

Egr. colleghi,

nella piena condivisione dello spirito che ha mosso l'iniziativa promossa dal caro amico, collega e mentore, Marco Salerno,

vorrei segnalarvi un recente caso che mi ha occupato e che è stato sottoposto alla valutazione sia del Tribunale di Salerno sia della Corte Territoriale di Appello ed attualmente in attesa di giudizio per cassazione.

Prima di passare in rassegna la questione giuridica oggetto di sindacato di legittimità è opportuno descrivere il **caso di specie**:

Tizio, amministratore di una società a responsabilità limitata, fino al 10.09.06 viene tratto a giudizio, in concorso con il rappresentante legale pro tempore, per rispondere del reato di fraudolenta dichiarazione mediante uso di fatture per prestazioni inesistenti di cui all'art. 2 D.Lvo 74/2000 (cd false fatturazioni) indicate nella dichiarazione dei redditi presentata all'Agenzia delle Entrate il 26.09.07, quando era in carica, da circa un anno, un altro legale rappresentante.

La domanda che si pone all'attenzione è dunque la seguente:  
può il rappresentante legale, non più in carica al momento del deposito della dichiarazione dei redditi (avvenuta l'anno successivo alla perdita della qualifica), essere ritenuto responsabile di aver utilizzato false fatturazioni in concorso col rappresentante legale in carica al momento del concreto utilizzo di queste fatture mediante il loro inserimento nella dichiarazione presentata all'Agenzia delle Entrate?

Sembrerà strano ma a tale domanda sia il Tribunale che la Corte di Appello hanno dato risposta affermativa, nel senso di ritenere responsabile l'ex amministratore anche se non più in carica quando, l'anno successivo, il nuovo amministratore ha presentato la dichiarazione dei redditi contenente gli elementi passivi fittizi documentati dalle fatture ritenute false.

Nella specie la Corte Territoriale si è espressa in questi termini: *"...seppure Tizio non rivestiva più la qualità a lui contestata al momento della consumazione del reato, sicuramente la rivestiva tuttavia nei mesi di registrazione delle fatture fittizie, il che individua la sua responsabilità a titolo di concorso nel reato..."*.

Preliminare alla comprensione della questione giuridica, è l'individuazione del momento consumativo del reato previsto dall'art. 2 D.Lvo 74/2000.

Sul punto la giurisprudenza di merito (compreso la ns Corte Territoriale) nonché quella di legittimità è ormai conforme nel ritenere - in sintonia con la volontà del legislatore di spostare il momento di rilevanza penale della condotta e quindi abbandonare la dimensione prodromica dell'illecito - che il momento consumativo del reato coincida con la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi nella quale sono stati indicati gli elementi passivi fittizi documentati dalle fatture.

Il reato è dunque di natura istantanea e si perfeziona nel momento in cui viene presentata la dichiarazione annuale dei redditi.

La ratio della norma e l'interpretazione operata dalla giurisprudenza è di facile comprensione se si considera:

che nella dichiarazione dei redditi sono contenuti sia gli elementi positivi o attivi di bilancio (redditi) sia quelli negativi o passivi (costi);

dalla compensazione tra questi importi viene fuori la c.d. base imponibile, ovvero l'importo sul quale si calcola l'aliquota di pressione fiscale corrisponde alla fascia di reddito prevista dalle imposte sui redditi;

ne consegue che l'aumento dei costi di esercizio, generato attraverso l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi, mediante la predisposizione di fatture false (che documentano costi mai sostenuti), comporterà l'abbassamento della base imponibile e quindi del reddito dichiarato ai fini fiscali.

Per tanto il momento consumativo della condotta non può che essere quello in cui si presenta la dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle Entrate per la semplice ragione che è proprio in quel preciso momento che il contribuente dichiara (fraudolentemente) un reddito diverso da quello realmente prodotto mediante l'uso di fatture false che documentano costi mai sostenuti.

Coerente con tale interpretazione è l'intero impianto normativo contenuto nel D.Lvo 74/2000 e lo stesso testo di cui all'art. 2 che difatti s'intitola: "**dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**", quasi a voler evidenziare, già nel titolo, come la condotta incriminata non sia quella di aver formato, o concorso a formare, fatture false (per operazioni inesistenti) ma quella di aver dichiarato un reddito non corrispondente al vero proprio attraverso l'utilizzo di fatture che documentano costi non sostenuti nella realtà.

L'elemento costituente risiede dunque nella dichiarazione fraudolenta che, sebbene caratterizzata da una condotta progressiva (dapprima la registrazione in contabilità della fattura falsa e poi l'indicazione in dichiarazione del costo fittizio) si completa nella sua penale rilevanza nel momento in cui la dichiarazione viene portata a conoscenza dell'ente che la deve conoscere.

Cosa succede dunque a quelle condotte propedeutiche alla fraudolenta dichiarazione, ovvero quelle consistenti ad es. nella registrazione delle fatture false in contabilità che, come è ovvio, avviene prima della presentazione della dichiarazione dei redditi?

Sul punto si è già espressa la Cassazione a Sezioni Unite, già nel 2000 con la sentenza n. 25.10.2000 n. 27, con la quale ha stabilito che "*di per sé la propedeutica registrazione in contabilità o la detenzione ai fini di prova di fatture per operazioni inesistenti, anche se teleologicamente dirette in modo non equivoco alla successiva dichiarazione fraudolenta, non sono punibili neanche quando il loro successivo mancato inserimento nella*

*dichiarazione derivi, non già da uno spontaneo ripensamento del contribuente, ma dall'intervento, nelle more, di un accertamento compiuto nei suoi confronti”.*

Secondo tale orientamento dunque gli atti prodromici alla fraudolenta dichiarazione, compreso la registrazione delle fatture in contabilità, non possono configurare il reato de quo.

Tanto peraltro è confermato dal complessivo impianto normativo che all'art. 6 prevede espressamente che i delitti previsti dagli articoli 2, 3, e 4 non siano punibili a titolo di tentativo.

Da tanto se ne ricava come dunque gli atti preparatori, anche laddove abbiano i requisiti richiesti dall'art. 56 c.p., non siano rilevanti agli effetti penali almeno per quanto concerne i reati previsti dagli articoli 2, 3 e 4 del D.Lvo 73/2000 (tra i quali dunque la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per prestazioni inesistenti).

Anche tale previsione conferma quanto sostenuto dalla difesa di Tizio, sia in primo che secondo grado di giudizio, ovvero che il momento dichiarativo divenga il discrimine tra il lecito e l'illecito in quanto prima della dichiarazione non vi è alcun fatto penalmente rilevante nemmeno nella forma del tentativo.

Se dunque il discrimine tra lecito ed illecito è la dichiarazione fraudolenta, che rappresenta sia il momento consumativo che costitutivo del reato, a parere dello scrivente, non potrà essere mosso alcun addebito all'imputato Tizio in quanto al momento della presentazione della dichiarazione non rivestiva più, da oltre un anno, la qualità di legale rappresentante della società.

Come già anticipato sia il Tribunale di Salerno che la Corte territoriale non hanno condiviso tale impostazione esegetica e per tanto Tizio ha proposto ricorso per cassazione evidenziando *l'errores in iudicando* rispetto all'affermazione della penale responsabilità.

Siamo in attesa della fissazione dell'udienza e delle determinazioni della Corte che prontamente saranno condivise con Voi nell'ottica e nello spirito che muove questo entusiasmante progetto formativo.

Cari Saluti a tutti,  
Avv. Fabio Sorà.