

L'alterazione degli importi nelle fatture integra dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Marini, Est. Galterio - Sent. n. 42288 del 27 settembre 2022, dep. il 9 novembre 2022)

Reati tributari - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - Falsificazione di fatture successiva alla emissione - Annotazione sulle scritture contabili di elementi attivi per importo inferiore a quello effettivo - Rilevanza

La falsificazione delle fatture eseguita successivamente alla loro emissione con relativa annotazione sulle scritture contabili di un importo sensibilmente inferiore a quello effettivo realizza un'attività falsificatoria che, incidendo sugli elementi attivi della contabilità poi riportati nelle dichiarazioni di imposta presentate dall'imputato, integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

Reati tributari - Occultamento o distruzione di scritture contabili - Impossibilità o difficoltà di ricostruzione dei redditi - Rilevanza - Raggiungimento del risultato per altra via - Irrilevanza

Il delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili, previsto dall'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, sussiste ogni qualvolta la documentazione o le scritture mancanti, perché occultate o distrutte, non consentano o rendano più difficoltosa la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, indipendentemente dalla circostanza che l'Ufficio accertatore sia in grado di raggiungere comunque il risultato per altra via.

(Oggetto della controversia: reati di dichiarazione fraudolenta e di occultamento o distruzione di scritture contabili, anni 2011-2013)

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza in data 19.10.2021 la Corte d'Appello di Brescia ha integralmente confermato la pronuncia resa all'esito del primo grado di giudizio, svoltosi con rito abbreviato, dal Tribunale di Mantova che ha condannato A.A. alla pena di due anni di reclusione ritenendolo responsabile dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 3 e 10, per aver, quale titolare della ditta individuale (*omissis*), indicato, al fine di evadere le imposte, attraverso mezzi fraudolenti costituiti dall'annotazione nelle dichiarazioni fiscali presentate negli anni 2011, 2012 e 2013 di fatture alterate negli importi, elementi attivi sensibilmente inferiori a quelli figuranti nei documenti contabili emessi nei confronti dei relativi clienti per un ammontare ampiamente superiore alla soglia di punibilità prevista per ogni singola annualità e per aver, altresì, distrutto o occultato 31 fatture ed una nota di credito emesse nel 2013 al fine di impedire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari.

2. Avverso il suddetto provvedimento l'imputato ha proposto, per il tramite del proprio difensore, ricorso per cassazione articolando sei motivi di seguito riprodotti nei limiti di cui all'art. 173 disp. att. c.p.p.

2.1. Con il primo motivo contesta, in relazione al vizio di violazione di legge, la riconducibilità della condotta in contesta-

zione alla fattispecie delittuosa prevista e punita dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, che prevedeva, secondo la formulazione vigente all'epoca del commesso reato, quali elementi costitutivi non solo l'impiego di mezzi fraudolenti, ma, altresì, la falsa rappresentazione nelle scritture contabili, rilevando come tale secondo addendo fosse del tutto assente sia nel capo di imputazione sia nella condotta accertata da entrambi i giudici di merito. Sostiene, pertanto, la non corrispondenza tra il fatto contestatogli, così come della condanna pronunciata, alla fattispecie penalmente rilevante in spregio alle disposizioni contenute nell'art. 1 c.p., e art. 2 c.p., commi 1 e 4, che prevedono che nessuno possa essere punito per un fatto non previsto dalla legge come reato dovendosi fare riferimento alla previsione, in caso di mutamento della disciplina normativa nel tempo, a quella più favorevole al reo.

2.2. Con il secondo motivo lamenta, in relazione al vizio di violazione di legge, la non sussumibilità della condotta alla fattispecie prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, né secondo il testo vigente al tempo del commesso delitto, né secondo quello attuale: rileva al riguardo come, essendo stato l'asserito mezzo fraudolento costituito da fatture, non potesse ritenersi integrato il reato in contestazione che prevede l'utilizzo di strumenti diversi dalle fatture, contemplate invece dal precedente art. 2 dello stesso Decreto legislativo. Ritiene tuttavia che neppure possa ritenersi configurabile

Giurisprudenza

tale fattispecie criminosa, contemplando il reato di cui all'art. 2 solo le fatture relative ad operazioni inesistenti, avulse dal caso di specie posto che i documenti in questione si riferivano a prestazioni realmente effettuate, e che perciò si imponesse l'assoluzione per non essere il fatto previsto come reato.

2.3. Con il terzo motivo contesta, in relazione al vizio di violazione di legge riferito al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-bis, la configurabilità del reato di cui al capo B) che richiede ai fini del suo perfezionamento l'impossibilità di procedere alla ricostruzione del reddito o del volume di affari del dichiarante, laddove invece gli agenti della Guardia di Finanza avevano potuto, grazie alla condotta dell'imputato, che non solo non aveva distrutto la contabilità, ma che aveva addirittura messo a disposizione degli accertatori il proprio *computer*, risalire alle fatture asseritamente distrutte o occultate sulla cui base era stato possibile procedere a tale ricostruzione. Contesta l'interpretazione giurisprudenziale secondo la quale l'impossibilità di addivenire alla ricostruzione del reddito e del volume di affari non deve essere intesa in senso assoluto, osservando *in primis* che l'esegesi della suddetta disposizione data dalla giurisprudenza non costituisce fonte normativa che in ogni caso non trovi alcun fondamento nella "*littera legis*".

2.4. Con il quarto motivo contesta, adducendo la violazione del principio di irretroattività della legge penale sancito dagli artt. 1 e 2 c.p., l'applicabilità della confisca per equivalente: rileva al riguardo che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis, è stato introdotto dal D.Lgs. n. 158 del 2015, e dunque solo successivamente alla condotta in contestazione e che la pretesa continuità normativa con la Legge n. 244 del 2007, art. 1, comma 143, affermata in termini meramente apodittici dalla sentenza impugnata, non trovi fondamento nel raffronto tra le due norme sol che si consideri che l'art. 12-bis consente, diversamente dalla precedente disposizione, al destinatario della misura di evitarne l'applicabilità con il semplice impegno al versamento delle somme dovute all'Erario.

2.5. Con il quinto motivo lamenta, in relazione al vizio di violazione di legge riferito agli artt. 125 e 546 c.p.p., e al vizio motivazionale, che da nessuna spiegazione risulti accompagnata l'asserita continuità normativa tra il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis, e le disposizioni previgenti che la Corte d'Appello si limita ad affermare, liquidando le contestazioni difensive come inidonee a superare il consolidato orientamento giurisprudenziale formatosi sul punto.

2.6. Con il sesto motivo contesta, in relazione al vizio di violazione di legge riferito all'art. 62-bis c.p., e al vizio motivazionale, il diniego delle attenuanti generiche senza che si fosse tenuta in alcun conto la condotta collaborativa tenuta dall'imputato/ che aveva messo a disposizione degli agenti di PG il proprio *computer*, in tal modo annullando ogni effetto dell'asserito dolo ingannevole, rilevando in ogni caso l'erronea applicazione dell'art. 62-bis c.p., comma 2, il quale non consente di tener conto dell'intensità del dolo e del grado della colpa ai fini del riconoscimento del beneficio invocato.

Considerato in diritto

1. Il primo motivo non soltanto è inammissibile in ragione della novità della devoluta censura mai precedentemente sollevata innanzi alla Corte d'Appello, ma è comunque manifestamente infondato.

Il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, risulta essere stato accertato proprio muovendo dalle annotazioni delle fatture attive risultanti dalla contabilità della ditta nella titolarità dell'imputato, dalla cui disamina è emerso che gli importi ivi figuranti riportavano importi sensibilmente inferiori a quelli indicati nelle corrispondenti fatture rinvenute, non

essendo stati trovati in suo possesso i documenti contabili originariamente emessi, presso i clienti che ne erano stati i destinatari. Siffatto accertamento, indipendentemente dalla sua menzione nel capo di imputazione, non ha determinato alcun mutamento del fatto contestato, ricorrente nel solo caso in cui la fattispecie concreta nella quale si riassume l'ipotesi astratta prevista dalla legge subisca una radicale trasformazione nei suoi tratti essenziali, tanto da realizzare un'incertezza sull'oggetto dell'imputazione da cui scaturisce un pregiudizio reale dei diritti della difesa (Sez. 6, n. 36003 del 14/6/2004, Rv. 229756), onde deve ritenersi pienamente integrato il reato di cui al capo A), secondo la formulazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, in vigore al *tempus commissi delicti*, senza alcuna violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza. Ed, inverso, la condotta tenuta dal prevenuto presenta tutti gli elementi costitutivi richiesti dalla norma, costituiti dall'indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi e sul valore aggiunte relative alle annualità in contestazione, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, realizzata attraverso la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, secondo quanto previsto dalla disposizione vigente anteriormente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 3.

2. Né maggior fondamento, passando alla disamina del secondo motivo, rivestono le contestazioni relative alla configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, che il ricorrente fonda, invocando la violazione del principio di specialità, sul fatto che il mezzo utilizzato ai fini dell'evasione di imposta nella redazione delle dichiarazioni annuali fossero le fatture emesse, semmai rientranti nel diverso delitto previsto dall'art. 2, seppure neppure per quest'ultimo fossero ravvisabili, secondo la difesa, gli elementi costitutivi della fattispecie criminosa.

Del tutto correttamente la Corte lombarda evidenzia come la condotta contestata, in quanto costituita dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di imposta di elementi attivi fittizi, non fosse sussumibile nel reato di cui all'art. 2 cit. che postula, diversamente dall'art. 3, l'indicazione di elementi passivi fittizi, dato questo che supera il concetto di operazione inesistente, quand'anche intesa in senso parziale, precludendo la configurabilità dell'illecito in tutte le ipotesi in cui si tratti di indicazioni diverse dai costi non sostenuti dal dichiarante. E poiché nel caso di specie l'annotazione asseritamente fittizia concerneva la diversa voce dei ricavi, ovvero l'indicazione di introiti minori rispetto a quelli attestati dalle fatture emesse dallo stesso ed accertati, per effetto del controllo incrociato presso i destinatari, come effettivi, legittimamente sono stati ravvisati i presupposti dell'incriminazione contestata. Non vi è nessun elemento né letterale né logico che consenta di escludere la tipicità della condotta allorquando vengano utilizzati quali elementi attivi fittizi fatture artatamente falsificate, le quali rientrano a pieno titolo nella locuzione, secondo la formulazione della norma vigente all'epoca del commesso delitto, di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento" della finalità di evasione delle imposte perseguita dall'agente, senza alcuna compromissione del principio di specialità reciproca tra il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, e quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: inverso, accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, deve ritenersi che il *discrimen* tra le due figure criminose non risieda soltanto nel fatto che il reato *ex art.* 2 postuli l'utilizzo di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti (Sez. 3, sentenza n. 6360 del 25/10/2018, Capobianco, Rv. 275698; Sez. 3, sentenza n. 10916 del 12/11/2019, Bracco, Rv. 279859), ma altresì che tale utilizzo concerna gli elementi passivi della dichiarazione di imposta (corrisponden-

ti cioè ai costi sostenuti dal dichiarante), mentre il reato *ex art. 3* postula l'impiego "di mezzi fraudolenti", stando alla previgente formulazione, ovvero di "documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti", secondo il testo corrente, in ogni caso idonei alla realizzazione della finalità decettiva nei confronti degli organi accertatori, purché incidenti sugli elementi attivi (corrispondenti, quindi, ai ricavi asseritamente conseguiti dal dichiarante) della dichiarazione di imposta così da far figurare un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero sugli elementi passivi (corrispondenti, quindi, ai costi sostenuti dal dichiarante).

E se è ben vero che alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando tali documenti, così come affermato dalla sentenza n. 10916/2019 citata, ciò non toglie che la falsificazione delle fatture eseguita successivamente alla loro emissione con relativa annotazione sulle scritture contabili di un importo sensibilmente inferiore a quello effettivo, quale è risultato dal controllo incrociato presso i destinatari, nonché da tre documenti rinvenuti fortunosamente nei *file* di un *computer* in uso all'azienda, si compendia comunque in un'attività falsificatoria che, incidendo sugli elementi attivi della contabilità poi riportati nelle dichiarazioni di imposta presentate dall'imputato, integra il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3.

3. Il terzo motivo è manifestamente infondato.

La clausola restrittiva contenuta nel D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, secondo cui la condotta di occultamento o distruzione delle scritture contabili o dei documenti, di cui è obbligatoria la conservazione, deve essere tale da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, è volta da un canto a circoscrivere la condotta tipica rapportando la suddetta impossibilità di ricostruzione alla sottrazione da parte del contribuente infedele delle scritture o dei documenti necessari all'accertamento e, dall'altro, a delineare il bene giuridico tutelato, ovvero sia la trasparenza fiscale, intesa nella sua più ampia accezione di interesse al corretto esercizio della funzione pubblica di accertamento tributario. Ciò non si traduce nell'impossibilità in termini assoluti di procedere alla ricostruzione della gestione economica del contribuente per l'anno di imposta interessato, i cui elementi ben possono essere reperiti, attraverso gli strumenti di indagine a disposizione della Guardia di Finanza, anche *aliunde* (attraverso controlli incrociati presso i soggetti cui si riferiscono le medesime operazioni o presso i pubblici registri o facendo ricorso alla contabilità in nero), ma si riverbera ciò nondimeno sulla configurabilità del reato in ragione del rilievo che riveste, in concreto, l'offensività della condotta. Spettando al giudice accertare, in base a una valutazione comparativa della documentazione esistente e di quella mancante, se la condotta fraudolenta del contribuente sia idonea a mettere in pericolo la funzione probatoria dei cespiti imponibili che la legge assegna alla documentazione e alle scritture obbligatorie, ne deriva che il delitto debba ritenersi integrato tutte le volte in cui la documentazione o le scritture mancanti perché occultate o distrutte non consentano o rendano più difficoltosa la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, indipendentemente dalla circostanza che l'Ufficio accertatore sia in grado di raggiungere comunque il risultato per altra via (Sez. 3, n. 20748 del 16/03/2016 - dep. 19/05/2016, Capobianco, Rv. 267028; Sez. 3, n. 41683 del 02/03/2018 - dep. 26/09/2018, Vitali, Rv. 274862) e, per converso, che debba ritenersi insussistente quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria possa essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato e senza necessità di reperire "*aliunde*" elementi di prova.

Consegue a tale interpretazione normativa che la ricostruzione dei redditi e del volume di affari presidiata dalla nor-

ma debba intendersi quella effettuabile agevolmente e comunque nell'immediatezza dagli organi inquirenti sulla base della documentazione in possesso del contribuente e non già facendo ricorso ad indagini ulteriori o controlli incrociati presso terzi, così come accaduto nella fattispecie, adempimenti questi che in quanto richiedenti un'apposita attività investigativa, sono da ritenersi funzionali al superamento della finalità di evasione perseguita dall'imputato, risultando perciò pienamente integrata la fattispecie delittuosa prevista e punita dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10.

4. Il quarto ed il quinto motivo, da esaminarsi congiuntamente attesa l'intrinseca connessione delle dispiagate doglianze, incorrono anch'essi nella censura di inammissibilità in ragione della mancanza di specificità.

Il ricorrente si limita invero a censurare l'applicabilità del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-*bis*, rilevandone la vigenza in epoca successiva al *tempus commissi delicti* e sostenendo, a fronte della continuità normativa affermata dalla Corte distrettuale rispetto alle previgenti disposizioni in materia, la diversa portata delle nuove disposizioni, che escludono l'operatività della confisca per le somme che il contribuente si impegna a versare all'Erario, rispetto alle previsioni dell'art. 322-*ter* c.p., e della Legge n. 244 del 2007, art. 1, comma 143. Dal raffronto tra le suddette disposizioni emerge, tuttavia, che la misura ablativa in esame, anche nella forma per equivalente, deve essere sempre disposta ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-*bis*, con riguardo a tutti i delitti di cui al decreto medesimo, ivi compreso, quindi, quello di cui all'art. 3, oggetto della sentenza impugnata, senza che, al riguardo, si ponga alcuna questione di diritto intertemporale ai sensi dell'art. 2 c.p., attesa l'identità della lettera dell'art. 12-*bis*, *de quo* con quella dell'art. 322-*ter* c.p., comma 1, richiamato nell'art. 1, comma 143 citato, che prevede l'applicabilità della confisca, fra i reati tributari espressamente menzionati, a quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, con conseguente continuità normativa, alla luce della pressoché integrale sovrapposibilità, delle disposizioni succedutesi nel tempo (Sez. 3, sentenza n. 50338 del 22/09/2016, Pm in proc. Lombardo, Rv. 268386, nonché Sez. 3, n. 35226 del 16/06/2016, dep. 22/08/2016, D'Agapito, non massimata). L'argomentazione difensiva che si incentra sulla previsione dell'art. 12-*bis*, comma 2, introdotta *ex novo* rispetto alla normativa previgente, seppur maggiormente favorevole al reo, attiene all'ambito di operatività della misura di sicurezza la quale, oltre a non presentare alcuna attinenza con la fattispecie *de qua*, non risultando che l'imputato avesse concluso alcun accordo con l'Erario ai fini di una successiva regolarizzazione della sua posizione, non incide certamente sulla sua applicabilità riferita al reato in contestazione.

6. Il sesto motivo è inammissibile.

Sulla scorta del costante orientamento di questa Corte deve, infatti, ribadirsi che la sussistenza di circostanze attenuanti rilevanti ai sensi dell'art. 62-*bis* c.p., è oggetto di un giudizio di fatto, e può essere esclusa dal giudice di merito con motivazione fondata sulle sole ragioni preponderanti della propria decisione, e quindi anche sui soli elementi ritenuti ostativi alla concessione del beneficio la cui configurabilità preclude la disamina degli altri parametri dell'art. 133 c.p., di talché la stessa motivazione, purché congrua e non contraddittoria, non può essere sindacata in cassazione neppure quando difetti di uno specifico apprezzamento per ciascuno dei pretesi fattori attenuanti indicati nell'interesse dell'imputato. Di natura meramente contestativa e perciò generica sono le censure devolute in ordine al diniego del suddetto beneficio, la cui applicabilità è stata esclusa dalla Corte territoriale valorizzando nel coerente esercizio del suo potere discrezionale (cfr. *ex multis* Sez. 3, n. 28535 del 19/03/2014, Lule, Rv. 259899) quali elementi ostativi, e

Giurisprudenza

perciò prevalenti rispetto ad ogni altro fattore, la reiterazione nel tempo delle condotte in contestazione, tale da evidenziare la pervicace inclinazione dell'imputato alla trasgressione degli adempimenti tributari a suo carico, unitamente all'intensità del dolo tenuto conto della gravità delle accertate evasioni. Contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa non trova applicazione il disposto di cui all'art. 62-bis c.p., comma 2, secondo il quale in tanto è fatto divieto al giudice di fare riferimento al criterio dell'entità dell'elemento soggettivo contemplato dall'art. 133 c.p., comma 1, in quanto si verta in tema di recidiva ex art. 99 c.p., comma 4, per i reati previsti dall'art. 407 c.p.p., all'evidenza non ricorrente nel caso in esame. Al contrario, nella fattispecie non soltanto vale il principio già affermato da questa Corte, secondo il quale, ai fini della concessione o del diniego delle circostanze attenuanti generiche il giudice può limitarsi a prendere in esame, tra gli elementi indicati dall'art. 133 c.p., quello che ritiene prevalente ed atto a determinare o meno il riconoscimento del beneficio, sicché anche un solo elemento attinente alla personalità del colpevole o all'entità del reato ed alle modalità di esecuzione di esso può essere sufficiente in tal senso (Sez. 2, sentenza n. 3609 del

18/01/2011, Sermone, Rv. 249163; Sez. 2, sentenza n. 23903 del 15/07/2020, Marigliano, Rv. 279549), ma in ogni caso deve rilevarsi come i giudici territoriali si siano fatti carico di confutare espressamente i pretesi elementi positivi addotti dalla difesa con motivazione che le argomentazioni spese con il presente ricorso non riescono a ricondurre nell'alveo della illogicità manifesta, la quale soltanto può costituire oggetto di sindacato ad opera di questa Corte (*ex multis* Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Rv. 271269).

Il ricorso deve, in conclusione, essere dichiarato inammissibile, seguendo a tale esito l'onere delle spese del procedimento, nonché quello del versamento, ravvisandosi profili di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità, in favore della Cassa delle ammende, della somma, equitativamente liquidata come da dispositivo.

P.Q.M.

Dichiara il ricorso inammissibile e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro 3.000 in favore della Cassa delle ammende.

Commento

di Simone Furian (*) e Laura Zanellato (**)

Con la sentenza 9 novembre 2022, n. 42288, in commento, la Cassazione penale ha affermato che l'annotazione in dichiarazione di elementi attivi per un importo inferiore rispetto a quello risultante dalle fatture emesse e rinvenute presso i clienti, qualora le corrispondenti fatture nella disponibilità della persona giuridica siano state alterate negli importi, integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

La sentenza è di particolare interesse perché traccia una distinzione tra le due tipologie di dichiarazione fraudolenta - artt. 2 ("Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") e 3 ("Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici") del D.Lgs. n. 74/2000 - e chiarisce i confini del reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili di cui all'art. 10 del medesimo decreto. Come noto, il reato di cui all'art. 2, per il quale, atteso il suo disvalore, non è prevista alcuna soglia di punibilità, a differenza della fattispecie delineata dall'art. 3, si consuma con l'indicazione in una delle dichiarazioni dei redditi o ai fini IVA di elementi passivi fittizi, avvalendosi di

fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti. La nozione di inesistenza è rinvenibile nell'art. 1, lett. a), la quale definisce le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti quelli "aventi rilievo probatorio analogo in base a norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

Il reato di cui all'art. 3, applicabile in via sussidiaria ("fuori dei casi previsti dall'art. 2"), si consuma con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi, e prevede, quali modalità alternative della condotta:

i) il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;
ii) l'utilizzo di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria (1).

Se per operazioni apparenti si intendono, come precisa l'art. 1, lett. g-bis), quelle "poste in esse-

(*) Avvocato e Dottore commercialista in Milano e Padova - Terrin Associati.

(**) Dottore di ricerca in Diritto penale. Avvocato in Padova - Terrin Associati.

(1) L'art. 3, al comma 2, precisa che "non costituiscono mez-

zi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali".

re con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”, per mezzi fraudolenti, come recita l’art. 1, lett. g-ter), si intendono quelle “condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”.

In entrambi i casi è necessario che le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti (nel caso di cui all’art. 2), ovvero i documenti falsi (nel caso di cui all’art. 3), siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie o siano detenuti a fini di prova nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.

Il riferimento alle “fatture” rinvenibile nel solo testo dell’art. 2 ha alimentato in giurisprudenza alcuni dubbi in merito alla configurabilità del reato di cui all’art. 3, laddove la condotta decettiva abbia ad oggetto proprio tale documento, il quale sia stato alterato negli importi.

Venendo al caso sottoposto all’attenzione della Corte, dalle annotazioni delle fatture attive risultanti dalla contabilità detenuta dall’imputato era emerso che gli importi ivi figuranti riportavano valori sensibilmente inferiori a quelli indicati nelle corrispondenti fatture rinvenute presso i clienti destinatari.

La condotta contestata presenta, ad avviso della Suprema Corte, tutti gli elementi costitutivi del reato di cui all’art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000: non vi è nessun elemento né letterale né logico che consenta di escludere la tipicità della condotta, allorché vengano indicati elementi attivi fittizi utilizzando fatture artatamente falsificate, le quali rientrano a pieno titolo nella locuzione di “mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento” della finalità di evasione perseguita dall’agente, secondo la formulazione della norma vigente all’epoca del commesso delitto, ovvero prima delle modifiche operate dal D.Lgs. n. 158/2015.

La Corte si è così intrattenuta a delineare i rapporti tra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all’art. 3 e quello di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all’art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, evidenziando il nesso di specialità reciproca tra gli stessi esistente: se il nucleo comune è costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il *discrimen* tra le due figure criminose va ravvisato nei seguenti elementi: i) il reato *ex art.* 2 postula l’utilizzo di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti e tale utiliz-

zo concerne gli elementi passivi della dichiarazione di imposta (corrispondenti cioè ai costi sostenuti dal dichiarante); ii) il reato *ex art.* 3 prevede l’impiego “di mezzi fraudolenti”, stando alla previgente formulazione, ovvero di “documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti”, secondo il testo ad oggi vigente, in ogni caso idonei alla realizzazione della finalità decettiva nei confronti degli organi accertatori, purché incidenti sugli elementi attivi (corrispondenti, quindi, ai ricavi asseritamente conseguiti dal dichiarante) della dichiarazione di imposta, così da far figurare un ammontare inferiore a quello effettivo, ovvero sugli elementi passivi (corrispondenti, quindi, ai costi sostenuti dal dichiarante).

Nonostante abbiano riconosciuto che alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponda una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando tali documenti, i giudici di legittimità hanno ritenuto che la falsificazione delle fatture eseguita successivamente alla loro emissione con relativa annotazione sulle scritture contabili di un importo sensibilmente inferiore a quello effettivo, si compendia comunque in un’attività falsificatoria che, incidendo sugli elementi attivi della contabilità poi riportati nelle dichiarazioni di imposta, integra il reato di cui all’art. 3 e non già quello di cui all’art. 2.

La sentenza in commento muove dal principio di diritto ormai consolidatosi nella giurisprudenza di legittimità, che ha connotato in termini di specialità reciproca il rapporto tra il reato di cui all’art. 2 e quello di cui all’art. 3: posto l’elemento comune della presentazione della dichiarazione infedele, mentre il primo presuppone l’utilizzo di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, il secondo richiede una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie, nonché l’impiego di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’Amministrazione finanziaria. Con la conseguenza che il discrimine tra le due fattispecie non è dato dal tipo di falsificazione posta in essere (ideologica o materiale, falsità, quest’ultima, che ben può sussistere anche nell’ipotesi di cui all’art. 2) o dalla natura dell’operazione, bensì dal modo in cui essa è documentata, ovvero sia dalla natura del documento usato per commettere la frode, in quanto alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti (2).

(2) *Ex pluribus* Cass. pen., Sez. III, 12 novembre 2019, n. 10916; Cass. pen., Sez. III, 3 febbraio 2020, n. 4399.

Giurisprudenza

Pur riconoscendo tale valore probatorio privilegiato, la Suprema Corte ritiene che l'alterazione della fattura non rileva sempre e solo ai fini della fattispecie di cui all'art. 2, integrando quella delineata dall'art. 3 laddove l'attività falsificatoria sia avvenuta successivamente all'emissione della fattura, quindi originariamente genuina, con relativa annotazione nelle scritture contabili di un importo sensibilmente inferiore a quello effettivo, tale da incidere sugli elementi attivi poi riportati nelle dichiarazioni di imposta.

La Cassazione si era già espressa in passato nei medesimi termini, affermando che, nel caso dell'uso, nella dichiarazione dei redditi, di fatture regolarmente emesse, ma poi alterate dallo stesso utilizzatore, la condotta deve essere ricompresa nella previsione di cui all'art. 3, non già nell'ambito della fattispecie di cui all'art. 2 (3).

Trattasi, a ben vedere, di condotta ben diversa rispetto a quelle che, per giurisprudenza costante, possono integrare tale ultimo reato, sussistente sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione (ovvero quando la stessa non sia mai stata posta in essere nella realtà), sia in quella di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura), sia, infine, nel caso di sovrapposizione qualitativa (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti), tutti casi di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale (4).

Scendendo sul piano della concreta individuazione delle condotte caratterizzate da quella frodeolenza richiesta ai fini dell'integrazione del reato di cui all'art. 3, la Suprema Corte ha ritenuto rilevante la registrazione in contabilità di una fattura recante lo stesso numero e la stessa data di altra fattura di importo decisamente superiore, che invece non viene annotata (5); l'indicazione, nell'ambito di una compravendita di immobili, tra gli elementi attivi, delle sole somme risultanti dai rogiti, e non anche delle ulteriori somme percepite in contanti dagli acquirenti, in tal modo sottratte ad imposizione (6); la falsificazione, nell'interesse di un'impresa operante nel settore dell'importazione parallela dall'estero di autoveicoli

usati, delle fatture che attestano i presupposti per l'applicazione del regime più vantaggioso della c.d. IVA del margine di cui alla Legge n. 427/1993, consentendo di eludere il versamento dell'imposta nella misura corretta (7). Trattasi di condotte ingannatorie ad evidente carattere deceptivo, idonee ad ostacolare l'accertamento dell'imponibile e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

La sentenza affronta anche l'ulteriore tematica relativa al reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000. Ad avviso della Corte, la clausola restrittiva ivi contenuta, secondo cui la condotta di occultamento o distruzione delle scritture contabili o dei documenti deve essere tale da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, è volta, da un lato, a circoscrivere la condotta tipica rapportando la suddetta impossibilità di ricostruzione alla sottrazione da parte del contribuente infedele delle scritture o dei documenti necessari all'accertamento e, dall'altro, a delineare il bene giuridico tutelato, ovvero la trasparenza fiscale, intesa nella sua più ampia accezione di interesse al corretto esercizio della funzione pubblica di accertamento tributario. Ne deriva che il reato deve ritenersi integrato tutte le volte in cui la mancanza della documentazione o delle scritture, occultate o distrutte, non consenta o renda più difficoltosa la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari, indipendentemente dalla circostanza che l'Ufficio accertatore sia in grado di raggiungere comunque il risultato per altra via e, per converso, deve ritenersi insussistente quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria possa essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato e senza la necessità di reperire *aliunde* elementi di prova.

In definitiva, spetta al giudice accertare, in base ad una valutazione comparativa della documentazione esistente e di quella mancante, se la condotta fraudolenta del contribuente sia idonea a mettere in pericolo la funzione probatoria che la legge assegna alla documentazione e alle scritture obbligatorie.

(3) Cfr. Cass. pen., Sez. III, 8 agosto 2001, n. 30896.

(4) Cass. pen., 23 marzo 2018, n. 13747; nel caso di specie vi era stata una maggiorazione fittizia del prezzo del bene oggetto delle fatture in contestazione, importo che, una volta contabi-

lizzato, era confluito nella dichiarazione annuale dei redditi.

(5) Cass. pen., Sez. III, 5 marzo 2021, n. 9140.

(6) Cass. pen., 13 marzo 2018, n. 11263.

(7) Cass. pen., 2 maggio 2017, n. 20878.