

CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 03 – 12 – 2014 N° 50628

Reati tributari – emissione di fatture per operazioni inesistenti – consegna di bollettario in bianco con la sola indicazione della Partita IVA e del timbro contenente le indicazioni del soggetto emittente – qualificabilità come “fattura” – insussistenza – commissione del reato – non si verifica

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE**

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA



50628/14

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

TA

Composta dai Sigg.ri Magistrati

Dott.ssa Claudia Squassoni	- Presidente -
Dott. Santi Gazzara	- Consigliere -
Dott. Aldo Aceto	- Consigliere -
Dott. Andrea Gentili	- Consigliere -
Dott. Alessio Scarcella	- Consigliere Rel.-

Sent. n. sez. 2805

PU - 15/10/2014

R.G.N. 13945/2014

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

- RIZZO ERASMO, n. 10/04/1957 a PALERMO

avverso la sentenza della Corte d'appello di BOLOGNA in data 6/11/2013;
visti gli atti, il provvedimento denunciato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Alessio Scarcella;
udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. U. De Augustinis, che ha chiesto annullarsi con rinvio l'impugnata sentenza;

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 6/11/2013, depositata in data 11/12/2013, la Corte d'appello di BOLOGNA, in parziale riforma della sentenza del tribunale di PIACENZA del 19/05/2010 appellata da RIZZO ERASMO dichiarava non doversi procedere in ordine al reato di cui all'art. 8, d. lgs. n. 74/2000, limitatamente alle condotte relative all'anno 2004 perché estinto per prescrizione a seguito del riconoscimento dell'ipotesi attenuata di cui all'art. 8, d. lgs. citato, confermando nel resto l'impugnata sentenza (fatti contestati come commessi dai 2004 al 2009, con ultima fattura emessa in data 22/04/2009 dell'importo di € 3.024,00 con causale "bancali usati Epal").

2. Ha proposto ricorso il RIZZO ERASMO, impugnando la predetta sentenza e deducendo nove motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) c.p.p per erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 8, comma 1, d. lgs. n. 74/2000 per difetto dell'elemento oggettivo; deduce altresì il vizio di cui all'art. 606, lett. e), c.p.p., sotto il profilo del travisamento del fatto in riferimento alla condotta tipica sanzionata dalla norma contestata.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per non aver la Corte d'appello applicato correttamente la norma contestata, riconducendo erroneamente la condotta alla fattispecie di cui all'art. 8, comma 1, d. lgs. n. 74/00; poiché la fattura si intende formata solo quando presenta tutti i contenuti previsti dall'art. 21, comma 2, d.p.R. n. 633/1973, nel caso in esame, in cui il ricorrente avrebbe consegnato un bollettario in bianco, il fatto non sarebbe suscettibile nella fattispecie penale; non sarebbe possibile un'estensione della previsione a fatti non tipicamente riconducibili alla fattispecie astratta di reato.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) c.p.p per erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 8, comma 1, d. lgs. n. 74/2000 per difetto dell'elemento soggettivo ed erronea valutazione del contenuto del dolo specifico come richiesto dalla norma in esame.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello ritenuto sussistente il dolo specifico normativamente richiesto nonostante l'elemento soggettivo risultasse pacificamente insussistente; la Corte territoriale avrebbe desunto l'esistenza del dolo dalle dichiarazioni del ricorrente di essersi

determinato a commettere il fatto in quanto disoccupato, emettendo fatture fittizie nei confronti del destinatario che ne aveva necessità; tali dichiarazioni avrebbero dovuto essere lette unitamente a quanto da questi dichiarato durante l'interrogatorio del 30/09/2009, in cui aveva riferito di essere stato costretto a commettere il reato per la grave situazione economica familiare; ne discenderebbe, dunque, che la finalità per cui il Rizzo si era determinato ad agire era solo ed esclusivamente legata alla necessità di mantenere la propria famiglia; il ricorrente, inoltre, per il suo grado di scolarizzazione e le scarse cognizioni in materia tributaria, non sarebbe stato in grado di comprendere le finalità dell'azienda di ricevere le fatture fittizie e quindi che l'eventuale registrazione delle medesime avrebbe comportato una possibile evasione fiscale; il dolo richiesto, in sintesi, non è la consapevolezza della possibilità che si verificasse l'evento, ma la finalità specifica perseguita, nel caso di specie insussistente.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. e) c.p.p. per omessa motivazione in ordine ai reati contestati per gli anni dal 2007 al 2009, per travisamento del fatto in relazione al medesimo periodo nonché per omessa valutazione della prova quanto all'applicazione della norma contestata per il medesimo periodo.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per non aver la Corte d'appello motivato in ordine a due circostanze indicate nell'impugnazione (da un lato, non avrebbero tenuto conto che in relazione agli anni 2007/2009 il ricorrente aveva escluso di aver consegnato moduli in bianco e di aver percepito compensi; dall'altro, non avrebbero argomentato sul fatto che il timbro intestato alla ditta Rizzo, utilizzato per intestare i moduli negli anni 2007/2009, sarebbe stato differente da quello effettivamente consegnato dal ricorrente nel 2004 che indicava una sede diversa da quella che risulta dai moduli della ditta che li aveva ricevuti); l'iter criminoso degli anni 2004/2006 si sarebbe quindi interrotto rispetto al triennio successivo, circostanza in relazione alla quale difetterebbe qualsiasi argomentazione logica; inoltre, la Corte territoriale avrebbe ritenuto equivalente la dazione dei moduli con l'effettiva formazione e dazione della fattura, senza considerare che la consegna dei moduli da parte del Rizzo sarebbe cessata nel 2006, sicché la circostanza che l'evento si sia verificato anche negli anni successivi non estende la consumazione del reato, che si arresterebbe nel 2006.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) c.p.p per l'erronea applicazione della recidiva ex art. 99, comma 4, c.p.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello erroneamente ritenuto applicabile la recidiva, essendo stato questi dichiarato recidivo per la prima volta con sentenza del tribunale di Piacenza, irrevocabile in data 9/02/2006; trattandosi di reato continuato, l'inizio della condotta criminosa dei Rizzo deve essere fissato nel 2004, ossia in periodo assolutamente precedente alla predetta sentenza; ai fini della dell'applicazione della recidiva, dunque, trattandosi di reato continuato, il termine di riferimento è l'inizio della commissione del reato considerato come reato base, quindi l'anno 2004, e non la permanenza della condotta penalmente sanzionata; non rileverebbe, del resto, la circostanza che nelle more del giudizio, il reato relativo ai 2004 sia stato dichiarato prescritto, in quanto ciò non modifica il termine iniziale della consumazione del reato.

2.5. Deduce, con il quinto motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) c.p.p per l'erronea applicazione della recidiva ex art. 99 c.p., come modificato dalle legge n. 251/2005, in quanto operata in violazione dell'art. 2 c.p.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello erroneamente ritenuto applicabile la recidiva ex art. 99, comma 4, nel testo successivo alle modifiche introdotte dalla legge n. 251/2005, in vigore dall'8/12/2005; poiché l'inizio della consumazione del reato risale al 2004, la normativa applicabile è quella vigente all'epoca dell'inizio della consumazione, dunque le modifiche del 2005 non possono esplicare i loro effetti deteriori retroattivamente.

2.6. Deduce, con il sesto motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) e c) c.p.p per l'erronea applicazione della pena, determinata in violazione di legge; deduce ancora l'omessa riduzione della pena, pur essendo stato dichiarato estinto per prescrizione il reato commesso nell'anno 2004, con conseguente violazione del principio della *reformatio in peius*.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello erroneamente confermato la sentenza di condanna del primo giudice in punto di trattamento sanzionatorio, senza ridurre corrispondentemente la pena irrogata nonostante l'intervenuta declaratoria di estinzione per prescrizione del reato ascritto per l'anno 2004; inoltre, sarebbe illegittima la decisione della Corte d'appello di ritenere più grave il reato commesso nell'anno 2006 alla luce di maggior importo riferito all'evasione, considerato che il primo giudice aveva

ritenuto più grave il fatto commesso nel 2004, non sussistendo impugnazione sul punto da parte del P.M.

2.7. Deduce, con il settimo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) ed e) c.p.p per violazione di legge in relazione all'aumento a titolo di continuazione ex art. 99 c.p. e correlato vizio di omessa motivazione.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per aver la Corte d'appello erroneamente applicato un aumento della pena di due terzi per la recidiva contestata ex art. 99, comma 4, c.p., senza tener conto che il reato base era stato commesso nell'anno 2004, sicchè l'aumento non avrebbe potuto superare, tenuto conto del testo dell'art. 99 antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 251/2005, la misura di un terzo della pena; inoltre i giudici di appello non avrebbero fornito alcuna motivazione in ordine alla determinazione della pena, così non consentendo al ricorrente di esplicitare le proprie valutazioni difensive.

2.8. Deduce, con l'ottavo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. e) c.p.p per l'omessa motivazione in ordine alla determinazione della pena ampiamente superiore al minimo edittale nonché per l'omessa motivazione in ordine alla valutazione dei requisiti di cui all'art. 133 c.p.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per non aver la Corte d'appello motivato in ordine ai criteri indicati dall'art. 133 c.p. al fine di giustificare la determinazione di una pena superiore ai minimi edittali; vi sarebbe stato un mero richiamo di stile alle norme in tema di trattamento sanzionatorio.

2.9. Deduce, infine, con il nono motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. e) c.p.p per l'omessa motivazione in ordine al mancato riconoscimento delle attenuanti generiche.

In sintesi, la censura investe l'impugnata sentenza per non aver la Corte d'appello motivato in ordine alle ragioni per cui non sono state riconosciute le circostanze attenuanti generiche; il comportamento collaborativo del ricorrente, le ragioni familiari che lo avrebbero indotto ad agire e le gravi difficoltà economiche costituivano ragioni che i giudici di appello avrebbero dovuto prendere in esame per valutare la concedibilità o meno delle attenuanti generiche.

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è fondato per le ragioni di seguito esposte.

4. Seguendo l'ordine imposto dalla struttura dell'impugnazione di legittimità dev'essere esaminato il primo motivo, con cui il ricorrente censura l'impugnata sentenza per violazione di legge ex art. 8, d.lgs. n. 74/00.

La tesi del ricorrente, in estrema sintesi, è che la consegna a terzi di semplici bollettari per l'emissione delle fatture, in bianco, completi di partita IVA dell'impresa e del timbro con la ragione sociale, non rientra nel campo di applicazione della fattispecie penale. A fondamento dell'assunto il ricorrente richiama la normativa tributaria, segnatamente ricordando che, poiché la fattura si intende formata solo quando presenta tutti i contenuti previsti dall'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 633/1973, nel caso in esame, in cui il ricorrente avrebbe consegnato un bollettario in bianco, il fatto non sarebbe sussumibile nella fattispecie penale ciò in quanto non sarebbe possibile un'estensione della previsione a fatti non tipicamente riconducibili alla fattispecie astratta di reato.

5. Ritiene il Collegio fondato l'assunto difensivo, con alcune necessarie puntualizzazioni.

Il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con il quale il legislatore ha provveduto alla riforma del sistema penale tributario, ha ridefinito l'apparato sanzionatorio lungo una linea direttrice orientata alla semplificazione ed alla riduzione dell'intervento penale, non perdendo mai di vista l'obiettivo fondamentale, peraltro confermato dalla *Relazione governativa*, di tutelare energicamente gli interessi dell'Erario.

Il decreto della riforma non ha però fornito una definizione specifica del concetto di "fattura", anche perché, almeno apparentemente, non sembrano sussistere particolari difficoltà interpretative riguardanti tale nozione, per la quale il legislatore allude ai documenti disciplinati dall'art. 21 del D.P.R. 633 del 1972. Taluna dottrina ha definito la "fattura" come documento fiscale in cui si ravvisa una "dichiarazione di scienza intesa ad attestare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi", di regola soggette all'imposta. Le fatture devono essere emesse per ciascuna operazione "imponibile" posta in essere, nonché in presenza di operazioni "non imponibili" o "esenti", ai sensi del citato art. 21 del D.P.R. 633/72 e, relativamente alle operazioni comunitarie, dell'art. 46 del D.L. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 427 del 1993.

Il legislatore ha provveduto alla minuziosa descrizione delle caratteristiche della fattura, prescrivendo che esse debbano essere datate e numerate in ordine progressivo e che debbano contenere una serie di indicazioni necessarie tra cui:
a) la ditta; b) la denominazione o ragione sociale (o il nome e cognome nonché

residenza o domicilio dei soggetti ai quali l'operazione è stata effettuata); c) il numero di partita IVA dell'emittente; d) i beni o servizi oggetto dell'operazione; e) la base imponibile, precisamente individuata nonché l'aliquota e l'ammontare dell'imposta.

Inoltre, per le fatture relative ad acquisti intracomunitari, è previsto che debbano contenere il numero di identificazione attribuito al cessionario o al committente dello Stato membro di appartenenza.

In ambito IVA, la fattura assume un'importanza fondamentale, giacché consente al cliente di ottenere la detrazione dell'imposta pagata al proprio fornitore sugli acquisti, per cui assume la funzione di "titolo di credito" nei confronti dello Stato; pertanto, iaddove il contribuente riceva una fattura - a meno che non abbia diritto alla detrazione (si pensi ai casi delle operazioni esenti) - vanterà un credito verso l'Erario pari all'imposta che risulta dalla fattura medesima. D'altronde, l'art. 21, comma 7 del citato d.P.R. n. 633/1972 (norma che fornisce una definizione di "fatture per operazioni inesistenti" valevole nel settore del diritto tributario, stabilendo che *"se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se la nella fattura i corrispettivi dell'operazione o delle imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato corrispondente alle indicazioni della fattura"*) prevede l'obbligo di versare l'imposta per l'intero ammontare indicato in fattura, anche in seguito all'emissione di documenti per operazioni in tutto o in parte oggettivamente inesistenti, nonché in caso di soprafatturazione. È curioso riscontrare come il legislatore, in sede di redazione del testo unico in materia di IVA, non abbia menzionato l'ipotesi del cosiddetto "falso soggettivo", nel quale, cioè, l'operazione viene riferita a "soggetti diversi da quelli effettivi"; tale tipologia di inesistenza, invece, è stata espressamente prevista in seno all'art. 1, lettera a), del D.Lgs. 74/00.

Occorre, infine, rilevare che tali fatture debbono essere emesse in duplice esemplare al momento dell'effettuazione della cessione o della prestazione, individuato ex art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il legislatore tributario attribuisce, dunque, una sorta di "fede privilegiata" alla fattura, come si rileva dai numerosi e precisi obblighi di registrazione ed annotazione, nonché dal rilievo probatorio congiunto in ambito IVA ed imposte sui redditi. Taluna dottrina ha rilevato che, in materia di imposta sul valore aggiunto, la fatturazione costituisca "l'obbligo formale di centrale e fondamentale importanza" ai fini del peculiare meccanismo di applicazione dell'imposta in quanto, oltre a consentire il soddisfacimento delle "finalità documentative del singolo atto imponibile", estrinsecandosi in una manifestazione di capacità

contributiva, permette, altresì, la realizzazione del meccanismo impositivo che si fonda sul "principio del diritto/obbligo di rivalsa" e sui correlativo diritto alla detrazione dell'imposta addebitata in via di rivalsa.

5.1. *Condicio sine qua non* perché tutto ciò accada, tuttavia, è che di "fattura" si tratti nel senso "documentale" richiesto dal legislatore alla stregua del chiaro disposto dell'art. 21, d.P.R. n. 633 del 1972.

Orbene, analizzando i riflessi di tale asserzione nel campo penale tributario, non sfugge all'interprete come l'art. 8, d. lgs. n. 74/2000 è norma che incrimina la falsità ideologica e non quella materiale della fattura e punisce, con espressione inequivoca, chi "emette o rilascia" fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La condotta vietata (emettere o rilasciare), dunque, va riferita al documento "fattura" come qualificato dall'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972 o agli "altri documenti" cui si riferisce la norma in esame.

5.2. Un primo problema è quello di delimitare l'esatto perimetro applicativo della condotta, come detto, consistente nell' "emettere" o "rilasciare".

La realizzazione del reato presuppone che l'agente tenga una condotta di tipo commissivo, che può consistere dunque nell'emissione o, più genericamente, nel rilascio di fatture o altri documenti idonei ad attestare il sostenimento di costi relativi ad operazioni inesistenti. La condotta si perfeziona mediante la consegna - o la spedizione - ad un terzo, potenziale utilizzatore, della documentazione predetta. Non è sufficiente, invece, per determinare la punibilità della condotta, la mera predisposizione di fatture ideologicamente false che non sia seguita dalla consegna ai soggetti che potrebbero beneficiarne. Per l'integrazione del delitto è sufficiente l'emissione anche di una sola fattura, non essendo previsto come necessario il raggiungimento di alcuna soglia di punibilità, rilevando eventualmente i bassi importi riportati in fatture quale circostanza attenuante secondo la previsione di cui al comma 3 dell'art. 8. La ragione di tale scelta del legislatore va rinvenuta nella circostanza che l'emittente di false fatture è in genere un contribuente dalle limitate possibilità economiche, con la conseguenza che prevedere in questi casi una soglia di punibilità significherebbe di fatto assicurare l'impunità a condotte di rilascio di documentazione relativa ad operazioni inesistenti che non raggiungano la soglia in questione.

Per quanto concerne il primo, il verbo "emettere", riferito alle fatture ed agli altri documenti non lascia spazio ad interpretazioni: il termine "fatture" contenuto nell'art. 1, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 74/00, ad esempio, deve ritenersi comprensivo anche di quelle elettroniche e, nell'art. 8 (emissione di fatture per

operazioni inesistenti) il verbo "emette" deve riferirsi altresì alla trasmissione per via elettronica. In particolare, il reato può considerarsi consumato all'atto della trasmissione per via elettronica in quanto, ai sensi dell'art. 21 del Testo Unico sull'IVA, la fattura si considera emessa nel momento in cui viene spedita o consegnata alla controparte, ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica. Quanto, poi, alla condotta consistente nel "rilasciare" le predette fatture o documenti, ben si attaglia ad esempio, alle "ricevute" rilasciate a fini di prova civilistica o, più in generale, alle "ricevute fiscali" che, com'è noto, devono essere rilasciate ex articolo 8 della L. n. 249 del 1976 da determinate categorie di contribuenti in relazione ad *"operazioni per cui non risulta obbligatoria all'emissione della fattura"*, tra cui, ad esempio, i soggetti che provvedono alla somministrazione di pasti e bevande e i soggetti che provvedono a somministrazioni alberghiere. Ancora, la nozione si riferisce agli scontrini fiscali i quali vengono rilasciati nel rispetto della disciplina di cui alla L. 26 gennaio 1983, n. 18 (Obbligo da parte di determinate categorie di contribuenti dell'imposta sul valore aggiunto di *rilasciare* uno scontrino fiscale mediante l'uso di speciali registratori di cassa), relativamente ad operazioni per cui non sia prescritto l'obbligo di fattura e il cui rilascio può essere imposto ai contribuenti indicati nell'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972, purché, anche in questo caso, specificamente individuati a tal fine da appositi decreti ministeriali. Lo scontrino fiscale va *rilasciato*, ad esempio, in caso di cessioni effettuate in locali aperti al pubblico o in spacci interni, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura e, inoltre, in caso di somministrazioni in pubblici esercizi di alimenti e bevande non soggette all'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale.

5.3. Ovviamente, però, la circostanza di più frequente verifica è quella del rilascio di una pluralità di documenti per operazioni inesistenti.

Il d. lgs. n. 74/2000 non ha provveduto ad elencare i documenti fiscalmente rilevanti ai fini della configurazione dei reati di frode fiscale. Pertanto - come già rilevato in dottrina durante il periodo di vigenza della Legge n. 516 del 1982 - tale compito è stato inevitabilmente attribuito agli interpreti, che si sono interrogati sulla portata del termine "norme tributarie" richiamato nell'art. 1, lettera a), del D.Lgs. 74/00, che ha influenzato notevolmente nell'individuazione dei documenti aventi analogo peso probatorio nel sistema penale tributario.

C'è da dire che nello schema preliminare di decreto delegato compariva una definizione leggermente differenziata da quella utilizzata nel testo definitivo del D.Lgs. n. 74 del 2000 in cui, appunto, si faceva riferimento ai documenti aventi *"rilievo probatorio ai fini fiscali"*. La relazione allo schema preliminare specificava

che i documenti avuti di mira dovevano "possedere, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nel caso concreto, un'attitudine alla prova delle operazioni che ne risultano non dissimile da quella delle fatture". Al fine di evitare, quindi, che tale espressione potesse allargare oltremodo l'area di applicazione della norma incriminatrice, il legislatore ha optato per un'indicazione più stringente; pertanto, ha escluso la rilevanza penale della falsità riguardante i documenti di natura contabile ma privi di rilievo fiscale, limitando, di fatto, l'ambito applicativo della disposizione e individuando il "metro" più semplice, ossia il "riferimento normativo con rilievo fiscale specifico". Alla luce di tale interpretazione, tra gli "altri documenti" viene ricompresa tutta quella documentazione - ulteriore rispetto alle fatture - che comunque assume uno specifico rilievo fiscale sulla base della esplicita previsione legislativa.

I medesimi documenti, pertanto, devono necessariamente riguardare "operazioni" e "corrispettivi"; ciò induce a circoscrivere la nozione a quei soli documenti che svolgono una funzione omologa a quella della fattura nell'attestare determinati rapporti, ovvero integrano o potenziano la funzione ad essa attribuita. Si deve, quindi, trattare di documenti "fiscamente tipici" nonché idonei a far prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria dell'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi. Non possono essere ricompresi quei documenti che risultano equiparati alle fatture in forza di decreti ministeriali e di altri atti di normazione secondaria o terziaria. Ciò consente di escludere, ad esempio, la rilevanza fiscale dei "buoni consegna" delle merci e delle "ricevute" rilasciate a fini di prova civilistica.

Il parametro di assimilazione viene, quindi, individuato nella natura "funzionale" di tali documenti, che consente di equipararli alle fatture iaddove possano sostituirle, integrarle, o ampliarne la funzione. D'altro canto, come già accennato, il riferimento al rinvio normativo e la mancata elencazione tassativa dei documenti fiscalmente rilevanti lascia aperto il novero delle possibilità di individuazione di documenti rilevanti; ciò consente, soprattutto, di evitare che l'evoluzione del sistema legislativo e degli istituti tributari non rappresenti un elemento di inefficienza rispetto alla previsione penale tributaria. Di certo, infatti, l'elencazione tassativa dei documenti aventi rilevanza fiscale avrebbe comportato la mancata configurazione dei reati di cui al decreto novellato in caso di utilizzo di documenti non rientranti nell'elenco tassativo predisposto, anche qualora esprimessero la medesima "pericolosità fiscale" di quelli rientranti nell'elenco.

Sulla base di quanto disposto dall'art. 1, comma 1, lett. a), dei D.Lgs. n. 74 del 2000, sembra essere ancora attuale il pensiero della dottrina formatasi durante la vigenza dell'art. 4, lett. d), della L. n. 516 del 1982, secondo la quale "non

può trattarsi di qualsivoglia documento di carattere fiscale, poiché altrimenti si rischia di violare il principio di tassatività della previsione normativa”.

Rientrano, quindi, nell'elenco *de quo*, tutti i documenti idonei a supportare l'esposizione fittizia di "elementi passivi" e che - avendo valore probatorio in ambito tributario - consentano di variare l'imponibile e di perpetrare un'evasione dell'imposta a fronte di un'operazione inesistente, ossia non realmente accaduta. Taluna dottrina si è soffermata con particolare attenzione sul problema dell'ampiezza da attribuire in ambito interpretativo all'inciso "norme tributarie" contenuto della lettera a) dell'art. 1. Tale questione assume particolari risvolti a seconda che per "norme tributarie" si alluda alle disposizioni "che disciplinano direttamente un dato documento, e in particolare il suo rilievo probatorio, rendendolo analogo a quello attribuito alla fattura", o si faccia riferimento altresì alle "norme che disciplinano determinati istituti di diritto tributario (componenti di reddito, oneri deducibili ecc.)", al fine di rendere "rilevante il contenuto probatorio di un dato documento, assimilandolo alla fattura”.

Talvolta, la giurisprudenza di questa Corte ha attribuito rilievo probatorio analogo alla fattura anche a documenti di natura diversa, assimilando, sul piano probatorio, la fattura a documentazione cosiddetta "atipica" (Sez. 3, n. 46785 del 10/11/2011 - dep. 19/12/2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251621 relativa ad una condotta di frode fiscale consistente nella falsa dichiarazione di avere sostenuto spese mediche, per le quali spetta la detrazione IRPEF del 19%, con allegazione di fatture o documenti equipolenti materialmente falsi apparentemente emessi da cliniche private). D'altronde, anche il legislatore tributario individua spesso fattispecie in cui "una certa documentazione è equiparata alla fattura dal punto di vista dell'idoneità probatoria alla dimostrazione del sostenimento di una spesa deducibile da parte del contribuente" (v. ad esempio, il D.M. 17 Gennaio 2000, punto 1.8.).

Pur tuttavia, la medesima dottrina, ha inteso evidenziare come l'estensione in ambito penale dell'equiparazione - a livello probatorio - di tali documenti "atipici" alle fatture, in applicazione della disciplina relativa a determinati istituti tributari, comporterebbe, automaticamente, l'annullamento dell'effetto repressivo voluto dal legislatore della riforma relativamente agli "altri documenti" rispetto a quanto disposto dalla formulazione previgente, contenuta nell'art.4, comma 1, lettera d) della L. n. 516 del 1982. Sarebbe sufficiente, infatti, cercare in seno allo sconfinato sistema tributario norme che, pur non disciplinando direttamente un dato documento, gli attribuiscono rilievo probatorio analogo la fattura, per estendere smisuratamente il campo di applicazione delle fattispecie penamente rilevanti previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000.

Per un verso, dall'analisi dei d. lgs. n. 74/2000 sembrerebbe emergere la correttezza di tale interpretazione estensiva laddove il legislatore ha posto l'accento sulla idoneità di tali documenti all'attestazione di "elementi passivi fittizi"; pertanto, in presenza di documenti falsi che, analogamente alle fatture, risultino idonei a dimostrare che il contribuente ha sostenuto un costo, genericamente inteso, possono configurarsi le condotte penalmente rilevanti previste dal decreto della riforma. Anche il Ministero delle Finanze sembra aver sposato codesta interpretazione "panpenalizzante", affermando, in seno alla Circolare 4 agosto 2000, n° 154/E che "tra gli altri documenti possono annoverarsi (...) le ricevute e gli altri documenti attestanti comunque oneri, spese e costi fittizi".

5.4. Tuttavia, alcuni Autori hanno fortemente criticato il suddetto orientamento, evidenziando che tale interpretazione consente di attribuire rilevanza penale a tutti i documenti che abbiano una benché minima attinenza con la fattispecie tributaria. Tali critiche sono state fondate, peraltro, su una serie di considerazioni che sembrano far emergere profili di criticità di rilevante portata.

Si è affermato, *in primis*, che l'art. 1, lettera a), risulterebbe "costituzionalmente illegittimo" per violazione del principio di legalità, sub specie di "tassatività - determinatezza", laddove si attribuisca rilevanza penale a tutti i documenti che risultino genericamente idonei ad attestare il sostenimento di un costo.

Inoltre, alla luce di quest'interpretazione estensiva, risulterebbe incomprensibile la *ratio* seguita dal legislatore della riforma che, da una parte, ha introdotto una definizione restrittiva di altri documenti in seno all'art. 1, e dall'altra ne ha disconosciuto la portata. Infine, chi ha sostenuto tale tesi sembra non aver considerato l'eccezionalità, in seno all'ordinamento penale, delle fattispecie previste dagli artt. 2 ed 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000, che puniscono le ipotesi di falsificazione ideologica in scrittura privata, disponendo, tra l'altro, le pene più severe in seno al decreto novellato. Ciò, di per sé, dovrebbe indurre a selezionare le condotte connotate da particolare gravità, in termini di portata decettiva del comportamento del contribuente rispetto alle pretese erariali, in quanto una generalizzata estensione della punibilità, realizzata, nell'ipotesi considerata, attraverso l'allargamento indiscriminato della portata della definizione in esame, condurrebbe ad una pleora di procedimenti penali per fatti bagattellari, in controtendenza rispetto alla "voluntas legis".

I medesimi autori, pertanto, si sono impegnati ad individuare una valida soluzione a tale questione interpretativa, affermando che occorre individuare i documenti fiscalmente rilevanti sulla base della loro specifica disciplina e non su quella della fattispecie tributaria che ad essi rimanda. Secondo tale teoria, quindi, il legislatore, con l'inciso "norme tributarie", ha inteso riferirsi alla disciplina specifica di un documento "innominato", che attribuisce al medesimo un valore probatorio privilegiato, analogo a quello della fattura; ciò consentirebbe di restringere notevolmente la portata delle norme incriminatrici aventi ad oggetto fatture ed altri documenti falsi. D'altronde, sembra palese la rilevanza fiscale della fattura per cui risulterebbe ingiustificato adottare "opzioni esegetiche che comportino uno svilimento della funzione esercitata dal documento, quale deriverebbe dall'allargamento, verso il basso, del numero dei documenti ad essi assimilabili".

Non sarebbe, altrimenti, giustificata la previsione delle più gravi sanzioni per i reati che si configurano in seguito all'emissione o all'utilizzo di fatture o altri documenti falsi; tali pene sono giustificate qualora codesti documenti innominati risultino in tutto e per tutto parificabili, per via normativa, ex art. 1, alle fatture.

Infine, per completare la disamina delle caratteristiche che devono contraddistinguere tali documenti, sembra necessario menzionare la "definitività", per cui è esclusa l'integrazione del reato, allorché l'emissione sia stata seguita, ad esempio, da una nota di variazione. Codesti atti, infatti, hanno "una funzione complementare nella rappresentazione della realtà del rapporto negoziale, con i mutamenti che nell'iter della sua formazione possono intervenire in conformità alle volontà delle parti".

5.5. Ed allora, conclusivamente, escluso che una fattura priva dei requisiti indicati dall'art. 21, comma secondo, d.P.R. n. 633 del 1972 possa qualificarsi come tale né come documento in tutto e per tutto parificabile, per via normativa, ex art. 1, alle fatture propriamente dette (tant'è che la giurisprudenza civilistica, da un lato, ha chiarito che l'omessa indicazione nelle fatture dei dati prescritti dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 integra quelle gravi irregolarità che, ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, legittimano l'Amministrazione finanziaria a ricorrere all'accertamento induttivo del reddito imponibile: Sez. 5, Sentenza n. 5748 del 10/03/2010, Rv. 612101; dall'altro, che l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e

la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo, per cui l'Amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati: Sez. 5, Sentenza n. 21446 del 10/10/2014, Rv. 632508), ne discende che la stessa non può essere corrispondentemente qualificata come "emessa" ai sensi dell'art. 8 del d. lgs. n. 74/2000.

Piuttosto, rileva il Collegio come, nel caso in esame, è il terzo, cui il documento in bianco (non ancora fattura) è stato consegnato, che ha provveduto a formare la fattura falsa. Difetta, dunque, nella fattispecie concreta, la condotta di "emissione", dovendosi piuttosto parlare di "formazione" da parte di un soggetto diverso dell'emittente. Ed è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che chi commette un falso materiale non è punibile ex art. 8, d. lgs. n. 74/2000, ma risponde del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ex art. 2, d. lgs. n. 74/2000, configurabile nel caso di utilizzazione di fatture o documenti sia ideologicamente che materialmente falsi (Sez. 3, n. 46785 del 10/11/2011 - dep. 19/12/2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251621), delitto in relazione al quale è punibile l'attuale ricorrente quale concorrente ex art. 110 cod. pen.

D'altronde, si osserva, il regime previsto dall'art. 9, d. lgs. n. 74/2000, che esclude la possibilità di concorso reciproco fra il reato previsto dall'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e quello previsto dall'art. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), ha la finalità di evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte, ma non introduce alcuna deroga ai principi generali in tema di concorso di persone nel reato, fissati dall'art. 110 cod. pen.: può quindi configurarsi una responsabilità a titolo di concorso del Rizzo nella condotta del destinatario del bolettario in bianco che, formando la fattura, ha integrato il delitto di cui all'art. 2 del d. lgs. n. 74/2000.

6. La diversità del fatto e l'impossibilità per questa Corte di procedere alla riqualificazione giuridica "ex officio" (non essendo quest'ultima stata rappresentata al difensore dell'imputato, in modo che la parte abbia potuto beneficiare di un congruo termine per apprestare la propria difesa: Sez. 2, n. 37413 del 15/05/2013 - dep. 12/09/2013, Drassich, Rv. 256653), impone l'annullamento senza rinvio dell'impugnata sentenza e di quella di primo grado, con trasmissione degli atti alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Piacenza per nuovo giudizio sul fatto correttamente qualificato.

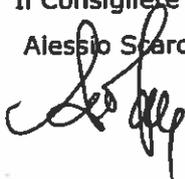
Quanto sopra determina, all'evidenza, l'assorbimento degli ulteriori motivi di ricorso.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio l'impugnata sentenza e quella del GUP del 19 maggio 2010, e dispone trasmettersi gli atti ai Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di PIACENZA.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2014

Il Consigliere est.
Alessio Scarcella



Il Presidente
Claudia Squassoni

