

PENALE TRIBUTARIO

Il reato di dichiarazione fraudolenta e la continuazione

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEL CORSO DEL 2021

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) disciplina il reato di **dichiarazione fraudolenta**, prevedendo che “È punito con la **reclusione da quattro a otto anni chiunque**, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte **elementi passivi fittizi**. Il fatto si considera commesso avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando tali fatture o documenti sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie**, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. **Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila**, si applica la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**”.

Come si può notare dalla formulazione della fattispecie in disamina, la condotta costituisce reato a prescindere dal superamento di una **soglia di punibilità** e **l'evasione** viene sanzionata espressamente sia con riferimento alle **imposte sui redditi** sia in relazione all'**imposta sul valore aggiunto**.

Il **D.Lgs. 158/2015** ha introdotto una significativa **modifica** alla norma, **eliminando l'aggettivo “annuali” riferito alle dichiarazioni**, estendendo di fatto l'ambito applicativo della disposizione.

Infatti, secondo la novella, oggi l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti è comportamento punito **anche in relazione a dichiarazioni non annuali**, quali ad esempio le dichiarazioni dei redditi infra-annuali conseguenti alla messa in liquidazione di una società, le dichiarazioni nell'ipotesi di **trasformazione, fusione e scissione societarie**, le **dichiarazioni di operazioni intracomunitarie** relative agli acquisti o le **dichiarazioni mensili di acquisti di beni e servizi** compiuti da enti o altre associazioni non soggetti passivi di imposta.

Un problema interpretativo che può sorgere in ordine alla lettura della norma in esame attiene la questione se il reato di evasione punito dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) sia da considerarsi come un **unico illecito** oppure se sia configurabile una **pluralità di delitti**, a cui potrà conseguentemente applicarsi l'istituto della **continuazione**.

È opportuno ricordare, sotto tale profilo, che, ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 81, commi 1 e 2, c.p.](#), “è punito con la pena che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata sino al triplo chi **con una sola azione od omissione** viola **diverse disposizioni di legge** ovvero **commette più violazioni della medesima disposizione di legge**. Alla stessa pena soggiace chi con più azioni od omissioni, esecutive di un medesimo disegno criminoso, **commette anche in tempi diversi più violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge**”.

L'istituto in questione incide sulla quantificazione della pena concretamente da infliggere, in ragione della **plurioffensività del comportamento tenuto dall'agente**.

La Corte di Cassazione, con la recente **sentenza n. 13275/2021**, ha risposto al descritto interrogativo, pronunciandosi in favore dell'**applicabilità dell'istituto della continuazione**.

In particolare, secondo quanto stabilito dalla Suprema Corte, “*deve infatti ritenersi infondato qualsiasi dubbio sulla natura di detti reati, in particolare se trattasi di un unico delitto, ovvero, se, considerata la formulazione normativa, possano considerarsi coesistenti nella medesima disciplina due distinti reati connessi ai distinti obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, potendo nella seconda eventualità contestarsi anche l'articolo 81 c.p., per la continuazione, con conseguente aumento della pena*”.

In altre parole, se la condotta illecita descritta dalla fattispecie penale in esame riguardi sia la dichiarazione ai fini delle imposte dirette sia quella ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, per il Giudice di legittimità è **configurabile una pluralità di reati**, con la conseguenza che **potrà trovare applicazione il menzionato istituto della continuazione**.

Ad avviso della Corte di Cassazione, infatti, “*indiretta conferma di tale assunto si rinviene in quella giurisprudenza che ha affermato che, ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione, D.Lgs. n. 74 del 2000, ex articolo 5, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, è necessario e sufficiente che l'imposta evasa, con riferimento a ciascuna delle distinte imposte considerate, sia superiore a 50.000 Euro, non potendosi sommare, ai fini della determinazione dell'imposta evasa, le imposte sui redditi e quelle sull'Iva*”.