

La Suprema Corte in tema di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture false

Frode fiscale ad ampio raggio

Il reato scatta anche per sovrapproduzione qualitativa

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Frode fiscale ad ampio raggio: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 43778 del 30 ottobre 2023, con cui la terza sezione penale ha confermato che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture false di cui all'art. 2 dlgs 74/2000 scatta in un'estesa casistica, ovvero sia nell'ipotesi di "inesistenza oggettiva", relativa ad operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte, sia nel caso di "inesistenza soggettiva", per operazioni effettuate da soggetti diversi da quelli effettivi, ma anche nel caso di "sovrapproduzione qualitativa", relativa all'indicazione in fattura di costi superiori a quelli reali.

Il caso. Nel caso in esame, la sentenza della Corte d'Appello aveva confermato la pronuncia di primo grado con cui gli imputati erano stati condannati per plurimi reati commessi nel contesto delle società di cui erano legali rappresentanti, tra cui quelli, rispettivamente previsti dagli artt. 8 e 2 dlgs 74/2000, di emissione e utilizzo in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti, riguardo ad attività pubblicitarie e prestazioni di sponsorizzazione nell'ambito di una manifestazione sportiva.

Nei ricorsi per Cassazione, ci si lamentava, tra i plurimi motivi, come a fronte di una contestazione avente a oggetto operazioni "del tutto" oggettivamente inesistenti, la condanna si riferisce invece a operazioni sovrapproduttive. L'utilizzatore sosteneva inoltre la mancanza dell'elemento soggettivo del dolo di evasione.

L'inesistenza penalmente rilevante. Dunque, nel pronunciarsi sui ricorsi, la Suprema Corte ha offerto una completa disamina dei casi in cui è integrato il reato di frode fiscale.

Innanzitutto, ha rilevato come la censura con cui si sosteneva che l'evento sportivo e l'attività di sponsorizzazione si fossero effettivamente svolti mirasse a una non consentita rilettura degli elementi di prova acquisiti nel corso del giudizio di merito.

Ha poi richiamato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità per cui il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza og-

Dichiarazione fraudolenta mediante fatture false	
L'inesistenza integrante il reato	<p>Come confermato da Cass. pen. 43778/2023, essendo oggetto di repressione penale ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sussiste nelle tre ipotesi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • di inesistenza oggettiva dell'operazione, cioè quando non sia stata posta mai in essere nella realtà • di inesistenza soggettiva, ossia quando l'operazione vi sia stata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura • di sovrapproduzione qualitativa, nel quale la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti
Il dolo specifico	<p>Come altresì chiarito da Cass. pen. 43778/2023, il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, che deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico, ovvero la presentazione della dichiarazione • compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva

gettiva dell'operazione, cioè quando non sia stata posta mai in essere nella realtà, sia in quella di inesistenza oggettiva, ossia quando l'operazione vi sia stata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura, sia infine nel caso di sovrapproduzione qualitativa, nel quale la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti, in quanto oggetto di repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale (Cass. pen., Sez. III, n. 1998/2019).

Del resto, la lett. a) dell'art. 1, dlgs 74/2000, norma definitoria di matrice penale, classifica tre ipotesi di falsificazione collegate alle operazioni inesistenti, indicando quelle: i) non realmente effettuate in tutto o in parte (oggettivamente inesistenti); ii) che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale (ipotesi di sovrapproduzione); iii) che riferiscono l'operazione a soggetti in tutto o in parte diversi da quelli effettivi (soggettivamente inesistenti) (Cass. pen., Sez. III, n. 26051/2022).

La prova dell'inesistenza. Era pertanto da ritenersi immune da vizi la sentenza impugnata che aveva fondato il proprio convincimento circa l'inesistenza delle operazioni indicate in fattura sulla base di plurimi elementi, ovvero: la natura di mera socie-

tà cartiera della società emittente; la quasi totale evanescenza dell'attività asseritamente realizzata, che, quindi, anche a voler ammettere che per una ridottissima parte fosse stata fornita, sarebbe stata assolutamente sproporzionata rispetto al valore della stessa, dunque sovrapproduttiva. Ancora, era stata valorizzata l'assenza totale di personale nel settore del marketing; la mancata definizione della prestazione né sul piano oggettivo né di chi l'avrebbe dovuta svolgere; l'inidoneità delle controprestazioni effettivamente svolte, e cioè il posizionamento di uno "stand" presso una manifestazione tennistica e una brochure pubblicitaria, a giustificare il costo pagato. Infine, a conferma dell'irrilevanza degli elementi (valorizzati dalla difesa) che potevano far pensare che una qualche controprestazione all'esborso di danaro vi fosse stata, il meccanismo delittuoso realizzato dagli imputati era stato proprio ricostruito in termini di artificio (per quanto maldestro) tentativo di far apparire una realtà fiscalmente conveniente, avvalendosi di eventi reali utilizzati quale schermo per coprire gli illeciti posti in esse-

Inesistenza totale e parziale. Pertanto, anche qualora la discrasia tra imputazione e condanna avesse riguardato l'ipotesi di oggettiva, totale inesistenza e quella di oggettiva, parziale inesistenza,

ovvero di "sovrapproduzione" qualitativa, non poteva dirsi di giungere a una diversa qualificazione giuridica, rimanendo immutato il nucleo di tipicità dell'art. 2 dlgs 74/2000, che, come già evidenziato, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo, centrando l'area di rilevanza penale sulla presentazione della dichiarazione recante "elementi passivi fittizi", avvalendosi di tali fatture per operazioni comunque inesistenti. Inoltre, la "inesistenza in tutto o in parte" delle operazioni fatturate appartiene allo stesso lessico del legislatore, che, al citato art. 1, comma 1, lett. a), dlgs 74/2000, dimostra di ritenere ipotesi "gemelle" dal punto di vista della rilevanza penale le categorie dell'inesistenza totale o parziale delle operazioni rappresentate in fattura. Nel caso di specie, peraltro, il capo d'imputazione, correttamente, aveva fatto riferimento a fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, sia pur, come accertato in sentenza, l'inesistenza oggettiva fosse stata parziale, per quanto molto consistente.

La decisione della Suprema Corte. La Suprema Corte ha quindi dapprima premesso che per la violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza è necessaria un'immutazione ra-

diale del fatto non prevedibile e che siano stati lesi i diritti di difesa relativi, tutte circostanze non rilevabili nel caso di specie (Cass. pen., Sez. u., n. 36551/2010 e n. 31617/2015). Ciò detto, ha chiarito che non viola tale principio di correlazione tra accusa e sentenza la decisione con cui l'imputato, accusato di avere, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, indicato elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, sia stato condannato per l'utilizzo di fatture relative ad operazioni parzialmente, oggettivamente inesistenti, in quanto il reato di dichiarazione fraudolenta, previsto dall'art. 2 dlgs 74/2000, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono totalmente o parzialmente inesistenti. Tale motivo di ricorso, pertanto, è stato ritenuto manifestamente infondato.

Il dolo specifico. Manifestamente inammissibile è stato valutato anche il motivo con cui si contestava il dolo specifico di evasione. La stessa struttura dell'inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate induceva infatti a ritenere agevolmente che i costi indicati fossero evidentemente finalizzati all'abbattimento dell'imponibile ed all'evasione fiscale: in altre parole, chi utilizza una fattura in dichiarazione, nella consapevolezza di non aver usufruito della prestazione in essa documentata, lo fa con la finalità di evasione, essendo consapevole di tale risultato finale. E in tema di reati tributari, il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, che deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione), è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva (Cass. pen., Sez. III, n. 52411/2018). La Cassazione ha pertanto dichiarato inammissibili i ricorsi e condannato i ricorrenti al pagamento delle spese processuali e di una somma in favore della Cassa delle ammende.