

# Il reato di dichiarazione fraudolenta si consuma al momento della presentazione

Non hanno rilievo le condotte prodromiche, comprese acquisizione e registrazione di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. 32348 depositata ieri, la Cassazione ha ribadito che il **momento consumativo** del reato di **dichiarazione fraudolenta** deve individuarsi nella **presentazione** di questa, con **irrilevanza** di ogni **condotta prodromica** alla stessa.

Nel caso di specie, i giudici di merito avevano ritenuto la **responsabilità penale** del ricorrente per il reato di cui all'art. 2 DLgs. 74/2000, pur essendo egli **cessato** dalla **carica di amministratore** in data **antecedente** a quella di **presentazione** della dichiarazione IVA.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso, annullando l'impugnata sentenza sulla scorta del proprio **consolidato orientamento** in tema di momento consumativo del reato fiscale in argomento.

Si ricorda che l'art. 2 ("Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") punisce "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 annuali relative a dette imposte **elementi passivi fittizi**".

In **passato**, sotto la vigenza della L. 516/1982, era prevista la **rilevanza penale** non solo della presentazione di una dichiarazione annuale fraudolenta, ma **anche** di tutte le **condotte prodromiche** alla stessa, pur potendo esse non culminare in un'effettiva evasione d'imposta.

Con la **riforma** del 2000, il legislatore è intervenuto in tema di reati dichiarativi concentrando il disvalore del fatto nel momento di **presentazione** della **dichiarazione** fiscale. Dalla Relazione al DLgs. 74/2000, si ricava che l'obiettivo era di circoscrivere la repressione penale ai soli fatti **direttamente correlati** alla lesione degli interessi fiscali, con correlata **rinuncia** alla **criminalizzazione** delle violazioni **meramente formali** e preparatorie.

In altre parole, il fine è di non disperdere tempo ed energie a perseguire condotte inidonee a causare danni all'Erario, consentendo, anche a coloro che abbiano predisposto **documentazione falsa** ai fini dell'evasione, di **ravvedersi** entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione.

Ne consegue, per la Cassazione, che il momento consumativo del reato non può che coincidere – anche per l'uso testuale del verbo "indicare" – con quello della **presentazione** della **dichiarazione** fiscale, nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili **fittizi**, **senza** che abbiano **rilevato** le condotte prodromiche dell'agente, ivi comprese l'**acquisizione** e la **registrazione** nelle scritture contabili di fatture o documenti **falsi o artificiosi** (cfr. Cass. n. 52752/2014).

L'opzione legislativa trova ulteriore conferma, ad avviso della Suprema Corte, nel disposto dell'art. 6 del DLgs. 74/2000, che **esclude**, per il reato in esame, la **configurabilità del tentativo**, al fine – illustrato nella Relazione – di evitare che l'intento del legislatore delegante di abbandonare il modello del reato prodromico venisse **vanificato** dalla disciplina generale del reato tentato di cui all'art. 56 c.p.

## Per il reato in esame esclusa la configurabilità del tentativo

Infatti, in **assenza** della **specifico disposizione** di cui al citato art. 6, le **registrazioni** in contabilità di fatture per operazioni inesistenti o sottofatturazioni potrebbero – secondo lo schema del tentativo penalmente rilevante – ricondursi agli **atti idonei**, diretti in modo non equivoco a integrare la **successiva dichiarazione fraudolenta**.

In questo contesto, la sentenza in esame ha rilevato come, nel caso di specie, i giudici di merito, in violazione dei principi suddetti, avessero considerato non il momento consumativo del reato contestato – presentazione della dichiarazione fiscale – ma **solo** quello **prodromico** della **ricezione** delle **fatture** per operazioni inesistenti, in tal modo erroneamente ritenendo la responsabilità del ricorrente, sia perché **cessato** dalla carica di amministratore in data precedente all'adempimento dichiarativo, sia perché **non** emergeva in atti **prova** di un suo **concorso** nel reato contestato, esclusivamente ascrivibile al nuovo amministratore, sottoscrittore della dichiarazione fiscale fraudolenta.