, devono avere, sulla base di norme tributarie, rilievo probatorio analogo alla fattura

pica delle fatture) di atti unilaterali, in quanto contenevano dichiarazioni negoziali di soggetti diversi dall'emittente, e difettavano altresì di alcuni elementi, che non si riducevano solo alla numerazione progressiva, ma che riguardavano anche altri elementi essenziali, quali la data; il numero di partita Iva dell'emittente; la base imponibile, nonché l'aliquota e l'ammontare dell'imposta, ovvero la circoscrizione che la prestazione di servizi fosse sottratta alla base imponibile Iva.

Tutto ciò ha escluso la configurabilità del fatto tipico descritto nella fattispecie incriminatrice ex art. 2 dlgs 74/2000. Peraltro, nell'impossibilità da parte della Corte di rivalutare il fatto ai sensi dell'art. 3 (che richiede l'integrazione di una soglia di punibilità e accertamenti di fatto sulla condotta contestata), non è risultato praticabile l'annullamento con rinvio essendo il delitto prescritto. Sulla base delle precedenti considerazioni, la sentenza impugnata, in relazione al reato di frode fiscale, è stata pertanto annullata senza rinvio.