

I falsi formati dopo la dichiarazione escludono la frodolenta

Per integrare la fattispecie ex art. 2 del DLgs. 74/2000 la documentazione falsa deve preesistere alla presentazione della dichiarazione

/ Maurizio MEOLI

Ai fini dell'integrazione della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di documenti falsi, di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000, è necessario che la documentazione usata **preesista**, quanto meno, rispetto al momento della presentazione della dichiarazione.

A precisarlo è la sentenza n. [7941](#) della Cassazione, depositata ieri.

Il citato articolo punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, avvalendosi di fatture o altri documenti falsi, indichi in una dichiarazione (non più – in seguito all'entrata in vigore del DLgs. 158/2015 – necessariamente annuale) elementi passivi **fittizi**. La norma, al secondo comma, specifica che il fatto si considera commesso "**avvalendosi**" di fatture o altri documenti falsi ove essi siano "registrati nelle scritture contabili obbligatorie" o "detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria".

Nel caso di specie, al consulente fiscale di diversi imprenditori veniva contestato un meccanismo criminoso caratterizzato dalla predisposizione, da parte di complici dei propri clienti, e al fine di assicurare loro un indebito vantaggio fiscale, di documenti attestanti prestazioni fittizie e con indicazione della data per la corresponsione dei relativi compensi ampiamente differita nel tempo; in modo tale che, per effetto del **diverso regime di contabilizzazione** delle uscite e delle entrate fra soggetti che svolgono un'attività imprenditoriale, per i quali si applica il regime della competenza, e soggetti che, invece, operano come privati, per i quali vige il principio di cassa, i primi potevano immediatamente recuperare come costi le somme riportate dalla documentazione fittizia, mentre i secondi non erano tenuti a indicare come entrate, e pertanto a non assoggettare al relativo prelievo fiscale, i predetti corrispettivi, in quanto ancora legittimamente non riscossi.

Veniva, allora, disposta la misura cautelare dell'**interdizione** dall'esercizio della professione per due mesi. Contro tale decisione si eccepeva il fatto che la misura cautelare non fosse praticabile, per talune condotte, perché riconducibili all'ipotesi attenuata di cui all'abrogato (dal DL 138/2011) terzo comma dell'art. 2 del DLgs. 74/2000, per altre, perché prescritte, e, per le restanti, perché i documenti falsi erano stati predisposti solo **dopo la presentazione** delle dichiarazioni dei redditi.

Il competente Tribunale del Riesame escludeva l'applicazione della misura interdittiva per le condotte riconducibili all'ipotesi attenuata abrogata e per quelle prescritte, mentre la confermava per le altre, reputando

indifferente il momento di formazione dei documenti falsi. Contro tale decisione veniva presentato ricorso per Cassazione.

In via preventiva, la Suprema Corte sottolinea come, in linea con l'orientamento prevalente, per la fattispecie in questione rilevi l'utilizzo di fatture sia **ideologicamente** che **materialmente** false (tra le altre, Cass. nn. [38544/2015](#), [2156/2012](#) e [46785/2011](#)). Ovvero, nel primo caso, fatture relative a operazioni mai poste in essere e, pertanto, rappresentanti il supporto probatorio di una situazione del tutto non rispondente al vero, e, nel secondo, fatture relative a operazioni effettivamente intervenute, il cui contenuto venga, però, modificato, aumentandone indebitamente gli importi (Cass. nn. [30896/2001](#) e [1994/2005](#), invece, avevano reputato applicabile l'art. 2 del DLgs. 74/2000 nelle ipotesi di falso ideologico, rilevando i casi di falsità materiale per le fattispecie di cui agli artt. 3 o 4 del DLgs. 74/2000).

Per integrare la fattispecie, poi, occorre, da un lato, la **registrazione** in contabilità dei documenti falsi o la loro conservazione a fini di prova e, dall'altro, l'**inserimento** nella dichiarazione dei corrispondenti elementi passivi fittizi (Cass. nn. [14855/2012](#) e [14718/2008](#)).

Conseguenza ineludibile di tale ricostruzione – afferma la decisione in commento – è che, per la realizzazione del reato è necessario che la documentazione fiscale falsa **preesista**, quanto meno, alla **presentazione** della dichiarazione fraudolenta. Conferma sistematica di tale conclusione è individuata nel fatto che il momento consumativo della fattispecie coincide con quello di presentazione della dichiarazione fraudolenta (Cass. nn. [49570/2015](#), [32348/2015](#) e [35729/2013](#)).

D'altra parte, se si ammettesse l'irrilevanza del momento di formazione dei documenti falsi di cui poi ci si avvale, potendo gli stessi essere predisposti anche dopo la presentazione della dichiarazione, si assisterebbe a un fenomeno "singolare": un reato perfetto (e consumato) ma **privo** di elementi di fatto **essenziali** per la sua realizzazione.

L'ordinanza impugnata, quindi, è giudicata viziata, perché, nel ravvisare il *fumus* del delitto ha considerato "indifferente" il momento di formazione dei documenti falsi. Ne consegue l'annullamento con rinvio al medesimo Tribunale, in diversa composizione, per rivalutare il tutto alla luce dei principi enunciati. In tale contesto, peraltro, giocheranno un ruolo dirimente le modalità con cui la difesa del consulente fiscale tenterà di provare il fatto che la documentazione falsa era stata predisposta dopo la presentazione delle dichiarazioni.