

I chiarimenti dei giudici di legittimità sul decorso della prescrizione. Non conta l'integrativa

Frode fiscale? È reato istantaneo

Il delitto si perfeziona inviando la dichiarazione annuale

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Prescrizione, lunga sì, ma con limiti. È quanto emerge dalla sentenza n. 3957 del 2022 con cui la terza sezione della Cassazione penale ha chiarito che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è un reato istantaneo che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale, non rilevando l'eventuale presentazione di una successiva dichiarazione integrativa; salvo l'eventuale uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti esclusivamente nella integrativa.

Nel caso di specie, la data di presentazione della prima dichiarazione era antecedente alla modifica normativa che ha elevato di un terzo i termini di prescrizione, così che in accoglimento del ricorso la Cassazione ha ritenuto applicabile la più favorevole normativa e di conseguenza ha rilevato l'estinzione del reato (*si veda altro articolo in pagina*).

Nel caso in esame la Corte d'appello aveva confermato la condanna di un contribuente per il reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 dlgs n. 74 del 2000, per l'anno di imposta del 2010, attraverso la presentazione della dichiarazione fiscale nel luglio 2011 nonché di integrazione il dicembre successivo. L'imputata aveva così proposto ricorso in Cassazione, deducendo violazione di legge ai sensi dell'artt. 2 e 157 cp, ovvero per intervenuta prescrizione del reato prima della pronuncia della sentenza impugnata. Pur essendo pacifico che la consumazione del reato di frode fiscale si verifica alla presentazione della dichiarazione annuale con l'indicazione degli elementi passivi fittizi, la sentenza aveva ritenuto rilevante che la società

avesse presentato la dichiarazione il 27 luglio 2011, ma poi, con una successiva dichiarazione (integrativa) del 1° dicembre 2011, con alcune variazioni, avesse riportato di nuovo totalmente gli elementi fittizi passivi di cui alle fatture per operazioni inesistenti; ad avviso dei giudici si doveva pertanto far riferimento a tale seconda data per il perfezionamento del reato. Al contrario, secondo il ricorrente, poiché la dichiarazione per l'anno di imposta 2010 era da presentarsi entro il 30 luglio 2011 e gli elementi passivi indicati nella dichiarazione del luglio 2011 erano gli stessi di quelli poi riconfermati con la dichiarazione integrativa di dicembre, non poteva essere spostato in avanti il momento consumativo del reato da cui calcolare il tempo di prescrizione.

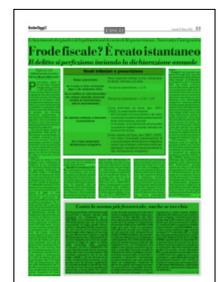
Quando si consuma la frode. La pronuncia si è rivelata essere un'occasione utile per la Cassazione per chiarire quando si perfeziona la frode fiscale, ovvero la data da cui si può calcolare il decorso del tempo di prescrizione. La Suprema corte ha esplicitato che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si consuma nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale annuale, così che, in concreto, per individuare l'anno del commesso reato occorre sempre far riferimento all'annualità successiva rispetto a quella indicata nel documento fiscale (in tal senso Cass. pen, sez. II, n. 42111/2010, sez. III, n. 52752/2014 e sez. III, n. 16459/2016). Inoltre, analogamente a quanto già precisato dalla giurisprudenza di legittimità per il reato di dichiarazione infedele (Cass. pen., sez. III, n. 23810/2019), la sentenza in commento ha ritenuto irrilevante per la consumazione l'eventuale successiva dichiarazione integrativa, la quale serve solo a correggere eventuali errori commessi nella compilazione della iniziale dichiara-

zione; solo qualora la dichiarazione integrativa contenesse l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (non presente nell'originaria dichiarazione) la data del commesso reato sarebbe quella della presentazione di tale dichiarazione integrativa, previa contestazione nell'imputazione di una tale evenienza.

Il caso. Il reato era stato commesso il 27 luglio 2011, data della presentazione della dichiarazione annuale. La dichiarazione integrativa del 1° dicembre 2021, con alcune variazioni, non avrebbe potuto determinare lo spostamento della data di commissione del reato, in quanto nessuna ulteriore fattura per operazioni inesistenti era stata utilizzata nella dichiarazione integrativa e nessuna modifica era stata apportata agli elementi passivi di cui all'imputazione: gli stessi elementi passivi erano stati indicati infatti tanto nella prima dichiarazione quanto in quella integrativa, come peraltro puntualmente rilevato nella stessa sentenza di merito, laddove si era riconosciuta «l'identità dei dati riportati nei quadri VC e Vf con la sola variante di un bonus di capitalizzazione da cui deriva una diversa determinazione del reddito di impresa».

Nell'accogliere il ricorso, la Suprema corte ha espresso il principio di diritto per cui il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 dlgs 74/2000, integra un reato istantaneo che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale, mentre non rileva, ai fini della consumazione del reato e quindi dell'individuazione del momento da cui calcolare il decorso della prescrizione, l'eventuale presentazione di una successiva dichiarazione integrativa. Unica eccezione è l'ipotesi in cui quest'ultima contenga l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti non presente nell'originaria dichiarazione.

© Riproduzione riservata



Reati tributari e prescrizione

Tempo prescrizione	Pena massima edittale (e mai, trattandosi di delitti, inferiore a 6 anni)
Se il reato è stato commesso dopo il 16 settembre 2011	Tempo di prescrizione + 1/3
Se si verifica un atto interruttivo (es. misure cautelati personali, verbale di constatazione, atto di accertamento)	(Tempo di prescrizione + 1/3) + 1/4
Da quando comincia a decorrere la prescrizione	Come affermato da Cass. pen. 3957 /2022, la prescrizione decorre: <ul style="list-style-type: none">• dal momento di consumazione del reato• ovvero dal momento della presentazione della dichiarazione annuale• in concreto, si fa riferimento all'annualità successiva rispetto a quella indicata nel documento fiscale
Se è stata presentata dichiarazione integrativa	Come chiarito da Cass. pen. 3957 /2022: <ul style="list-style-type: none">• non rileva l'eventuale presentazione di una successiva dichiarazione integrativa• salvo l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti esclusivamente in tale dichiarazione integrativa

Conta la norma più favorevole, anche se vecchia

Per la prescrizione vale la norma più favorevole: è quanto emerge dalla sentenza in commento, la n. 3957/2022. La Cassazione ha aderito all'orientamento per cui, in tema di successione di leggi penali concernenti la disciplina della prescrizione, nel caso in cui l'evento del reato intervenga nella vigenza di una legge più sfavorevole rispetto a quella del momento in cui è stata posta in essere la condotta, deve trovare applicazione la legge in vigore al tempo della cessazione della condotta (Cass. pen., sez. IV, n. 16026/2018). Nel caso concreto, posto che la consumazione del reato era antecedente alla modifica normativa che di cui alla legge 148/2011, che ha elevato di un terzo i termini di prescrizione, la Suprema corte ha ritenuto applicabile la vecchia normativa più favorevole, così che il reato doveva considerarsi prescritto a marzo 2018. Per individuare tale data, dobbiamo considera-

re che il codice penale prevede che il reato si estingue per intervenuta prescrizione, il che significa che viene meno ogni pretesa punitiva dello Stato, decorso un tempo corrispondente al massimo della pena stabilita dalla legge per quel reato (e comunque non inferiore a 6 anni se si tratta, come nel caso dei reati tributari di cui al dlgs 74/2000, di delitto), da calcolarsi a partire dal giorno in cui giunge a consumazione. Al verificarsi di adempimenti tassativamente indicati dal legislatore (tra cui l'ordinanza che applica una misura cautelare personale o convalida l'arresto, nonché la richiesta di rinvio a giudizio), la prescrizione si interrompe e il termine ricomincia a decorrere nuovamente da quel momento, pur non potendo tutto ciò comportare l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere. Se quindi il termine di prescrizione è di 6 anni, l'atto interruttivo potrà allungare il tempo

necessario a 7 anni e mezzo. Inoltre, sulla base del rilievo per cui i reati tributari vengono accertati parecchio tempo dopo (allo scadere del termine fissato per gli accertamenti tributari), così da rendere spesso inevitabile la prescrizione, con il dl 138/2011 convertito con la suddetta legge entrata in vigore il 17 settembre 2011, è stata prevista una norma ad hoc per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 dlgs 74/2000, aumentando i tempi della loro prescrizione di un terzo. Se il reato fosse stato al contrario considerato commesso alla data sostenuta dai giudici di merito, ovvero dicembre 2011, questi pochi mesi sarebbero stati sufficienti a far applicare la nuova normativa e, calcolando dieci anni di prescrizione (6 anni + 1/3 + 1/4=10), a rendere il reato non ancora prescritto alla data dell'udienza, celebratasi il 26 ottobre (motivazioni depositate il 4 febbraio).

© Riproduzione riservata