

## PENALE TRIBUTARIO

---

### **La dichiarazione perfeziona il reato ex art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000**

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 49570** emessa il 6 ottobre 2015 e depositata **il 16 dicembre 2015**, la Terza Sezione Penale della Cassazione ha statuito che il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture false** non è punibile a titolo di tentativo e che può considerarsi **perfezionato solo con l'effettiva presentazione della dichiarazione riportante elementi passivi fittizi**, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

In particolare, il caso esaminato dalla Suprema Corte prende le mosse dalla sentenza di condanna della Corte di appello di Milano del 28 gennaio 2015 che aveva ritenuto punibile un **commercialista** per aver **registrato fatture false** emesse da una società estera in favore dei propri clienti, destinatari di tali fatture.

Pronunciatasi sul punto, la **Corte di Cassazione ha annullato la sentenza del giudice di secondo grado**, in quanto, nelle contestazioni avanzate nei confronti del richiamato professionista, non vi era alcuna traccia della **presentazione di dichiarazioni riportanti componenti passive fittizie**.

La Terza Sezione Penale ha infatti puntualizzato, da un lato, che per la consumazione del reato *de quo* è necessario che si realizzi il **presupposto fondamentale della presentazione della dichiarazione fiscale contenente gli elementi falsi** e, dall'altro, che i fatti antecedenti alla dichiarazione medesima non assumono rilevanza ai fini della contestazione di tale fattispecie, essendo **proprio la dichiarazione mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** a rappresentare il **momento consumativo** del reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

Come noto, la condotta criminosa oggetto dell'anzidetto disposto normativo (rimasto immutato anche a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015, se non per la soppressione della parola "annuali" relativamente alle dichiarazioni) consiste nell'**indicazione** nelle dichiarazioni inerenti le imposte sui redditi o sul valore aggiunto di **elementi passivi fittizi** attraverso **l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, effettuata **col fine di evadere dette imposte**.

A tal proposito, i giudici della Suprema Corte hanno puntualizzato che tale previsione ha esplicitato - grazie al testuale richiamo alla "indicazione" in dichiarazione degli elementi passivi quale **momento culminante ed indefettibile della condotta illecita** - "*il momento consumativo del reato sulla stretta condotta della presentazione della dichiarazione stessa con il*

**conseguente abbandono del modello del reato prodromico in precedenza appunto considerato dal legislatore”.**

In tal senso ed in assoluta aderenza al dettato normativo, si era già più volte pronunciata la Corte di Cassazione che ha altresì precisato che nell'**art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000**, il legislatore ha previsto che **il delitto in questione non possa essere punito a titolo di tentativo** (*ex multis*, Cass. n. 32348/15, Cass. n. 52752/14, Cass. n. 23229/12, Cass. n. 14855/11, Cass. n. 42111/10, Cass. n. 25483/09 e Cass. n. 626/08).

Non si dimentichi infatti che è la stessa Relazione ministeriale al decreto legislativo in oggetto a chiarire che la *ratio* sottesa all'art. 6 disciplinante il “tentativo” è appunto quella di “*evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'art. 56 c.p.: si potrebbe sostenere, difatti, ad esempio, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti o sottofatturazioni, scoperte nel periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali, punibili ex se a titolo di delitto tentato*”.

Alla luce di tali assunti è possibile affermare con certezza che “**solo tramite la condotta di presentazione della dichiarazione il reato può considerarsi perfezionato**” e che, pertanto, a differenza di quanto in precedenza stabiliva l'art.4, lett. g), della L. n. 516/1982 - il quale puniva anche il semplice inserimento nella contabilità di fatture per operazioni inesistenti indipendentemente dall'allegazione alla dichiarazione -, “**le condotte pregresse ad essa restano, sul piano penale, del tutto irrilevanti, non potendo essere punite neppure a titolo di tentativo**”.

Poiché ha rilevato che il fatto come contestato all'imputato “*è in realtà un fatto all'evidenza non connotato da disvalore penale, mancando in esso alcun riferimento alla necessaria ed imprescindibile indicazione in dichiarazione delle fatture emesse*”, la Corte di Cassazione ha annullato senza rinvio la sentenza della Corte di appello di Milano perché il fatto **non era previsto dalla legge come reato**.