Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex D.M. 270/2004*)
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

Il reato di dichiarazione infedele

Relatore
Prof. Maurizio Interdonato

Laureando
Michele Fosco
Matricola 816264

Anno Accademico
2013/ 2014

INDICE

INTRODUZIONE

L'articolo 4 all'interno del D.Lgs 74/2000 1

CAPITOLO I

IL REATO DI DICHIARAZIONE INFEDELE

1.1 Dalla legge 516/1982 al D.Lgs 74/2000: il cambiamento di tipologia dell'illecito 3

1.2 Il reato di cui all'art. 4 D.Lgs 74/2000: aspetti generali 15

1.3 L'omessa annotazione dei ricavi e il problematico inquadramento degli elementi passivi fittizi..... 31

Segue: "Continuità tra vecchia e nuova normativa"..... 36

CAPITOLO II

VALUTAZIONI E RILEVAZIONI CONTABILI

2.1 Le valutazioni contabili in violazione del principio di competenza economica 42

2.2 Rilevazioni e valutazioni in sede di nota integrativa 49

2.3 La soglia di tolleranza per le valutazioni estimative..... 53

CAPITOLO III

CIRCOSTANZE ATTENUANTI E PRESCRIZIONE

3.1 Le soglie di punibilità e le pene accessorie 58

3.2 Le circostanze attenuanti speciali: il pagamento del debito tributario..... 62

3.3 Le circostanze attenuanti speciali: riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario 70

Segue: "L'accertamento con adesione e il mancato superamento della soglia di punibilità: Tribunale di Milano, sez. III pen., 5 febbraio 2009, n. 1826; Corte di Cassazione n. 5640 del 2012: l'autonomia del giudice penale" 75

CONCLUSIONI 83

BIBLIOGRAFIA 85

INTRODUZIONE

In questo elaborato verrà presentato il reato di dichiarazione infedele in base alla nuova normativa contenuta nel Decreto Legislativo emanato il 10 Marzo 2000, n. 74.

Tale surriferito Decreto consta di 25 articoli e si presenta diviso in 5 Titoli:

- Titolo I: definizioni
- Titolo II: delitti
- Titolo III: disposizioni comuni
- Titolo IV: rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti
- Titolo V: disposizioni di coordinamento e finali

Per espletare la delega di cui alla L. 25 Giugno 1999, n. 205, il Governo ha varato il D.Lgs. 10 Marzo 2000, n. 74 in cui viene introdotta una nuova disciplina sui reati inerenti i redditi e il valore aggiunto.

Col fine di espungere lacune e vizi che avevano caratterizzato la vecchia legge n. 516 del 1982, tale decreto abroga la stessa introducendo un sistema penale tributario imperniato sulla configurazione di nuove fattispecie delittuose (e non più anche contravvenzionali come era previsto dalla vecchia disciplina) in tema di dichiarazione e pagamento di imposte.

Come evidenziato dalla stessa struttura del decreto, esso parte dalla definizione di quei termini che potrebbero generare delle ambiguità in sede interpretativa: troviamo quindi il significato attribuito dal legislatore di " elementi attivi o passivi ", di " imposta evasa ", di "dichiarazione"; si passa poi ad un'analisi delle fattispecie incriminatrici, tra le quali emerge il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, per poi trovare delle disposizioni comuni che disciplinano l'intero spazio dell'intervento (pene accessorie, attenuanti, prescrizione ecc.) nonché delle norme indirizzate a regolare i rapporti tra nuovo sistema penale tributario e quello sanzionatorio amministrativo; infine al Titolo V vengono esposte delle disposizioni di coordinamento e finali.

La fattispecie che verrà trattata in questa sede è quella di dichiarazione infedele: si inizierà presentando la storia che ha portato il legislatore a emanare l'attuale disciplina, focalizzandosi su motivi e finalità dello stesso e mettendo in evidenza le differenze rispetto al reato contenuto nel corpus normativo del 1982; si passerà quindi ad un'analisi più specifica della fattispecie in esame andando a considerare i vari aspetti della stessa con il sussidio di commenti di alcuni autori a sentenze della Corte di Cassazione, al fine di fornire una più ampia e coerente visione sia per quanto concerne la dottrina, sia per delineare gli indirizzi, spesso contrastanti, intrapresi dalla giurisprudenza.

CAPITOLO I

IL REATO DI DICHIARAZIONE INFEDELE

1.1 Dalla legge 516/1982 al D.Lgs 74/2000: il cambiamento di tipologia dell'illecito

Verso la fine degli anni '70 era emersa l'esigenza di una nuova disciplina tributaria che avesse come fine quello di contrastare penalmente l'evasione fiscale inerente a imposte dirette e Iva; tale fenomeno, oltre a creare disparità sociali, comporta minori entrate tributarie per lo Stato, andando ad alimentare quell'illegalità fiscale che costituisce la base della mancanza di fiducia nelle istituzioni.

Non è di certo un caso l'avvento di un sempre crescente fabbisogno tributario, soprattutto se valutato in un periodo storico caratterizzato da ingenti necessità economiche in cui i motivi del debito pubblico si accompagnano con la crisi del Welfare State[1] e in cui il rapporto tra Stato e cittadino viaggia parallelamente su due linee opposte e contrastanti: l'esigenza di aumentare le entrate pubbliche e la minaccia di repressione penale.

E' in questo contesto che da più parti viene avanzata la necessità di apportare delle riforme nel sistema penale dell'epoca a partire dall'abrogazione della cosiddetta pregiudiziale tributaria: tale istituto che si esplicava in "una sorta di autorizzazione a procedere che l'amministrazione finanziaria concedeva agli organi dell'accusa penale" [2] provocava una subordinazione tra la fase di accertamento amministrativo, volta a verificare l'esattezza di quanto richiesto dall'erario, e l'irrogazione della sanzione, posticipando, di fatto, l'azione repressiva più ingente.

---

[1] *Sugli effetti della crisi del Welfare State si veda in Pol. dir. , 1982,* il dibattito Tra crisi del Welfare State e innovazioni tecnologiche, pag. 113

[2] *TRAVERSI, I reati tributari in materia di imposte dirette e Iva,* Milano, *1986, pag. 58*

Non si poteva però eliminare la pregiudiziale tributaria mantenendo in essere le fattispecie criminose in tema di evasione fiscale: il punto su cui si è concentrato il legislatore, prima dell'emanazione della L.516/1982, è quello di impedire che in capo al giudice penale incombessero dei compiti inerenti alla quantificazione del tributo evaso, considerata la scarsa competenza che esso detiene in materia tributaria e le complesse questioni circa la stima dei tributi evasi[3].

E' proprio in questa direzione che si è formulato il cosiddetto progetto Reviglio: dall'evasione come tale, l'attenzione si è spostata su quei comportamenti prodromici alla stessa, erigendo i medesimi a ipotesi di reato; in questo modo il giudice penale assumerà il mero compito di accertare l'esistenza della fattispecie criminosa indipendentemente dal quantum dell'imposta invasa. Le nuove tipologie di reato sono tracciate in modo tale da andare a disciplinare tutte le ipotesi di illecito tributario, inglobando la nozione di evasione: il nucleo centrale del progetto è quello di andare a punire fatti posti in essere di facile accertamento che sono strumentali alla stessa.

L'art. 1, Titolo I, L.516/1982 disciplina la fattispecie di dichiarazione infedele in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto; esso prevedeva, al secondo comma, quanto segue:

"*E' punito con la pena dell'arresto da tre mesi a due anni e dell'ammenda da lire dieci milioni a lire venti milioni chiunque:*

a) avendo effettuato cessione di beni o prestazioni di servizi, ne omette l'annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi o annota i relativi corrispettivi in misura inferiore a quella reale, se l'ammontare dei corrispettivi non annotati nelle scritture del relativo periodo d'imposta è superiore a centocinquanta milioni di lire e allo 0,25 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi risultante dall'ultima dichiarazione presentata, al netto di quelli imputati ai redditi di immobili o di capitale di cui alla lettera c), o comunque, è superiore a cinquecento milioni di lire;

[3] *Si veda su questo punto C.F. GROSSO, L'evasione fiscale,* Torino, 1980, *pag. 52*

b) avendo effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi, ne omette la fatturazione o l'annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero indica nelle fatture o nelle annotazioni i relativi corrispettivi in misura inferiore a quella reale, se l'ammontare dei corrispettivi non fatturati o non annotati nelle scritture contabili del relativo periodo di imposta è superiore a centocinquanta milioni di lire e allo 0,25 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi risultante dall'ultima dichiarazione presentata, o comunque, è superiore a cinquecento milioni di lire;

c) nella relazione annuale indica redditi fondiari o di capitale o altri redditi, in relazione ai quali non era obbligato ad annotazioni in scritture contabili, per un ammontare complessivo inferiore a quello effettivo di oltre cento milioni di lire; se l'ammontare dei redditi indicati è inferiore a quello effettivo di oltre un quarto di quest'ultimo e di oltre cinquanta milioni di lire, si applica la pena dell'arresto fino a due anni o dell'ammenda fino a lire quattro milioni. Per i terreni ed i fabbricati si considera effettivo il reddito determinato ai fine delle imposte sui redditi. Si tiene conto dei redditi fondiari o di capitale anche se concorrono a formare il reddito d'impresa, purché non derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Il comma 4, invece, delineava le condizioni al cui verificarsi veniva meno il reato in esame:

"Nei casi di cui ai punti 1) e 2) e in quelli previsti dal 3° comma, non si considerano omesse le annotazioni e le fatturazioni di corrispettivi, purché ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

a) le annotazioni siano state effettuate in taluna delle scritture contabili indicate nel comma 6 o i dati delle operazioni risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge, e i corrispettivi non annotati o non fatturati risultino altresì compresi nella relativa dichiarazione annuale e sia versata l'imposta globalmente dovuta. Le annotazioni devono essere effettuate o i documenti devono essere emessi prima che la violazione sia stata contestata e che siano iniziate ispezioni o verifiche;

b) *fuori dai casi di cui alla lettera a) del presente comma, i corrispettivi non annotati o non fatturati risultino compresi nella relativa dichiarazione annuale e sia versata l'imposta globalmente dovuta sempre che la violazione non sia stata constatata e che non siano iniziate ispezioni o verifiche;*
c) *si tratti di operazioni che non danno luogo all'applicazione delle relative imposte;*
d) *le annotazioni effettuate in violazione dei criteri di cui al comma 1 dell'art. 75 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 1 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, risultino dalle scritture contabili obbligatorie del periodo d'imposta precedente o successivo a quello di competenza e derivino dall'adozione di metodi costanti di impostazione contabile, essendosi tenuto conto dei relativi corrispettivi nella dichiarazione del periodo in cui l'annotazione è stata eseguita.*

Venivano poi esclusi dal reato di dichiarazione infedele quei redditi non dichiarati "*qualora si tratti di somme costituenti reddito di lavoro dipendente o redditi assimilati purché assoggettate a ritenuta alla fonte e purché il reddito complessivo sia costituito per almeno due terzi da redditi di lavoro dipendente o assimilati*" (comma 5°).

L'art. 1 della L.516 del 1982, ha introdotto quindi al comma 1° l'ipotesi di omessa e di infedele dichiarazione di coloro che risultano essere titolari di redditi fondiari, di capitale e di altri redditi (comma 2°, lettera c)), e ha stabilito una diversa disciplina per i contribuenti tenuti alle scritture contabili, come emerge alla lettera a) del comma 2°; in entrambi i casi però il reato di dichiarazione infedele veniva punito come contravvenzione.

Per quanto riguarda l'ipotesi prevista dall'art. 1, 2° comma, lettera c), caduto il riferimento all'accertamento conclusivo del tributo evaso, questa delinea una fattispecie di evento di pericolo diretto, che si esplica e produce i suoi effetti nel momento in cui il contribuente presenta la dichiarazione infedele.

Un disciplina diversa è contenuta invece alla lettera a) del 2° comma: per i contribuenti tenuti alle scritture contabili il legislatore ha infatti disposto un'anticipazione della

punibilità a tutti quei comportamenti prodromici e strumentali alla dichiarazione infedele; esso ha di fatto equiparato il tentativo alla consumazione del reato stesso andando a configurare una fattispecie di attentato.

"L'attentato rappresenta un'ipotesi di reato di pericolo del tutto particolare caratterizzata essenzialmente da una struttura che sotto molti profili si avvicina in maniera notevole a quella del tentativo".[4] L'ulteriore distinzione da quest'ultimo è "data dal fatto che il contenuto dell'incriminazione in questi casi non si determina in relazione a una norma speciale; una caratteristica dei delitti di attentato è l'autonomia dell'incriminazione nel senso che manca una corrispondente ipotesi di danno cui far riferimento ai fini della determinazione del fatto tipico".[5]

Le ipotesi di attentato sono quindi dei reati a consumazione anticipata; con il comma 2° lettera a) il legislatore ha quindi voluto spostare l'attenzione, per i contribuenti tenuti alla redazione delle scritture contabili, dal momento della consumazione del reato, attraverso la presentazione della dichiarazione infedele, al tentativo di giungere allo stesso; viene quindi punito con la medesima pena il tentativo di perseguire il reato e la sua consumazione.

Quanto disposto nel 2° comma non deve condurre a ritenere che siano sanzionati tout court gli obblighi di fedeltà inerenti l'efficacia del sistema tributario, ma solo quelle circostanze di pericolo attuate in riferimento alla possibile funzione di ispezione e verifica svolta nell'ambito dell'attività degli uffici tributari; sempre in questo contesto è bene notare come il legislatore abbia deciso di legare l'ipotesi di non punibilità della fattispecie con la mancata contestazione delle infrazioni, in questo modo avviene un passaggio dalla fase di pericolo a quella di vera lesione del bene oggetto di tutela.

Un'altra attenuante è legata a quei comportamenti che ostacolino il procedere dell'iter criminis fino alla reale lesione del bene tutelato; tale punibilità anticipata, relativa ai comportamenti commissivi od omissivi inerenti le scritture contabili, viene però esclusa se l'evento (cioè la presentazione della dichiarazione dei redditi), a cui le stesse si connotano in termini di strumentalità, non si configura in termini di pericolo.

---

[4] *Così V. PATALANO, Significato e limiti della dogmatica del reato di pericolo,* Napoli, *1975, pag. 27*
[5] *Sempre PATALANO, Significato e limiti della dogmatica del reato di pericolo,* Napoli, *1975, pag.28*

Ben presto però si realizzò che l'intervento normativo attuato con l'emanazione della L. 516/1982, non aveva prodotto i risultati sperati ma anzi, aveva portato alla nascita di ambiguità e confusione sia per i contribuenti che per gli operatori di diritto: si verificò una proliferazione di conflitti tra giurisprudenza e dottrina, aggravati dall'utilizzo di norme penali in bianco, quando cioè la legge penale si limita a indicare la sanzione rimandando ad un'altra norma per quanto concerne il riconoscimento del precetto.

La surriferita proliferazione, anziché essere sintomo di efficienza della L.516/1982, fu la ragione stessa del suo fallimento dato che la maggior parte delle violazioni portate a processo erano riconducibili a condotte di scarsa rilevanza sociale.

Alle lacune della disciplina si accompagnarono altri fattori che ne tolsero ulteriormente importanza ed efficacia: prima fra tutte l'entrata in vigore di un nuovo codice di procedura penale che, con l'introduzione del cosiddetto patteggiamento, andò a svilire la portata delle sanzioni previste dalla L.516.

I primi passi per il superamento delle lacune e dei problemi che erano sorti con la L.516 si ebbero con il progetto di legge delega del 19 dicembre 1997 che sottolineò l'esigenza di pervenire ad una nuova disciplina penale tributaria che, in primo luogo, eliminasse la repressione penale di quei comportamenti cosiddetti prodromici al reato di dichiarazione infedele per lasciar spazio ai delitti in dichiarazione così che venissero punti in modo più incisivo coloro che, sotto il profilo dell'elemento soggettivo, avessero posto in essere una condotta con lo specifico intento di ledere l'interesse dell'erario nella riscossione dei tributi.

Il progetto del 1997 partiva dalla constatazione che:

- La legge 516/1982 aveva portato ad un fallimento della sanzione penale, caratterizzato dall'abuso che della stessa se ne fece per contrastare le violazioni tributarie;
- Era ormai indispensabile una riforma che portasse ad un equilibrio tra sistema penale e sistema tributario;
- Era necessario fissare un discrimen tra l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta e quella di dichiarazione infedele.

Il disegno della legge delega del 1997 trovò varie difficoltà nell'iter parlamentare e non riuscì mai a passare il vaglio della Commissione Finanze del Senato; tuttavia, molti dei contenuti e delle questioni sollevate dallo stesso, vennero riprese nel testo della L. 205 del 25 giugno 1999.

Il testo della riforma del sistema penale tributario del 1999 si strutturava intorno a due articoli:

1. L'art. 6 che disponeva i criteri e i principi da adottare e abrogava il principio di ultrattività delle norme penali finanziarie;
2. L'art. 9 che attribuiva al Governo il compito di emanare un D.Lgs. che abrogasse il Titolo I della L.516/1982 e di tutte le altre disposizione che erano divenute inconciliabili con la nuova riforma del sistema penale tributario e che introducesse nuove norme in materia d'imposte dirette e sul valore aggiunto.

Il legislatore fece propri i contenuti della legge delega del 1997, operando in una prospettiva di continuità con la stessa; il risultato, sfociato nella L.205, rappresenta la base giuridica intorno alla quale hanno poi preso forma le seguenti evoluzioni legislative con l'ovvia conseguenza che struttura e espressioni letterali dei due testi fossero molto coincidenti, se non uguali.

I principi a cui doveva attenersi il legislatore delegato erano quindi quelli già in precedenza fissati dal d.d.l. del 1997:

- L'allontanamento dall'uso di fattispecie di carattere contravvenzionale e l'abbandono della punibilità anticipata per i comportamenti prodromici alla dichiarazione;
- La fissazione di nuove disposizioni incriminatrici costruite intorno alla nozione di dolo specifico di evasione o di indebito rimborso e dalla notevole pericolosità per gli interessi dell'erario;
- La posticipazione della rilevanza penale al momento in cui il contribuente presenta la dichiarazione del periodo d'imposta;

Per quanto concerne la determinazione delle fattispecie criminose, la norma delegante non apportava rilevanti modifiche a quanto stabilito nel progetto del 1997; fulcro centrale della struttura rimaneva la repressione penale al momento di presentazione della dichiarazione, "ad eccezione di quelle poche fattispecie fraudolente da incriminare a prescindere da tale evento"[6] ; è quindi rimasta l'ipotesi di prevedere sei fattispecie penali tra cui, per quanto interessa in questa sede, anche quella di dichiarazione infedele annuale[7] .

Il fatto che il legislatore sia proseguito su una linea di continuità rispetto al d.d.l. del 1997, mantenendo inalterate struttura e contenuti, non deve lasciar adito a ipotesi che nessuna modifica sia intercorsa; è il caso della fattispecie di dichiarazione fraudolenta in rapporto a quella d'infedeltà che, come verrà brevemente illustrato, anche la L.205 non è riuscita a fornire una soluzione completa e coerente al problema inerente il rispettivo ambito di applicazione dei due diversi reati.

La legge delega del 1997 stabiliva le condotte atte ad integrare tale fattispecie: l'impiego di documentazione falsa, la violazione degli obblighi contabili e il compimento di altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile.

L'art. 9 della L.205/99 ha ridotto il campo di applicazione del surriferito delitto, togliendo dalle condotte punibili a titolo di dichiarazione fraudolenta quella inerente la violazione degli obblighi contabili; veniva infatti stabilito che l'omessa annotazione e fatturazione, realizzata con la finalità di esporre un ammontare di componenti positivi inferiore a quello reale realizzato durante l'esercizio, non andasse a configurare il reato di dichiarazione fraudolenta.

Questa scelta venne sottoposta ad analisi critica degli studiosi che assunsero posizioni contrastanti. Una parte di essi evidenziava come, togliendo dal novero delle condotte punibili a titolo di dichiarazione fraudolenta quelle legate alla violazione di obblighi contabili, si sarebbero portate nell'ambito applicativo dei delitti quei comportamenti che, secondo quanto disposto dalla L.516/82, costituivano delle mere contravvenzioni; essi inoltre sostenevano che non sarebbe stato facile per i soggetti obbligati alle scritture

---

[6] *Così* MONTI, Denuncia infedele da limitare, *in Il Sole 24 ore, 1999* pag. *20*
[7] *Cfr. art. 9, comma 2°, lettera a), n. 3) L.205/1999*

contabili, delineare uno spazio in cui potesse trovare applicazione l'altra fattispecie criminosa di infedele dichiarazione.

L'altra parte, rappresentata soprattutto da coloro che hanno contribuito alla formulazione del progetto di delega, avevano evidenziato, come risposta alle critiche da più parti mosse, che la configurazione finalistica dell'elemento soggettivo avrebbe costituito uno spartiacque tra il delitto di dichiarazione fraudolenta e quello di dichiarazione infedele in quanto avrebbe fornito una configurazione più precisa ed esauriente della fattispecie; in questo modo si evitava che una violazione colposa di obblighi di natura contabile potesse avere rilevanza penale[8]. Inoltre gli stessi evidenziavano come, la futura individuazione delle soglie di punibilità, avrebbe espunto dal campo di competenza del giudice penale, quelle condotte caratterizzate da scarsa lesività che avrebbero quindi comportato un fatto evasivo quasi trascurabile in sede penale.

Le osservazioni mosse da una parte della critica al progetto di delega, non finirono per restare inascoltate: durante il lungo e difficile iter parlamentare che portò all'approvazione di quanto disposto dall'art. 9 L. 205/99, venne eliminato il riferimento alla violazione degli obblighi contabili come condotta idonea a configurare la fattispecie di dichiarazione fraudolenta; tale scelta ottenne il consenso di quanti vedevano nella stessa un chiaro segnale che andava nella direzione di evitare che comportamenti caratterizzati dalla mera omissione/infedele fatturazione o contabilizzazione di obblighi contabili fosse di per sé sufficiente ad integrare il surriferito delitto; perché si potesse far riferimento al reato de quo era necessario che la condotta di omessa/infedele fatturazione o contabilizzazione fosse posta in essere con la finalità evasiva di realizzare una falsa rappresentazione della realtà[9].

Questa radicale modifica, cioè il venire meno della violazione degli obblighi contabili come condotta idonea ad integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta, venne però

---

[8] *Cfr.* ASSUMMA, *La riforma del diritto penale tributario,* Firenze, 1985, pag.50

[9] *Cfr.* CARACCIOLI, *Poche novità dal Senato,* Milano, *1980, pag. 3990:"(…)Delle tre ipotesi che erano inizialmente state formulate per il delitto di dichiarazione fraudolenta, è quindi venuta meno la violazione degli obblighi contabili; ciò significa che l'omessa contabilizzazione e fatturazione di corrispettivi punita dall'art. 1, comma 2°, lettere a) e b) L. 516/82, non ricade più nel novero delle condotte atte ad integrare il delitto de quo"*

apertamente criticata dalla dottrina con un'argomentazione che si può articolare in quattro punti:

1. sarebbe continuata quell'impunità che la L.516/82 attribuiva alla maggior parte degli evasori: cioè di quelli che andavano a ricavare un beneficio fiscale dall'escamotage basato sulla mancata contabilizzazione dei componenti positivi di reddito;
2. si sarebbe consentito il perdurare di quei comportamenti elusivi che costituiscono il mezzo più comune di evasione;
3. si sarebbe arretrata la soglia di attenzione per quanto attiene al fenomeno evasivo;
4. sarebbe sorti dei problemi per quanto riguarda la possibilità di attribuire una valenza penale a quei comportamenti di omessa/infedele contabilizzazione facendoli rientrare nello spazio applicativo degli " altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile"[10].

Considerati questi orientamenti dottrinali così diversi, ne venne fuori una sorta di compromesso: l'art. 9, comma 2°, lettera a) , n.1) L.205/99, non incluse tra le condotte punibili a titolo di dichiarazione fraudolenta quella inerente la violazione degli obblighi contabili ma, nell'approvazione della stessa legge, si rinviava all'esecutivo il compito di " includere, tra le fattispecie penalmente sanzionate, ai sensi del comma 2°, lettera a), anche le violazioni degli obblighi contabili"[11].

Il quadro generale che emergeva antecedentemente lo schema di decreto, si può sintetizzare nel seguente modo:

---

[10] *Cfr. TINTI, ibidem, Milano,1980, pag. 4863:"(...) la nuova normativa, prevedendo esclusivamente artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile, confina l'ambito dell'illecito penale solo in ciò che riguarda condotte che influenzino contabilità o bilancio, lasciando impunite tutte le altre condotte"; con un altro parere, cfr. FOLLIERI , op. cit., pag. 9630 :"(...) nel citato comma 2 che è stato epurato della previsione riguardante la violazione di obblighi contabili, sono indicate, quali figure criminose, non soltanto le dichiarazioni annuali fraudolente fondate su falsa documentazione, ma anche quelle che si basano su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile. non sarà dunque difficile per il Governo recuperare la violazione degli indicati obblighi, qualora si dovesse ritenere che tale tipo di frode è meritevole di tutela penale "*

[11] CIPOLLINA, Dietro l'angolo il rischio di un eccesso di delega*, in Il Sole 24 Ore, 2000, pag. 19*

- la norma delegante stabiliva che gli unici comportamenti idonei ad integrare il reato di dichiarazione fraudolenta fossero l'utilizzo di documentazione falsa e il compimento di altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile;
- non era previsto alcun elemento che fosse in grado di far luce sulla linea di confine tra la fattispecie de quo e quella di dichiarazione infedele;
- l'ordine del giorno invitava però il Governo a indicare dei criteri di valutazione tali da poter delineare i rispettivi ambiti di applicazione delle due fattispecie di fraudolenta e infedele dichiarazione.

L'ordine del giorno non ha fatto troppa chiarezza circa i criteri ai quali avrebbe dovuto attenersi il legislatore delegato: unica certezza era il voler considerare, all'interno dell'ambito di applicazione penale, la violazione degli obblighi contabili ma non erano stati tracciati i criteri affinché si potesse condurre gli stessi all'interno dell'ipotesi della fraudolenza o a quella dell'infedeltà.

Prima dell'esercizio delle delega si erano create varie posizioni in merito alla questione di come trattare la violazione degli obblighi contabili:

I. c'era chi voleva che venisse ripreso, grazie all'ordine del giorno, lo schema delineato dall'iniziativa governativa, facendo così ricadere la violazione degli obblighi contabili all'interno delle condotte atte ad integrare la fattispecie di dichiarazione fraudolenta[12];
II. altri sostenevano che, in sede di attuazione della delega, bisognava prestare particolare attenzione per fare in modo che la violazione degli obblighi contabili rilevasse ai fini della dichiarazione infedele e non fosse una condotta idonea ad integrare il delitto della fraudolenza perché, se così non fosse stato stabilito, si avrebbe rischiato di andare a punire come gravi delitti dei comportamenti

[12] *Cfr.* MIRAGLIA, *Reati tributari incognite sui processi,* Milano,*1985,* pag. *31 che riporta le dichiarazioni di Tinti :"(...) In realtà anche il testo approvato dalla Camera, avrebbe consentito di ritenere comprese nella frode fiscale per dichiarazione fraudolenta le dichiarazioni false commesse con la predisposizione di un impianto contabile complessivamente artefatto (...), ma senza l'ordine del giorno i difensori avrebbero avuto buon gioco a sostenere che essendo state le violazioni in questione prima inserite e poi espulse dalla legge, la volontà del legislatore era appunto di non punirle. un altro punto risolto bene dal documento riguarda la distinzione tra dichiarazioni fraudolente e infedeli, nel senso che la violazione contabile si pone come condotta artificiosa a supportare la dichiarazione fraudolenta"*

contravvenzionali[13]; in questo modo la violazione degli obblighi contabili assumeva rilevanza solo con riferimento al reato di dichiarazione infedele[14];

III. c'era anche chi, trascurando quanto stabilito nell'ordine del giorno, sosteneva che le mere violazioni contabili non avrebbero dovuto essere punite né a titolo di dichiarazione fraudolenta né a quello di dichiarazione infedele e evidenziava la scarsa valenza di tali comportamenti nel disegnato schema penale tributario[15].

Volendo quindi concludere questo rapido excursus sui tentativi di fornire delle precisazioni mediante l'espediente dell'ordine del giorno, l'art. 9 non è stato in grado di fornire un criterio che fosse in grado di tracciare una chiara e precisa linea di confine tra la fattispecie di dichiarazione fraudolenta e quella di dichiarazione infedele, lasciando al

---

[13] *cfr.* CORSO-CIPOLLINA, *Riforma del diritto penale tributario: le proposte degli imprenditori veneti,*Milano,1980, *pag. 54 :"(...)In realtà la modifica apportata dal Parlamento al d.d.l. denota una precisa volontà politica di non configurare un reato nelle ipotesi di sottofatturazione o omessa annotazione di ricavi nella contabilità. il successivo ordine del giorno non smentisce questa scelta di espungere la violazione di obblighi contabili dal novero delle fattispecie criminose; né potrebbe, trattandosi di un atto inidoneo a modificare una legge ordinaria dello Stato. così collocata, la raccomandazione al Governo non può essere confusa con un'interpretazione autentica dell'art. 9, lettera a) n.1. La norma, nella sua formulazione, è chiarissima: la frode da violazione degli obblighi contabili non c'è più. Il ripensamento tardivo, se c'è stato, non ha forza e valore di legge"*

[14] *Su questo punto si rimanda alle opinioni di tre diversi autori:* MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario,* Firenze,*1985, pag. 2472, in merito alla nozione di "altri artifizi contabili idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile" :" potrebbe far sorgere problemi di una certa consistenza atteso che l'omessa fatturazione e/o l'omessa contabilizzazione di elementi positivi ovvero l'indebita deduzione di componenti negativi di reddito, per certi versi potrebbe configurare una falsa rappresentazione contabile e di conseguenza integrare gli altri artifizi contabili idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile. Ciò che in termini più chiari vuol dire realizzare una condotta fraudolenta", in senso opposto a tale possibilità cfr.* IZZO, *Regime delle soglie di punibilità,* Napoli, *1992 , pag. 9034 :"(...) Andranno perciò formulate le relative fattispecie in modo che siano impossibili interpretazioni distorte della fraudolenza fondata su altri artifici, quale ad esempio quella che volesse includervi la mera omissione nella contabilizzazione, per quanto sistematica e preordinata, condotta che invece, potrà attingere all'ambito del penalmente rilevante solo in riferimento alla dichiarazione infedele"; dello stesso parere cfr.* PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta, Milano 1990, pag. 12701 :"(...) il nudo falso contabile, la registrazione contabile omessa oppure non veritiera ma totalmente avulsa da supporti documentali o da analoghe condotte frodatorie, infatti, sembra non potere dare luogo né ad una dichiarazione fondata su documentazione falsa né, tantomeno, ad una dichiarazione imperniata su artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile"*

[15] *Di tale parere* MONTI, *Denuncia infedele da limitare,* Milano,*1992,* pag*. 20 :"(...) La violazione dell'obbligo di fatturazione o di annotazione è stata oggi invece palesemente espunta dal testo della delega che riconosce rilevanza penale alle sole ipotesi dell'utilizzo in sede di dichiarazione, di documentazione falsa ovvero altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile. il testo della delega fa riferimento alle falsità contabili solo ed unicamente con riguardo alla fattispecie della dichiarazione fraudolenta, non specificando alcunché con riguardo alla differente ipotesi della dichiarazione infedele. Molte sono le argomentazioni che potranno utilmente essere prese in considerazione per escludere espressamente alla rilevanza della mera inadempienza contabile con riguardo alla fattispecie della dichiarazione infedele*"

legislatore delegato la facoltà di espletare la proprio discrezionalità in modo piuttosto vasto.

1.2 Il reato di cui all'art. 4 D.Lgs 74/2000: aspetti generali

Il reato di dichiarazione infedele dei redditi è stato profondamento rivisitato con la normativa contenuta nel D.Lgs. n. 74 del 10 Marzo 2000, contenente una nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi del sopra citato articolo 9 della L.205 del 1999.

Per quanto attiene alla struttura di tale decreto, esso si articola in cinque titoli:

- Titolo I: "Definizioni";
- Titolo II: "Delitti";
- Titolo III: "Disposizioni comuni";
- Titolo IV: "Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti";
- Titolo V: "Disposizioni di coordinamento e finali".

Il Titolo I ha lo scopo, come suggerisce la stessa nomenclatura, ha lo scopo di fornire un significato chiaro e preciso dei termini che poi verranno utilizzati nelle successive disposizioni in modo tale da cercare di ridurre al minimo possibili ambiguità circa l'interpretazione di un termine.

Il Titolo II rappresenta invece il corpo centrale dell'interno decreto in cui vengono esposte le varie fattispecie incriminatrici; esso consta di due capi: nel primo sono contenuti i reati inerenti la presentazione della dichiarazione annuale, quindi troveremo le ipotesi di fraudolenta, infedele e omessa dichiarazione; nel secondo sono disciplinate altre tre fattispecie caratterizzate dalla rilevante pericolosità della condotta: sono i reati

di emissione di fatture per operazioni inesistenti[16], distruzione od occultamento di scritture contabili[17] e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte[18].

Il Titolo III contiene le norme comuni alle fattispecie disciplinate nel Titolo II: descrive le circostanze attenuanti che fanno venire meno la sanzione, individua le pene accessorie collegate al compimento di uno dei delitti di cui al Titolo II, fissa i termini di prescrizione nonché l'ambito di competenza territoriale. Il Titolo IV assume ampia valenza in quanto va a definire il principio di specialità andando a stabilire i rapporti con il sistema sanzionatorio, amministrativo e fra procedimenti[19]; il Titolo V, infine, detta le disposizioni finali ed individua tutte quelle disposizioni che sono diventate incompatibili con il nuovo schema di decreto legislativo.

Prima di procedere ad un'analisi specifica e approfondita del reato di cui all'art. 4, sembra opportuno dare una definizione dei termini contenuti nel sopracitato articolo, come da stessa intenzione del legislatore che all'art. 1 ha voluto fornire una spiegazione delle espressioni, poi contenute nei vari articoli successivi, al fine di evitare interpretazioni ambigue ed errate.

1. Il significato di dichiarazione

   La presentazione della dichiarazione annuale rappresenta il nucleo centrale del nuovo sistema sanzionatorio e costituisce il momento in cui il soggetto realizza l'evasione d'imposta. L'art. 1 lettera c) stabilisce che per "dichiarazioni" devono intendersi anche quelle che vengono presentate dagli amministratori, liquidatori o rappresentanti di società, enti o persone fisiche; lo scopo è quello di evitare incertezze ermeneutiche in tutte quelle situazioni in cui ci sia una discrasia tra il soggetto che compie l'illecito e il contribuente di diritto, in quanto, come previsto dalla Costituzione, la responsabilità penale ha carattere personale[20] ed è quindi necessario individuare il soggetto a cui imputare il reato.

---

[16] *Art. 8, D.Lgs. 74/2000*
[17] *Art. 10, D.Lgs. 74/2000*
[18] *Art. 11, D.Lgs. 74/2000*
[19] *Come si evince dalla nomenclatura stessa del Titolo IV, D.Lgs. 74/2000*
[20] *Art. 27, comma 1°, Costituzione*

Ci sono però delle situazioni particolari in cui il soggetto che compie il comportamento considerato penalmente rilevante non corrisponde alla persona che ha un debito tributario nei confronti dello Stato (ad esempio l'amministratore di una società), in questo caso, se non ci fosse una specifica precisazione, si potrebbe ritenere che la condotta non assuma rilevanza penale. In realtà, la specificazione introdotta dal legislatore del 2000, appare pleonastica: nessun critico, infatti, aveva mai sostenuto che non potesse essere applicata una delle fattispecie introdotte dalla L. 516/1982 perché vi era una divergenza tra il soggetto tenuto a presentare la dichiarazione annuale e colui che ha posto in essere la condotta penalmente rilevante; la precisazione introdotta dal legislatore deve quindi essere letta sempre in chiave di evitare qualsivoglia dubbio interpretativo.

Pertanto, le dichiarazioni a cui fa riferimento l'art. 1 lettera c), sono quelle che possono essere ricondotte all'adempimento annuale[21] del contribuente ai fini di presentare le imposte dirette[22] e l'Iva in quanto soggetto passivo dell'obbligazione tributaria o rappresentante della stessa.

Sulla base di quanto stabilito dalle singole norme contenute nel decreto, si converge nel ritenere che le dichiarazioni presentate dai sostituti d'imposta non rientrino tra quelle disciplinate dall'art. 1 lettera c): la stessa dichiarazione infedele ha ad oggetto grandezze (" elementi attivi e passivi" ed "imposta evasa") che mal si attagliano al campo applicativo delle dichiarazioni presentate dai soggetti che effettuano le ritenute alla fonte[23].

Ultima precisazione da compiere per quanto attiene al significato che il legislatore ha voluto conferire al termine "dichiarazione" è quella inerente al fatto che, anche se un contribuente presenta, nella maggior parte dei casi, un unico documento dichiarativo all'anno, questo non deve togliere la differenza che intercorre tra le dichiarazioni. Può infatti accadere che il contribuente vada a presentare un'unica dichiarazione ma che allo stesso tempo sia ritenuto

---

[21] *Non vi rientrano quindi le dichiarazioni periodiche Iva ex D.P.R. 23 marzo 1998 n. 100 e tutte quelle che differiscono da quella annuale*

[22] *In ragione della natura del tributo si reputa che l'IRAP non rientri tra le dichiarazioni a cui fa riferimento l'art. 1 lettera c), a questo proposito si veda Rossi, Profili penali dell'IRAP, in Il Fisco n. 41/99 pag. 12966*

[23] *Titolo III, Ritenute alla fonte, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*

colpevole di più reati in quanto la stessa norma si può riferire a più tributi: il professionista che omette di produrre il modello UNICO risponde tanto di omessa dichiarazione ai fini IRPEF che dell'analogo delitto ai fini Iva[24].

2. Il significato di elementi attivi e passivi

Secondo quanto stabilito dall'art. 1 lettera b) per elementi attivi e passivi si intendono: "le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto".

Tale definizione rappresenta una delle maggiori novità da quanto era previsto nella L.516/1982 che, nel definire le singole fattispecie, rimandava alla disciplina tributaria e si serviva di termini quali " corrispettivi", "ricavi", "compensi", "redditi fondiari e redditi di capitale"[25] lasciando spazio ad ambiguità interpretative che provocavano risultati estranei da quello che era l'intento del legislatore.

Deve essere letta in tal senso la definizione introdotta nell'art. 1 lettera b) D.Lgs. 74/2000: indipendentemente dalla categoria di reddito e dalla natura del tributo, rientrano tra gli "elementi attivi e passivi" tutte quelle voci, siano esse positive o negative, che conducono alla quantificazione del reddito imponibile, dai ricavi, alle plusvalenze, agli oneri deducibili indicati nell'art. 10 TUIR.

3. Il "fine di evadere le imposte"

La L.205/99 all'art. 9, comma 2°, lettera a) stabiliva che, nel tracciare gli indirizzi del nuovo sistema penale tributario, fosse previsto "un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa (…) caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi d'imposta"; prevedeva quindi che le nuove fattispecie

[24] DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari,* Milano, *2000,* pag. 14
[25] Art. 1 L.516/1982

dovessero rientrare nel novero dei delitti e che la condotta fosse da ritenere penalmente rilevante quando fosse mossa dal cosiddetto dolo specifico con finalità di evasione.

Nella nuova disciplina penale tributaria un soggetto sarà colpito dalla sanzione penale quando agisce con la finalità di evadere le imposte o di consentire a terzi l'evasione ma non solo, rientrano in queste due nozioni anche tutte quelle condotte poste in essere dal contribuente che consentono di ottenere "un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta e del fine di consentirli a terzi"[26].

Tale indirizzo intrapreso dal legislatore ben si va a conciliare con quanto disposto dalla L.516/1982 che subordinava la punibilità del soggetto all'accertamento di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto; si può dire che la nuova definizione introdotta dal legislatore del 2000 vada a perfezionare quella della precedente normativa.

Infine, per una lettura completa sul tema, si deve considerare anche quanto disposto alla lettera e) del medesimo art. 1 che specifica che chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il fine di evadere le imposte deve far riferimento "alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce"; nel caso in cui ci sia una differenza tra soggetto che pone in essere la condotta criminosa e soggetto titolare dell'obbligazione tributaria, l'elemento psicologico della finalità di evadere le imposte deve essere ricondotto al contribuente destinatario degli effetti scaturiti dal comportamento illecito.

4. La nozione di imposta evasa

Uno degli argomenti che hanno dato origine a numerose discussioni è quello inerente il significato da attribuire al termine "imposta evasa" in relazione alle cosiddette soglie di punibilità: parte della critica ha da subito sostenuto come il termine "evaso" dovesse essere letto in latu sensu, come cioè sinonimo di "non

[26] Art. 1 lettera d) D.Lgs 74/2000

dichiarato od occultato”[27]; è chiaro che se si fosse optato, in sede di esercizio della delega, per tale indirizzo ermeneutico, poco sarebbe cambiato rispetto a quanto era previsto dalla L.516/82.

Per evitare qualsiasi tipo di interpretazioni distorte e fuorvianti, il legislatore è intervenuto nell’art. 1 lettera f) specificando che per “imposta evasa si intende la differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l’intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine”; la successiva lettera g) del sopracitato articolo espande il campo applicativo anche in quelle situazioni in cui il comportamento illecito si esplica nel conseguimento di un indebito rimborso o nel riconoscimento di un maggior credito d’imposta rispetto a quello reale, esso, infatti, stabilisce che: “le soglie di punibilità riferite all’imposta evasa si intendono estese anche all’ammontare dell’indebito rimborso richiesto o dell’inesistente credito d’imposta esposto nella dichiarazione”.

Da suddetta definizione, emergono gli elementi di discontinuità rispetto a quanto veniva stabilito dall’abrogata legge 516/82: quest’ultima prevedeva che l’irrogazione di una sanzione fosse subordinata al superamento di soglie di punibilità configurate in termini di redditi o componenti positivi reddituali; la nuova disciplina invece, fa riferimento al tributo che il contribuente avrebbe dovuto versare all’erario ma che in realtà non ha versato (o non l’ha fatto interamente).

Uno degli aspetti più dibattuti in merito al significato da attribuire al termine di “imposta evasa”, sul quale anche l’art. 1 non fa più di tanta chiarezza, è quello inerente le modalità con cui concretamente si deve andare a quantificare l’entità dell’imposta dovuta; molti dei redditi compresi nell’attuale normativa tributaria[28], vengono determinati come differenza fra elementi positivi ed elementi negativi.

---

[27] *Si veda a tal proposito* CERQUA, *Commento all’art. 9 L.205/9, Torino, 1995, pag.123;* IZZO, *Regime delle soglie di punibilità,* Napoli, 1990, *pag. 9034*

[28] *Art. 6 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*

Partendo da questo meccanismo, può accadere che un imprenditore dissimuli gli "elementi attivi" e non contabilizzi i cosiddetti "costi neri" riconducibili agli stessi; in tale modo , andando cioè a prendere in considerazione solamente gli elementi attivi, si andrebbe a quantificare un'imposta evasa superiore a quanto previsto dalle soglie di punibilità.

Se, al contrario, si andassero a considerare anche i costi che il soggetto ha sostenuto per il conseguimento del reddito, anche se non contabilizzati, l'imposta andrebbe a perdere di valore e potrebbe quantificarsi al di sotto del limite previsto dalle soglie di punibilità; in questo modo la condotta potrebbe configurarsi come non penalmente rilevante.

Su questo tema, si sono espressi sia la vecchia legge 516/82 sia la giurisprudenza: è così emerso il parere, comunemente condiviso, secondo cui in sede di quantificazione del reddito bisogna andare a includere tutti gli elementi attivi, siano essi stati contabilizzati o meno. Questa tesi trova una sua giustificazione nel testo stesso dell'art. 1 che parla di "imposta effettivamente evasa", l'uso dell'avverbio, infatti, impone di andare a considerare ciò che ha prodotto il comportamento illecito; andando ad includere anche i componenti dissimulati dal soggetto, siano essi positivi o negativi.

Nella stessa direzione si esprime anche l'art. 75 , comma 4°, del TUIR andando a stabilire come "le spese e gli oneri specificatamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite, concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi"; in questo modo al fine della quantificazione del reddito d'impresa, devono essere considerati deducibili dal reddito gli elementi passivi inerenti a dei ricavi più elevati che sono stati verificati.

Se, quindi, la possibilità di annoverare i cosiddetti costi neri viene stabilita come regola di una categoria reddituale (quale appunto quella dei redditi d'impresa), a maggior ragione varrà anche per la nuova disciplina penale tributaria stabilita dal D.Lgs. 74/2000; se così non fosse, si potrebbe realizzare il paradosso di andare a punire quel soggetto che non ha posto in essere alcuna condotta evasiva in termini di imposta, perché i costi che ha conseguito per realizzare le

operazioni fraudolente risultano essere maggiori rispetto ai profitti che queste hanno determinato [29].

Infine, è meritevole di attenzione il significato di imposta evasa con riferimento al modello della dichiarazione unica; in tal caso emergono due possibili interpretazioni: da un lato quella che valuta ogni tributo nella sua indipendenza e quantifica il fatto evasivo in relazione alla singola imposta, dall'altro quella che considera l'unitarietà della dichiarazione e stabilisce il tributo come sommatoria delle evasioni inerenti a quelle imposte.

Tale argomento è di estrema importanza: se si decidesse di propendere per la seconda interpretazione, il rischio di oltrepassare le soglie di punibilità assumerebbe maggior rilievo rispetto alla possibilità che questo non accadesse; la dottrina è però unanime nel ritenere che un'interpretazione di questo tipo sia extra legem per varie ragioni:

- l'art. 1 parla di "imposta" e non di "imposte";
- il legislatore stabilisce che il superamento delle soglie di punibilità deve essere considerato facendo riferimento alla singola imposta[30].

Dopo aver analizzato i vari significati che il legislatore ha attribuito ai termini contenuti negli articoli successivi, andiamo ad approfondire il reato che più ci interessa in questa sede.

Il reato di dichiarazione infedele è oggi disciplinato dall'art. 4 del D.Lgs. 74/2000 che stabilisce quanto segue:

" Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 103.291,38;

---

[29] *Su tal punto di veda* CORSO, *Riflessioni sulla legge delega per la riforma del diritto penale tributario,* Milano, 1996, pag.87

[30] *Art. 3, comma 1°, lettera a), Art. 4, comma 1°, lettera a)*

b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2.065.827,60".*

Tale articolo si configura come uno spartiacque tra responsabilità penale e illecito di natura amministrativa: è un delitto, punito a titolo di dolo specifico di evadere le imposte, che ha la funzione di completare la più grave ipotesi di dichiarazione fraudolenta[31].

I soggetti a cui si rivolge l'art. 4 sono i contribuenti intesi in senso lato, indipendentemente dal fatto che questi siano tenuti alla rilevazione delle scritture contabili; sono puniti a titolo di dichiarazione infedele dei redditi o del valore aggiunto sia quelli che sono detengono un'attività d'impresa o svolgono una professione che quelli che conseguono redditi da un'attività per la quale non vige l'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Risulta subito piuttosto evidente la differenza rispetto all'ipotesi contravvenzionale della precedente normativa contenuta nell'abrogata legge 516/1982: l'art. 1, comma 2°, lettera c) era indirizzato solamente a quei soggetti che non erano tenuti alla rilevazione delle scritture contabili obbligatorie; il surriferito art. 4 della nuova disciplina penale tributaria estende il proprio campo applicativo a tutti quei contribuenti che, per proprio conto, ovvero per conto di altri soggetti (quali, ad esempio, amministratori o rappresentati legali di società) hanno l'obbligo di presentare una delle dichiarazioni annuali rilevanti in ambito penale.

L'art. 1, come visto in precedenza, specifica che nel caso in cui l'illecito sia commesso da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore, o rappresentante di società, enti o persone fisiche, la finalità di conseguire un'evasione dell'imposta dovuta deve includere anche quella che consente l'evasione alla società, all'ente, o alla persona fisica per conto della quale il soggetto compie quella determinata condotta.

---

[31] ASSUMMA, Valutazioni nel penale scelta a rischio elevato, *in Il Sole 24 Ore,1996,* pag. *25 :"(...) L'individuazione del fatto punibile avviene in modo residuale rispetto alla frode fiscale giacché la clausola di riserva con cui si apre la disposizione consente di ritenere infedele la dichiarazione che non riproduce esattamente la realtà fiscale del contribuente ma che, tuttavia, non è caratterizzata dalle note di fraudolenza indicate negli articoli precedenti"*

Il “fine di evadere le imposte” deve essere inteso in senso lato: esso sussiste anche nei casi in cui la condotta posta in essere dal soggetto sia idonea a far conseguire un indebito rimborso o permettere che sia riconosciuta la possibilità di realizzare un credito d’imposta inesistente.

Sia la Relazione del governo che la dottrina sono concordi nell’affermare come il coefficiente psicologico caratterizzante il reato in esame sia inquadrabile come dolo specifico, il fine di evadere le imposte non è necessario che sia raggiunto perché si possa ricorrere alla disciplina della fattispecie della dichiarazione infedele. Se si accetta la veridicità di tale affermazione, allora perché i fatti posti in essere dal contribuente risultino idonei ad integrare l’elemento soggettivo del reato di infedeltà, non è necessario che si arrivi “conseguimento del bottino”[32], è sufficiente la presentazione, in sede di dichiarazione, di un quid minus rispetto a quelle reale.

Ed è proprio l’indicazione di elementi inferiori a quelli dovuti che viene disciplinata dalle soglie di punibilità; ciò rappresenta un aspetto del reato che ha dato luogo a interpretazioni diverse:

- se le soglie di punibilità vengono considerate come parte costitutiva del reato, l’elemento soggettivo del contribuente altro non è che un elemento del fatto; la specifica volontà di evadere verrebbe quindi considerata come dolo intenzionale[33];
- se invece si considerano le soglie di punibilità come una situazione di sola punibilità, in questo caso superare le stesse significherebbe realizzare un’evasione che per entità andrebbe ad oltrepassare il “fatto”[34], configurando la condotta a titolo di dolo specifico.

Per concludere: l’elemento soggettivo del reato di dichiarazione infedele sembra poter essere eguagliato al coefficiente psicologico che caratterizza i delitti di attentato, in questi, infatti, “come nel tentativo il dolo si proietta a conseguire l’offesa di cui alla

---

[32] *Come afferma Tinti, Il disegno di legge delega per un nuovo sistema penale tributari,* Milano, 1978
[33] *A tal proprosito di veda* DONINI M., Dolo e prevenzione generale nei reati economic*i, Riv. trim. dir. pen. ec.,1999, pag. 33*
[34] DELITALIA G., *Il fatto nella teoria generale del reato,* Padova*, 1930, pag. 73*

fattispecie di parte speciale, così nell'attentato la proiezione della volontà colpevole è diretta verso un risultato ulteriore"[35].

Il fine del legislatore appare quindi quello di andare a tutelare la giusta quantificazione dell'imposta da versare all'erario, andando a punire penalmente chiunque vada ad indicare degli elementi positivi inferiori al veritiero ammontare o elementi negativi superiori a quelli realmente conseguiti nel corso del periodo d'imposta.

L'art. 4, tuttavia, non prevede quali siano le condotte che portano al compimento del reato sopracitato, per questo, in linea teorica, si potrebbe ritenere che qualsivoglia comportamento posto in essere da un soggetto sia idoneo ad integrare la fattispecie in esame qualora abbia comportato un risultato evasivo; ciò, in realtà, merita qualche precisazione cosicché si possa andare a determinare quel quid pluris che segni la linea di confine tra l'ipotesi di dichiarazione infedele e quella più grave di dichiarazione fraudolenta.

Come è stato evidenziato nel precedente paragrafo, l'art. 9, comma 2°, lettera a) non aveva delineato in maniera esaustiva i tratti fondamentali che dovevano andare a caratterizzare il reato d'infedeltà, rimandando all'effettivo esercizio della delega tale facoltà; è stato quindi il legislatore stesso a fornire una nozione più precisa di dichiarazione mendace in modo tale da riuscire a differenziarla da quella fraudolenta.

Il più evidente punto di contatto tra i due reati è sicuramente quello inerente all'elemento materiale, cioè il conseguimento del medesimo fatto illecito (l'evasione dell'imposta), mentre non vi è convergenza per quanto attiene alle modalità con cui vengono posti in essere, ed è proprio il diverso modo con cui si manifesta la condotta a rappresentare il discrimine fra le due fattispecie.

Perché, infatti, il comportamento di un contribuente possa essere punito a titolo di dichiarazione mendace e non fraudolenta è necessario che lo stesso si sia esplicato con modalità caratterizzate dall'assenza di quello specifico coefficiente di insidiosità che è

[35] GALLO, Attentato, *Dig. disc. pen., vol. I,* Torino, *1987*, pag. *354*

indice di fraudolenza[36]; la finalità perseguita dal legislatore è quella di fare in modo che sia rintracciabile quel quid pluris allo scopo di permettere di ricondurre ciò che di non veritiero è stato dichiarato all'ipotesi di fraudolenza e non alla mera fattispecie di mendace dichiarazione.

Tale operazione va svolta nel pieno rispetto delle norme e dei principi alle stesse sottesi; è quindi fondamentale svolgere una distinzione tra i soggetti attivi delle varie fattispecie previste dal D.Lgs. 74/2000. Mentre infatti il reato di dichiarazione fraudolenta (art. 3) trova applicazione soltanto per quei soggetti che hanno l'obbligo di tenere le scritture contabili, le diverse fattispecie di dichiarazione infedele e di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di falsa documentazione (art. 2) possono essere utilizzate per punire le condotte illecite realizzate da qualsiasi soggetto inquadrabile come contribuente; per questa ragione pare opportuno differenziare quei casi che possono essere qualificati come mendaci per i soggetti tenuti alla redazione delle scritture contabili da quelli che invece possono far riferimento a qualsiasi soggetto che non sia tenuto a tale obbligo.

Per quanto riguarda il primo caso, è evidente come il campo di applicazione dell'art. 4 sia notevolmente ampio: venuta mena la modalità dei cosiddetti "costi gonfiati" attraverso delle fatture false (sanzionata dall'art. 2), i modi più comuni di evadere le imposte, come l'emissione di fatture per un importo più basso rispetto a quello realmente conseguito, è idonea ad integrare il reato di dichiarazione infedele.

Questo però non deve lasciar pensare che ogni comportamento consistente in una sottrazione di elementi di reddito positivi attraverso l'emissione di fatture per un importo inferiore rispetto a quello incassato, rientri esclusivamente nel reato di cui all'art. 4: queste stesse condotte posso integrare la fattispecie di dichiarazione fraudolenta qualora siano poste in essere con modalità caratterizzate da un elevato indice di insidiosità, che, come abbiamo visto sopra, rappresenta il discrimine tra i due reati.

---

[36] *La stessa Relazione Governativa di accompagnamento al decreto legislativo stabilisce al paragrafo 3.1.3 che :"(...) L'articolo 4 dello schema delinea il delitto di dichiarazione infedele, la cui struttura è sostanzialmente coincidente con quella del delitto di dichiarazione fraudolenta non qualificata ex articolo 3, salvo il già segnalato elemento differenziale dell'assenza di mezzi fraudolenti"*

La tipologia delle condotte idonee ad integrare il reato di cui all'art. 4 non si limita solo a quelle consistenti nell'esposizione, non fraudolenta, di componenti positivi e negativi diversi da quelli realmente conseguiti, nella nuova disciplina penale tributaria sancita dal D.Lgs. 74/2000 rivestono grande importanza i comportamenti di natura valutativa[37] dal punto di vista penale.

Può infatti verificarsi il caso in cui la dichiarazione mendace sia il risultato di una sottovalutazione delle rimanenze o sia dovuta ad una deduzione di una voce in quanto perdita su crediti senza però che ricorrano gli elementi certi e precisi che sono espressamente indicati come requisito necessario dall'art. 66, comma 3° del TUIR[38]; allo stesso modo, potrebbe accadere che una società, andando a valutare le operazioni intercorse con una sua controllata non residente nel territorio dello stato, ad un valore inferiore rispetto al valore normale,[39] finisca con esporre in sede di dichiarazione annuale dei componenti positivi inferiori al loro reale ammontare.

Tali condotte, anche se producono il risultato di una dichiarazione infedele nonché di evasione dell'imposta, non possono essere riconducibili al reato di cui all'art. 3 in quanto manca quel quid pluris caratterizzato dall'elevato indice di rischiosità; è chiaro quindi come tali comportamenti assumano rilievo ai fini dell'art. 4.

A quanto appena riportato non deve però essere attribuita valenza assoluta: le estimazioni illecite possono anche essere perseguite a titolo di fraudolenza nei casi in cui ricorrano gli elementi specifici a configurare tale tipo di fattispecie. Consideriamo, a titolo esemplificativo, il caso di un soggetto che, attraverso una falsa documentazione, riesca a dimostrare l'esistenza di quegli elementi certi e precisi richiesti dall'art. 66, comma 3° del TUIR al fine di potersi dedurre le perdite sui crediti, in questa circostanza non siamo più nell'ambito applicativo dell'art. 4, ma sussistono quegli elementi propri

---

[37] *Si veda su questo punto* CARACCIOLI ,Consulenti a rischio per il riordino dei reati tributari, *in Il Sole 24 Ore,2000, pag. 27 in cui lo stesso autore sostiene che :"(...) nelle nuove delineate figure di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele sono nuovamente criminalizzate le valutazioni estimative "*

[38] *Art. 66, comma 3°del TUIR dispone che :"le perdite di beni di cui al comma 1° commisurate al costo non ammortizzato di essi, e le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali".*

[39] *Si veda, a tal proposito, quanto disposto dall' art. 76 DPR 917 che al comma 5° stabilisce che :" I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello stato che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito"*

della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; la condotta appare infatti caratterizzata, oltre che dal fine specifico di evadere le imposte (che di per sé non è un elemento distintivo tra le due fattispecie), anche da quella insidiosità esula che dal campo dell'infedeltà per finire in quello proprio della frode.

Un ragionamento dello stesso tipo può essere condotto anche per i cosiddetti "transfer price", laddove cioè la dichiarazione infedele è il risultato di una compressione degli elementi attivi, con delle manovre effettuate sui prezzi interni di trasferimento. Attenendosi ad una lettura letterale della disposizione, una situazione di questo tipo in cui viene attribuito un minor valore a delle voci presenti nel bilancio, dovrebbe rientrare nei casi disciplinati dall'art. 4, senza quindi che si possa far riferimento alla fraudolenza ma non sempre è così; se infatti il contribuente va a camuffare le transazioni andando ad attribuire alle stesse una valore inferiore a quello normale, così da non renderle oggetto di attenzione dell'art. 9, comma 3° del TUIR, allora in questo caso tale comportamento rientra nello spazio applicativo della fraudolenza[40].

Come emerge da quanto sopraesposto, è chiaro come il legislatore del 2000, con la nuova disciplina tributaria, sia stato in grado di fissare quel discrimine tra le fattispecie di fraudolenza e infedeltà che né la legge 516/82, né la legge delega del 1999 erano state in grado di individuare; lo spartiacque tra le due appare quindi essere il minor indice di insidiosità che è rinvenibile nell'ipotesi di infedeltà.

Esistono tuttavia delle circostanze che rientrano nello spazio applicativo dell'art. 4 anche se la condotta, a prima vista, sembrerebbe caratterizzata da un elevato indice di insidiosità; è l'esempio del soggetto tenuto alla rilevazione delle scritture contabili che di fatto non istituisce e che non effettua le relative fatturazioni e registrazioni, andando ad esibire una dichiarazione con valori pressoché irrilevanti.

In una situazione del genere, in cui la condotta sembra idonea ad integrare la fattispecie di cui all'art. 3, bisogna invece far riferimento all'ipotesi di infedeltà; questo perché la

---

[40] *Alcune volte, al fine di rendere difficile la quantificazione del valore normale di una operazione, basta andare a cambiare alcuni elementi che rivestono poca importanza, come, ad esempio, la data di un documento o il luogo in cui l'operazione stessa è stata eseguita. Per chiarire meglio: una fattura, con una falsa data, in cui viene indicato un imponibile inferiore rispetto al valore normale, e in quanto tale contabilizzata e successivamente dichiarata, non assume rilievo per quanto concerne l'art. 2, ma costituisce un artificio che va ad integrare l'art. 3*

fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici fa riferimento ad una rappresentazione non veritiera che emerge dalle scritture contabili[41], ma nel caso che stiamo analizzando la contabilità non è mai stata istituita dal soggetto quindi non rimane che inquadrare tale possibilità all'interno del novero di condotte disciplinate dall'art. 4, seppure, prima facie, sembrava fosse più idonea ad integrare la fattispecie fraudolenta.

Inoltre, volendo puntualizzare al meglio, non si potrebbe far riferimento a nessun'altra fattispecie: l'omessa istituzione delle scritture contabili, nella nuova disciplina tributaria, non può essere fatta rientrare né nell'occultamento né tanto meno nell'ipotesi di distruzione di documentazione obbligatoria; il presupposto del reato di cui all'art. 3 è che la contabilità sia stata istituita, ma, nel caso in esame, ciò non è avvenuto quindi, in conclusione, data l'impossibilità di poter rientrare nell'ambito applicativo di un'altra fattispecie criminosa, non resta che ricondurre tale situazione all'ipotesi di infedeltà in sede dichiarativa.

Fino ad ora abbiamo considerato il caso di dichiarazione infedele facendo riferimento a quei soggetti tenuti all'istituzione della contabilità, analizziamo ora la categoria dei contribuenti per cui questo obbligo viene meno ma che pongono in essere delle condotte idonee ad integrare la stessa fattispecie.

E' bene evidenziare fin da subito come, per questo gruppo di soggetti, non sia applicabile il reato di cui all'art. 3, essendo questo indirizzato esclusivamente ai soggetti tenuti all'obbligo di istituzione delle scritture contabili; in questo caso si può fare riferimento solo alle due fattispecie disciplinate dai restanti due articoli 2 e 4.

Considerata la struttura stessa dei tre reati, emerge come, per quei soggetti che non sono tenuti all'obbligo della contabilità, le modalità con cui possono andare a conseguire un'evasione dell'imposta rientrino quasi tutte all'interno dell'ipotesi di dichiarazione infedele.

A tale proposito, il contribuente che non dichiara i proventi risultanti dall'utilizzo di opera d'ingegno, così come quello che non dichiara gli emolumenti rientranti all'interno

---

[41] *Art. 3 comma 2° stabilisce infatti che :" Il fatto si considera commesso con mezzi fraudolenti quando l'indicazione non veritiera si fonda sulla falsa rappresentazione degli elementi attivi o passivi nelle scritture contabili obbligatorie o nel bilancio".*

della categoria dei redditi diversi o fondiari, [42] può rispondere solo del reato di dichiarazione infedele.

Allo stesso modo, rientra nel novero delle condotte punibili a titolo del reato de quo, anche il dipendente che, allo scopo di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, non va a dichiarare come reddito ex art. 48 del TUIR i compensi in natura che sono stati erogati dal proprio datore di lavoro; il numero dei casi è così vasto che si potrebbe pensare che la condotta posta in essere da un soggetto non tenuto all'istituzione della contabilità possa andare ad integrare la fattispecie dell'art. 2, ma in realtà così non è.

Anche se difficilmente, per questa categoria di contribuenti, le condotte possono essere ascritte al reato di frode, non si può affermare, con valenza assoluta, che ciò non possa mai accadere. A titolo meramente esemplificativo, consideriamo il caso di un contribuente che, attraverso dei documenti falsi, riesca a dimostrare di aver sostenuto delle spese (in realtà mai sostenute), inerenti a proventi percepiti da un'attività di lavoro autonomo non abituale. In una situazione come questa, il soggetto indica, in sede di dichiarazione, elementi passivi fittizi, cioè delle spese che non ha mai conseguito, con l'ausilio di fatture che tiene come prova in caso di controlli da parte dell'amministrazione finanziaria; ecco allora che una condotta del genere si dimostra idonea ad integrare l'ipotesi di cui all'art. 2.

Il caso appena visto è comunque da considerare meramente residuale, in linea generale infatti, la presentazione di una dichiarazione non veritiera da parte di un soggetto non tenuto alla istituzione delle scritture contabili, rientra nel novero dei comportamenti sanzionati a titolo di delitto dall'art. 4, in termini quindi di infedeltà.

---

[42] *Esempio tratto da* DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari,* Milano, *2000,* pag. 48

1.3 L'omessa annotazione dei ricavi e il problematico inquadramento degli elementi passivi fittizi

Uno degli aspetti più controversi che ha dato luogo a grandi dibattiti, è quello legato al significato da attribuire alle espressioni "elementi passivi fittizi" e "elementi attivi" in sede di dichiarazione infedele; perché infatti si possa far riferimento al reato de quo, andando quindi a sanzionare penalmente la condotta posta in essere dal contribuente, l'art. 4 stabilisce espressamente che la dichiarazione mendace deve essere frutto di "elementi attivi inferiori a quelli effettivi oppure elementi negativi fittizi".

Partiamo da un'analisi dei cosiddetti elementi negativi fittizi, ponendo attenzione proprio su quest'ultimo termine, "fittizio", che ha dato adito a numerosi dibattiti in sede ermeneutica.

E' facile capire come l'individuazione di un significato ben preciso da attribuire al medesimo sia di fondamentale importanza considerando la stessa struttura che il legislatore ha voluto conferire al D.Lgs. 74/2000: i primi tre delitti, disciplinati rispettivamente dagli articoli 1, 2 e 3, risultano essere focalizzati sull'indicazione di elementi attivi inferiori al reale ammontare o di componenti negativi di valore superiore a quello realmente sostenuto; tale maggior valore viene indicato nella norma ricorrendo al complesso termine di "fittizio".

Appare quindi evidente come l'intera portata criminalizzante delle nuova disciplina penale tributaria sia imperniata sulla misura applicativa da conferire al suddetto termine in quanto un'interpretazione in senso stretto dello stesso rischierebbe di comportare il rischio che molte delle forme di evasione comunemente intraprese attraverso un sovrabbondante gonfiamento dei costi, potrebbero esulare dall'ambito applicativo delle fattispecie criminalizzanti. Allo stesso modo adottare un'interpretazione latu sensu del termine potrebbe andare a comportare dei problemi nell'attività dei grandi contribuenti, facendo rientrare nella nozione tutti i costi che non si possono dedurre, innalzando il dolo e le soglie di punibilità a linea di confine tra l'illecito amministrativo e la sanzione in ambito penale.

Queste problematiche inerenti all'esatto significato da attribuire al termine fittizio hanno alimentato fin dai primi mesi in cui è entrato in vigore il decreto legislativo, molteplici osservazioni critiche.

Una parte della critica ha accolto una lettura del termine in senso prettamente naturalistico: essi l'hanno interpretato come qualcosa che non esiste in natura, configurando quindi un "costo fittizio" come una voce che non è mai stato sostenuta dal contribuente per il fatto che non si è mai manifestata nella realtà, risultando essere inesistente. Tale interpretazione muove i suoi passi da quanto disposto dall'art. 1 che cita: "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti (…) emessi a fronte di operazioni in tutto o in parte inesistenti che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale"; essi hanno quindi posto come assunto di partenza l'equivalenza tra i termini "fittizio" e "inesistente" erigendo il secondo a giustificazione dell'interpretazione conferita al primo.

Volendo esplicare al meglio tale punto, si potrebbe pensarla sotto forma di sillogismo: se fittizio vuol dire inesistente, e inesistente è tutto ciò che differisce dalla vera realtà delle cose, allora si può trarre la conclusione che è fittizio ciò che esula dal reale. Assumendo questa tesi come veritiera, allora l'espressione coniata dal legislatore di "elementi passivi fittizi" andrebbe ad includere tutti quei costi inerenti a operazioni che non hanno mai trovato una reale manifestazione. [43]

Questa interpretazione poggia quindi le proprie basi sull'assunto di partenza che fa coincidere i significati dei termini "inesistente" e "fittizio"; tale uguaglianza ermeneutica non sembra però essere condivisa da un'altra parte della critica che insiste proprio sul significato letterale: il legislatore ha coniato due diverse espressioni, parlando sia di "inesistente" che di "fittizio"; traslando i due significati sul campo dell'uguaglianza si rischi di travisare l'intenzione e lo spirito stesso del legislatore.

Facendo riferimento a quanto citato dall'art. 2, si può subito notare come nello stesso i due termini assumano significati diversi: "avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" il contribuente va ad indicare "in una delle dichiarazioni annuali

[43] *Si veda, per tale interpretazione del termine fittizio,* CARACCIOLI, *Passivi fittizi senza margini interpretativi,* Milano, 2000, pag. 67

(…) elementi passivi fittizi"; risulta chiaro come, da quanto previsto dallo stesso articolo, l'avvalersi di documentazione che attesti la realizzazione di operazioni che invece non sono mai esistite, non è altro che una delle modalità, antecedente la dichiarazione, con cui il soggetto può andare a esporre elementi passivi fittizi. Essendo il decreto caratterizzato da unitarietà e coesione, si deve ritenere che, così come "fittizietà" e "inesistenza" non risultano essere sinonimi in capo all'art. 2, altrettanto sembra valere per i successivi articoli 3 e 4.

Come ulteriore prova dell'impossibilità di far coincidere i significati dei due termini, pare opportuno riportare quanto disposto dall'art. 7, che al comma 1° stabilisce che: "non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4, le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile".

Con tale articolo il legislatore dimostra la precisa volontà di includere, all'interno dell'ambito applicativo degli articoli 3 e 4, anche la condotta di quel soggetto che vada a violare il principio di competenza economica, sennò perderebbe di significato l'esistenza di un'esimente a cui poter far riferimento in quelle occasioni in cui si va a violare il suddetto principio.

Per tutte queste motivazioni fino ad ora indicate, sembra che il termine fittizio non possa essere interpretato in chiave naturalistica; a maggior ragione se si considera che può verificarsi il caso in cui un soggetto realizzi effettivamente l'operazione ma poi la vada a imputare a tassazione andando a violare il principio di competenza economica; in questo caso non v'è dubbio che l'operazione sia realmente stata eseguita, ma rientra nel campo della fittizietà proprio perché è stata posta in essere andando a violare il surriferito principio.

Partendo da questa motivazione, che trae lo propria rilevanza normativa nell'art. 7, comma 1°, un'altra parte della critica sostiene che nel termine "fittizio" devono rientrare anche tutte quelle operazioni, effettivamente realizzate, che però sono attuate andando a violare il principio di competenza economica sancito dall'art. 75 del TUIR.

Se si accoglie un'interpretazione di questo tipo, bisogna comunque andare a considerare l'ampia portata che assume la fattispecie di cui all'art. 4; un esempio è quello rappresentato dalla disciplina del transfer price, che fino all'emanazione del D.Lgs.74 era considerata al di fuori del campo penale, ma che invece, con la nuova disciplina, appare idonea ad integrare il reato in esame quando viene effettuata a livello internazionale; se infatti, può essere considerato fittizio quel costo che non si può dedurre, è chiaro come su manovre inerenti i prezzi interni di trasferimento possa applicarsi la sanzione penale[44].

In ogni caso la repressione penale non può arrivare al punto di andare a sanzionare quelle condotte che sono solamente elusive, cioè che non appaiono direttamente in difformità con norme previste dalla disciplina tributaria, ma che sono poste in essere con modalità lecite ma tali da riuscire a far conseguire al contribuente un risparmio d'imposta. In circostanze analoghe la disciplina prevede il disconoscimento del vantaggio fiscale secondo quanto stabilito dall'art. 37-bis comma 2° del DPR 600/73; se si andasse a punire penalmente tali comportamenti, vorrebbe dire sanzionare delle condotte che non vengono considerate illecite neppure dall'ordinamento stesso.

Sotto questo punto di vista, a parere di A. Perini, l'equivalenza tra i termini "fittizio" e "indeducibile" non può che venire meno poiché nella nozione di indeducibilità fanno parte anche quei casi in cui non viene riconosciuto un vantaggio fiscale che il soggetto ha realizzato attraverso atti leciti; cioè attraverso delle operazioni che non presentano i requisiti né per poter essere condotte a fittizietà, né tanto meno a illiceità.

L'altro aspetto che vuole andare ad analizzare questo paragrafo è quello inerente all'omessa annotazione dei ricavi e alle situazioni ad essa correlate: è il caso del soggetto che, in sede di dichiarazione annuale, abbia omesso di registrare i ricavi, presentando, di conseguenza, una dichiarazione mendace, senza che però ciò sia stato realizzato con il supporto di documenti falsi.

Emerge ancora una volta il delicato confine che separa le due fattispecie, quella legata alla frode da un lato e quella legata all'infedeltà dall'altro; appare opportuno precisare come il reato di cui all'art. 4 sia stata formulato dal legislatore come ipotesi residuale,

---

[44] *Di questo parere* TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari,* Napoli, 2000, pag. *191-192*

applicabile quindi nei casi in cui non ricorrano i requisiti per cui una determinata condotta ricada nel campo applicativo degli articoli 2 e 3.

Per tale motivo, nella nuova riforma del diritto penale tributario l'omessa annotazione dei ricavi che comporta la presentazione di una dichiarazione infedele è una condotta rientrante nel novero di quelle punite a norma dell'art. 4, quando sussistono anche i requisiti dell'elemento psicologico e del superamento delle soglie di punibilità; se invece l'omissione viene realizzata attraverso una condotta che assume i connotati della fraudolenza, oltrepassando quell'indice di insidiosità già illustrato in precedenza, allora il comportamento non potrà più essere considerato a titolo di infedeltà, ma rientrerà nel più grave caso della fraudolenza.

Rientra nell'ipotesi di dichiarazione infedele anche la condotta di quel soggetto che abbia tenuto una cosiddetta "contabilità nera": anche se in questo caso il comportamento è caratterizzato dal dolo specifico, il fatto stesso che il contribuente abbia istituito la contabilità, potendola così presentare in caso di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, è un elemento idoneo a far ricadere la condotta nell'ipotesi dell'art. 4 piuttosto che in quella dell'art. 2, quest'ultimo infatti, stabilisce che per poter essere chiamati a rispondere di tale reato è necessario che gli altri artifici posti in essere dal contribuente al fine di evadere le imposte siano "idonei a ostacolare l'accertamento delle falsità".

Una situazione più difficile da inquadrare e che merita più attenzione è quella rappresentata dal contribuente che , anziché omettere dei ricavi, emette una fattura andando ad annotare un valore più basso rispetto a quello realizzato; è il cosiddetto caso della "sottofatturazione"; esso, per fare un esempio, si verifica quando un soggetto vende un determinata quantità di beni per un importo pari a 1000 euro emettendo una fattura per 800 euro; in questo modo realizza un'evasione d'imposta non andando a dichiarare quei 200 che non compariranno da alcun documento.

Una condotta di questo tipo è stata soggetta a numerose interpretazioni circa la possibilità che andasse a integrare una fattispecie piuttosto che un'altra:

- una parte della critica considera la "sottofatturazione" una condotta idonea ad integrare il solo reato di dichiarazione infedele;

- un'altra parte della critica ha invece sottolineato come, l'esposizione di ricavi inferiore a quelli reali, realizzata andando ad emettere fatture per un importo più basso rispetto a quello dell'operazione, sia una condotta inquadrabile ai fini della fraudolenza poiché non verrebbe posta in essere una sola violazione degli obblighi contabili, ma si andrebbe a emettere un documento, la fattura per l'appunto, che presenterebbe il requisito della falsità, andando ad indicare un imponibile inferiore a quello realmente conseguito.

Questa seconda interpretazione incontra un'opposizione che è rappresentata proprio dal caso visto in precedenza, cioè l'omessa annotazione dei ricavi: se infatti chi omette di registrare i ricavi, a meno che non lo faccia mediante artifici dell'art. 2, viene punito a titolo di dichiarazione infedele, per questo, prendendo per vera la seconda interpretazione, non si capisce come possa essere sanzionato col più grave delitto della fraudolenza colui che almeno una parte dei ricavi è andata a dichiararla.

Inoltre, volendo concludere, un'interpretazione più severa della norma andrebbe a scontrarsi col principio costituzionale sancito dall'art. 27, comma 3°[45], per questa ragione la stessa abrogata L.516/82 aveva considerato la "sottofatturazione" come un comportamento idoneo ad integrare la sola fattispecie di dichiarazione infedele.

Segue: "Continuità tra vecchia e nuova normativa"

Le Sezioni Unite con sentenza 13 dicembre 2000- Sagone, hanno stabilito che si possa parlare di continuità normativa tra due fattispecie quando ad una norma speciale ne segua una di portata più vasta cosicché, tutti gli elementi della vecchia fattispecie che è

[45] *Art. 27, comma 3° dispone che:" Le pene non possono consistere in trattamenti contrari al senso di umanità e devono tendere alla rieducazione del condannato"*

stata abrogata, risultino comunque presenti in quella nuova proprio perché di portata più ampia. [46]

Appare evidente come tra il vecchio reato di dichiarazione infedele, punito a titolo di contravvenzione dall'art. 1, comma 2°, lettera a), L.516/82 e il nuovo delitto d'infedeltà disciplinato dall'art. 4 D.Lgs. 74/2000, non sussista il suddetto principio di specialità; basti osservare come nella nuova fattispecie la condotta è penalmente rilevante ed idonea ad integrare l'art. 4 quando è presente quel dolo specifico di cui si è parlato in precedenza, mentre il vecchio reato era basato su comportamenti punibili a titolo di dolo o di colpa.

Tuttavia, la giurisprudenza si è divisa circa la possibilità o meno di intravvedere degli elementi di continuità tra la vecchia e la nuova disciplina[47], analizziamo quindi le riflessioni fatte da Andrea Perini su tale tema per vedere se si possa o meno, a parere di tale critico, parlare di abolitio criminis.

Per cogliere le diversità tra la fattispecie delineata dalla L.516/82 e quella della nuova disciplina del 2000, pare opportuno riepilogare brevemente i tratti essenziali che caratterizzano le stesse.

I. L'abrogata lettera c) dell'art. 1, comma 2°, della L.516/82sanzionava a titolo di dichiarazione infedele l'omessa o insufficiente annotazione di redditi che non erano soggetti ad essere indicati nelle scritture contabili quali i redditi fondiari, i redditi di lavoro dipendente o assimilati, i redditi di capitale e quelli diversi.

   Punto fondamentale del reato era l'assenza di comportamenti posti in essere dal contribuente perché la dichiarazione risultasse il più possibile veritiera, andando quindi a celare le condotte infedeli, in caso contrario si sarebbe andati ad integrare il più grave reato di dichiarazione fraudolenta.

   Come già visto in precedenza nel primo paragrafo, tale fattispecie era considerata un reato di pericolo, in cui il contribuente veniva punito, a titolo di

---

[46] *Si fa riferimento alla sentenza inerente il reato di omessa dichiarazione dei redditi Cass. , 13 dicembre 2000, Sagone, in Foro it., 2001, II pag. 141 e seguenti che ha di fatto stabilito come non sussista una continuità normativa tra l'art. 1, comma 1°, della L.516/82 e l'art. 5 del D.Lgs. 74/2000*

[47] A sostegno della continuità normativa, Trib. Crotone 20 aprile 2001, in Il Fisco, n.29/2001, pag. 9855; a favore invece della cosiddetta abolitio *criminis lo stesso, Trib. Crotone, 29 ottobre 2001, in Il Fisco, n. 26/2002, fascicolo n.1, pag. 4216*

contravvenzione, al momento di presentazione della dichiarazione ma poteva accadere che, a titolo esemplificativo, un soggetto non andasse a dichiarare redditi di fabbricati per un valore di 200 milioni ma poi, in sede di dichiarazione, avrebbe potuto segnalare una perdita derivante da attività d'impresa di 300 milioni, con la conseguenza che non avrebbe dovuto pagare alcuna imposta[48]; in circostanze come queste, il reato sarebbe stato integrato ma non si sarebbe verificato alcun danno nei confronti dell'Erario.

Infine, nella precedente disciplina, il legislatore aveva stabilito, a livello di soglie di punibilità, che ci fosse un'ipotesi cosiddetta oblazionabile, quando cioè fossero stati dichiarati redditi di valore più basso rispetto a quelli conseguiti per cinquanta milioni e superiori al 0.25 di quelli realizzati, e un'altra ipotesi non oblazionabile quando non fossero stati dichiarati redditi per un valore eccedente i cento milioni di lire.

II. Il D.Lgs. 74/2000, come abbiamo visto, ha profondamente mutato la fattispecie di dichiarazione infedele andando a punire, innanzitutto, le condotte atte ad integrare il reato de quo a titolo di delitto e subordinando le stesse al raggiungimento di quell'indice di insidiosità che rappresenta il discrimine con l'ipotesi di fraudolenza e al superamento delle soglie di punibilità di entità più elevata.

Anche la nuova fattispecie però risulta girare attorno al concetto per il quale, la presentazione di una dichiarazione mendace a cui si accompagnano comportamenti del contribuente tali da essere inquadrati negli "Altri artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità", quindi idonei ad integrare la fattispecie della fraudolenza, rappresenta un elemento chiave circa la possibilità di poter parlare di continuità normativa.

A differenza di quanto previsto dalla vecchia disciplina, l'art. 4 estende il suo ambito applicativo a tutti i contribuenti sui quali verte l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale in tema di redditi e di valore aggiunto; quest'ultimo

---

[48] *Si fa riferimento all'esempio portato dallo stesso* PERINI , Alla ricerca di un orientamento giurisprudenziale in materia di successione di norme nel tempo: la dichiarazione infedele tra vecchia e nuova normativa penale tributaria, in Rass. trib., 2002, pag. 112

è indice di novità in quanto non veniva preso in riferimento nella precedente lettera c) del comma 2° dell'art. 1 L.516/82.

La nuova norma, inoltre, prevede il superamento di due soglie di punibilità: la prima fa riferimento all'imposta evasa, che deve essere maggiore di euro 103.291,38 andando a considerare ciascuna delle imposte evase (questo significa che l'evasione dell'imposta sui redditi non può essere sommata all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto); la seconda fa invece riferimento agli elementi attivi che sono stati tolti dal calcolo della base imponibile: questi devono eccedere il 10% del totale degli elementi attivi che sono stati presentati in sede di dichiarazione; la soglia è comunque superata quando "l'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione è superiore a euro 2.065.827,60".

Considerate le differenze che sono intercorse tra vecchia e nuova disciplina, la maggior parte della giurisprudenza ha ritenuto di poter parlare di abolitio criminis proprio in virtù del cambiamento di tipologia dell'illecito: il passaggio da contravvenzione a delitto viene considerato un elemento di rottura tale da far ritenere impossibile qualsivoglia sorta di continuità tra le due fattispecie; ed è proprio in tale direzione che si si è espressa la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sopracitata sentenza Sagone del 2000 la quale ha motivato tale decisione anche considerando il fatto che si è passati da una condotta punita a titolo di dolo o colpa, a una che invece è basata sul dolo specifico; dall'evento di pericolo della vecchia fattispecie ora quello che viene sanzionato è un evento di danno.

La ratio che ha portato la Corte ad orientarsi per una discontinuità tra vecchia e nuova disciplina trova quindi il suo fondamento proprio nel cambiamento di natura dell'illecito e del bene giuridico oggetto di tutela: la stessa volontà del legislatore sembra aver optato per questo indirizzo andando non più a sanzionare i comportamenti prodromici all'evasione, come accadeva nella vecchia disciplina, ma l'evasione stessa; cioè i risultati dannosi che ha prodotto la condotta[49].

Di diverso parere sembra essere Andrea Perini, egli infatti sostiene che, andando a compiere un'analisi dal punto di vista strutturale della fattispecie in esame, ci sono

[49] Come si evince dalla Corte Cost., 27 febbraio 2002, in Rass. Trib., n.2/2002 pag. 731 e seguenti

elementi sufficienti per poter ritenere che tra il vecchio reato di dichiarazione infedele e quello nuovo contenuto nel D.Lgs. 74/2000 ci sia un rapporto di continuità, anche se parziale.[50]

Lo stesso Perini sostiene che "il coefficiente psicologico della novella specializza per specificazione l'elemento soggettivo della previgente contravvenzione"[51]con la mera differenza che dall'alternanza tra dolo e colpa si passa con la nuova disciplina alla presenza di un dolo di evasione più forte.

Il punto chiave della sua argomentazione risiede nella determinazione della prima delle soglie di punibilità: l'art. 4 del D.Lgs. 74/2000 fa infatti riferimento all'evasione effettivamente conseguita dal soggetto, facendo così sorgere l'opinione che sia presente una forte discontinuità rispetto alla fattispecie del 1982, in realtà a parere dell'autore, anche tale aspetto può essere considerato sotto due distinti punti di vista:

- andando a considerare i redditi di cui all'art. 1, comma 2, lettera c) della L.516/82, sembra opportuno ritenere che la nuova soglia di punibilità vada a disciplinare solo quelle condotte che di fatto hanno comportato un'evasione eccedente i 103.291,38 euro. Inoltre va precisato come tali redditi non vengono assoggettati alla tenuta delle scritture contabili, con la conseguenza che la dichiarazione infedele, incentrata sulla presentazione mendace di tali redditi, verrebbe considerata una completa congruenza tra i soggetti attivi dei due reati antecedenti la riforma; in questo modo sembra poter sostenere come il nuovo reato possa essere assimilato alla fattispecie prevista dalla vecchia disciplina;

- andando invece a considerare l'ipotesi di infedeltà di redditi d'impresa e da lavoro autonomo, è evidente come l'art. 4 della nuova disciplina vada a introdurre un elemento di novità rispetto a quella precedente andando ad estendere il proprio campo applicativo anche per tali redditi mentre nella previgente disciplina il legislatore aveva intrapreso la direzione di andar a

[50] *Dello stesso parere* CORSO, Depenalizzata l'omessa o infedele annotazione e/o fatturazione ai fini Iva e imposte dirette, *in Corr. trib. , 2000, pag. 1144*
[51] PERINI , Alla ricerca di un orientamento giurisprudenziale in materia di successione di norme nel tempo: la dichiarazione infedele tra vecchia e nuova normativa penale tributaria, *in Rass. Trib., 2002,* pag. 114

contrastare l'evasione, per ciò che concerne tali redditi, sanzionando la semplice omissione di annotazione nelle scritture contabili dei corrispettivi che sarebbero andati a costituire la base imponibile.

L'abbandono di tale indirizzo fa sì che si possa parlare di abolitio criminis almeno per quanto riguarda la fattispecie disciplinata dall'art. 1, comma 2°, lettere a) e b) della legge 516/82.

In conclusione: una parte delle precedenti condotte, sanzionate a titolo di contravvenzione, sono divenute atipiche in ragione di quanto stabilito dalla nuova disciplina e con riferimento sia alle soglie di punibilità che all'elemento psicologico; per un'altra parte dei comportamenti rilevanti nella disciplina del 1982, sembra, a parere di Andrea Perini, che si possa parlare di una certa continuità tra le due fattispecie proprio in ragione "dell'opera di specializzazione svolta dalla novella rispetto all'ipotesi previgente".

CAPITOLO II

VALUTAZIONI E RILEVAZIONI CONTABILI

2.1 Le valutazioni contabili in violazione del principio di competenza economica

Abbiamo già evidenziato in precedenza come i soggetti tenuti alla rilevazione delle scritture contabili, nella nuova disciplina, possano andare ad integrare, a seconda del loro comportamento, il delitto di dichiarazione infedele o quello più grave di dichiarazione fraudolenta non solo quando la mendacità sia inerente a elementi oggettivi quali l'omessa annotazione dei ricavi o quando siano indicati elementi passivi fittizi, ma anche nel caso in cui la falsità, in sede di dichiarazione, sia conseguita con delle procedure estimative. [52]

Quanto appena riportato rende fin da subito evidente come sia numerosi i comportamenti che, sotto l'aspetto materiale, risultino idonei ad integrare una delle fattispecie sopracitate.

Sono infatti soggetti a rilevanza penale tutte quelle condotte a cui fa seguito una dichiarazione annuale sottomanifestante, a patto che l'evasione conseguita ecceda le prefissate soglie di punibilità.

---

[52] *Come viene espressamente stabilito dalla stessa Relazione Governativa di accompagnamento al Decreto Legislativo sub paragrafo 3.1.5. :"(…) A tal proposito, va invero premesso e rimarcato come nell'economia delle norme incriminatrici di nuovo conio (…) possano assumere rilievo anche manovre contabili a carattere latu sensu valutative (sottostime di poste attivi, determinazione arbitraria dell'esercizio di imputazione di determinati costi), manovre attraverso le quali, in effetti, assai di frequente si realizza la grande evasione"*

Con la finalità si delimitare il vasto campo applicativo di tali condotte, il legislatore del 2000 ha introdotto nel D.Lgs. 74 una norma specifica che faccia in modo che quei comportamenti non necessariamente posti in essere allo scopo di evadere le imposte, non vengano considerati penalmente rilevanti.

Pare opportuno riportare quanto disposto dallo stesso legislatore nell'art. 7 D.Lgs. 74/2000 in tema di rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio:

"1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o nei documenti ad esso allegato;

2. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle ritenute corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli."

Nonostante quanto disposto dal surriferito articolo, il soggetto che avesse realizzato le condotte disciplinate dall'art. 7, difficilmente avrebbe corso il rischio di essere punito dal punto di vista penale; questo perché, come già illustrato in precedenza, la nuova disciplina penale tributaria stabilisce che il comportamento posto in essere dal soggetto deve essere caratterizzato da quel dolo specifico che mira all'ottenimento dell'evasione e non solo quindi del mero conseguimento dell'evento. Questo fa sì che, circostanze similari a quelle previste dall'art. 7, cioè non espressamente connotate dalla volontà di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, non avrebbero comunque assunto rilevanza penale in quanto difettavano dell'elemento psicologico espressamene richiesto consistente nel dolo specifico.

Al fine di evitare qualsivoglia ambiguità, il legislatore ha considerato opportuno stabilire, nell'articolo in esame, come tali condotte, caratterizzate dall'assenza del dolo

specifico, non vadano ad integrare né la fattispecie di infedeltà, né tanto meno quella di fraudolenza.

La disposizione si riferisce ad una pluralità di situazioni che risultano essere tutte caratterizzate dall'irrilevanza penale che il comportamento posto in essere del soggetto assume ai fini della nuova disciplina.

Tra queste circostanze è possibile distinguere:

- le valutazioni e rilevazioni contabili poste in essere in violazione del principio della competenza economica ma effettuate sulla base di metodi di impostazione contabile costanti;
- le valutazioni estimative e rilevazioni contabili errate ma che sono state poi "spiegate" in sede di nota integrativa;
- le valutazioni estimative errate ma che differiscono per un valore inferiore al dieci per cento rispetto al loro effettivo ammontare.

Pare evidente come tali circostanze possano assumere rilevanza, nonché esistenza, solo per quei soggetti che sono obbligati alla tenuta della contabilità e, in particolare per coloro che detengono redditi d'impresa.

A dimostrazione di quanto appena riportato basta andare a considerare, da un punto di vista letterale, quanto stabilito dallo stesso articolo 7 che fa espressamente riferimento a termini quali " bilancio", "esercizio di competenza" e "valutazioni"; questa limitazione voluta dal legislatore deve essere considerata coerente rispetto alla categoria del reddito d'impresa date le numerose problematiche che possono nascere in sede di valutazioni estimative.

Andiamo quindi a considerare la prima tipologia che viene disciplinata dall'art. 7 cioè quella in cui il soggetto va a imputare le poste nell'imponibile andando sì a violare il principio della competenza economica ma facendolo in base a dei metodi di impostazione contabile costante.

Il principio di competenza economica ha la funzione di stabilire in che esercizio appartengano i componenti di reddito[53]; lo stesso legislatore civile fa riferimento al principio di competenza come principio che deve essere rispettato in sede di redazione del bilancio[54], così come viene preso in riferimento anche dal TUIR all'art. 75[55].

Tuttavia, per quanto concerne la definizione del suddetto principio, non c'è una perfetta coincidenza dal punto di vista civile e da quello tributario: se si vanno ad imputare al conto economico elementi reddituali in un dato esercizio secondo i criteri che sono previsti dal codice civile, questa non ha rilevanza fiscale quando mancano i requisiti che sono richiesti dalla norma tributaria.

Tale diversità, come evidenziano Leo-Monacchi-Schavo ne "Le imposte sui redditi nel testo unico", Milano, 1993, deriva dalla differente finalità cui è indirizzato il legislatore civile rispetto a quello tributario il quale ha sancito dei criteri caratterizzati da una più stringente rigidità in tema di imputazione di elementi positivi e negativi, per ragioni di cautela fiscale.

Andando ad analizzare la norma in esame, sono palesi le problematiche cui la stessa vuole ovviare: risulta infatti evidente come nella nuova disciplina, l'imputazione di un componente positivo e negativo ad un esercizio piuttosto che ad un altro, rappresenta un elemento di primaria importanza in quanto si configura come il mezzo per andare ad integrare le fattispecie di cui all'art. 3 e 4.

E' inoltre opportuno rilevare come tale principio di competenza non è disciplinato dalle norme legali poste a sostegno del processo di formazione del bilancio, risultando, di fatto, un criterio "più enunciato che specificato"[56]; è la stessa tecnica di contabilizzazione che delinea il significato del suddetto principio, stabilendo le condizioni per cui ricavi e costi debbano essere considerati di competenza di un esercizio piuttosto che di un altro.

---

[53] *Si veda sul punto* SANTESSO-SOSTERO, *Principi contabili per il bilancio di esercizio*, Milano, *1999,* pag.35
[54] *Art. 2423-bis, Cod. Civ.*
[55] *Che stabilisce che :" i ricavi e le spese e gli altri componenti positivi e negativi (...) concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza"*
[56] DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari,* Milano, *2000,* pag. 155

L’imputare dei componenti, positivi o negativi che siano, ad un esercizio risulta quindi essere un processo che presenta un grado di soggettività che non può essere eliminato soprattutto per determinate voci che possono essere ascritte a più esercizi, rimandando quindi alla discrezionalità di coloro che provvederanno alla redazione del bilancio circa la scelta dell’esercizio cui ritengono essere di maggior competenza economica; nel caso in cui gli stessi commettano un errore nell’attribuzione dell’esercizio di imputazione, può benissimo verificarsi il caso in cui la scelta effettuata non possa essere considerata del tutto sbagliata.

Un esempio di quanto appena riferito, è rappresentato dal caso in cui si debba individuare l’esercizio di competenza dei ricavi inerenti alle commesse pluriennali: tali elementi positivi di reddito necessitano di essere valutati sulla base dei corrispettivi maturati con ragionevole certezza, un criterio piuttosto ambiguo e soggetto a diverse interpretazioni che provoca la conseguenza che, facendo riferimento alla stessa situazione, è possibile adottare varie soluzioni; emerge quindi, ancora una volta, l’elevato grado di incertezza che caratterizza il processo di identificazione dell’esercizio di competenza.

Ma la nuova norma rappresentata dall’art. 7 è stata sancita dal legislatore anche con la finalità di evitare che la condotta posta in essere da un soggetto finisse per essere sanzionata duramente dal punto di vista penale, anche quando la stessa non era stata intrapresa con l’obiettivo di conseguire un risultato chiaramente illecito.

Per questa ragione, partendo dal presupposto che il soggetto abbia agito in assenza di dolo specifico, il surriferito articolo stabilisce come la non corretta rilevazione nelle scritture contabili di componenti di reddito non può essere ritenuta una condotta idonea ad integrare la fattispecie della dichiarazione infedele né di quella fraudolenta.

La disposizione sancisce però un requisito perché questo si verifichi: la condotta di errata imputazione di poste reddituali, cui segue una dichiarazione infedele, non viene punita a titolo del reato di cui all’art. 4 purché la mendacità della stessa sia riconducibile ad una violazione del principio di competenza economica e che l’errata imputazione sia il risultato di costanti metodi d’impostazione contabile; si richiede quindi che la violazione presenti il requisito della sistematicità.

Questa nozione introdotta dal legislatore del 2000 sembra rimandare a quella contenuta al numero 6) dell'articolo 2423-bis Cod.Civ. che stabilisce come "i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio ad un altro"; l'esigenza, fissata in sede civilistica, di conservare costanti i metodi contabili e di impedirne la modifica se non in casi caratterizzati dal requisito dell'eccezionalità, potrebbe essere considerata la stessa che ha voluto tutelare anche il legislatore del 2000 nell'art. 7 del D.Lgs. 74; in realtà la giurisprudenza è concorde nello stabilire come non siano invece compatibili.

Secondo quanto disposto dal Codice Civile all'art. 2423 i criteri di valutazione devono rimanere costanti e la scelta iniziale effettuata da coloro che devono procedere alla redazione del bilancio, traendo le proprie basi nella discrezionalità sancita dalla disciplina legale, deve essere considerata giusta; mentre nel caso dell'art. 7 la condotta intrapresa dal contribuente parte proprio da una violazione dei criteri di imputazione contabile, è il comportamento iniziale stesso ad essere errato.

Tornando a quanto disposto dall'art. 7, il legislatore, proprio per dimostrare che il soggetto non ha effettuato la scelta di erronea imputazione contabile di determinati elementi reddituali con scopi prettamente evasivi, difettando quindi di quell'elemento psicologico caratterizzato dal dolo specifico, stabilisce che, per non integrare la fattispecie di infedeltà, l'imputazione sia il risultato di metodi di rilevazione contabile che si sono reiterati nel tempo, presentando i requisiti di quella sistematicità facilmente rilevabile dai bilancio degli anni precedenti.

Tale requisito merita però di essere approfondito in quanto può essere valutato sotto due differenti prospettive:

- sotto un primo aspetto, la continuità dei metodi di rilevazione contabile rappresenta sicuramente un elemento di garanzia per lo Stato in quanto non è possibile far riferimento al suddetto articolo nei casi diversi da quelli che ne hanno comportato l'introduzione;
- sotto un secondo aspetto, il requisito della sistematicità, essendo richiesto espressamente dall'art. 7, esclude dal suo ambito applicativo tutte quelle condotte per le quali non è possibile dimostrare l'esistenza della continuità dei metodi contabili adottati.

Per quanto concerne il secondo aspetto può facilmente capitare che un'impresa, in un determinato esercizio, consegua delle spese di importo maggiore rispetto a quelle realizzate negli esercizi precedenti, andando quindi a costituire un evento cosiddetto anomalo rispetto a quella che era stata la realtà aziendale precedente, in questo caso è evidente come risulta difficile, se non impossibile, valutare se la violazione di imputazione all'esercizio di competenza possa essere ricondotta a costanti metodi di valutazione, presentando la presenza delle ingenti spese il requisito dell'eccezionalità rispetto al passato.

Un'altra questione legata a quanto stabilito dalla disposizione in esame ha dato origine a numerose perplessità e analisi critiche: può infatti verificarsi la situazione per la quale i redattori del bilancio, per diversi anni, decidano di adottare un metodi di rilevazione errato che vada ad attribuire ad un esercizio dei costi che in realtà erano di competenza di un altro.

Se quindi gli stessi decidessero di adottare un altro metodo di imputazione, anch'esso errato, è evidente come la non punibilità non sia più applicabile in quanto il metodo non risulta più essere caratterizzato dal requisito della sistematicità; ed è proprio questo il punto in cui la norma risulta essere carente: viene sanzionata la violazione isolata piuttosto che quella costante, non tenendo in considerazione il fatto che il comportamento potrebbe essere stato intrapreso proprio per conseguire un risparmio su più periodi d'imposta.

La questione può però essere risolta nel seguente modo: quanto previsto dall'art. 7 deve essere considerato a favore del contribuente: essa infatti non fa venire meno il fatto che determinate condotte, anche se non presentano i requisiti necessari per rientrare nel novero dei comportamenti disciplinati dalla norma, siano comunque da non ritenere punibili perché non presentano l'elemento psicologico richiesto dalla fattispecie d'infedeltà.

Più precisamente: nel caso in cui si fosse in presenza di una violazione sistematica del principio di competenza economica per errata imputazione di componetni reddituali ad un esercizio piuttosto che ad un altro, la non punibilità scaturisce per via diretta dalla norma, ma ciò non significa che quella determinata condotta non fosse comunque priva

di rilevanza penale se difettava del dolo specifico richiesto dall'ipotesi della dichiarazione mendace.

Per queste ragioni appare quindi opportuno considerare quando disposto dall'art. 7 come una norma a favore del contribuente che va ad escludere la punibilità quando le violazioni di rilevazione contabile presentano il requisito della continuità, senza per questo precludere che alle stesse conclusioni si potesse pervenire andando a considerare l'assenza, nella condotta, di quell'elemento psicologico che viene richiesto come condizione necessaria per integrare il reato di dichiarazione infedele.

2.2 Rilevazioni e valutazioni in sede di nota integrativa

La seconda esimente introdotta dall'art. 7 che fa venir meno la punibilità è quella che può essere fatta valere dal soggetto che ha effettuato delle rilevazioni contabili e delle valutazione estimative (errate) che però è andato a palesare in sede di nota integrativa al bilancio d'esercizio.

La ratio che ha spinto il legislatore a introdurre tale disposizione è subordinata alla consapevolezza di come nel bilancio si trovano e si coordinano elementi del tutto diversi: i valori esclusivamente contabili, che sono il risultato dell'attività di rilevazione di ciò che una data impresa ha conseguito, e i valori che invece sono conferiti a quelle poste di bilancio che sono destinatarie di valutazioni estimative[57].

Da questa affermazione deriva la conseguenza che il bilancio d'esercizio non appare idoneo a presentare certezze ma solo dei valori che devono essere interpretati in sede di valutazione dello stesso. Secondo tale visione, lo stesso risultato del bilancio può essere analizzato nonché interpretato sotto differenti valutazioni dal punto di vista quantitativo essendo esso un valore stimato di ciò che la gestione ha prodotto piuttosto che un dato oggettivo.

[57] *Sul punto si veda* BIANCHI, *Scritti in materia di bilancio d'esercizio, Roma, 1998*, pag. 29

Ed è proprio in forza di questo indirizzo che la maggior parte della dottrina è oggi concorde nell'affermare che il bilancio d'esercizio è il risultato di una serie di valori derivanti da dati oggettivi e stime; accettando tale affermazione è evidente come le valutazioni soggettive rivestano un ruolo di primaria importanza.

Rifacendosi all'art. 2423, comma 2°, del Codice Civile che dispone che: " il bilancio d'esercizio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico d'esercizio", emerge come lo stesso risultato economico non possa essere considerato veritiero di per sé, ma può essere assunto a indicatore di veridicità solo nell'ottica in cui sia ritenuto l'esito di quel procedimento che poi trova spiegazione analitica nella parte descrittiva del bilancio, cioè in sede di nota integrativa[58].

Le rilevazioni e le valutazioni estimative, effettuate dai redattori del bilancio, che vengono pubblicizzate in nota integrativa rappresentano quindi il margine di discrezionalità che agli stessi redattori viene conferito dalla legge; esse rivestono un ruolo fondamentale quando si deve andare a considerare se il bilancio presenti i requisiti di correttezza e veridicità sia per quanto concerne il risultato d'esercizio che la situazione patrimoniale e finanziaria.

Questo però non significa che qualsiasi interpretazione contabile basata su tali valutazioni estimative sia da ritenere lecita: infatti perché si possa parlare di veridicità circa il risultato economico d'esercizio è necessario che le stesse valutazioni siano ragionevoli e rappresentino il risultato di un'attività ermeneutica che trova il suo fondamento nella legge.

E' la stessa relazione governativa al D.Lgs. 127/91 che dà una definizione precisa del termine veritiero: al fine di evitare ambiguità interpretative, viene stabilito che, facendo riferimento alla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica, i redattori del bilancio agiscano nel rispetto della correttezza delle stime e che la loro attività sia idonea a rappresentare il risultato d'esercizio.

---

[58] *Lo stesso art. 2423 al comma 1° dispone che "Gli amministratori devono redigere il bilancio d'esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa*"

Quanto appena riferito fa venir meno la responsabilità penale del soggetto nelle situazioni in cui una valutazione estimativa compiuta dai redattori del bilancio non venga completamente ritenuta corretta dall'amministrazione finanziaria; in casi come questo infatti, se la valutazione rispetta il requisito della ragionevolezza perché coerente con quanto stabilito dalla legge e opportunamente pubblicizzata in sede di nota integrativa, allora i redattori del bilancio non possono essere considerati sanzionabili ai fini dell'articolo 4 e quindi puniti a titolo di dichiarazione infedele proprio perché hanno fornito una spiegazione ragionevole dei criteri valutativi utilizzati e ne hanno data pubblicità.

Nel caso sopra indicato, è quindi da escludere la responsabilità penale dell'agente perché esso adempie agli obblighi richiesti dalla legge: l'esposizione in sede di nota integrativa del criterio di valutazione utilizzato per la contabilizzazione delle poste nel bilancio e la presenza del requisito di ragionevolezza dell'attività estimativa compiuta; questi due "adempimenti", fanno sì che sia escluso il dolo specifico rendendo applicabile la non punibilità per quanto concerne la fattispecie di infedeltà in dichiarazione.

Può però verificarsi il caso in cui i redattori del bilancio effettuino una valutazione estimativa errata, che quindi non trova alcuna giustificazione in sede legale; in circostanze come queste il contribuente corre dei gravi rischi se, a seguito dell'errato metodo estimativo assunto nella redazione del bilancio, il risultato d'esercizio e l'imponibile subiscano delle ingenti modifiche.

Nella situazione in esame il contribuente può essere sanzionato a titolo di dichiarazione infedele o, nel caso più grave, anche fraudolenta a seguito del tipo di comportamento che lo stesso ha posto in essere.

Il legislatore del 2000 ha voluto andare a disciplinare circostanze come quella appena descritta evitando che, dalla errata valutazione estimativa, discendesse automaticamente una sanzione penale in capo al contribuente e che quindi fosse ritenuto responsabile delle due fattispecie surriferite; l'art. 7, infatti, al comma 1°, stabilisce che, se i redattori del bilancio effettuano una valutazione priva del requisito della ragionevolezza, non per questo il contribuente può essere chiamato a rispondere del reato di infedeltà.

Perché tale esimente possa trovare applicazione, sottraendo il soggetto dal peso dell'incudine penale, viene richiesta dal legislatore un'ulteriore condizione: i redattori del bilancio devono aver espressamente indicato in sede di nota integrativa i criteri di valutazione errati. [59]

Quanto stabilito dal comma 1° dell'art. 7 sembra idoneo a integrare quanto riferito circa le rilevazioni contabili eseguite in violazione del principio di competenza economica: se infatti la condotta posta in essere da un soggetto vada a violare tale principio e non ci sia un' adozione di criteri di rilevazione contabile che presenti il requisito della sistematicità, allora sembrerebbe non poter far riferimento all'esimente indicata nel medesimo articolo, in realtà, se il contribuente specifica in sede di nota integrativa il metodo di valutazione utilizzato, può essere comunque considerato non punibile.

Questa seconda specificazione rende possibile quindi il caso che un contribuente sia considerato punibile per violazione del principio di competenza con l'utilizzo di metodi contabili non costanti, ma che lo stesso sia impassibile di sanzione penale proprio perché ha provveduto a indicare in nota integrativa i criteri utilizzati.

Tuttavia, quanto disposto dal primo comma dell'art. 7, è stato soggetto a delle critiche circa la portata stessa della norma, che si possono sintetizzare attorno a due argomentazioni:

- il suddetto articolo, come è stato precedentemente spiegato, esclude la punibilità in tutti quei casi in cui, nonostante sia stato adottato un criterio di valutazione delle poste in bilancio errato, lo stesso venga spiegato e indicato in nota integrativa; partendo da tale affermazione sembra difficile poter ritenere che un soggetto che voglia conseguire un risparmio d'imposta andando a compiere un'evasione con l'adozione di metodi estimativi errati, vada poi a spiegare in nota integrativa al bilancio il criterio usato per realizzare l'evasione.

  In questa circostanza sembra opportuno ritenere più plausibile l'ipotesi che in realtà il contribuente non volesse andare a porre in essere un

[59] *Infatti la nota integrativa è lo spazio descrittivo del bilancio in cui i redattori stessi vanno a indicare e spiegare i criteri di valutazione che hanno utilizzato in sede di redazione.*

comportamento doloso allo scopo di evadere, sennò non si spiegherebbe la finalità per cui lo stesso vada poi a "smascherarsi" fornendo spiegazioni sul metodo errato.

Sembra quindi più consono definire tale condotta come colposa, caratterizzata dall'assenza di quel dolo specifico che è richiesto per integrare la fattispecie di infedeltà in dichiarazione.

Accogliendo un'interpretazione di questo tipo, quanto disposto dal primo comma appare quindi pleonastico;

- la seconda argomentazione parte da un'analisi soggettiva dell'articolo in esame: mentre infatti la prima proposizione del comma 1° identifica come suoi destinatari coloro che producono reddito d'impresa e che, nell'imputazione delle voci di bilancio sono andati a violare il principio della competenza economica, la seconda, facendo riferimento alla nozione di bilancio, non appare idonea a disciplinare le condotte di tutti quei soggetti che non sono tenuti alla redazione del bilancio d'esercizio.

  Più precisamente: può verificarsi il caso che ci sia un soggetto che eserciti attività d'impresa ma che non sia tenuto alla redazione del bilancio[60]; esso quindi non può andare a indicare in nota integrativa i criteri di valutazione utilizzati per il semplice fatto che, non essendoci il bilancio, non ci sarà neanche la nota integrativa; per questa ragione tali soggetti, nonostante conducano un'attività che produce reddito d'impresa, non potranno avvalersi dell'esimente previsto dalla seconda proposizione dell'articolo 7.

2.3 La soglia di tolleranza per le valutazioni estimative

Nell'ultimo paragrafo trattato è emerso come l'applicazione di un criterio valutativo errato ma specificatamente indicato e spiegato in sede di nota integrativa non costituisce

[60] *Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, agli imprenditori individuali e alle società di persone*

un comportamento idoneo ad integrare la fattispecie di dichiarazione infedele né tanto meno quella di fraudolenza.

L'art. 7 introduce poi una vera e propria soglia di tolleranza all'interno della quale la condotta del soggetto non è passibile di assumere valenza penale: il secondo comma del suddetto articolo stabilisce infatti che: "In ogni caso non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette" concludendo con l'affermazione che: "Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli".

Quanto disposto dal legislatore nell'art. 7 è un richiamo specifico a quanto stabilito dall'art. 6 del D.Lgs. 472/1997; quest'ultimo infatti, va a delineare le cause di non punibilità nell'ambito del diritto sanzionatorio non penale prevedendo che: "In ogni caso non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate nel D.Lgs. 358/97, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il 5%"[61].

Con tali disposizioni il fine del legislatore appare evidente: la ratio alla base di queste può essere identificata nella specifica volontà di escludere dalla punibilità la valutazioni estimative che possano rendere passibile il contribuente di sanzioni penali quando le stesse vengono ritenute errate da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

L'articolo 7, quindi, va a identificare un vero e proprio intervallo di confidenza in cui le valutazioni estimative errate in sede di redazione dei conti e quantificazione del risultato economico non assumono rilevanza penale; quando, per l'appunto, non eccedono il limite del dieci per cento rispetto a quelle ritenute corrette.

Appare opportuno presentare un esempio a titolo esemplificativo[62]: si faccia riferimento a una società di capitali in cui, nell'attivo circolante, sono stati iscritti titoli obbligazionari non quotati il cui valore presunto di realizzazione alla fine dell'esercizio risulta essere minore rispetto a quello con cui tali titoli sono stati iscritti; in base a

[61] *Come risulta disposto nella Circolare Ministero Finanze 180/E del 10 Luglio 1998*
[62] *Esempio tratto da* DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari,* Milano, *2000*, pag.163

questa circostanza, sia la disciplina civile che quella fiscale, dispongono che si debba procedere a svalutare i titoli[63] per un importo corrispondente a quello stimato nel mercato.

Tale stima non appare facilmente rintracciabile e, soprattutto, non è in grado di garantire con sicurezza l'esatto valore dei titoli, in particolar modo se questi non risultano essere quotati in un mercato regolamentato; partendo da tale situazione può quindi verificarsi il caso in cui, i soggetti addetti alla redazione del bilancio d'esercizio, riconoscano un valore di realizzazione di tali titoli che, al contrario, l'Amministrazione Finanziaria considera più basso rispetto a quello veritiero.

In luce di quanto appena illustrato interviene il legislatore con il 2° comma dell'art. 7: per evitare che una condotta del genere risulti idonea ad integrare le fattispecie di fraudolenza o infedeltà stabilisce che, i redattori del bilancio, non possano essere soggetti a sanzione penale, se l'errata stima, dei titoli che hanno quantificato risulta essere inferiore al dieci per cento rispetto a quella ritenuta esatta.

Un altro caso può essere rappresentato da un'impresa che produce telefoni cellulari, cioè dei beni caratterizzati da una rapida obsolescenza; in tale situazione le scorte possono risultare essere ormai fuori mercato e, sia la disciplina fiscale che quella civilistica, stabiliscono che debbano essere valutate al prezzo di realizzazione.

La rilevazione del valore normale del bene in esame, è difficile da quantificare e quindi può succedere che la stima effettuata dal soggetto risulti essere inferiore da quella ritenuta corretta da parte degli organi preposti ai controlli; anche in questo caso il legislatore interviene stabilendo, così come nel precedente esempio, che la condotta del contribuente non è soggetta ad assumere rilevanza penale se l'errata stima del prezzo di realizzazione dei telefoni non eccede la soglia del dieci per cento di quella ritenuta giusta.

Appare opportuno sottolineare come anche tale secondo comma dell'art. 7 debba essere inteso a favore del contribuente: questo significa che se anche una valutazione eccede la

---

[63] *Si sta facendo riferimento all'art. 2426, comma 1°, n.9 del Codice Civile :"le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolati secondo il n.1 ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato; e all'art. 61, comma 3° del TUIR*

soglia massima del dieci per cento fissata da legislatore, non è detto che la condotta sia passibile di assumere rilevanza in ambito penale se, ad esempio, l'errata valutazione estimativa è stata tracciata senza quel dolo specifico proprio invece dell'ipotesi di infedeltà o fraudolenza.

Quindi, con l'intento di riepilogare le possibili situazioni che si possono andare a verificare in sede di valutazioni estimative, si può distinguere tra:

- il caso in cui un soggetto effettui una stima che viene considerata ragionevole: in tale situazione non è riscontrabile alcuna violazione;
- il caso in cui il contribuente vada a compiere una valutazione estimativa errata: in tale situazione la condotta potrebbe potenzialmente essere idonea ad integrare le fattispecie di dichiarazione infedele o di quella fraudolenta se l'interpretazione adottata è palesemente posta in violazione a quanto previsto dalla legge e non è indicata in sede di nota integrativa, in una circostanza come questa di possono delineare tra casi:
    1. la stima effettuata dal contribuente appara connotata da colpa: in questo caso, richiedendo le fattispecie di fraudolenza e infedeltà il requisito del dolo specifico, una condotta caratterizzata da colpa non potrà assumere rilevanza penale anche se la valutazione supera la soglia di tolleranza del dieci per cento;
    2. la stima errata supera la soglia del dieci per cento: in questo caso la condotta può non assumere rilevanza penale se il criterio di valutazione utilizzato è stato indicato in sede di nota integrativa al bilancio d'esercizio perché trova applicazione l'esimente stabilita espressamente nel primo comma dell'art. 7;
    3. la stima errata, anche se è stata appositamente effettuata, non supera la soglia del dieci per cento; in questo caso, dato che la valutazione adottata dal contribuente non supera il limite massimo stabilito dal legislatore, la condotta non sarà passibile di essere sanzionata penalmente in quanto trova applicazione la causa di non punibilità stabilita nel secondo comma dell'articolo 7.

Quest'ultimo caso analizzato appare soggetto a delle critiche: come detto in precedenza, perché una condotta rientri nel novero di quelle idonee ad integrare la fattispecie di dichiarazione infedele, è necessario che presenti il requisito del dolo specifico di evadere le imposte, non quello della colpa.

In questo modo, un soggetto che vada a compiere una valutazione estimativa errata e lo faccia colposamente, non potrà essere sanzionato penalmente in alcun modo in quanto viene meno l'elemento psicologico richiesto a norma degli articoli 3 e 4.

Invece, se un contribuente effettua una valutazione estimativa errata e lo faccia dolosamente, tale condotta andrà a integrare la fattispecie di infedeltà o fraudolenza solo se supera la soglia del dieci per cento stabilita dal legislatore rispetto alla valutazione ritenuta corretta.

Secondo tale indirizzo, emerge quindi un paradosso: l'articolo 7 stabilisce indirettamente che non assume alcuna rilevanza penale il comportamento di quel contribuente che effettui dolosamente una valutazione estimativa errata ma che la stessa non vada a eccedere quel dieci per cento stabilito come limite massimo; in questo modo non vengono punite tutte quelle microevasioni che rientrano nella surriferita soglia.

Questa situazione risulta aggravata dal secondo comma dell'articolo medesimo il quale dispone che l'intervallo del dieci per cento deve essere riferito alla singola valutazione estimativa e non alla totalità delle stesse; questo fa sì che se ci sono molteplici comportamenti illeciti, basati su valutazioni errate, i soggetti che li hanno posti in essere non saranno sanzionati penalmente se ciascuna stima errata non supera la soglia del dieci per cento.

In conclusione: secondo quest'ottica la norma presenta un grave difetto: essa non va a conferire rilevanza penale a quelle condotte illecite basate su valutazioni estimative errate se lo scarto da quelle corrette non eccede la soglia del dieci per cento, seppur poste in essere con lo scopo di evadere le imposte.

CAPITOLO III

CIRCOSTANZE ATTENUANTI E PRESCRIZIONE

3.1 Le soglie di punibilità e le pene accessorie

Fino ad ora si è più volte fatto riferimento alle cosiddette soglie di punibilità fissate dal legislatore alle lettere a) e b) dell'articolo 4 del D.Lgs. 74/2000: esse rappresentano il limite massimo al superamento del quale scatta il reato di dichiarazione infedele.

Perché, infatti, possa trovare applicazione quanto stabilito nel sopracitato articolo, viene espressamente richiesto che il totale degli elementi attivi inferiore al loro effettivo ammontare e gli elementi passivi fittizi siano idonei a soddisfare contemporaneamente due condizioni:

- l'imposta evasa deve essere superiore, facendo riferimento alla singola imposta e non al totale delle stesse, a euro 103.291,38;
- il totale degli elementi attivi che sono stati sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o , comunque, è superiore a euro 2.065.827,60.

Il primo requisito stabilisce quindi che l'imposta effettivamente evasa sia da calcolare facendo riferimento alla singola imposta (quella sui redditi e quella sul valore aggiunto) e che questa, perché si vada a integrare la fattispecie di infedeltà, deve essere superiore a euro 103.291,38.

Come si è visto nella prima parte del secondo capitolo di tale elaborato, a norma dell'art. 1 del D.Lgs. 74/2000, il valore dell'imposta evasa deve essere calcolato come

differenza tra l'imposta che il contribuente avrebbe dovuto effettivamente versare all'erario e quella che invece è andato a indicare in sede di dichiarazione annuale, al netto delle somme versate dallo stesso o da terzi a titolo di acconto e ritenuta, prima che fosse presentata la dichiarazione.

A titolo meramente esemplificativo si consideri il caso di un professionista che, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi annuale, non vada a indicare una parcella emessa a un suo cliente per la quale lo stesso aveva versato la ritenuta d'acconto; per verificare il superamento della prima soglia di punibilità si dovrà procedere a includere nel calcolo dell'imposta evasa anche tale ritenuta che è stata corrisposta dal cliente del soggetto in esame per stabilire se sia o meno stato superato il limite massimo di 103.291,38 euro.

Il fatto che il Legislatore sia andato espressamente a indicare nella lettera a) dell'art. 4 che la soglia fa riferimento alla singola imposta evasa, costituisce di fatto ampliamento applicativo della norma evitando che si potesse calcolare la stessa facendo riferimento alla sommatoria risultante tra imposta evasa ai fini del reddito e imposta evasa ai fini dell' Iva.

Il secondo requisito disciplinato dalla lett. b) del suddetto articolo, come sopra è stato riportato, stabilisce che perché sia superata la soglia di punibilità, l'ammontare degli elementi attivi sottratti a imposizione, anche attraverso l'escamotage di andare a indicare elementi passivi fittizi, deve essere maggiore del dieci per cento del totale complessivo degli elementi attivi che sono stati presentati in dichiarazione o, comunque, proseguendo nella lettura della norma, deve eccedere i 2.065.827,60 euro.

Questa seconda soglia di punibilità fa dunque riferimento all'ammontare totale degli elementi attivi che sono stati sottratti all'imposizione, che altro non è che quella parte di base imponibile che non è stata dichiarata.

Allo stesso modo, come in questa sede più volte è stato illustrato, poiché la riduzione della base imponibile può essere conseguita non solo andando a dichiarare elementi attivi inferiori al reale ammontare, ma anche attraverso un fittizio aumento dei componenti negativi, deve essere tenuto presente anche questo secondo aspetto per stabilire il totale dell'imponibile che è stato sottratto all'imposizione fiscale.

E' quindi espressamente richiesto dal Legislatore che l'ammontare dell'imponibile, sottratto dal contribuente alla tassazione, sia maggiore del dieci per cento rispetto alla base imponibile presentata nella dichiarazione annuale, o in ogni caso che la stessa vada a eccedere i 2.065.827,60 euro.

Tali soglie di punibilità hanno fatto nascere la condivisa opinione che producano l'effetto di far conseguire un vantaggio ai contribuenti di minori dimensioni in quanto, essendo le stesse di un valore piuttosto elevato, rappresentano un tetto massimo difficilmente superabile da un soggetto di modeste dimensioni.

Allo stesso modo, tali soglie sembrano apparire, ad una prima lettura della norma, sfavorevoli per i contribuenti di grandi dimensioni[64]; per questi soggetti, il limite fissato dal Legislatore in termini di imposta evasa, rappresenta un elemento di scarsa importanza da un punto di vista pratico poiché gli elementi attivi che tali soggetti sottraggono all'imposizione fiscale non andando a indicarli in dichiarazione, costituiscono un ammontare che, considerati i grandi volumi d'affare degli stessi, appare del tutto trascurabile.

Il superamento delle soglie di punibilità fa scattare la sanzione prevista dall'articolo 4 del D.Lgs. 74/2000: il contribuente che presenta una dichiarazione mendace in cui siano superati i limite delle surriferite soglie viene punito con la reclusione da uno a tre anni.

La minore sanzione rispetto al complementare delitto di dichiarazione fraudolenta e le più alte soglie di punibilità devono essere lette come volontà del Legislatore di andare a punire penalmente solo quei fatti che assumano una determinata gravità.

Oltre a questa sanzione stabilita dall'articolo 4, sono altresì previste pene accessorie all'art. 12 D.Lgs. 74/2000 che trovano applicazione al verificarsi della fattispecie di infedeltà; l'articolo 12 del D.Lgs. 74/2000 prevede che:

"1. La condotta per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa:

a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;

---

[64] *Si veda sul punto* DEZZANI, Riordino con handicap per le imprese medio grandi, *in Il Sole 24 Ore, 2000,* pag. *15*

b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;

c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;

d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;

e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale.

2 . La condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che non ricorrano le circostanze previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3".

Tale articolo ripercorre ciò che veniva stabilito nei già abrogati artt. 6 e 7 della L.516/82 che introduceva delle pene accessorie quando veniva commessa una delle contravvenzioni o uno dei delitti che la stessa legge fissava; nell'attuale disciplina, come già evidenziato, la fattispecie di dichiarazione infedele viene sanzionata a titolo di delitto, così come tutte le altre; il Legislatore ha quindi operato una sintesi delle pene accessorie subordinate alla commissione degli stessi introducendo l'articolo 12.

Le pene accessorie sopra elencate, come viene stabilito all'articolo 20 del codice penale, sono considerate tali in quanto "conseguono di diritto alla condanna"; inoltre è bene evidenziare come la sospensione condizionale della pena deve essere estesa anche alle pene accessorie[65].

Per quanto concerne il contenuto di quest'ultime, valgono le disposizioni previste dal codice penale; merita però alcune brevi riflessioni quella inerente l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria.

Il soggetto che infatti va a porre in essere una condotta idonea ad integrare una delle fattispecie presenti all'interno del decreto si vedrà applicata la pena accessoria che gli impedirà , tra le altre cose, di intraprendere un'attività di difesa davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali: rientrano nel novero di tali soggetti i commercialisti, gli avvocati, i ragionieri ecc. per qualsiasi tipo di controversia che viene presentata dinanzi ad una Commissione tributaria.

---

[65] *Art. 166, comma 1°, Codice Penale*

Infine, per quanto riguarda l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, rientrano in questa pena accessoria coloro che rivestono la carica di amministratore, liquidatore o sindaco di società, oltre che tutti quei soggetti che abbiano potere di rappresentanza dell'imprenditore o della persona giuridica; da notare come, a differenza di quanto previsto per l'interdizione dall'ufficio di componente di commissione tributaria, che ha carattere perpetuo, l'interdizione dagli uffici direttiva ha una durata limitata compresa tra un minimo di sei mesi e un massimo di tre anni.

3.2 Le circostanze attenuanti speciali: il pagamento del debito tributario

L'art. 9 lettera e) della legge delega n.205 del 1999 aveva lasciato al Governo la definizione, all'interno della nuova disciplina penale tributaria, di quei "meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno" qualora sia stato posto in essere uno dei reati tributari previsti.

Si andrà ora ad analizzare l'art. 13 del D.Lgs. 74/2000 che rappresenta la norma con cui il Legislatore è andato ad adempiere al compito - lasciato inattuato - della legge delega di fissare le attenuanti speciali in applicazione delle quali il soggetto, che avendo prima dell'inizio del dibattimento di primo grado provveduto a estinguere il debito tributario relativo al reato compiuto, vedrà ridursi la sanzione fino alla metà e senza applicazione allo stesso delle pene accessorie descritte nel paragrafo precedente.

La questione inerente il risarcimento del danno in seguito alla commissione di uno dei reati previsti dal sistema penale tributario era già stata disciplinata dall' articolo 6 della legge n. 30/97, articolo che è stato abrogato con l'entrata in vigore del D.Lgs. 74 del 2000 in quanto non aveva prodotto gli effetti sperati.

Tale articolo infatti, faceva riferimento anche al cosiddetto danno morale, diffettando però di andare a stabilire ulteriori condizioni e non indicando chi avesse dovuto

quantificare lo stesso; inoltre nulla veniva detto circa gli effetti del risarcimento, rimandando quindi alla generica disciplina contenuta nell'art. 62 n.6 del Codice Penale che sanciva la condizione grazie alla quale un soggetto potesse avvalersi dell'attenuante: perché infatti potesse beneficiare della riduzione della metà della pena era necessario che andasse a estinguere integralmente il debito tributario prima che fosse iniziato il dibattimento di primo grado.

Proseguendo su questa linea, il soggetto avrebbe quindi dovuto versare l'intero ammontare del debito tributario inerente il fatto criminoso, secondo una valutazione in termini quantitativi operata dall'amministrazione Finanziaria; tale pagamento veniva poi considerato irripetibile, con la diretta conseguenza che il soggetto che era andato ad effettuare il risarcimento in termini monetari, qualora fosse riconosciuto non colpevole in sede processuale, non avrebbe avuto diritto a vedersi restituito l'ammontare precedentemente versato.

Infine, l'articolo 6 della L. 30/97, stabilendo che per poter usufruire di tale attenuante il soggetto avrebbe dovuto versare l'intero ammontare del debito tributario derivante da reato, andava ad impedire che lo stesso soggetto potesse avvalersi dell'attenuante nel caso di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale, istituti che si esplicano in un accordo monetario tra Fisco e contribuente, che quindi non avrebbe versato l'intero ammontare ma solo la parte concordato con l'Erario.

Tale disciplina prevista dal vecchio articolo 6, aveva portato alla conseguenza che pochissimi contribuenti ricorressero a tale attenuante ed è proprio per ovviare a tali problemi che è stato introdotto il nuovo articolo 13 del D.Lgs. 74/2000 che, come ora verrà spiegato, non prevede più l'integrale risarcimento del danno per poter beneficiare di tale istituto.

L'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, riconosce una circostanza attenuante in caso di pagamento del debito tributario stabilendo che:

"1 . Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante il pagamento, anche a

seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie;

2 . A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1°;

3 . Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689."

Prima di procedere ad un'analisi approfondita della norma in questione sembra opportuno andare a compiere un rapido excursus su quelle che erano, prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina, le conseguenze in ambito penale delle condotte dei soggetti poste in essere allo scopo di estinguere il debito tributario vertente col fisco.

Un contribuente che intenda andare a estinguere il debito tributario con l'Erario inerente la commissione di un reato, può scegliere tra tre alternative: il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale.

L'art. 14 della L. n. 408, 29 dicembre 1990 stabilisce, al comma 5° che il soggetto che abbia presentato una dichiarazione infedele, viziata da errori o omissioni, possa andare a integrare, in tema di imposte sul reddito e sul valore aggiunto, la stessa attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa attribuendo, quindi, al contribuente che intenda farlo, la possibilità di andare a estinguere il suo debito col Fisco (da notare che tale disciplina non trova applicazione nel caso in cui non sia stata presentata la dichiarazione annuale, infatti lo stesso uso del termine "integrativa" lascia a intendere che prima doveva per forza esserne stata presentata una).

La surriferita dichiarazione integrativa, deve avere ad oggetto la variazioni che sono intercorse rispetto alla precedente e deve essere presentata entro un termine ben preciso cioè quello di scadenza della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo a quello interessato dalle variazioni.

Inoltre, perché essa possa essere presentata, è necessario che non siano stati avviati controlli, verifiche e ispezioni e che l'illecito non sia stato constatato; perché, se ciò non

fosse, il contribuente anderebbe a presentare una dichiarazione integrativa solo nel caso in cui il Fisco abbia attivato un'attività di verifica; invece la finalità del meccanismo integrativo è proprio quella di andare ad avvantaggiare il soggetto che vuole, spontaneamente, estinguere il suo debito tributario andando a dichiarare ciò che realmente ha conseguito.

Andando a considerare l'aspetto penale, il soggetto che va a presentare la dichiarazione integrativa nei termini prescritti dalla legge potrà beneficiare della non punibilità solo per quei reati attinenti la prima dichiarazione e quelli previsti dalla legge 616/1982.; l'articolo 14 comma 5° della legge n. 408 del 1990 stabilisce espressamente che la non punibilità è inerente "i reati previsti dal decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516".

Per quanto attiene all'istituto della conciliazione giudiziale, e a quello dell'accertamento con adesione, essi non producono alcun effetto in ambito penale dato che il soggetto ha manifestato l'intenzione di estinguere il suo debito col Fisco.

A tal proposito è bene sottolineare come, con la L. n. 449/97, siano state apportate sostanziali modifiche all'istituto dell'accertamento con adesione per ciò che concerne la rinuncia all'impugnazione dello stesso.

L'art. 21, comma 22 della sopracitata legge, dispone infatti che il contribuente che abbia rinunciato all'impugnazione dell'avviso di accertamento andando a estinguere, entro la scadenza, il debito tributario attraverso il pagamento dell'ammontare dovuto, oltre che ai vantaggi in sede amministrativa, gli sarà riconosciuta anche la non punibilità per le fattispecie contravvenzionali previste dalla legge 516/82.

Ora, essendo tale legge stata abrogata e non esistendo più alcun tipo di ipotesi contravvenzionale ma solo di natura delittuosa, appare evidente come quanto disposto dall'articolo 21 e dall'articolo 14, sia privo di ogni efficacia; inoltre la precedente disciplina andava a sancire la non punibilità solo per i reati previsti dalla legge 516, ma, essendo questa stata abolita, è chiaro come tale causa di non punibilità non sia più applicabile per i nuovi reati.

Operata quindi questa rapida digressione su quelle che erano le norme previgenti, si andrà ora a considerare quanto introdotto nella nuova disciplina all'articolo 13 del D.Lgs. 74 del 2000.

Tale articolo, al primo comma, stabilisce infatti che le pene previste per la commissione di uno dei reati disciplinati nel suddetto decreto, viene ridotta fino alla metà, oltre all'impossibilità di far riferimento alle pene accessorie, se, prima dell'inizio del dibattimento di primo grado, il contribuente abbia provveduto al pagamento del debito tributario risultante da reato anche avvalendosi di procedure conciliative o di adesione all'accertamento.

Nella nuova disciplina non è presente alcuna causa di estinzione dell'illecito come invece poteva apparire dalla legge delega con l'espressione "meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno"[66]; il legislatore ha infatti espressamente impedito che si potesse evitare la totale soluzione dal reato con il mero pagamento monetario, andando invece a erigere lo stesso ad attenuante speciale, in quanto, a differenza di quelle ordinarie che diminuiscono la pena fino a un terzo, questa comporta una riduzione fino alla metà della stessa.

La mancata applicazione delle pene accessorie previste dall'art. 12 D.Lgs 74/2000 è stata introdotta anch'essa dal legislatore allo scopo di favorire il pagamento dei debiti tributari da parte dei contribuenti, nonostante nella precedente disciplina il risarcimento del danno comportasse una soluzione definitiva andando a sancire la non punibilità dei reati previsti dalla L.516/82.

Tale attenuante quindi trova applicazione nel caso in cui il contribuente sia andato a estinguere, tramite pagamento, i debiti tributari connessi al reato compiuto, deve esistere per questa via uno stretto legame tra l'illecito tributario accertato e la sanzione penale, andando a escludere l'attenuante per altri reati commessi.

---

[66] *Ciò si evince nella stessa Relazione di accompagnamento al decreto legislativo sub paragrafo 4.2 "(...) Si è scartata la soluzione estrema che avrebbe pure potuto astrattamente ipotizzarsi a fronte della genericità dell'indicazione del legislatore delegante, di elevare la condotta risarcitoria a causa estintiva del reato, poiché (...) una simile soluzione finirebbe per frustrare la comminatoria di pena, se non anche per sortire un effetto criminogeno"*

Il collegamento esistente tra fatto e sanzione conferisce al soggetto la possibilità di pervenire ad una conciliazione parziale, dove, per esempio, un unico avviso di accertamento presenti diverse violazioni tributarie; in questo modo se esiste un unico avviso di accertamento contente al suo interno violazioni che hanno sia carattere amministrativo sia carattere penale, al contribuente viene assegnata la facoltà di andare a conciliare solo quelle che comportino una sanzione penale, per poter andare a beneficiare dell'attenuante in esame, lasciando, in questo modo, ancora in sospeso gli altri illeciti che non hanno a che fare con quei fatti penalmente rilevanti.

Come emerge dalla lettura dell'articolo 13 D.Lgs.74/2000, il pagamento dei debiti tributari deve necessariamente essere effettuato prima che sia iniziato il dibattimento di primo grado[67]; di fatto ciò significa che il contribuente potrà andare a estinguere il suo debito con l'Erario prima che siano iniziate le cosiddette indagini preliminari e prima che sia iniziata l'udienza preliminare nonché il ricorso a qualche altro rito alternativo.

Il contribuente potrà poi non andare a estinguere completamente la propria pendenza tributaria che ha col Fisco, infatti esso ha la facoltà di ricorrere ad altri meccanismi premiali, contenuti nella disciplina tributaria, che hanno la finalità di favorire l'adempimento in maniera spontanea da parte del soggetto; infatti l'attenuante resta applicabile anche se in futuro esso ricorra a istituti quali la conciliazione giudiziale e l'accertamento con adesione.

Come viene poi espressamente evidenziato dalla Relazione che accompagna il decreto delegato, non è necessario che il pagamento del debito tributario sia effettuato dalla persona fisica che risulta indagata o imputata in sede penale; infatti l'attenuante trova applicazione anche nel caso in cui il pagamento sia compiuto, ad esempio, dalla società rappresentata o da qualsiasi altro soggetto solidamente obbligato.

Il secondo comma dell'art. 13 introduce poi una disposizione che ha suscitato non poche perplessità da parte della dottrina: esso infatti stabilisce che, nel caso in cui al soggetto risultato imputato non possano essere applicate le sanzioni amministrative grazie al principio di specialità, l'applicazione dell'attenuante è subordinata al pagamento di queste stesse sanzioni.

---

[67] *Nei termini, cioè, di quanto previsto nell'art. 491 C.P.P.*

Questa disposizione è infatti stata contestata dalla dottrina per due ragioni:

- perché introduce la possibilità da parte dello Stato di incassare delle somme che, in condizioni normali, non avrebbe avuto diritto di richiedere al soggetto;
- in secondo luogo, chiedendo al soggetto di andare a corrispondere il pagamento di sanzioni amministrative che, proprio in ragione al principio di specialità non avrebbe dovuto pagare, per poter beneficiare dell'attenuante in esame, si andrebbe a tracciare una procedura troppo onerosa che porterebbe a disincentivare l'adozione di tale istituto.

Quanto previsto dal suddetto articolo lascia anche delle "zone d'ombra" inerenti alla procedura risarcitoria: tale norma non fa alcun riferimento alla situazione in cui un soggetto, sottoposto a sanzione penale, vada a pagare il debito tributario, allo scopo di poter beneficiare dell'attenuante, ma sia poi assolto dal reato.

Come si è precedentemente illustrato, la disciplina contenuta nella L.30/97 stabiliva espressamente l'irripetibilità di quanto versato: ciò significa che il contribuente che era andato a versare una somma di denaro per estinguere la vertenza col Fisco, ma che poi veniva assolto in sede dibattimentale, non aveva diritto di ricevere quanto inizialmente versato poiché si partiva dal presupposto che, l'adeguamento della sua posizione tributaria, dovesse aver carattere spontaneo.

Nella nuova disciplina invece, nulla viene segnalato in merito a tale situazione, per questo la maggior parte della dottrina ha ritenuto opportuno considerare irripetibile la somma versata dal soggetto in ragione del fatto che essa presenta il requisito della spontaneità e rientra nella strategia processuale perseguita dal contribuente.

La dottrina ha motivato tale indirizzo ermeneutico facendo riferimento al fatto che il legislatore nulla dice in merito circa l'irripetibilità o meno della somma versata: quando infatti lo stesso voleva stabilire la ripetibilità in sede di procedura risarcitoria, lo stabiliva espressamente, come successivamente verrà posto in evidenza nel comma 5° dell'articolo 14 D.Lgs. 74/2000.

Se, come appare in questo caso, il legislatore nulla ha sancito in merito alla ripetibilità delle somme versate in caso di assoluzione del soggetto imputato, allora è opportuno ritenere che tale obbligo di restituzione non sussiste[68].

Ad un'analisi più accurata, la questione inerente la ripetibilità o meno delle somme versate dal contribuente a titolo risarcitorio, assume una valenza maggiore se considerata all'interno del complesso rapporto fra procedura risarcitoria e obbligazione tributaria.

In merito sembra opportuno rilevare come la vecchia disposizione contenuta nell'articolo 6 della L.30/97, stabiliva che delle somme versate dal contribuente a titolo di risarcimento si dovesse tenere conto in sede di quantificazione delle imposte, interessi e sanzioni derivanti dall'accertamento.

Nell'art. 13 non viene sancito nulla di tutto ciò; non per questo è da considerare legittima una doppia imposizione: il contribuente che è andato a versare delle somme per ripagare i debiti tributari in sede penale avrà diritto ad essere riconosciuto titolare di acconti su quanto chiesto dall'Amministrazione finanziaria.

Nella situazione, difficilmente realizzabile ma non per questo impossibile, che il soggetto sia andato a corrispondere delle somme maggiori di quanto accertato poi dall'Amministrazione Finanziaria, sempre per poter beneficiare dell'attenuante in esame, tali somme dovranno essere considerate irripetibili e quindi il contribuente non avrà diritto alla restituzione delle stesse.

Per concludere: sembra quindi che la norma debba essere considerata a favore di tutti quei contribuenti che intendono chiudere la propria posizione con il Fisco andando a pagare i debiti tributari connessi al fatto illecito per poter beneficiare dell'attenuante consistente, come visto, in una riduzione fino alla metà della pena e nella non applicabilità delle pene accessorie.

---

[68] *Di parere contrario appare* CAPOLUPO, Decadenza-risarcimento e prescrizione, *in Il Fisco n.10/2000,* pag. 2742 *:"(...) La carenza porterebbe a ritenere che, in caso si successiva assoluzione, la somma resterebbe comunque irripetibile. Se così fosse, però, verrebbe a realizzarsi un'evidente sperequazione, giuridicamente ingiustificata"*

Il sistema introdotto da legislatore del 2000 verte proprio intorno a questo punto: fa leva sulla possibilità di beneficiare dell'attenuante in cambio del pagamento a titolo risarcitorio, andando in codesto modo a tutelare sia la parte privata (il contribuente che vedrà ridursi la propria pena), sia quella pubblica (il Fisco che incasserà quanto gli era stato sottratto).

3.3 Le circostanze attenuanti speciali: riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario

L'articolo 14 del D.lgs. 74/2000 stabilisce quanto segue:

"1 . Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata;

2 . La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguaglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato;

3 . Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento;

4 . Se il pagamento è eseguito nel termine, le pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'articolo 13;

5 . Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita."

Per concludere il tema inerente al risarcimento, il sopracitato articolo 14 introduce delle disposizioni che trovano applicazione nella circostanza in cui il debito tributario, che concerne l'illecito per cui si agisce in ambito penale, risulta estinto per prescrizione o decadenza dell'azione di accertamento.

Si può infatti verificare la situazione in cui l'azione di accertamento non sia più utilizzabile in quanto sono stati superati i termini di decadenza previsti dalla stessa; in questo caso se la nuova disciplina avesse introdotto una corrispondenza tra pagamento del debito nei confronti dell'Erario e istituto dell'attenuante speciale, si sarebbe escluso dalla sfera applicativa di tale attenuante tutti quei soggetti, imputati penalmente, ma nei cui confronti non si poteva più esigere il pagamento dei debiti per decadenza del termine.

Per questa ragione il legislatore è andato a introdurre nella novella il suddetto articolo, stabilendo come, seppur vada a mancare una specifica pretesa erariale, il contribuente ha la possibilità di pagare, prima che abbia avuto inizio il dibattimento di primo grado, una somma di denaro a titolo di equa riparazione dell'offesa da lui recata nei confronti dell'interesse pubblico.

Il pagamento di una somma a titolo di equa riparazione, come viene espressamente previsto dall'articolo in esame, non può essere considerata un'ammissione, da parte del contribuente, di responsabilità penale.

Andando ad esaminare la procedura con cui tale adempimento viene svolto, il giudice, se ritiene congrua la somma che il soggetto intende versare a titolo di risarcimento, andrà a fissare la data entro la quale il contribuente dovrà andare a compiere il pagamento dell'importo proposto che comunque non potrà superare i dieci giorni rispetto alla data di emanazione dell'ordinanza stabilita dal giudice stesso.

Qualora il soggetto, in linea con quanto stabilito dalla procedura, vada ad adempiere al versamento dell'importo valutato congruo dal giudice entro la scadenza stabilita, allora lo stesso potrà beneficiare delle attenuanti già illustrate precedentemente nell'art. 13, cioè della diminuzione della pena fino alla metà e all'impossibilità di applicargli le pene accessorie stabilite dall'art. 12.

A questo punto può però verificarsi il caso in cui il contribuente venga assolto; in tale situazione, mancando una pretesa erariale, l'art. 14, al quinto comma, dispone che lo stesso debba essere riconosciuto titolare di restituzione della somma da lui versata perché il versamento iniziale viene considerato privo di una causa legittima.

Tale procedura trova applicazione solo nel caso in cui non sia stato prescritto anche il reato: dato che i termini di prescrizione dei reati differiscono da quelli previsti dall'accertamento tributario, facendo infatti riferimento all'autonomia dei due processi, può accadere che i termini risultino non coincidenti ma è fondamentale che il reato, oggetto dell'attenuante, in questa sede quindi si considera la fattispecie di dichiarazione infedele, non sia stato prescritto.

Dopo quanto appena illustrato, è bene andare a compiere un'analisi per quanto attiene al metodo con cui si deve andare a compiere il versamento della somma proposta e alla quantificazione della stessa affinché il contribuente, soggetto dell'illecito, possa andare a beneficiare dell'attenuante fissata dall'articolo 14.

Innanzitutto appare opportuno sottolineare che, così come veniva previsto per l'attenuante dell'articolo 13, anche in questo caso il versamento dell'importo proposto dal soggetto a titolo di equa riparazione all'offesa recata all'interesse pubblico, può essere effettuato da un soggetto diverso rispetto a quello che è imputato penalmente.

Meritevole di maggior attenzione appare il procedimento attraverso il quale il contribuente va a quantificare la somma che intende versare a titolo di risarcimento nei confronti dell'erario: esso infatti, andando a calcolare l'importo da corrispondere, non deve necessariamente andare a fare riferimento al debito tributario in quanto l'attenuante in esame trova applicazione in caso di "equa riparazione dell'offesa"; senza quindi disporre che il debito sia riparato integralmente.

Tali nozioni non possono essere quindi considerate uguali; questo significa che il contribuente, per l'appunto, non deve andare a quantificare e successivamente versare una somma di importo uguale a quella del debito tributario, essendo scaduto il termine per l'accertamento, la pretesa erariale difetta di legittimità, e proprio per questo motivo, al fine di beneficiare dell'attenuante in ambito penale (dato che il soggetto, sebbene sia stato prescritto il debito tributario, è ancora punibile penalmente) dovrà andare a

quantificare l'importo facendo riferimento alla gravità delle condotte criminose oggetto di giudizio.[69]

Tuttavia, il legislatore stabilisce una soglia minima alla quale la somma da corrispondere non può essere inferiore; nel secondo comma dell'articolo 14 viene infatti previsto che: "la somma commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguaglio a norma dell'articolo 135 del Codice Penale[70] della pena minima prevista per il delitto contestato".

Per concludere il capitolo inerente le speciali attenuanti a favore del contribuente, merita qualche approfondimento la questione circa il rapporto intercorrente fra attenuanti speciali, quelle appunto previste dagli articoli 13 e 14 D.Lgs. 74/2000, e l'istituto delle sostituzione delle pene detentive brevi.

L'articolo 53 della legge n. 689/81, al primo comma stabilisce che:" *Il giudice, nel pronunciare sentenza di condanna, quando ritiene di dovere determinare la durata della pena detentiva entro il limite di un anno, può sostituire tale pena con la semidetenzione; quando ritiene di doverla determinare entro il limite di sei mesi può sostituirla anche con la libertà controllata; quando ritiene di doverla determinare entro il limite di tre mesi può sostituirla altresì con la pena pecuniaria della specie corrispondente*."

Quanto previsto dallo schema del decreto delegato del 2000, subordinava al pagamento a titolo risarcitorio la riduzione della pena nella misura di un terzo.

Tale norma aveva incontrato molte critiche inerenti al fatto che, per questa via, si correva il rischio di non pervenire al risultato sperato, cioè che il contribuente non fosse incentivato a risarcire il danno cagionato nei confronti dell'erario; con la specifica finalità di evitare che ciò si verificasse, in sede di attuazione della delega, il legislatore ha introdotto delle attenuanti speciali capaci di ridurre la pena fino alla metà.

---

[69] CAPOLUPO, *Decadenza-risarcimento e prescrizione,* Milano, 2000, pag. 2740

[70] *Art. 135 del Codice Penale stabilisce che:" Quando, per qualsiasi effetto giuridico, si deve eseguire un ragguaglio fra pene pecuniarie e pene detentive, il computo ha luogo calcolando euro 250, o frazione di euro 250, di pena pecuniaria per un giorno di pena detentiva".*

In mancanza di ulteriori precisazioni in merito, si poteva verificare il caso in cui, considerando una pena minima contenuta, il contribuente potesse avvalersi anche delle speciali attenuanti previste dai due articoli in esame, riducendo la pena fino alla metà; in questo modo poteva arrivare a ricevere una pena inferiore ai tre mesi potendo quindi sostituirla, in base a quanto disposto dal surriferito articolo 53 L. n. 689/81, con una pena pecuniaria.

In questo modo, potendo sostituire la pena detentiva con il pagamento di una pena pecuniaria, si sarebbe potuta verificare un'ulteriore condotta illecita, cioè quella di andare a pagare la multa pecuniaria usando il denaro che il contribuente ha ottenuto attraverso l'evasione.

Per evitare che ciò potesse accadere, il legislatore ha introdotto, nel comma finale dell'articolo 13, un chiarimento correttivo rispetto a quanto era stato stabilito nello schema iniziale del decreto del 2000: esso infatti sottolinea come, a seguito della riduzione della pena prevista come automatica conseguenza del risarcimento operato dal contribuente, non si possa tenerne conto per ciò che concerne l'istituto della sostituzione della pena detentiva con quella pecuniaria.

Ciò, da un punto di vista pratico, significa che, nel caso in cui la pena, per effetto dell'applicazione di una delle speciali attenuanti previste dai due articoli sopracitati, dovesse scendere al di sotto del limite dei tre mesi, il giudice non può decidere per la sostituzione della stessa con una pena pecuniaria proprio in ragione della specifica operata dal legislatore, nell'ultimo comma dell'articolo 13.

Quanto appena illustrato, non può chiaramente verificarsi nel caso della fattispecie di dichiarazione infedele, prevedendo l'articolo 4 D.Lgs. 74/2000 una pena minima pari a un anno di reclusione (che anche se fosse ridotto alla metà risulterebbe comunque essere maggiore rispetto al limite fissato per la conversione in pena pecuniaria), ma è parso opportuno riferirlo lo stesso in tale sede al fine di operare un'analisi completa e coerente con quanto disposto dagli articoli 13 e 14.

Segue: “L’accertamento con adesione e il mancato superamento della soglia di punibilità: Tribunale di Milano, sez. III pen., 5 febbraio 2009, n. 1826; Corte di Cassazione n. 5640 del 2012: l’autonomia del giudice penale”

Si andrà ora ad analizzare un caso concreto in cui, successivamente all’accertamento con adesione, è emerso che l’evasione dell’imposta era inferiore rispetto a quanto previsto dalle soglie di punibilità di cui all’art. 4 del D.Lgs. 74/2000, poiché l’Ufficio Finanziario non aveva considerato dei costi inerenti ai ricavi omessi in sede di verifica; il tribunale di Milano, con sentenza n. 1826 del 5 febbraio 2009, assolve l’imputato in quanto il fatto che gli veniva contestato non sussiste.

Tale sentenza fa riferimento alla verifica effettuata dall’agenzia delle Entrate di Milano nei confronti della “… spa” per quanto riguarda la dichiarazione dei redditi del 2003, che aveva portato la stessa Agenzia a quantificare un’imposta evasa ai fini Irpeg di euro 1.642.332,27 e un’evasione ai fini del valore aggiunto pari a euro 363.215,75, facendo quindi inquadrare tale condotta, poiché i valori superano le soglie di tollerabilità previste, nell’ambito di quelle rilevanti ai fini penali secondo la fattispecie dell’articolo 4 del D.Lgs. 74 del 2000; il reato cioè di infedele dichiarazione.

L’impresa però aveva fatto istanza di accertamento con adesione motivando tale circostanza col fatto che l’Agenzia delle Entrate, in sede di verifica, non aveva considerato dei costi connessi alla produzione del reddito che si era ritenuto sottratto all’imposizione fiscale; alla luce di tali costi, l’imposta evasa risulta di ammontare inferiore rispetto a quanto previsto dalle soglie di non punibilità del reato di cui all’art. 4; per questa ragione il Tribunale di Milano con sentenza n. 1826 del 5 febbraio 2009 riconosce l’impresa non punibile secondo quanto previsto dalla fattispecie di dichiarazione infedele, stabilendo che l’Ufficio Finanziario, in sede di verifica fiscale,

era pervenuto a delle conclusioni erronee in quanto non aveva considerato dei costi direttamente connessi alla produzione del reddito.

Tale risultato riveste una notevole importanza in quanto costituisce uno tra i pochi casi inerenti l'accertamento con adesione in termini di sentenze, e dimostra come, a seguito del contradditorio chiesto dal contribuente, il tribunale abbia assolto con formula piena l'imputato in quanto, a seguito del nuovo controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate, è emerso che la "… spa" non superava le soglie di rilevanza penale stabilite dall'art. 4, si andrà quindi a compiere un'analisi circa le conseguenze penali che ha comportato l'istituto dell'accertamento con adesione facendo un excursus su come è cambiata la disciplina dello stesso in ambito di dichiarazione infedele facendo riferimento alle osservazioni di Stefano Piccioli in "Accertamento con adesione e dichiarazione infedele: aspetti penali [nota a Trib. Milano, sez. III., n. 1826/2009]", in Rivista di diritto tributario, 2009.

Come più volte è stato evidenziato in questo elaborato, la nuova disciplina penale tributaria del 2000 ha introdotto delle attenuanti ad effetto speciale, disciplinate rispettivamente dagli articoli 13 e 14 del D.Lgs. 74, andando inoltre a sancire, all'articolo 19, il cosiddetto principio di specialità in virtù del quale quando uno stesso comportamento viene sanzionato sia da norme penali che da norme amministrative, trova applicazione la disposizione speciale.

Nella previgente disciplina, a seguito dell'adesione da parte del contribuente, il D.Lgs. 218/97 all'art. 2 stabiliva la non punibilità della condotta per tutti quei reati previsti dalla L. 516/82, ad eccezione della fattispecie di dichiarazione fraudolenta e quella inerente l'omesso versamento delle ritenute certificate, considerate dal legislatore più gravi.

Per quanto attiene quindi alla contravvenzione di dichiarazione mendace prevista dalla L. 516/82, veniva previsto che, nel caso in cui il contribuente avesse optato per l'accertamento con adesione, in virtù di quanto stabilito dal D.Lgs. 218/97, la condotta non assumeva rilevanza né in ambito tributario né in quello penale in quanto l'adesione era considerata un'esimente che faceva dunque scattare la non punibilità.

La nuova disciplina del 2000 ha fatto venir meno quanto appena illustrato: come è stato sottolineato nel precedente paragrafo, l'adesione all'accertamento da parte del soggetto costituisce, secondo quanto disciplinato dagli articoli 13 e 14, un'attenuante alla pena, (capace di ridurla fino alla metà e di non comportare l'irrogazione delle pene accessorie) ma non più un'esimente tale da annullare la punibilità della condotta; inoltre è opportuno notare come nella nuova disciplina non ci siano delle fattispecie escluse da tali norme, essendo le attenuanti applicabili a tutti i reati previsti del decreto, questo invece non accadeva nella vecchia disciplina in cui per i reati di dichiarazione fraudolenta e di omesso versamento delle ritenute certificate non trovava applicazione l'esimente del D.Lgs. 218/97.

Il legislatore del 2000 ha quindi profondamente mutato gli effetti penali concernenti l'adesione, passando da una totale non punibilità a una punibilità parziale; è piuttosto singolare come, in ambito penale, una disposizione successiva risulti essere meno favorevole rispetto ad una già esistente anche in ragione del fatto che negli ultimi anni le leggi si siano sviluppate attorno ad una ricerca sempre più costante di agevolare i rapporti tra Fisco e contribuenti.

Quanto appena presentato risulta essere poco coerente, secondo le osservazioni compiute in merito da Piccioli, con la stessa intenzione del legislatore del 2000: i nuovi reati tributari assumono la connotazione di reati di danno, mentre nella precedente disciplina le fattispecie erano dei reati di pericolo con dolo di danno.

Secondo tale interpretazione, nella nuova disciplina non vi erano elementi tali da far sì che non potesse trovare applicazione l'esimente nel caso della fattispecie di dichiarazione infedele; infatti il versamento di una somma concordata con il Fisco in sede di accertamento, avrebbe comportato il risarcimento di quel danno che seguiva alla commissione del reato.

La Relazione Governativa al Decreto aveva lasciato aperta la possibilità di optare per l'esimente in seguito ad adesione e no all'attenuante e ciò in base all'ampiezza della formula introdotta dalla Delega; la decisione che ha trovato forma negli articoli 13 e 14 del D.Lgs. 74/2000 trova la sua giustificazione nel fatto che, andando a riconoscere

l'esimente in seguito al risarcimento del danno tramite accertamento con adesione, si sarebbe prodotto l'effetto di andare a monetizzare la responsabilità penale.

Tale conclusione, secondo quanto rilevato da Piccioli, non appare conciliarsi pienamente con quella che è la struttura delle nuove fattispecie tributarie: esse infatti, assumono la configurazione di reati di danno che si esplicano e producono i loro effetti solo al momento di presentazione dell'infedele dichiarazione; la nozione di risarcimento appare quindi essere già inclusa nella definizione stessa del reato, escludendo di conseguenza quell'effetto di monetizzazione che ha condotto all'adozione dell'attenuante e non dell'esimente.

Lo stesso art. 9, comma 2°; lettera e); della legge delega del 25 giugno 1999, n. 205[71] stabiliva che il Governo, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore di tale legge, avrebbe dovuto introdurre dei "meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno"; tale indirizzo, secondo quanto disposto dalla lettera b) del surriferito articolo[72], avrebbe concesso la facoltà al legislatore, in sede di esercizio delle Delega, di optare per l'esimente e no per l'attenuante almeno per ciò che riguardava quelle fattispecie per le quali lo stesso aveva introdotto delle soglie di punibilità.

Conclusione questa, come è emerso dall'analisi degli articoli 13 e 14, che non è stata adottata dal legislatore in sede di esercizio della Delega dato che sono state previste solo delle attenuanti ad effetto speciale.

Un'ulteriore elemento di osservazione è rappresentato dagli effetti attinenti all'applicazione del principio di specialità introdotto dal legislatore all'articolo 19 del D.Lgs. 74 del 2000.

In base a quanto previsto nella normativa del 1997, a seguito di adesione e dell'accordo tra Fisco e contribuente, l'importo che quest'ultimo doveva pagare per vedersi riconosciuta l'esimente andava a includere anche le sanzioni; ciò significava che il versamento della somma andava a concludere la vicenda sia sotto la sfera tributaria che

---

[71] *Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario*

[72] *Art. 9, comma 5°, lettera b) L.205/1999, stabiliva che il Governo avrebbe dovuto :"prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione false o l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi"*

in ambito penale dato che l'applicazione delle sanzione in sede amministrativa faceva in modo che non potessero essere replicate anche in quella penale.

Nella nuove disciplina questo è venuto meno a causa della previsione dell'attenuante speciale e dell'applicazione del principio di specialità: quest'ultimo, a detta di Piccioli, "risulterebbe attenuato" proprio perché il secondo comma dell'articolo 13 stabilisce che per poter beneficiare dell'attenuante speciale, il contribuente è tenuto a versare le sanzioni amministrative "sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1°".

Sotto questo secondo aspetto critico, sembra che il legislatore, in sede di esercizio della Delega, sia andato oltre rispetto ai limiti concessi dalla stessa.

L'articolo 5 alla lettera i), andando a definire il principio di specialità, aveva poi previsto, alla lettera l), che si operasse ad un necessario coordinamento con le sanzioni amministrative[73]; esso infatti doveva essere effettuato in ragione del fatto che la riforma penale tributaria era successiva a quella inerente le sanzioni amministrative, promulgata con i decreti delegati del 18 dicembre 19997 nn. 471-472; ciò significava rimandare al legislatore il compito di conciliare il principio di specialità con la nuova disciplina dei reati penali e tributari.

La soluzione intrapresa dal legislatore del 2000 sembra non pervenire all'obiettivo posto: il secondo comma dell'articolo 13 del D.Lgs. 74/2000 specifica che, affinché il debito tributario possa essere considerato estinto e il contribuente possa beneficiare dell'attenuante, esso deve provvedere al pagamento "anche delle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1°."

La Relazione del Governo su tale argomento non appare soddisfacente: partendo dal presupposto che il principio di specialità sia inderogabile, e riconoscendo la funzione afflittiva e non risarcitoria della sanzione, la Relazione argomenta la decisione presa stabilendo che il quantum aggiuntivo dovuto dal contribuente rientra nell'ottica di

[73] *Art. 5, lettera i), L. 205/1999 stabilisce che, facendo riferimento al contenuto del successivo Decreto Legislativo, esso avrebbe dovuto "coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive e concretamente dissuasive"*

intravvedere nella sanzione amministrativa uno strumento di “legale commisurazione” del risarcimento del danno cagionato, risarcimento che appare come aggiuntivo rispetto al pagamento dell’imposta dovuta.

A parere di Piccioli, tale scelta operata dal legislatore non può essere considerata legittima fino al punto di arrivare a introdurre un onere aggiuntivo:

Ad una diversa conclusione rispetto a quanto sopra esposto è giunta la Corte di Cassazione con sentenza n.5640 del 2012 in cui la giurisprudenza di legittimità sostiene, con ampi margini di novità rispetto a quanto avvenuto in passato, che, in relazione alla fattispecie di dichiarazione infedele, il giudice penale non sia vincolato, in sede di determinazione del quantum dell’imposta evasa e, di conseguenza, della verifica del superamento delle soglie di tolleranza, a quanto stabilito in sede amministrativa per ciò che riguarda il risarcimento del danno avvenuto tramite accertamento con adesione.

Il P.M. dinnanzi al Tribunale di Napoli contestava nei confronti di M.N. il reato di dichiarazione infedele in quanto, in seguito ad analisi da parte dell’Amministrazione Finanziaria, emergeva un’imposta evasa pari a 127.514,82 euro per l’anno 2008, superiore quindi alla soglia di tollerabilità fissata dall’articolo 4 D.Lgs. 74 del 2000 (che, come ampiamente è stato illustrato in precedenza, è pari a 103.291,38 euro).

Successivamente all’istanza di riesame, il difensore dell’imputato presentava degli elementi dai quali emergeva che, in seguito a verifica da parte dell’Agenzia delle Entrate di Pozzuoli, l’imposta evasa era pari a 31.685,64 euro, al di sotto quindi della surriferita soglie di punibilità di cui all’articolo 4 D.Lgs. 74/2000; accolta l’istanza il tribunale annullava il sequestro preventivo precedentemente disposto.

Contro tale sentenza ricorreva per Cassazione il Procuratore della Repubblica invocando quanto stabilito dall’articolo 20 D.Lgs. 74/2000 secondo il quale il procedimento amministrativo e il giudizio tributario non sono in grado di influenzare l’indagine che sta avvenendo sotto il profilo penale; la documentazione che è stata raccolta nel corso delle indagini preliminari deve essere posta all’attenzione del giudice penale che può evidenziare la presenza di indizi gravi, precisi e concordanti di evasione d’imposta, e

quindi di danno all'Erario, indipendentemente da quanto stabilito e riconosciuto in sede tributaria.

Secondo il Procuratore, il Tribunale non avrebbe compiuto una valutazione circa la documentazione fornita dalla Guardia di Finanza per verificare se la stessa potesse costituire degli indizi gravi, precisi e concordanti tali da integrare la fattispecie di dichiarazione infedele per un ammontare dell'imposta evasa superiore a quanto previsto dalle soglie di tollerabilità (al di sotto delle quali la violazione assume rilievo in ambito civilistico come violazione di un adempimento obbligatorio vertente sul contribuente).

La Corte di Cassazione con sentenza n. 5640 rigetta il ricorso presentato dal Procuratore della Repubblica con la motivazione che adesso verrà illustrata.

Per quanto concerne l'individuazione del superamento o meno della soglia di tolleranza prevista dall'articolo 4 D.Lgs. 74 del 2000, è compito del giudice penale stabilire il quantum dell'imposta evasa e ciò avvalendosi di un procedimento che può portare ad un contrasto con la verifica effettuata dal giudice tributario.

In questa direzione, può accadere che la pretesa dell'amministrazione Finanziaria sia rivista e sia quantificata di un ammontare inferiore davanti al giudice tributario, quanto appena riferito non fa venire meno l'autonomia propria del giudice penale che può giungere a una diversa conclusione, sulla base di elementi non considerati dal giudice tributario, e ritenere che l'imposta evasa sia superiore alla soglie di punibilità.

Tutto ciò fa sì che il giudice penale non sia subordinato né vincolato a quanto stabilito dal giudice tributario ma non può prescindere dalla pretesa tributaria avanzata dall'Amministrazione Finanziaria.

L'iter si può così riassumere: esiste un'iniziale pretesa che può essere ridimensionata da un accordo intercorso tra Fisco e contribuente; il giudice penale non deve basarsi su quanto accertato in sede tributaria ma per poter "opporsi" al quantum stabilito tramite accertamento con adesione devono sussistere elementi di fatto tali da giustificare l'iniziale quantificazione dell'imposta che il contribuente avrebbe dovuto versare.

Il tribunale ha compiuto delle verifiche che lo hanno condotto a concludere che l'imposta risultante da accertamento con adesione non eccedeva la soglia di tolleranza e per questo ha ritenuto che dovesse venir meno il reato di cui all'articolo 4.

Il Procuratore della Repubblica anche se correttamente ha evidenziato l'autonomia del giudice penale, non ha portato alcun elemento aggiuntivo e non considerato precedentemente dal tribunale tale da far emergere un'imposta evasa maggiore della soglia di punibilità prevista, per questo la Corte di Cassazione ha ritenuto di dover rigettare il ricorso da lui presentato.

CONCLUSIONI

Questo elaborato ha illustrato il reato di dichiarazione infedele dei redditi come disciplinato dall'articolo 4 del D.Lgs. 74 del 2000, mettendo in evidenza i punti di convergenza e di distacco dalle precedenti discipline di cui all'articolo 1, comma 2° della legge 516 del 1982 e successivamente alla legge 205 del 1999.

Sono emerse le numerose modifiche che la stessa fattispecie ha incontrato nel corso del tempo, passando da un reato contravvenzionale punito a titolo di dolo o di colpa a un reato delittuoso punito a titolo di dolo specifico di evadere le imposte; la stessa categoria di soggetti attivi idonei ad integrare la fattispecie è stata ampliata con l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000 estendendola a tutti i quei contribuenti per i quali verte l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale in tema di quantificazione di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Si è poi andata a compiere un'analisi sugli elementi costitutivi del reato, andando a soffermarsi sull'ambigua espressione "elementi passivi fittizi" e sull'omessa annotazione dei ricavi fornendo, per gli stessi, degli esempi che meglio hanno chiarito, a parere di chi scrive, la portata che l'articolo 4 detiene in materia penale tributaria.

Da questo è poi seguita una spiegazione circa le rilevazioni contabili e le valutazioni estimative come stabilito dall'articolo 7 che va a tracciare le esimenti tali da annullare la punibilità nel caso in cui una condotta, idonea a integrare la fattispecie di dichiarazione infedele, presenti delle determinate condizioni come la violazione del principio della competenza economica se presenta il requisito della sistematicità dei metodi di impostazione contabile utilizzati e le rilevazioni e valutazioni estimative che sono state pubblicizzate in sede di nota integrativa al bilancio d'esercizio.

L’elaborato si conclude facendo riferimento a quanto disposto al Titolo terzo del D.Lgs. 74/2000 in tema di disposizioni comuni alle fattispecie presenti nello stesso: dall’irrogazione delle pene accessorie alle condizioni per cui è possibile usufruire delle attenuanti speciali, sia in caso di pagamento del debito tributario sia nel caso in cui lo stesso risulti essere estinto per prescrizione o decadenza del termine.

BIBLIOGRAFIA

AMODIO E., *L'abolizione della pregiudiziale nel nuovo processo tributario*, in Atti del convegno Evasione fiscale e repressione penale, Padova, 1983

ASSUMMA B., *I delitti tributari*, Firenze, 1985

BELLAGAMBA, CARITI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2000

BIANCHI, *Scritti in materia di bilancio di esercizio*, Milano, 1993

CAPOLUPO, Decadenza-risarcimento e prescrizione, in Il Fisco, 2000

CARACCIOLI, Consulenti a rischio per il riordino dei reati tributari, in Il Sole 24 ore, 2000

CARACCIOLI, Imposta elusa e reati tributari di evasione nell'impostazione della Cassazione [nota a Cass., sez. II pen., n. 7739/2012], in Riv. Dir. Trib., 2012

CIPOLLINA, Dietro l'angolo il rischio di un eccesso di delega, Il Sole 24 Ore, 2000

CORSO, *Riflessioni sulla legge delega per la riforma del diritto penale tributario*, Milano, 1996

DELITALIA, *Il fatto nella teoria generale del reato*, Padova, 1930

DEZZANI, Le manovre sui trasferimenti a rischio di sanzione penale, in Il Sole 24 ore, 2000

DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000

FALSITTA G.., La responsabilità penale del contribuente, in Fisco, 1983

GROSSO, *L'evasione*, Torino, 1980

INSOLERA, ZANOTTI, *Il reato di dichiarazione infedele dei redditi*, Milano, 1987

INTERDONATO, Giudizio di razionalità economica e connesse problematiche di effettività ed inerenza del costo, in Riv. Dir. Trib., 2010

LEO, MONACCHI, SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1993

MARCHESELLI, Diritto al silenzio del contribuente nell'infedele dichiarazione TARSU [nota a Cass. sez. tribut. 11 febbraio 2005, n. 2823, in Corr. trib., 2005

MARINO, TANCREDI, Secondo la Corte di Cassazione l'elusione non integra un'evasione penalmente rilevante, in Corr. trib., 2006

PATALANO, *Significato e limiti della dogmatica del reato di pericolo*, Napoli, 1975

PERINI, Alla ricerca di un orientamento giurisprudenziale in materia di successione di norme nel tempo: la dichiarazione infedele tra vecchia e nuova normativa penale tributaria, in Rassegna tributaria, 2002

PICCIOLI, Accertamento con adesione e dichiarazione infedele: aspetti penali [nota a Trib. Milano, sez. III., n. 1826/2009], in Riv. dir. trib., 2009

POLLARI, GRAZIANO, Il risarcimento del danno in materia penale tributaria, in Fisco, 1999

SANTESSO, SOSTERO, *Principi contabili per il bilancio di esercizio*, Milano, 1999

TENCATI, Precisazioni sulla nozione di operazione, in Il Fisco, 2000

TRAVERSI, *I nuovi delitti tributari*, Napoli, 2000