

# Il momento consumatico nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74/2000) nella recente giurisprudenza della corte di cassazione

**Autore:** Toma Giangaspere Donato

**In:** Diritto tributario

Nella pronuncia n. 18929 del 17 maggio 2012<sup>1</sup> i giudici di legittimità fanno proprio l'orientamento, assolutamente prevalente in dottrina e giurisprudenza, secondo cui il reato di Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74/2000), nonostante sia a formazione progressiva, ha natura istantanea<sup>2</sup> e si perfeziona con la presentazione, nelle forme previste dalla normativa tributaria, di una delle dichiarazioni annuali fraudolenti relative alle imposte sui redditi o all'imposta sul valore aggiunto, in concomitanza con la quale il reato si consuma<sup>3</sup>.

In specie, i giudici di vertice precisano che << (...) il Legislatore, disciplinando con il d.lgs. n. 74 del 2000, art. 2, la fattispecie della utilizzazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, già prevista dal d.l. 10 luglio 1982, n. 429, art. 4, comma 1 lett. f., convertito in l. n. 516 del 1982, ha individuato quale unico momento consumativo del reato quello della presentazione della dichiarazione, in cui si determina la lesione dell'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi (...) >>.

Sottolineano, inoltre, che << il d.lgs. n. 74 del 2000 (...) non prevede più l'ipotesi di cui alla l. n. 516 del 1982, art. 4, comma 1, lett. d., che configurava come reato l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti prodromica alla presentazione della dichiarazione, sicché il mero inserimento di dette fatture nella contabilità aziendale non è più previsto dalla legge come reato >><sup>4</sup>.

La Corte si conforma, di fatto, al suo consolidato orientamento, in virtù del quale se la dichiarazione è unica, unico è il reato commesso pur se i documenti utilizzati siano plurimi o abbiano diversi destinatari<sup>5</sup>. L'utilizzazione delle fatture o altra documentazione per operazioni inesistenti costituisce attività meramente preparatoria all'integrazione del fatto-reato ex art. art. 2<sup>6</sup>.

Quindi, il reato si consuma non nel momento in cui le fatture per operazioni inesistenti vengono registrate per la prima volta nelle scritture contabili obbligatorie, ma solo in un frangente successivo, ossia allorché (e se) tali fatture siano utilizzate nella dichiarazione fiscale di competenza<sup>7</sup>.

È in questo secondo contesto che è lesa l'interesse erariale all'« integrale riscossione delle imposte dovute (...) » e si realizza il dolo specifico dell'evasione preteso dal Legislatore<sup>8</sup>.

Nel motivare la suddetta posizione, i giudici di legittimità spesso effettuano una correlazione con la pregressa disciplina penal-tributaria di cui alla l. 516/1982 ed evidenziano come la nuova fattispecie, ex art. 2, d.lgs. 74/2000, assorba l'ipotesi prodromica di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti sanzionata dalla superata norma (art. 4, lett. d., l. 516/1982) « perché, pur contenendo alcuni elementi descrittivi del fatto già previsti dalla norma preesistente, presenta tuttavia ulteriori elementi non riconducibili alla precedente figura (...) »<sup>9</sup>.

Coerentemente, « nel contesto dell'acquisto "inesistente" di un cespite sottoposto alla procedura dell'ammortamento, il delitto in parola è integrato da ogni dichiarazione nella quale siano riportati componenti negativi di reddito fittizi derivanti dal frazionamento delle quote di ammortamento » e non dal riduttivo inserimento delle fatture fittizie nelle scritture contabili. Il reato, perciò, è configurato dall'indicazione nella dichiarazione dei redditi o Iva di elementi passivi fittizi relativi a quote di ammortamento per l'acquisto di beni strumentali e, considerata la periodicità di tale indicazione (è noto che la quota di ammortamento rappresenti, ai fini fiscali, la parte ideale di costo legittimamente

deducibile dal reddito a fronte dell'acquisto di un bene pluriennale che, in quanto tale, concorre in più periodi d'imposta alla produzione del reddito imponibile), di volta in volta è cagionato un nuovo danno erariale: << il reato è istantaneo e la successiva presentazione di altra dichiarazione si configura quale autonoma fattispecie criminosa >>. Ne deriva che il reato è unico non solo se la dichiarazione è unica ancorché i relativi documenti falsi vengano registrati in contabilità in vari momenti, ma anche se questi documenti << abbiano diversi destinatari >><sup>10</sup>.

La Corte di Cassazione in altra situazione ha evidenziato che il reato di cui all'art. 2 può essere considerato semplice se l'indicazione degli elementi passivi fittizi è contenuta in una sola dichiarazione o nella dichiarazione unificata prevista per l'imposta sui redditi e per l'imposta sul valore aggiunto, relative allo stesso anno d'imposta; di contro, può essere continuato se la predetta indicazione è contenuta in due separate dichiarazioni che, in esecuzione dello stesso disegno criminoso di frode fiscale, sono presentate per l'imposta sui redditi e per l'imposta sul valore aggiunto relative allo stesso anno<sup>11</sup>.

In una diversa occasione i giudici di vertice hanno rilevato che individuato il momento consumativo del reato, il luogo di consumazione dell'illecito deve individuarsi, a propria volta, in quello di utilizzazione delle fatture rilevanti e quindi nel luogo di presentazione della dichiarazione fraudolenta, e non già nel luogo di emissione delle fatture che si assumono relative a operazioni inesistenti<sup>12</sup>.

Dunque, l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - coerentemente alla definizione del comma 2 dell'art. 2 - deve avvenire anteriormente, o quanto meno contestualmente, alla presentazione della dichiarazione, in cui si sostanzia l'offesa all'interesse tutelato dalla fattispecie incriminatrice, atteso che qualsiasi comportamento successivo a tale momento viene a configurarsi come un post factum, che non può incidere in ordine all'integrazione dell'illecito in esame<sup>13</sup>.

Ne deriva che << La presentazione da parte di colui che ha commesso il reato di una successiva dichiarazione, sia pure nei termini previsti dalla legge per la presentazione annuale, correttiva di quella

fraudolenta (...) non costituisce una causa di non punibilità del reato, già perfezionatosi (...) >><sup>14</sup>.

1 Cass. Sez. III pen., 17 maggio 2012, n. 18929, in banca dati fisconline.

2 Sull'istantaneità del reato ex art. 2, d.lgs. n. 74/2000, Cass., Sez. I pen., 18 giugno 2009, n. 25483.

3 In dottrina, V. Napoleoni, I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, Milano, 2000, 68.

4 La difesa, invece, con un articolato mezzo di annullamento, aveva, tra l'altro, eccepito che la Corte territoriale aveva erroneamente individuato il momento consumativo del reato nella scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione Iva, coincidendo la consumazione con il momento in cui le fatture sono registrate nelle scritture contabili.

5 Cass., Sez. III pen., 12 gennaio 2009, n. 00626.

6 Cass., Sez. III pen., 20 ottobre 2008, n. 39176.

7 Cass., Sez. II pen., 23 novembre 2006, n. 40226; Cass., Sez. trib., 12 dicembre 2004, n. 4770; Cass., Sez. III pen., 5 aprile 2001, n. 13826; Cass., Sez. III pen., 20 ottobre 2008, n. 39176, cit.

8 Cass., Sez. III pen., 12 gennaio 2009, n. 00626 cit.; Cass., SS.UU. pen., 7 novembre 2000, n. 27.

9 Cass., Sez. III pen., 20 ottobre 2008, n. 39176, cit.

10 Cass., Sez. III pen., 12 gennaio 2009, n. 00626, cit.

11 Cass., Sez. III pen., 8 maggio 2008, n. 18765.

12 Cass., Sez. III pen., 5 marzo 2009, n. 25483, cit. (è noto che l'Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti costituisce autonoma ipotesi delittuosa, disciplinata dall'art. 8, d.lgs. 74/2000. Il Legislatore, nel prevedere con due disposizioni autonome, collocate in capi diversi del d.lgs n. 74/2000, la condotta dell'emittente e quella dell'utilizzatore, è intervenuto, attraverso l'art. 9, d.lgs. 74/2000, derogando alla previsione dell'art. 110, c.p., in tema di concorso di persone nel reato).

13 In questi termini, A. Lanzi, Le novità nella riforma del sistema penale tributario, in *Dir. pen. e proc.*, 2000, 196.

14 Cass., Sez. III pen., 29 aprile 2003 n. 19781, in banca dati il fiscovideo, con commenti di F. Ardito, Qualche considerazione sul momento consumativo del reato di dichiarazione fraudolenta e sulla efficacia penale del nuovo ravvedimento operoso, e di G. Izzo.

<https://www.diritto.it/il-momento-consumativo-nel-delitto-di-dichiarazione-fraudolenta-mediante-utilizzo-di-fatture-per-operazioni-inesistenti-art-2-d-lgs-n-742000-nella-recente-giurisprudenza-della-corte-di-cassazio/>