

Dichiarazione fraudolenta anche con documentazione creata dall'utilizzatore

L'operatività dell'art. 2 del DLgs. 74/2000 non è limitata ai soli casi in cui la fattura per l'operazione inesistente sia stata emessa da terzi

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. [13096](#) depositata ieri, la Cassazione ha precisato che la fattispecie prevista dall'[art. 2](#) del DLgs. 74/2000, con cui si sanziona la falsificazione della dichiarazione fiscale consumata mediante la rappresentazione di **operazioni inesistenti**, non esclude che la documentazione falsa provenga dallo **stesso autore** della dichiarazione piuttosto che da terzi.

Nei gradi di merito, i due ricorrenti, coniugi, erano stati ritenuti responsabili, in concorso tra loro, appunto del reato di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000, perché – l'uno gestore di fatto, l'altra amministratrice di diritto di una sas – al fine di evadere le imposte dirette e l'IVA, indicavano, nella dichiarazione annuale relativa a dette imposte, **elementi passivi fittizi** costituiti da fatture, apparentemente emesse da altra società ma relative a prestazioni inesistenti.

Aspetto rilevante, sollevato dai ricorrenti avanti la Corte, era dato dalla circostanza che, pur a fronte di articolate indagini sulla società da cui in apparenza provenivano le fatture che inducevano la fittizietà dei costi, all'amministratore della stessa **non** veniva contestato il reato di **emissione fraudolenta** di cui all'[art. 8](#) del DLgs. 74/2000. In particolare, si sosteneva come i delitti previsti dagli artt. 2 e 8 del DLgs. 74/2000 siano strettamente correlati, non potendo sussistere, ad avviso dei ricorrenti, una condotta di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti senza la preventiva emissione delle dette fatture.

In effetti, una corrente giurisprudenziale, peraltro minoritaria (Cass. n. [12720/2008](#)), ha limitato l'operatività dell'art. 2 ai soli casi in cui la fattura per l'operazione inesistente sia stata **emessa da terzi**, fondando la struttura della fattispecie sul dato letterale della disposizione: se l'art. 8 sanziona l'emissione di fatture per operazioni inesistenti "al fine di consentire l'evasione a terzi", evidentemente il legislatore ha inteso che l'emittente sia un soggetto "terzo" rispetto al beneficiario della frode, il quale rilascia a proprio nome un documento di spesa non veritiero.

Inoltre, si è addotta la continuità normativa con la disciplina previgente: l'[art. 4](#) comma 1 del DL 429/1982 sanzionava autonomamente alla lett. a) il rilascio di documenti contraffatti o alterati, o loro allegazione alle dichiarazioni dei redditi, distinguendo nettamente la fattispecie in questione dall'emissione di fatture infedeli di cui alla successiva lett. d); il che conduceva a ritenere che la condotta di contraffazione troverebbe ora (parziale) riscontro non nell'art. 8, ma nell'[art. 3](#) del DLgs. 74/2000, che contempla l'**infedeltà** della dichia-

razione occultata da una **falsa rappresentazione** nelle scritture contabili obbligatorie mediante utilizzo di mezzi fraudolenti (Cass. n. [32493/2004](#)).

Tale interpretazione è stata ampiamente contestata in sede di legittimità in quanto ritenuta **non coerente** con il dato normativo. Si è infatti osservato che la condotta descritta dall'art. 8 è connotata dall'alterità tra l'emittente e l'utilizzatore ed è caratterizzata dalla strumentalità dell'emissione delle fatture per operazioni inesistenti alla presentazione di una dichiarazione falsa da parte di terzi. La fattispecie prevista dall'art. 2, invece, sanziona, più in generale, la **falsificazione** della dichiarazione dei redditi che si consuma attraverso la rappresentazione di operazioni inesistenti, essendo **indifferente** che la documentazione falsa provenga dallo stesso autore della dichiarazione piuttosto che da terzi.

La delimitazione tra le fattispecie è, infine, chiarita in modo espresso dalla **clausola di riserva** di cui all'art. 3, che rivela il carattere residuale di tale norma rispetto a quanto previsto dall'art. 2 dello stesso DLgs. 74/2000.

Nel caso di specie, a conforme conclusione giunge la Corte, seguendo l'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità, perché – anche non considerando il quadro probatorio acquisito in ordine alla falsità dei documenti e il tenore dell'imputazione fondata sulla quantomeno apparente riferibilità delle fatture alla società terza – il reato di cui all'art. 2 è configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione venga **creata ex novo** dal **medesimo utilizzatore**, il quale la faccia apparire come proveniente da terzi compiacenti; questo perché la *ratio* del reato di frode fiscale risiede nel fatto di punire colui che artificialmente si precostituisce dei costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile e non presuppone il concorso del terzo (Cass. n. [47603/2017](#)).

L'inammissibilità dei ricorsi è stata poi dichiarata anche sotto altro profilo: il dolo specifico che caratterizza il reato di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000 e che consiste nel perseguimento della finalità evasiva è **compatibile** con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che la presentazione della dichiarazione mendace possa comportare l'evasione tributaria (Cass. n. [52411/2018](#)). Il che, nel caso di specie, **esclude l'estraneità** al reato della ricorrente, legale rappresentante della società utilizzatrice delle fatture, a cui era ascrivibile, pur a fronte del coniuge gestore di fatto della stessa, la sottoscrizione della dichiarazione fiscale fraudolenta.