



“Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile”

Scuola Superiore della Magistratura: 25 – 26 febbraio 2021

**Relazione del 25.02.2021
(dott. A. Scarcella – Corte di cassazione)**

I delitti in materia di dichiarazione



Sommario:

Premessa: l'evoluzione legislativa dal 2000 ai giorni nostri (sintesi)

1. Concetti generali in tema di reati tributari
 - a. La definizione di reato tributario
 - b. Il bene giuridico tutelato
 - c. Il soggetto passivo dei reati tributari
 - d. Il soggetto attivo dei reati tributari
 - e. Il divieto di "concorso incrociato" tra emittente ed utilizzatore delle false fatture (art. 9 D.lgs. n. 74 del 2000)
2. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
3. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici
4. La dichiarazione infedele
5. L'omessa dichiarazione
6. La (limitata) punibilità del tentativo
7. Patteggiamento per i delitti dichiarativi in assenza di estinzione del debito tributario.



Premessa: l'evoluzione legislativa dal 2000 ai giorni nostri (sintesi)

Il D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205" ha rivisitato il sistema di contrasto all'evasione fiscale voltando pagina definitivamente rispetto alla l. 7 agosto 1982, n. 516, meglio nota come "manette agli evasori".

Conformemente alle direttive della legge delega (l. 25 giugno 1999 n. 205 "Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario") tale normativa assumeva come obiettivo quello di snellire il sistema, limitando la repressione penale per i soli fatti correlati alla immediata lesione degli interessi del Fisco. In tale ottica si è rinunciato alla criminalizzazione delle violazioni formali e preparatorie rispetto alla successiva evasione, concentrando l'attenzione sui fatti che determinano un'effettiva "offensività" per gli interessi del Fisco, connotati dal "dolo specifico" dell'evasione e dal danno per l'Erario. Pertanto, il legislatore ha scelto di puntare su un numero ristretto di tipologie criminose collegate al momento della dichiarazione annuale e tali sono le fattispecie previste dal Titolo II, Capo I, del decreto legislativo n. 74/2000 agli artt. 2-3-4-5.

Il co. 36-vicies semel dell'art. 2 del D.L. 13.8.2011 n. 138 (comma inserito in sede di conversione nella L. 14.9.2011 n. 148) aveva poi apportato alcune novità in materia di reati tributari. In particolare, le novità introdotte determinavano: a) l'irrigidimento delle soglie di punibilità delle c.d. "fattispecie dichiarative" caratterizzate dalle stesse (ovvero dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione); b) l'abrogazione delle ipotesi attenuate connesse alle fattispecie di emissione ed utilizzazione di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti; c) una minor riduzione di pena in relazione alla circostanza attenuante correlata al pagamento dei debiti tributari (circostanza che diveniva condizione imprescindibile per richiedere il c.d. "patteggiamento"); d) limiti, per talune fattispecie, al riconoscimento della sospensione condizionale della pena; e) l'ampliamento, per talune fattispecie, dei termini di prescrizione¹.

A distanza di poco più di tre anni, la L. 11.3.2014 n. 23 (G.U. 12.3.2014 n. 59: recante *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*), aveva dettato all'art. 8 i principi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario. In particolare, tale revisione

¹ Per il relativo commento si veda la [Relazione 20.9.2011 n. III/13/2011 dell'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione](#).



doveva avvenire nel rispetto dei **principi di tassatività** (ossia di predeterminazione delle condotte e delle relative sanzioni) e di **proporzionalità delle sanzioni** stesse rispetto alla gravità dei comportamenti. A tal fine, l'art. 8 delegava il Governo a circoscrivere l'applicazione delle sanzioni penali anche mediante l'individuazione di adeguate soglie di punibilità. In particolare, ai sensi dell'art. 8 co. 1 della L. 23/2014, il Governo era stato delegato a procedere *"alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: a) la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di 6 anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; b) l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; c) l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; d) la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; e) la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; f) l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative"*.

Sulla base dei principi espressi nella Legge delega n. 23/2014, per quanto riguarda specificamente l'ambito penale, sono stati effettuati dal Governo interventi su numerosi articoli del D.lgs. 74/2000. L'esito di tale riforma è contenuto nel **D.lgs. 24.9.2015 n. 158** (S.O. n. 55 G.U. 7.10.2015 n. 233), in vigore dal 22.10.2015.

Rinviando l'esame delle novità introdotte con il D.lgs. 158/2015 all'illustrazione dei singoli reati dichiarativi, si riportano nella tabella seguente le principali innovazioni introdotte dalla novella del 2015 sull'impianto originario del D.lgs. 74/2000:

PRINCIPALI NOVITÀ (D.LGS. 158/2015)

Innalzamento soglie	dichiarazione infedele	150.000,00 euro (imposta evasa) 3 milioni (imponibile evaso)
	omesso versamento ritenute	150.000,00 euro
	omesso versamento IVA	250.000,00 euro
Inasprimento sanzioni	omessa dichiarazione	da 1 anno e 6 mesi a 4 anni
	occultamento o distruzione documenti contabili	da 1 anno e 6 mesi a 6 anni
	indebite compensazioni (tramite crediti inesistenti)	da 1 anno e 6 mesi a 6 anni
Non punibilità	il pagamento del debito tributario comporta la penale irrilevanza per alcune fattispecie	artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater co. 1
		artt. 4 e 5
Circostanze del reato	pena diminuita fino alla metà	pagamento del debito tributario (fuori dei casi di non punibilità)
	pena aumentata della metà	elaborazione di "modelli di evasione fiscale" nell'ambito dell'attività di consulenza fiscale

A distanza di appena quattro anni dall'ultimo intervento, il legislatore è nuovamente intervenuto, attraverso il **D.L. 26.10.2019 n. 124** che aveva previsto numerose e rilevanti novità attraverso: a) interventi su sanzioni (aumentate) e soglie di punibilità (ridotte) di quasi tutte le fattispecie; b) l'estensione a quasi tutte le fattispecie penali tributarie della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata", di cui all'art. 240-bis c.p.; c) la configurazione del solo delitto di cui all'art. 2 del D.lgs. 74/2000 quale "reato presupposto" della responsabilità amministrativa degli enti ex D.lgs. 231/2001. Quest'ultima ha rappresentato una opzione legislativa a lungo discussa che, una volta adottata, ha immediatamente sollevato la questione circa l'idoneità della previsione ad onorare quanto richiesto dalla direttiva (UE) 5.7.2017 n. 1371, inserita, ai fini della relativa attuazione, nella legge di delegazione europea per il 2018 (L. 4.10.2019, n. 117), ovvero se il testo avrebbe comunque reso necessario inserire ulteriori reati nell'ambito del "sistema 231". In sede di conversione in



legge, l'originario rigore del d.l. 124/2019 si è complessivamente attenuato². Ciò è avvenuto attraverso: a) la revisione di talune pene; b) la mancata diminuzione di talune soglie; c) l'estensione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 co. 2 del D.lgs. 74/2000 anche alle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del D.lgs. 74/2000; d) la delimitazione della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" alle sole fattispecie fraudolente (artt. 2, 3, 8 e 11 del D.lgs. 74/2000). Contestualmente, peraltro, rispondendo ai dubbi sollevati da una parte della dottrina, la responsabilità amministrativa degli enti ex D.lgs. 231/2001 viene configurata non più in relazione al solo delitto di cui all'art. 2 del D.lgs. 74/2000, ma con riguardo a tutte le fattispecie "più gravi" (e, quindi, anche relativamente a quelle di cui agli artt. 3, 8, 10 e 11 del D.lgs. 74/2000), prevedendosi, altresì, che: a) se, in seguito alla commissione dei delitti in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; b) si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del D.lgs. 231/2001 (ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni e servizi).

Tale novità presenta inevitabili ricadute sulla possibilità di sequestrare "per equivalente" il profitto del reato in capo alla società. Passando attraverso la previsione di cui all'art. 19 co. 2 del D.lgs. 231/2001 diviene possibile nei confronti della società anche questa forma di sequestro, e non più solo quello diretto. È orientamento consolidato, infatti, quello secondo il quale in caso di reati tributari posti in essere dal rappresentante legale di una società, nell'interesse o a vantaggio della stessa, il sequestro (e la confisca) per equivalente del profitto conseguito non possa essere disposto sui beni dell'ente, dal momento che tali fattispecie non rientrano tra i "reati presupposto" di cui al D.lgs. 231/2001; salvo che l'ente stesso non rappresenti un mero schermo fittizio³. Di conseguenza, è probabile che il patrimonio del rappresentante legale sarà aggredito con minor frequenza. In ogni caso, occorre tempestivamente valutare un puntuale adeguamento dei Modelli organizzativi ex art. 6 del D.lgs. 231/2001.

Le modifiche normative susseguitesi soprattutto nel corso di questi ultimi cinque anni, pur a fronte di importanti novità volte a restringere il campo di applicazione della repressione penale (si pensi, per tutte, alla rivisitazione del

² Per un commento analitico alla disciplina, si rinvia senz'altro alla [Relazione dell'Ufficio del Massimario n. 3/2020 del 9.01.2020](#).

³ Tra le tante, si v. Cass., 10.1.2013, n. 1256.



delitto di dichiarazione infedele, che si è accompagnata alla coeva modifica normativa dell'art. 10-bis, St. contrib., ossia la l. 212/2000, in tema di abuso del diritto – elusione fiscale, con esclusione dall'area del penalmente rilevante delle condotte integranti tale ipotesi), hanno tuttavia comportato particolari problemi applicativi cui la giurisprudenza di legittimità ha cercato di fornire risposte, tentando di districarsi tra le insidie sempre presenti nell'interpretazione di norme di nuovo conio, e con un occhio attento anche alla giurisprudenza sovranazionale che, sovente (come dimostra la vicenda annosa del "ne bis in idem" in materia penal-tributaria), ha fissato principi giurisprudenziali abbinabili di coordinamento con la disciplina interna.

Si tenterà, nei paragrafi che seguono, di individuare gli aspetti di maggior interesse delle fattispecie penal-tributarie e, come richiesto dallo scopo del presente lavoro, si limiterà l'attenzione alle problematiche attuali, emerse a seguito delle ultime novelle, delimitando il campo d'indagine ai soli reati dichiarativi⁴.

1. Concetti generali in tema di reati tributari

Con l'entrata in vigore delle disposizioni in tema di diritto penale tributario, contenute nel D.lgs. n. 74 del 2000, come successivamente modificato, è opportuno procedere ad una ridefinizione dei principali e fondamentali concetti della materia. **Cinque sono i punti meritevoli di attenzione:** a. la definizione di reato tributario; b. Il bene giuridico tutelato; c. Il soggetto passivo dei reati tributari; d. Il soggetto attivo dei reati tributari; e. Il divieto di "concorso incrociato" tra emittente ed utilizzatore delle false fatture (art. 9 D.lgs. n. 74 del 2000).

a. La definizione di reato tributario

In primo luogo, occorre individuare il concetto di reato tributario.

Nella vigenza della prima normativa in tema di diritto penale tributario, la definizione di reato tributario era agevole, atteso che lo stesso art. 2, l. 7 gennaio 1929, n. 4, prevedeva: "*Costituisce delitto o contravvenzione la violazione di una norma contenuta nelle leggi finanziarie, per la quale è stabilita una delle pene previste dal codice penale per i delitti o, rispettivamente, per le contravvenzioni*".

⁴ Per maggiori approfondimenti, sia consentito, sin d'ora, rinviare al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di) A. Scarcella, Giappichelli, 2019, pp. 496.



La disposizione predetta, che peraltro si incentrava solo sui caratteri formali dell'illecito penale tributario, è stata abrogata dal D.lgs. n. 472 del 1997, per cui il problema si pone nuovamente. L'interesse del tema è dettato anche dalla circostanza che nel nostro ordinamento il *corpus* delle leggi finanziarie e tributarie è contenuto in diversi testi normativi, i quali, pur prendendo come riferimento una condotta che offenda l'interesse dello Stato a procurarsi i mezzi economici necessari per il conseguimento dei propri fini istituzionali, fanno comunque riferimento a comportamenti assolutamente divergenti fra loro, con conseguenti discipline assolutamente divergenti fra loro.

Per una corretta impostazione del problema, è necessario, preliminarmente, differenziare fra **reati finanziari** e **reati tributari**. La **prima** categoria è senz'altro più ampia, giacché indica ogni illecito che privi lo Stato di ogni provento economico cui lo stesso abbia diritto, come derivanti dell'istituzione di tributi, di diritti erariali, ovvero mediante l'esercizio monopolistico di determinate attività lucrative, sottratte *ex lege* alla organizzazione e gestione da parte dei privati. La categoria dei **reati tributari**, invece, è una specie del *genus* degli illeciti finanziari, giacché si riferisce alle sole violazioni che realizzano una aggressione all'attività finanziaria pubblica avente ad oggetto i tributi relativi allo specifico campo delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto. A tale nozione fa appunto riferimento il D.lgs. n. 74 del 2000, il quale disciplina fattispecie criminoso solo in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, rimanendo l'altra parte della disciplina penale relativa ai tributi minori confinata nel D.lgs. n. 471 del 1997, nel D.lgs. n. 472 del 1997 e nel D.lgs. n. 473 del 1997, ovvero in altre leggi speciali.

b. Il bene giuridico tutelato

Ricostruita nei termini anzidetti la categoria dei reati tributari, occorre individuare quale sia il bene giuridico dagli stessi tutelato, atteso che questa ricerca consente una più corretta ed agevole interpretazione delle singole figure criminoso ricomprese nella categoria in esame. Ovviamente, l'analisi andrà condotta solo con riferimento alle previsioni delittuose contenute nel D.lgs. n. 74 del 2000, nel quale, come si è detto, sono contenute tutte le disposizioni in tema di reati tributari presenti nel nostro ordinamento penale. Essendo tutte le fattispecie previste dal predetto decreto di natura delittuosa, esse sono tutte caratterizzate, sotto il profilo dell'elemento soggettivo, dalla necessità di un atteggiamento **doloso**. Il legislatore, però, nel disciplinare tale profilo, ha richiesto che al dolo venisse impressa una determinata e precisa



direzione, richiedendosi infatti che **le condotte siano finalizzate al fine di evadere le imposte, o comunque di danneggiare l'Erario**, richiedendo ad esempio indebiti rimborsi di imposta.

Questa circostanza consente di concludere con certezza che il bene giuridico tutelato dalle disposizioni in esame è **l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi**. Tale interesse, nell'ambito dei delitti tributari, può essere aggredito con modalità diverse, ed in particolare, o mediante una **offesa diretta**, come nel caso dell'omessa presentazione dell'imposta o di presentazione di dichiarazioni infedeli, ovvero in **maniera meno immediata**, mediante condotte, come l'utilizzazione o emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti, che non realizzano direttamente la lesione del bene giuridico tutelato, ma pongono in serio pericolo l'integrità dello stesso.

A tale diversa modalità di aggressione del bene giuridico, cui corrisponde la bipartizione dei delitti tributari in reati di **danno** - rientranti ovviamente nella prima categoria - e reati di **pericolo** - di cui al secondo gruppo -, non consegue una diversità dei beni giuridici tutelati. L'oggetto giuridico protetto rimane **unico**, anche se aggredibile con diverse modalità, cui corrisponde una diversa intensità dell'offesa ed una diversa gravità dei comportamenti, che il legislatore giudica secondo la propria discrezionalità.

c. Il soggetto passivo dei reati tributari

Dalla definizione precedentemente fornita in tema di oggetto giuridico dei reati tributari, è possibile ricavare anche l'individuazione di chi siano i soggetti passivi di tali delitti, precisando che con tale espressione ci si intende riferire al soggetto titolare dell'interesse la cui aggressione concreta la fattispecie criminosa, ovvero, utilizzando il linguaggio del codice penale, la **persona offesa dal reato**.

Ovviamente, alla luce di quanto affermato in precedenza, la persona offesa nei reati tributari è **l'Amministrazione finanziaria dello Stato**, cui, dunque, andrà notificata, nella figura del Ministro delle finanze *pro tempore*, la richiesta di rinvio a giudizio ad opera del Pubblico Ministero, ovvero qualunque altro atto processuale, per il quale la legge prevede sia comunicato, notificato o comunque portato a conoscenza della persona offesa. Peraltro, la giurisprudenza ha aggiunto che persona offesa dei reati tributari è, oltre alla Amministrazione finanziaria, **anche l'Agenzia delle Entrate**, quale ente cui è



affidata la tutela dell'interesse al corretto adempimento dell'obbligazione tributaria⁵.

d. Il soggetto attivo dei reati tributari

È del tutto evidente che possono essere soggetti attivi dei reati tributari **soltanto quelle categorie di soggetti tenuti ad osservare quegli adempimenti fiscali che costituiscono il presupposto delle condotte tipiche**. Senza contare poi che possono rendersi responsabili dei reati in materia di Iva un drappello ancor più ristretto di contribuenti, ovvero imprenditori e professionisti titolari di "partita Iva".

Si potrebbe discutere e si è discusso se si tratti davvero di **reati propri o di "reati a soggettività ristretta"**, poiché, in definitiva, l'obbligo tributario incombe sulla generalità dei cittadini. Ma non può non osservarsi che il precetto penale tipico è rivolto solo ai soggetti destinatari (certo in linea teorica molto numerosi) degli adempimenti fiscali che innervano la fattispecie penale. Tuttavia si tratta di questione poco più che nominalistica (o di "gusti" dogmatici). Infatti le questioni serie che comunque si pongono allorché l'ordinamento individui *a priori* categorie di soggetti attivi (più o soggetto attivo dei reati tributari meno estese) sono essenzialmente due:

- a) la legittimità (anche sotto il profilo costituzionale) della imposizione di obblighi penalmente sanzionati solo a determinate cerchie di persone;
- b) la rilevanza dell'errore sulla qualifica soggettiva, qui intimamente connessa alla previa insorgenza del presupposto della condotta incriminata.

Sotto il **primo profilo**, la scelta di riservare il presidio penale solo a chi è soggetto agli adempimenti fiscali in tema di imposte dirette ed Iva, non sembra davvero irragionevole ed in ogni caso non potrebbe essere oggetto di questioni di legittimità costituzionale suscettibili di superare il vaglio di ammissibilità⁶.

Sotto il **secondo e completamente differente profilo**, viene qui in gioco non tanto l'erroneo apprezzamento di una mera qualifica personale, ma quello che cade sui presupposti normativi in forza dei quali sorge nel soggetto agente l'obbligo penalmente sanzionato ovvero sulla disciplina extrapenale degli

⁵ Sez. 2, n. 7739 del 28/02/2012, P.M. in proc. Gabbana e altri, Rv. 252018; Sez. 3, n. 42632 del 17/10/2013, P.O. in proc. Maccan, Rv. 258306.

⁶ Si dovrebbe infatti chiedere alla Corte Costituzionale una pronuncia di incostituzionalità "nella parte in cui" le norme incriminatrici non prevedono identiche sanzioni penali anche per chi è soggetto al pagamento di altre imposte. Questione sicuramente inammissibile, in forza del principio di riserva di legge.



adempimenti fiscali⁷. Cosicché, l'intima connessione tra situazione tipica normativamente tratteggiata e che "legittima al reato" e qualificazione della persona rende evidente che la soluzione debba essere cercata sul terreno, oltremodo scivoloso, dell'**errore sulla legge extrapenale** che, come ben si sa, può produrre tanto un errore sul fatto ed escludere il dolo, quanto un errore sul precetto, "salvifico" nei soli limiti della sua "inevitabilità"⁸.

Qui val solo la pena ribadire che, in forza dell'**art. 15 del d.lgs. n. 74 del 2000**, l'errore sul precetto che deriva da un'erronea interpretazione delle norme che disciplinano i singoli tributi, originato da una obiettiva incertezza sulla loro portata applicativa è assistito da una sorta di "presunzione assoluta" di inevitabilità⁹.

e. Il divieto di "concorso incrociato" tra emittente ed utilizzatore delle false fatture (art. 9, D.lgs. n. 74 del 2000)

All'indomani dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74 del 2000, la dottrina (Flora) aveva rilevato che l'art. 9 ivi contenuto appariva *"almeno prima facie, frutto di preoccupazioni sicuramente eccessive, mentre è proprio la sua introduzione che rischia, per contro di provocare contraccolpi sistematici forieri, questi sì, di giustificate preoccupazioni"*. Era infatti una norma sicuramente superflua,

⁷ Per esempio, può ritenersi che non sussista l'obbligo di dichiarare proventi di attività illecite, di vincite alla lotteria, oppure redditi conseguiti all'estero o derivanti da plusvalenze da cessione di immobili e così via.

⁸ Come recita l' art. 5 c.p., dopo il noto intervento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988.

⁹ Ad esempio, la Cassazione ha affermato che ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extrapenale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile (In applicazione del principio, la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto avverso la condanna dall'imputato imprenditore, ritenendo non scusabile l'invocata mancata conoscenza delle prescrizioni contenute nell'art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972 riguardanti le cessioni all'esportazione non imponibili: Sez. 7, n. 44293 del 13/07/2017 - dep. 26/09/2017, Hu, Rv. 271487). In senso conforme, si è affermato (Sez. 3, n. 23810 del 08/04/2019, dep. 29/05/2019, Versaci, Rv. 275993 – 02) che, ai fini dell'integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 del d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell'operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell'art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extrapenale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile (In applicazione del principio, la Corte ha considerato inapplicabile anche l'art. 47 cod. pen. nel caso di errore sulla efficacia sanante della dichiarazione integrativa rispetto a quanto riportato falsamente nella dichiarazione originaria annuale).



poiché, anche senza una espressa previsione, dottrina e giurisprudenza erano concordi nel ritenere non punibile, in base al principio generale del *ne bis in idem* sostanziale, l'emittente delle false fatture per concorso nell'utilizzazione e viceversa.

A maggior ragione nel nuovo sistema che ripudia l'idea delle incriminazioni "preventive" o "prodromiche" che dir si voglia, tanto da escludere espressamente (art. 6) la punibilità a titolo di tentativo (v. *infra*), non vi poteva essere spazio per la punibilità del concorso "incrociato" nemmeno nel caso in cui il destinatario della fattura falsa non l'avesse poi utilizzata ai fini di abbattere gli utili nella propria dichiarazione¹⁰.

Dopo un primo "felice" periodo di fedele applicazione della norma, la giurisprudenza ha affermato che la "deroga" all' art. 110 c.p. non si applica se chi riceve la fattura falsa poi non se ne avvale effettivamente nella propria dichiarazione per abbattere gli utili¹¹, e, in un secondo momento, che essa non si applica nemmeno nel caso in cui ci sia coincidenza tra soggetto emittente e soggetto utilizzatore (come quando si tratti di due società amministrate, di fatto o di diritto poco importa, dalla medesima persona)¹².

Nel **primo caso**, la deroga alla deroga, è giustificata perché altrimenti "si determinerebbe un irragionevole vuoto di tutela non corrispondente all'effettivo disvalore del comportamento di colui che abbia istigato o comunque ad altro titolo sia concorso con l'emittente". Nel **secondo caso**, invece la Corte muove dalla premessa che la deroga stabilita dall'art. 9 concerna unicamente ipotesi di concorso morale, sotto forma di istigazione, e non quelle dove i medesimi soggetti siano ad un tempo gli autori materiali della emissione e gli autori materiali della utilizzazione.

¹⁰ Esempio che veniva tra l'altro espressamente citato nella *Relazione di accompagnamento* alla "nuova" legge.

¹¹ Cass., Sez. III, 26.5.2010, n. 35453.

¹² Cass., Sez. III, 8.3.2012, n. 19247; conf., da ultimo: Sez. 3, n. 5434 del 6 febbraio 2017, Ferrari, Rv. 269279. Anzi, la giurisprudenza ha esteso l'ambito dell'inapplicabilità della disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 al **consulente fiscale** che concorra nel reato di frode fiscale con il soggetto che unifica nella sua persona la qualità di amministratore della società emittente e di quella utilizzatrice delle medesime fatture per operazioni inesistenti. In particolare, la Corte ha affermato che partecipando il concorrente *extraneus* paritariamente, secondo i principi del concorso di persone ex art. 110, c.p., alla commissione di ciascuno dei reati oggetto di volontà comune di cui coautore è il concorrente *intraneus*, come per quest'ultimo non è applicabile la deroga prevista dall'art. 9, d.lgs. n. 74 del 2000, allo stesso modo tale deroga non vale nemmeno per il secondo, proprio in considerazione della natura paritaria della partecipazione a ciascuno dei due illeciti (Sez. 3, n. 31182 del 16/09/2020 - dep. 09/11/2020, Galli; conf. Sez. 3, n. 34021 del 29/10/2020 - dep. 01/12/2020, Rossineli).



Per le medesime ragioni, la Cassazione ha ritenuto che il **potenziale utilizzatore** di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti può concorrere, ove ne sussistono i presupposti, con l'emittente, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 cod. pen., non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'art. 9 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La ragione sta nel fatto che l'art. 9, d. lgs. 74/2000 mira ad evitare che la sola utilizzazione, da parte del destinatario, delle fatture per operazioni inesistenti possa integrare anche il concorso nella emissione delle stesse così come, all'inverso, il solo fatto dell'emissione possa integrare il concorso nella utilizzazione, da parte del destinatario che abbia ad indicarle in dichiarazione, delle medesime, determinandosi, altrimenti, la sottoposizione per due volte a sanzione penale dello stesso soggetto per lo stesso fatto, che, invece, non può verificarsi allorquando il destinatario delle fatture non ne abbia fatto utilizzazione¹³.

2. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

La fattispecie della dichiarazione fraudolenta¹⁴ è disciplinata dall'art. 2, d. lgs. n. 74/2000 che, così recita:

1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.
2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.
- 2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Rispetto a tale fattispecie appare opportuno ricordare, sulla base delle indicazioni della recente giurisprudenza di legittimità, quali siano le principali caratteristiche, tenendo presente che, recentemente, con l'art. 2 co. 1 del D.lgs. 24.9.2015 n. 158, è stato ampliato il novero delle **dichiarazioni rilevanti**. La ricordata previsione, infatti, ha soppresso la parola "*annuali*" riferita alle dichiarazioni "*correlate*" all'utilizzo della documentazione fraudolenta.

¹³ Cass., Sez. 3, n. 41124 del 22/05/2019 - dep. 08/10/2019, Rv. 277978.

¹⁴ Sia consentito rinviare per maggiori approfondimenti al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di), A. Scarcella, Giappichelli, 2019. Il reato di cui all'art. 2 è commentato da A. Aceto (pp. 29/98).



Di conseguenza, è risultato ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato, fermo restando il riferimento a quelle relative alle imposte sui redditi o all'IVA.

In particolare, ciò ha indotto ad ipotizzare la rilevanza, ai fini della fattispecie in esame, anche:

a) della "dichiarazione IVA 74-bis", redatta dai curatori fallimentari o dai commissari liquidatori, entro 4 mesi dalla data di nomina, relativa alle operazioni effettuate nella frazione dell'anno precedente alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, con cui si informa l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate sulla posizione debitoria o creditoria ai fini IVA alla data di fallimento¹⁵;

¹⁵ Si osserva, peraltro, che, in relazione al modello IVA 74-bis, l'Agenzia delle Entrate, in una "informazione generale" presente sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it, ha precisato che "non rappresenta una vera e propria dichiarazione".

b) della dichiarazione IVA MOSS, di cadenza trimestrale, presentata dagli operatori registrati al MOSS in Italia¹⁶, tanto per i soggetti che si avvalgono del "Regime UE" quanto per i soggetti che si avvalgono del "Regime non UE"¹⁷.

¹⁶ L'Agenzia delle Entrate rende disponibili agli operatori nazionali e a quelli Extra UE, registrati al *Portale MOSS*, le funzionalità operative per la trasmissione della dichiarazione IVA, da eseguirsi dal 1° giorno successivo alla chiusura del trimestre precedente e fino al giorno 20 dello stesso mese. La direttiva 2008/8/CE riguardo al luogo di prestazione dei servizi è stata attuata con il D.lgs. 31 marzo 2015, n. 42. La definizione delle modalità operative per la registrazione al regime speciale e gli schemi di dati da trasmettere per via telematica sono stati approvati con provvedimento del 26/07/2016. In applicazione della Direttiva 2006/112/CE come modificata dalla Direttiva 2008/8/CE, i soggetti passivi (residenti o domiciliati anche fuori dall'Unione europea) che effettuano i servizi elettronici (già soggetti al regime speciale V@ES) o i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione (TTE) a favore di consumatori finali europei (B2C), possono assolvere gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto attraverso il Portale Telematico denominato "*Mini one Stop Shop*" o "*Mini Sportello Unico*" ("MOSS"). Il Portale MOSS, attivo dal 1° ottobre 2014, è operativo per effetto dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2015, dei nuovi principi di territorialità dell'Iva di cui alla Direttiva n. 112/2006/CE come modificata dalla Direttiva 2008/8/CE. Il MOSS è anche un **regime di tassazione opzionale** introdotto come misura di semplificazione connessa alla modifica del luogo di tassazione Iva applicabile alle prestazioni TTE e ai servizi elettronici B2C. In base alle nuove regole europee, infatti, la tassazione ai fini Iva di tali operazioni avviene nello Stato membro del consumatore finale (Stato membro di Consumo) e non in quello del prestatore (Stato membro di identificazione). Il MOSS, dunque, evita al fornitore di identificarsi presso ogni Stato Membro di Consumo per effettuare gli adempimenti richiesti (dichiarazioni e versamento). In pratica, optando per il MOSS, il soggetto passivo trasmette telematicamente, attraverso il Portale elettronico, le dichiarazioni Iva trimestrali ed effettua i versamenti esclusivamente nel proprio Stato membro di identificazione, limitatamente alle operazioni rese a consumatori finali residenti o domiciliati in altri Stati Membri di Consumo. Le dichiarazioni trimestrali e l'Iva versata acquisite dallo Stato membro di identificazione sono trasmesse ai rispettivi Stati Membri di Consumo mediante una rete di comunicazioni sicura. Possono avvalersi del MOSS sia i soggetti passivi stabiliti nell'UE (**Regime UE**) sia quelli stabiliti fuori dalla UE (**Regime non UE**). Il regime è **facoltativo** ma se il soggetto passivo decide di avvalersene dovrà applicarlo in tutti gli Stati membri. Il MOSS si applica alle seguenti operazioni B2C effettuate in modalità esclusivamente elettronica: a) servizi di telecomunicazione; b) servizi di teleradiodiffusione; c) servizi forniti per via elettronica, in particolare (cfr. allegato II, Direttiva 112/2006/CE): a) fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature; b) fornitura di software e relativo aggiornamento; c) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; d) fornitura di musica, film, giochi, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; e) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza. Per ulteriori dettagli si v. il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013. Un soggetto passivo che sceglie di avvalersi del MOSS deve registrarsi nello Stato membro di identificazione. Nel **Regime UE**, valido per i soggetti residenti nell'UE o extra UE con stabili organizzazioni in UE, lo Stato Membro di Identificazione è lo Stato in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica. Se un soggetto passivo non ha fissato la sede della propria attività economica nell'UE, lo Stato Membro di Identificazione sarà quello in cui dispone di una stabile organizzazione. I soggetti passivi che dispongono di più stabili organizzazioni nell'UE hanno la facoltà di scegliere lo Stato membro di una delle stabili organizzazioni come proprio Stato Membro di Identificazione ai fini del MOSS. In tal caso, la scelta non può essere revocata prima del termine del secondo anno successivo a quello di esercizio. Nel **Regime non UE**, valido per i soggetti passivi extra UE senza stabili organizzazioni in UE, il prestatore può scegliere qualunque Stato membro come Stato membro di identificazione. Lo Stato membro scelto assegnerà al soggetto passivo un numero individuale di identificazione Iva (utilizzando il formato



Più in generale, una parte della dottrina ha sottolineato come si dovrebbe "far riferimento alle sole dichiarazioni destinate a determinare le basi imponibili o l'imposta, ossia i soli elementi oggetto della condotta tipica. Corrisponderebbero a tali presupposti solo le dichiarazioni cc.dd. straordinarie, previste dagli artt. 5 e 5 bis del d.p.r. 322/1998 nelle ipotesi di liquidazione, liquidazione coatta amministrativa, fallimento, trasformazione, fusione e scissione delle società. In tale prospettiva, non sembra che possano ritenersi rilevanti ai sensi delle condotte tipiche previste negli art. 2 e 3 le dichiarazioni intracomunitarie Intra 12/13, Intrastat e le dichiarazioni di intento"¹⁸.

Secondo altri Autori, invece, nella nozione di dichiarazioni "*non annuali*" rilevanti: "dovrebbero rientrarvi...le dichiarazioni di operazioni intracomunitarie, è il caso quindi delle dichiarazioni degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (*Intrastat*) relativamente agli acquisti, ed ancora delle dichiarazioni di acquisto intracomunitario da parte di enti, associazioni o altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta (*Intra 13*); della dichiarazione mensile degli acquisti di beni e servizi effettuati da enti non soggetti passivi d'imposta e da agricoltori esonerati (*Intra 12*). Dovrebbero invece essere esclusi i documenti che tecnicamente non sono definiti «dichiarazioni» stante l'impossibilità di una estensione analogica della norma incriminatrice. È il caso della comunicazione annuale Iva o della comunicazione delle operazioni intercorse con soggetti aventi sede in paradisi fiscali¹⁹. Parimenti sarebbero escluse anche le dichiarazioni di intento degli esportatori abituali, le quali, pur potendole qualificare «dichiarazioni», non contengono l'indicazione di elementi passivi ma soltanto la volontà di acquistare in sospensione di imposta"²⁰.

EUxxxxxxxxx). In entrambi i casi, il soggetto passivo può avere solo uno Stato Membro di Identificazione che nel caso di soggetto in Regime Non UE potrà coincidere anche con lo Stato Membro di Consumo.

¹⁷ Il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione è effettuato, in euro, entro lo stesso termine previsto per la presentazione della dichiarazione.

¹⁸ Così Putinati S. "*In vigore da oggi i nuovi reati tributari: tutte le novità della riforma*", Il Quotidiano Giuridico, 22.10.2015.

¹⁹ Comunicazioni che, peraltro, non sono più previste.

²⁰ Così Ambrosi L., Mecca S. "*Sotto tiro anche le denunce non annuali. Nuove regole se manca l'uso di fatture false*", Il Sole - 24 Ore, 25.9.2015, p. 44. Analogamente Comellini S. "*Dichiarazioni infedeli, omesse e fraudolente: le novità apportate al sistema penale tributario dal DLgs. 158/2015*", Società e Contratti, Bilancio e Revisione, Eutekne, 12, 2015, p. 106; Iorio A., Mecca S. "*Fatture false, il reato si estende alle dichiarazioni non annuali*", in AA.VV. "*Così cambiano i reati fiscali*", Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi, Focus, 14.10.2015, p. 5. Si vedano anche Fontana E. "*La riforma dei reati tributari: luci ed ombre di un parto*"



In estrema sintesi, la rilevanza potrebbe essere ricercata nella natura propriamente "dichiarativa" ovvero meramente "comunicativa": rilevanti sarebbero solo quelle dichiarazioni che comportano direttamente la determinazione di un'imposta da versare (come, ad esempio, i modelli "Intra12").

Quanto alla natura giuridica del reato, pacifico è che la dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.lgs. 74/2000, è un **reato di pericolo** e di **mera condotta** che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione viene presentata, a prescindere dal verificarsi dell'evento di danno²¹, avendo il legislatore inteso rafforzare in via anticipata la tutela del bene giuridico protetto, cioè l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere il fiscalmente dovuto²².

In riferimento all'individuazione del **soggetto attivo**, la fattispecie in questione configura un **reato proprio** o anche "a soggettività ristretta". Soggetto attivo del reato, infatti, può essere soltanto il contribuente obbligato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, considerato che l'obbligo dell'adempimento costituisce il presupposto della condotta tipica sanzionata²³.

In particolare, soggetto responsabile è colui che sottoscrive la dichiarazione, anche se lo stesso non ha partecipato alla fase antecedente di acquisizione e registrazione della documentazione relativa ad operazioni inesistenti²⁴.

L'**elemento costitutivo** essenziale è rappresentato dall'indicazione nella dichiarazione (non più solo annuale) dei redditi o ai fini IVA di elementi passivi "fittizi"²⁵, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

travagliato", Diritto e Giustizia, 2.10.2015 e la Relazione ufficio del Massimario della Corte di Cassazione III/05/2015, § 2, che, peraltro, reca un apparente refuso richiamando anche le dichiarazioni IRAP (cfr. Iorio A. "Nelle frodi valutazioni ancora rilevanti", Il Sole - 24 Ore, 31.10.2015, p. 19).

²¹ Cass., 1.4.2020, n. 10916; Cass., 20.1.2020, n. 1998.

²² Così, Cass., 1.4.2020, n. 10916.

²³ Cass., 4.3.2020, n. 8785; Cass., 20.1.2020 n. 1998.

²⁴ Cass., 20.1.2020 n. 1998.

²⁵ Anche l'intervento operato dal d.l. 124/2019 convertito non si è soffermato sul problematico riferimento alla "fittizietà" che è concetto diverso da quello di "inesistenza" utilizzato invece per la dichiarazione infedele. "Fittizio significa privo di corrispondenza nella realtà e, dunque, possono assumere rilevanza penale anche elementi passivi che, seppure esistenti, siano rappresentati in maniera differente dalla loro effettiva realtà": così Terracina D., "Dichiarazione fraudolenta lieve, rischio sanzioni pesanti", in AA.VV. "Come cambiano i reati tributari", Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi, Focus, 12.2.2020, p. 4. Sul tema si veda anche Di Vizio F., "Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie", Il Quotidiano Giuridico, 7.11.2019, che ricorda come, a fronte del riferimento alla fittizietà, si tenda a non ricondurre



L'avvalersi si sostanzia nella loro registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o comunque nel detenerli al fine di prova nei confronti della Amministrazione finanziaria²⁶.

Ai sensi dell'art. 1, lett. a) del D.lgs. 74/2000, per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo "in base alle norme tributarie".

La documentazione in questione, quindi, deve essere fiscalmente tipica ed idonea a far prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria circa l'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi, con esclusione dei documenti equiparati alle fatture sulla base di decreti ministeriali e di altri atti di normazione secondaria o terziaria.

Rilevano tutti i documenti idonei a supportare l'esposizione fittizia di elementi passivi e che - avendo valore probatorio in ambito tributario - consentano di variare l'imponibile e di perpetrare un'evasione a fronte di un'operazione inesistente, ossia non realmente accaduta. L'inciso "norme tributarie" dovrebbe essere riferito alla sola disciplina specifica di un documento che attribuisce al medesimo valore probatorio analogo a quello della fattura. Documento che deve essere "definitivo".

Si pone però il **problema** di verificare se è esclusa o meno l'integrazione del reato quando all'emissione segua, ad esempio, una nota di variazione.

Sul punto la giurisprudenza²⁷ ha stabilito che, ai fini della sussistenza del reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del D.lgs. 74/2000, per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti devono intendersi quelli che, a prescindere dalla qualifica formale, hanno l'attitudine, in base alle norme dell'ordinamento tributario, a fornire la prova delle operazioni in essi

nell'alveo della fattispecie in esame l'ipotesi di costi incongrui effettivamente sostenuti, facendovi, invece, rientrare quella dei costi non inerenti. "Per tale impostazione i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, che preclude l'irrinunciabile inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. Perciò la consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema sofisticato di frode fiscale (si pensi alle frodi carosello) comporta tuttora l'indeducibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex art. 14, comma 4-bis, [della L. 537/1993]) comporta la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, che configurino condotte delittuose non colpose" (così, Cass., 21.7.2015, n. 31628; Cass., 27.5.2015, n. 22108; Cass., 3.12.2014, n. 50628; Cass., Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015 - dep. 26/10/2015, De Angelis, Rv. 265154).

²⁶ Cass., 20.1.2020, n. 1998.

²⁷ Cass., 12.9.2018, n. 40448, *inedita*.



documentate. In forza del **principio di tassatività** della legge penale, i documenti rilevanti ai fini di tale reato²⁸ sono, infatti, solo quelli che:

- a) hanno rilievo probatorio analogo a quello delle fatture;
- b) hanno tale rilievo in base a norme tributarie.

A tal fine non è necessario stabilire "ex post" se il documento possa avere tale attitudine, ma è sufficiente che, per le sue caratteristiche estrinseche e per il suo contenuto, tale natura non possa essere esclusa "automaticamente" in base alle norme dell'ordinamento tributario sin dalla fase dell'accertamento fiscale.

Possono, allora, assumere rilievo probatorio le note, i conti e le parcelle, la parte figlia del bollettario, le bollette doganali, gli scontrini fiscali e le ricevute fiscali (emessi in sostituzione delle fatture), il documento attestante la vendita dei mezzi tecnici, i titoli di accesso emessi mediante apparecchi misuratori fiscali ovvero mediante biglietterie automatizzate dalle imprese che forniscono le manifestazioni e gli spettacoli, i documenti di trasporto, le bolle di accompagnamento (per i residui casi in cui ne è ancora previsto l'utilizzo), le schede carburante.

Vi rientrano altresì, secondo la giurisprudenza: 1) il documento di transito doganale interno T2²⁹; 2) il documento di trasporto internazionale, denominato CMR o lettera di vettura internazionale³⁰.

Altro tema di interesse riguarda la **rilevanza delle falsità, ideologica e materiale**, idonea ad integrare il reato.

Sul punto, in giurisprudenza è pacifico che integra il reato di cui all'art. 2 co. 1 del D.lgs. 74/2000, e non già la diversa fattispecie di cui all'art. 3 del D.lgs. 74/2000, l'utilizzo, ai fini dell'indicazione di elementi passivi fittizi, di fatture false non solo sotto il profilo ideologico, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, **ma anche sotto il profilo materiale**, perché

²⁸ Così come per il corrispondente reato di emissione ex art. 8 del D.lgs. 74/2000.

²⁹ Così, Cass., 3.2.2020, n. 4433. Il T2 (NCTS) è un documento informatico emesso da una Dogana che viene definita "Ufficio di partenza" e destinato ad un'altra Dogana definita "Ufficio di destinazione". Al T2 viene assegnato un numero denominato MRN unico in tutta l'Unione Europea e riconoscibile su tutto il suo territorio. Il T2 è riconoscibile perché compare la scritta T2 nel riquadro 1 del modello DAU. Il T2 viene utilizzato quando si deve spostare una spedizione comunitaria da un punto all'altro dell'Unione Europea, attraversando però un territorio esterno al territorio doganale dell'Unione Europea (es. Spedizione dall'Italia alla Germania transitando attraverso la Svizzera).

³⁰ Così, Cass., 2.3.2018, n. 9453.



apparentemente emesse da ditta in realtà inesistente o alterate dall'utilizzatore³¹.

Si tratta³² di orientamento fondato su una corretta e condivisibile esegesi delle fattispecie di cui agli artt. 2, 3 e 4 del D.lgs. 74/2000, mediante la quale è stato sottolineato che ciò che rileva ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.lgs. 74/2000, sono soltanto l'inesistenza della operazione e il mezzo indicato per commettere la frode, che, stante la sua maggiore efficacia probatoria fiscale, incide sulla possibilità di un rapido ed agevole accertamento (tanto che per questa fattispecie il legislatore non ha fissato una soglia di evasione per la punibilità), mentre non rilevano le modalità e la natura della falsità della attestazione, ossia che il documento sia stato riempito con contenuto falso da chi risulta emittente, o che sia stato alterato successivamente da altri, o che sia stato contraffatto con l'indicazione di un emittente inesistente o comunque diverso da quello indicato, in quanto, ai fini della offensività della condotta e della tutela dell'interesse protetto, queste ipotesi appaiono equivalenti. Cosicché, una interpretazione che - senza un sicuro fondamento normativo - portasse a distinguere tra le stesse e ad escludere il reato soltanto per alcune di esse in considerazione del tipo e della natura della falsità, configurerebbe un sistema manifestamente irrazionale³³.

Una questione di particolare rilievo riguarda il **tema dell'inesistenza** delle operazione fatturate, ossia se debbano essere comprese quella **oggettiva**, quella **giuridica** e quella **soggettiva**.

L'inesistenza può essere infatti oggettiva, giuridica e soggettiva.

³¹ Cass., 3.2.2020, n. 4399; Cass., 20.1.2020, n. 1998; Cass., 11.2.2019, n. 6360. Si v. anche Cass., Sez. 3, n. 10916 del 12/11/2019 - dep. 01/04/2020, Bracco, Rv. 279859 – 03, secondo cui il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nell'art. 3, comma 3, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come riformato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, non ha modificato il **rapporto di specialità reciproca esistente tra il reato di cui all'art. 2 e quello di cui all'art. 3 del medesimo decreto legislativo**, in quanto, accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo richiede una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie, nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento ed il raggiungimento della soglia di punibilità. Ne consegue che il **discrimine tra le due fattispecie è costituito dalle diverse modalità di documentazione dell'operazione economica**, poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando tali documenti.

³² Così, Cass., 3.2.2020, n. 4399.

³³ Si v., sul punto, anche Cass., 19.1.2012, n. 2156 e Cass., Sez. 3, n. 6360 del 25/10/2018 - dep. 11/02/2019, Capobianco, Rv. 275698 – 01. Cfr. anche la Relazione ufficio del Massimario della Corte di Cassazione 3/2020.



Con la prima (l'inesistenza **oggettiva**) si fa riferimento al caso paradigmatico di una rappresentazione della realtà in tutto o in parte difforme da quella effettiva. La seconda (l'inesistenza **giuridica**) si verifica ogniqualvolta la divergenza tra realtà e rappresentazione riguardi la natura della prestazione documentata in fattura (è il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia diverso da quello effettivamente realizzato), con ciò determinandosi un'alterazione del contenuto del documento contabile.

L'inesistenza **soggettiva**, infine, si ha allorché la prestazione indicata nella fattura sia effettivamente eseguita ma da o a favore di un soggetto diverso da quello che risulta nel documento contabile³⁴.

Il reato in questione, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti non opera alcuna distinzione in relazione al carattere oggettivo o soggettivo della stessa³⁵, né riconduce espressamente la rilevanza dell'inesistenza soggettiva esclusivamente alla dichiarazione fiscale ai fini IVA³⁶. Si tenga presente, peraltro, che sul punto si registra un **contrasto di giurisprudenza**.

Ed invero, **talune decisioni hanno concluso per l'irrilevanza penale di quest'ultimo tipo di condotta** (uso di fatture **soggettivamente** inesistenti) **ai fini delle imposte sui redditi**, trattandosi di un costo realmente sostenuto relativamente a servizi o beni effettivamente scambiati³⁷.

Questa giurisprudenza³⁸, inoltre, dopo aver sottolineato come tipiche ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti siano quelle che corrispondono alle fatturazioni provenienti dalle c.d. società "cartiere", cioè da società costituenti un mero simulacro, che non effettuano le operazioni commerciali nella realtà intercorse tra altri soggetti, ma emettono le relative fatture, al fine di consentire a colui che le riceve un'indebita imputazione di costi, o più frequentemente dell'IVA, mai sostenuti, osserva come diversa sia, invece, l'ipotesi in cui l'operazione commerciale sia realmente intercorsa tra soggetti i quali risultino l'effettivo committente della merce o del servizio ed il cessionario

³⁴ Tra le tante, da ultimo: Cass., 20.1.2020, n. 1998.

³⁵ Cass., 20.1.2020, n. 1998; Cass., 29.1.2019, n. 4236; Cass., 9.7.2018, n. 30874.

³⁶ Cass., 20.1.2020, n. 1998; Cass., 12.12.2019, n. 50362.

³⁷ Così, Cass. 17.4.2019, n. 16768, dove si legge: "ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 2 in ordine all' evasione delle imposte sui redditi, rilevano solo le operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero quelle relative alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, e non anche le operazioni soggettivamente inesistenti, quando cioè l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e tuttavia non vi sia corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura e il soggetto che abbia erogato la prestazione". Nello stesso senso anche, anche Cass. 31.10.2018, n. 49806; Cass. 16.3.2010, n. 10394.

³⁸ Cass. 23.1.2009, n. 3203.



degli stessi e il primo abbia effettuato il pagamento ad essi relativo. In tal caso, ove, come accadeva nel caso in esame, siano indebitamente imputati non solo i costi propri dell'impresa (per ristrutturazione di immobili locati), ma anche personali e familiari (per ristrutturare gli immobili affidati ad essi ad uso abitativo esclusivo), ci si trova in presenza di una condotta che non potrebbe assumere rilevanza ai fini dell'art. 2 del D.lgs. 74/2000; si sarebbe al di fuori della fattispecie criminosa della emissione o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, potendo eventualmente ravvisarsi nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorché si accerti la non inerenza della stessa ovvero della prestazione ad essa relativa, le diverse ipotesi di reato della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D.lgs. 74/2000) o della dichiarazione infedele (art. 4 del D.lgs. 74/2000)³⁹.

Più di recente, infine, in un caso analogo, la Cassazione lascia nel dubbio la riconducibilità di tali situazioni, connotate dalla difformità soggettiva del committente della prestazione, nell'alveo dell'art. 2 del D.lgs. 74/2000⁴⁰. Ciò in quanto, nella specie, al fatto che la prestazione fatturata alla società (e dalla stessa pagata) fosse stata effettuata non presso immobili sociali, ma di privata proprietà degli amministratori della stessa, si affiancava una inesistenza, seppure in parte, anche oggettiva. Risultava, infatti, che le operazioni fatturate recavano causali, modalità, oggetti e luoghi diversi da quelle indicate nelle fatture, che, di conseguenza, erano da considerare false anche dal punto di vista soggettivo, non potendo, così, costituire titolo ai fini del diritto alla detrazione IVA ed alla deduzione dei costi.

Strettamente legato al tema dell'inesistenza dell'operazione, è quello della deducibilità dei **costi da reato**. Le contestazioni più frequenti, in particolare, riguardano l'emissione e/o l'inserimento in dichiarazione di fatture soggettivamente inesistenti.

La scelta operata dal legislatore (art. 8 l. 26.4.2012, n. 44, di modifica dell'art. 14, co. 4-bis, l. 24.12.1993, n. 537), realizza un assetto che – superata la formulazione previgente incentrata sull'indeducibilità di costi riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato – si articola ora:

³⁹ Tale decisione non tiene però conto della novella del 2015, che, tra l'altro, introducendo il nuovo co. 1-bis dell'art. 4 del D.lgs. 74/2000, ha stabilito che, ai fini dell'applicazione di tale fattispecie, non si tiene conto della non inerenza. Si vedano anche Cass. 14.11.2011, n. 41444 e Cass. 23.12.2010, n. 45056, che richiamano Cass. 23.1.2009, n. 3203 sia pure con riguardo a situazioni differenti da quella presa in esame da quest'ultima decisione. Sul tema si veda anche Soana G.L. *"I reati tributari"*, Giuffrè, 2018, 125 ss.

⁴⁰ Cass. 1.4.2020, n. 10916.



- i) sull'esclusione dall'ambito della relativa disciplina dei reati di natura contravvenzionale e dei delitti colposi;
- ii) su di una più puntuale individuazione dei costi potenzialmente indeducibili che sono stati limitati a quelli direttamente utilizzati per il compimento del reato;
- iii) sull'attribuzione di rilievo sistematico all'esercizio dell'azione penale venendosi così a superare il pregresso regime che correlava l'ineducibilità alla mera qualificazione della condotta in termini di reità in sede di *notitia criminis*;
- iv) sull'introduzione di un meccanismo di rimborso nell'ipotesi in cui il procedimento penale dovesse concludersi con una pronuncia assolutoria ovvero con una sentenza di non luogo a procedere purché non motivata sull'intervenuta prescrizione del delitto;
- v) sull'elaborazione di un regime peculiare per i costi connessi ad operazioni oggettivamente inesistenti.

Per quanto qui rileva, non è più prevista la generica indeducibilità degli oneri riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato ma esclusivamente quella dei costi **direttamente** utilizzati per la commissione di delitti non colposi (laddove la limitazione dell'istituto alle sole fattispecie dolose testimonia il rilievo sistematico che la novella ha inteso attribuire **all'elemento dell'intenzionalità**).

La **giurisprudenza di legittimità**, sul punto, è orientata graniticamente nel ritenere che la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i **costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi** nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa⁴¹.

Si è ulteriormente specificato che l'ineducibilità dei componenti negativi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, di cui all'art. 14, comma quarto-bis, l. n. 537 del 1993 (come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012) non deriva

⁴¹ In motivazione, la Corte ha ribadito che la disposizione richiamata si limita a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'articolo 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015 - dep. 26/10/2015, Rv. 265154 - 01). Conformi, Sez. 3, n. 31628 del 22/01/2015 - dep. 21/07/2015, Rv. 264456; Id., Sez. 3, n. 47471 del 17/10/2013 - dep. 29/11/2013, Rv. 258377.



esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, **ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea** e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorchè realmente sostenuti⁴².

Quanto alla **struttura della condotta** dell'illecito, non vi è dubbio che la stessa presenta struttura "**bifasica**", perché l'autore:

- a) dapprima, raccoglie o riceve la documentazione falsa e se ne avvale registrandola nelle scritture contabili obbligatorie o conservandola come prova da far valere contro l'Amministrazione finanziaria nell'eventualità di un accertamento⁴³;
- b) successivamente, presenta la dichiarazione dei redditi o ai fini IVA nella quale è recepita la falsa rappresentazione di cui la documentazione fittizia rappresenta il supporto⁴⁴.

Più interessante è il **tema dell'individuazione dell'elemento psicologico** del reato.

Sul piano dell'elemento psicologico è richiesto il **dolo specifico** di evasione.

Il dolo specifico rilevante per integrare il delitto in questione è rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva e si aggiunge alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione). Circostanza da cui si è desunta la **compatibilità della fattispecie con il dolo eventuale**: l'accettazione del rischio può, cioè, riguardare gli altri elementi costitutivi della fattispecie, quale, ad esempio, l'avvalersi di fatture per operazioni inesistenti.

Tuttavia, la **dottrina** esclude la possibilità che la finalità evasiva possa essere ricondotta nell'area del dolo eventuale in considerazione della funzione di garanzia che tale elemento possiede nell'ambito dei reati tributari⁴⁵. Tuttavia,

⁴² Fattispecie di utilizzo di fatture per prestazioni effettivamente rese, i cui costi venivano fraudolentemente trasferiti a società "cartiere" costruite per frodare il Fisco (Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014 - dep. 27/05/2015, Rv. 264010).

⁴³ L'utilizzazione dei documenti falsi, dunque, per rendere fraudolenta la dichiarazione, in sé infedele, deve precederla e non seguirla. Sembra questa l'unica lettura compatibile con il dato letterale, salva l'integrazione della diversa fattispecie penale ex art. 11 della L. 214/2011 (informazioni e documentazioni false). Così Di Vizio F. "Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie", Il Quotidiano Giuridico, 7.11.2019.

⁴⁴ Tale struttura bifasica è chiaramente evidenziata da Cass., 20.1.2020, n. 1998.

⁴⁵ Il dolo eventuale, si afferma, sarebbe compatibile con quello specifico solo se l'accettazione del rischio dovesse riguardare elementi del fatto di reato diversi da quello concernente la finalità penalmente rilevante.



la **giurisprudenza** di legittimità è giunta a differente conclusione⁴⁶, osservandosi come l'incompatibilità tra dolo specifico ed eventuale sia del tutto insussistente sulla base dei principi generali in tema di dolo, perché il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia costituito da una finalità (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico (presentazione della dichiarazione fraudolenta) non esclude affatto, ma anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia invece quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione materialmente posta in essere abbia ad oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l'IVA. In tale prospettiva, si è configurata la responsabilità del reato in capo a colui che si presti a svolgere funzioni amministrative "di facciata"⁴⁷.

Analogamente, si è riconosciuta⁴⁸ la configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti in caso di dolo eventuale, da intendersi come "lucida" accettazione, da parte dell'agente, dell'evento lesivo, e quindi anche del fine di evasione o di indebito rimborso, come conseguenza della condotta. La problematica della compatibilità tra il dolo eventuale ed il dolo specifico - sottolinea quest'ultima decisione - risulta discendere non da specifici divieti legislativi, ma dal contenuto che deve caratterizzare il dolo eventuale, ovvero dalla capacità dello stesso di comprendere o meno anche il fine richiesto per l'integrazione del reato.

Importanti indicazioni al riguardo sono tratte da due importanti e note **sentenze delle Sezioni Unite**: la sentenza 30.3.2010 n. 12433 e la sentenza 18.9.2014 n. 38343.

Nella prima⁴⁹, in tema di ricettazione, da un lato, si configura il dolo eventuale in relazione ad un reato a dolo specifico (la ricettazione, appunto, nella quale il reo deve agire "al fine di procurare a sé ad altri un profitto"), e, dall'altro, si evidenzia come la nozione di dolo eventuale si connoti per un pregnante contenuto rappresentativo e volitivo, non riducibile alla mera accettazione del

⁴⁶ Cass., 21.11.2018, n. 52411.

⁴⁷ Cass. 20.1.2020, n. 1998, che ha peraltro precisato come, qualora il contribuente affidi a terzi il compito di preparare e presentare la dichiarazione, è richiesto che il medesimo sia consapevole dell'artificiosità della dichiarazione, costruita su una documentazione atta a supportarne l'apparenza di verità.

⁴⁸ Cass. 22.4.2020, n. 12680, *inedita*.

⁴⁹ Sez. U, n. 12433 del 26/11/2009 - dep. 30/03/2010, Nocera, Rv. 246324 – 01.



rischio, ma implicante la necessaria accettazione dell' evento stesso quale conseguenza della condotta dell'agente.

Nella seconda⁵⁰, relativa al noto caso *Thyssen Krupp*, si è sottolineata la necessità di comprendere se l'agente si sia lucidamente raffigurato la realistica prospettiva della possibile verifica dell'evento concreto costituente effetto collaterale della sua condotta; si sia per così dire confrontato con esso e, infine, dopo aver tutto soppesato, dopo aver considerato il fine perseguito e l'eventuale prezzo da pagare, si sia consapevolmente determinato ad agire comunque, ovvero ad accettare l'eventualità della causazione dell'offesa. Rileva, quindi, che nella scelta d'azione sia ravvisabile una consapevole presa di posizione di adesione all'evento, che consenta di scorgervi un atteggiamento ragionevolmente assimilabile alla volontà, sebbene da essa distinto.

La sentenza n. 12680/2020 sottolinea ora come da tali enunciati emerga un dolo eventuale caratterizzato da un contenuto rappresentativo e volitivo tale da "includere", in termini di effettività e concretezza, anche la specifica finalità richiesta per l'integrazione della fattispecie in questione. Se, infatti, ai fini della configurabilità del dolo eventuale, l'agente deve "lucidamente" raffigurarsi il fatto lesivo quale conseguenza della sua condotta, e deve, inoltre, consapevolmente determinarsi ad agire comunque, accettando compiutamente la verifica di tale fatto lesivo, sarebbe ragionevole concludere che il medesimo agente, nella situazione indicata, pone in essere la sua condotta nella piena consapevolezza che questa potrà realizzare anche la specifica finalità richiesta dalla legge (e, quindi, nell'attivarsi accettandola, la farebbe propria).

Ai fini dell'accertamento del dolo, poi, un ruolo decisivo è svolto dagli **elementi indiziari**. Ed infatti, proprio Cass., Sez. U., 18.9.2014, n. 38343 ha precisato come ad orientare in tale direzione possano essere, tra gli altri, i seguenti elementi:

- a) la lontananza da condotte standard/doverose, perché quanto più grave ed estrema risulta la colpa tanto più si fa strada una cauta considerazione della prospettiva dolosa;
- b) la durata e la ripetizione della condotta, perché solo un comportamento repentino e impulsivo accredita l'ipotesi di un'insufficiente ponderazione di certe conseguenze illecite, mentre una condotta lungamente protratta, studiata, ponderata, basata su una completa ed esatta conoscenza e

⁵⁰ Sez. U, n. 38343 del 24/04/2014 - dep. 18/09/2014, P.G., R.C., Espenhahn e altri, Rv. 261105 – 01.



comprensione dei fatti, apre realisticamente all'ipotesi che vi sia stata previsione ed accettazione delle conseguenze lesive;

c) la condotta successiva al fatto, perché la fattiva e spontanea opera soccorritrice può aver peso nell'accreditare un atteggiamento riconducibile alla colpa e non al dolo eventuale;

d) il fine della condotta, ovvero la sua motivazione di fondo, e la compatibilità con esso delle conseguenze collaterali (ovvero la congruenza del "prezzo" connesso all'evento non direttamente voluto rispetto al progetto d'azione).

Orbene, questi elementi - tra quelli individuati dalle Sezioni Unite - sono reputati correttamente ravvisati dalla sentenza n. 12680/2020 nel caso di specie, quanto meno in ragione del contesto cautelare venuto in rilievo.

In particolare:

a) la lontananza della condotta tenuta da quella doverosa, stante l'assenza di qualunque accertamento sui fornitori per quanto avessero erogato beni per importi rilevanti;

b) la durata e la ripetizione dell'azione, articolatasi in più forniture nell'arco di 1 anno ed in rapida successione con due ditte formalmente diverse;

c) il comportamento successivo al fatto, con l'immediata cessazione dei rapporti in coincidenza con eventi significativi, come la verifica fiscale ai danni di uno dei fornitori;

d) il fine della condotta, teso a conseguire un risparmio di spesa, e la compatibilità di esso con le conseguenze collaterali della condotta, ossia l'accettazione del fatto di utilizzare fatture false.

Si noti, infine, che il **dolo specifico** della fattispecie in questione, osserva sempre la sentenza n. 10916/2020, comprende anche **il fine di conseguire un indebito rimborso**. Ciò era proprio quanto si ravvisava nel caso esaminato, che, come sopra già ricordato, vedeva gli amministratori di talune società indicare nelle dichiarazioni delle stesse elementi passivi avvalendosi di fatture relative a prestazioni effettuate presso abitazioni personali e non presso gli immobili intestati alle persone giuridiche (come falsamente indicato nelle causali). Tale operatività, osserva la Cassazione, rende evidente come essi volessero non solo addebitare i costi di ristrutturazione alle società (risparmiando esborsi dal patrimonio finanziario personale), ma anche predisporre le basi documentali per costruire inesistenti crediti IVA e costi deducibili a vantaggio delle società, mediante l'annotazione delle fatture nelle contabilità, incidendo "concretamente nella veridicità della dichiarazione fiscale e nei saldi d'IVA, da corrispondere, *rectius*, da non corrispondere all'Erario".



Quanto all'individuazione del **momento consumativo**, in giurisprudenza si afferma che ai fini dell'individuazione della data di consumazione dell'illecito **non rileva l'effettività dell'evasione**.

Il reato è integrato con la presentazione della dichiarazione⁵¹, in quanto il legislatore intende reprimere penalmente le sole condotte direttamente correlate alla lesione degli interessi fiscali e non quelle di carattere meramente preparatorio o formale, trattandosi di fatti prodromici alla effettiva lesione del bene giuridico protetto⁵².

Un tema di particolare interesse, poi, è rappresentato dal **concorso del professionista** nel reato di cui all'art. 2, d. lgs. 74/2000.

La Corte di Cassazione⁵³, ha precisato che, per configurare il concorso di un professionista nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, non presenta rilievo la non materiale presentazione, da parte dello stesso, della dichiarazione fraudolenta e la non punibilità della mera attività preparatoria correlata a tale fattispecie; la condotta precedente alla effettiva consumazione del delitto viene in rilievo non in quanto isolatamente considerata, ma al fine di valutare l'apporto fornito dal professionista nella commissione dell'illecito, finendo così, eventualmente, per rilevare ai sensi dell'art. 110 c.p.

Il concorso nel reato di cui all'art. 2 del D.lgs. 74/2000 è configurabile in capo ai soggetti che, pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la condotta illecita (di dichiarazione fraudolenta), partecipino, in qualsiasi modo, a creare il meccanismo fraudolento che consente al sottoscrittore della dichiarazione (in genere, nelle società, il rappresentante legale delle stesse) di avvalersi della documentazione fiscale fittizia.

In particolare, i commercialisti, gli avvocati, i consulenti contabili e, più in generale, tutti quei soggetti che prestano assistenza in materia tributaria possono occupare una posizione penalmente rilevante rispetto ai soggetti "qualificati" a favore dei quali prestano la propria attività professionale.

In ogni caso, per ritenere il professionista complice nel reato tributario perpetrato dal proprio cliente, è necessario il dolo specifico dell'illecito ovvero che l'apporto prestato sia connotato da una volontà fraudolenta finalizzata all'evasione (altrui). Occorre, cioè, accertare che il professionista abbia agito

⁵¹ Da ultimo, Cass. 1.4.2020, n. 10916.

⁵² Cass. 20.1.2020, n. 1998.

⁵³ Si v. Cass., 4.3.2020 n. 8785.



scientemente ed unitamente al cliente, al fine di realizzare lo scopo di evasione da quest'ultimo perseguito.

In un simile contesto risulta irrilevante osservare come il professionista non tragga beneficio dall'utilizzo delle false fatture. Questa circostanza resta "assorbita" dall'istituto disegnato dall'art. 110 c.p., per effetto del quale l'azione dell'autore materiale del fatto viene ricondotta anche all'estraneo, non effettivo autore dell'illecito (ovvero nella specie al professionista), mediante la valorizzazione delle condotte atipiche compiute dal medesimo e finalisticamente collegate al risultato finale che esprime ed attua l'accordo dei concorrenti. Il punto di riferimento resta sempre l'azione tipica posta in essere dall'autore materiale del reato, costituendo la base comune per l'imputazione dell'evento a tutti coloro che, in qualsiasi modo, abbiano materialmente e volontariamente concorso a produrlo.

La responsabilità a titolo di concorso è, invece, da **escludere**:

- a) quando il professionista operi sulla base dei dati fornitigli dal cliente, che ne garantisca altresì la veridicità, senza che vi siano, comunque, elementi dai quali poterne desumere la mendacità;
- b) quando lo stesso si limiti a prestare una mera consulenza, informando il cliente delle possibili scelte e delle conseguenze, anche penali, derivanti da esse.

Si tratta di limitazioni alla responsabilità concorsuale del professionista che tendono a dare concretezza alla necessità di escludere dal perimetro del penalmente rilevante tutte quelle condotte che rientrano nell'attività tipica (e ovviamente lecita) del professionista.

A fronte di ciò, peraltro, la sentenza n. 8785/2020, sottolinea la necessità di alcune **precisazioni**. Il reato di dichiarazione fraudolenta in questione si consuma nel momento della presentazione della dichiarazione e, ex art. 6 del D.lgs. 74/2000, è esclusa la punibilità della fattispecie a titolo di tentativo. Dalla lettera e dalla "*ratio*" del sistema, quindi, emerge come tutti i comportamenti tenuti dall'agente prima della presentazione della dichiarazione siano irrilevanti ai fini penali e non possano dare luogo nemmeno ad una forma di tentativo punibile⁵⁴.

È, tuttavia, possibile configurare anche in tale fase i presupposti del concorso del professionista, ove la sua attività si traduca nella determinazione del cliente o nella istigazione dello stesso alla presentazione della dichiarazione fraudolenta, non ostando, rispetto a ciò, la natura di reato istantaneo della

⁵⁴ Così, Cass. 19.12.2014, n. 52752.



fattispecie. La **responsabilità a titolo concorsuale**, quindi, può essere fondata anche su una condotta precedente rispetto alla presentazione della **dichiarazione**, preparatoria rispetto ad essa e penalmente irrilevante, la quale diviene "ex post" oggetto di valutazione del giudice, non al fine di affermare meramente la punibilità di tali condotte in sé considerate, bensì per accertare il concorso (materiale o morale) ai sensi dell'art. 110 c.p. nell'illecito del contribuente, quale unico fatto punibile.

Si tenga presente, infine, che la giurisprudenza⁵⁵ ha stabilito come il commercialista di una società possa concorrere nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti anche agendo a titolo di **dolo eventuale**.

Venendo ad esaminare adesso le novità introdotte dal d.l. 124/2019, come convertito, la **prima novità** da segnalare, tra quelle apportate alla fattispecie in esame, è quella relativa alle **sanzioni** correlate a tale condotta.

È previsto, infatti, in via generale, un aumento della pena che passa dalla reclusione da "un anno e sei mesi a sei anni" alla reclusione "da quattro a otto anni".

Di conseguenza, alla possibilità già esistente di utilizzare lo strumento delle intercettazioni, ex art. 266 co. 1, lett. a) c.p.p., oltre che delle misure cautelari coercitive più severe (ex artt. 273, 274, 278, 280 c.p.p.), "si aggiunge quella di avallare il fermo, al ricorrere degli altri presupposti previsti dall'art. 384 c.p.p.; misura precautelare provvista, nel caso del delitto in esame, di maggior spazio di potenziale operatività rispetto all'arresto facoltativo in flagranza di reato (art. 381, comma 1, c.p.p.), considerato che il momento consumativo del delitto si identifica con la dichiarazione"⁵⁶.

L'innalzamento della pena ha indotto certa **dottrina** a sottolineare i rischi rispetto ai numerosi soggetti che, senza esserne consapevoli, non potendo conoscere la correttezza fiscale dei propri fornitori, vengono coinvolti in casi riguardanti fatturazioni "soggettivamente" inesistenti⁵⁷.

Si tratta di contestazioni che, in genere, scattano in esito a controlli fondati su presunzioni tributarie, quando il cedente o il prestatore di servizi non abbia una

⁵⁵ Cass. 27.6.2019, n. 28158, *inedita*.

⁵⁶ Così Di Vizio F. "Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie", Il Quotidiano Giuridico, 7.11.2019.

⁵⁷ Iorio A. "Con la stretta sulle false fatture rischiano contribuenti ignari", Il Sole - 24 Ore, 25.10.2019, 28; Iorio A. "La dichiarazione fraudolenta", in AAVV. "Reati tributari. La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020", a cura di Iorio A., Il Sole - 24 Ore, marzo, 2020, 12 ss.

struttura idonea per effettuare operazioni o quando scompare a seguito di esse, senza adempiere ai relativi obblighi fiscali. In tali ipotesi, la buona fede dell'acquirente non viene affatto considerata e, in esito alla denuncia di reato, prende avvio anche il processo penale, al quale, normalmente, va aggiunto il provvedimento di sequestro.

Occorre, quindi, affrontare i rischi e le spese del procedimento penale per dimostrare l'esistenza delle operazioni oggetto delle fatture. Tale dottrina ritiene dunque "auspicabile, allora, che termini l'automatismo dei verificatori di trasmettere sempre la notizia di reato in Procura in presenza di mere presunzioni tributarie o che comunque ne venga data ampia evidenza. Da parte dei Pm e dei Gip si spera che, una volta rilevata la base presuntiva della contestazione, non vi siano remore a chiedere l'archiviazione. Il rischio, altrimenti, è di colpire gli imprenditori poco avveduti e non i veri evasori"⁵⁸.

Operando una marcia indietro rispetto alla novella del 2015, il legislatore del 2019 ha poi reintrodotto un'ipotesi "lieve", **seconda novità** di rilievo.

La reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni resta infatti applicabile nei soli casi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione sia "inferiore" a 100.000,00 euro (nuovo **co. 2-bis** dell'art. 2 del D.lgs. 74/2000).

Resta ferma, quindi, per tale fattispecie, **l'assenza di soglie di punibilità**.

A tal riguardo si evidenzia, in primo luogo, come la **Corte Costituzionale**, nella **sentenza 18.4.2019 n. 95**, abbia dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione al reato in esame nella parte in cui - a differenza della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del D.lgs. 74/2000 - non prevede una soglia di punibilità. Non può, infatti, essere considerata irragionevole o arbitraria la scelta del legislatore di prevedere un più severo trattamento sanzionatorio, tenuto conto del particolare ruolo probatorio che la fattura (e i documenti ad essa equiparati dalla normativa fiscale) assolvono nel quadro dell'adempimento degli obblighi del contribuente, nonché della capacità di sviamento dell'attività accertativa degli uffici finanziari che l'artificio in questione possiede⁵⁹.

⁵⁸ Iorio A. "La dichiarazione fraudolenta", in AA.VV. "Reati tributari. La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020", a cura di Iorio A., Il Sole - 24 Ore, marzo, 2020, 13. Cfr. anche Ambrosi L. "Reati tributari, pene più pesanti ma estesa la non punibilità con il ravvedimento operoso", Il Sole - 24 Ore, Guida Normativa, gennaio 2020, 31.

⁵⁹ Loconte S. "Fatture false: quadro punitivo severissimo, ma con causa di non punibilità", Quotidiano IPSOA, 3.3.2020; Loconte S., Mentasti G.M. "Fatture false, la sanzione torna a essere commisurata alle soglie", Italia Oggi 7, 4.11.2019; dossier del 3.12.2019 "Disposizioni urgenti in materia fiscale. Schede di lettura"; v anche la Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione 3/2020.



Tornando alla novità costituita dalla reintroduzione della c.d. *ipotesi lieve*, si ripropone la questione se tale ipotesi sia una **circostanza attenuante** o un'**autonoma fattispecie di reato**.

La questione non è di poco conto, dal momento che, nel primo caso, la stessa rientrerebbe nel giudizio di bilanciamento di cui all'art. 69 c.p., potendo soccombere rispetto ad eventuali aggravanti, con conseguente applicabilità della sanzione da 4 a 8 anni anche nell'ipotesi in esame⁶⁰.

Secondo la *Relazione Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione 3/2020*, per le ipotesi che continuano a essere punite con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni - ovvero quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti inferiore a 100.000,00 euro - sarebbe preferibile parlare di **mere circostanze attenuanti** e non di autonome fattispecie di reato.

Si tratterebbe, infatti, di una soluzione conforme all'orientamento consolidatosi in esito all'analoga questione cui avevano dato vita gli originari artt. 2 co. 3 e 8 co. 3 del D.lgs. 74/2000⁶¹. Si riconosce, peraltro, come **in senso contrario** potrebbe deporre il fatto che il d.l. 124/2019, inserendo i delitti in questione tra i reati presupposto della responsabilità 231, abbia nettamente distinto (come si trattasse di reati diversi) tra le ipotesi punite con la reclusione da 4 a 8 anni (per le quali la sanzione pecuniaria può arrivare fino a 500 quote) e quelle punite con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni (per le quali la sanzione pecuniaria può arrivare fino a 400 quote).

A fronte di ciò, occorre sottolineare come, **recentemente**, la Cassazione⁶², abbia precisato che l'ipotesi prevista dal previgente art. 8 co. 3 del D.lgs. 74/2000, riguardante il caso in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti falsi fosse inferiore a 154.937,07 euro per periodo di imposta, fosse una **fattispecie autonoma di reato** e non una mera circostanza attenuante.

Viene, quindi, messo in discussione non solo quello che è l'orientamento assolutamente prevalente in relazione alla previgente fattispecie, ma anche quella che è la ricostruzione proposta dalla Relazione ufficio del Massimario

⁶⁰ Di Vizio F. "Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie", Il Quotidiano Giuridico, 7.11.2019; Terracina D. "Dichiarazione fraudolenta lieve, rischio sanzioni pesanti", in AA.VV. "Come cambiano i reati tributari", Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi, Focus, 12.2.2020, 4.

⁶¹ Tra le tante: Cass. 11.2.2019, n. 6354; Cass. 18.10.2018, n. 47459; Cass. 20.12.2016, n. 53905; Cass. 11.2.2016, n. 5720; Cass. 26.1.2015, n. 3420; Cass. 24.5.2011, n. 20529; Cass. 20.6.2008, n.25204.

⁶² Cass. 27.1.2020, n. 3163.



della Suprema Corte 3/2020 in relazione alla nuova, analoga, ipotesi introdotta dal recente art. 39 del D.L. 124/2019 convertito nella L. 157/2019.

Ai sensi del previgente art. 8 co. 3 del D.lgs. 74/2000 (emissione di fatture e di altri documenti falsi), si applicava la pena della reclusione da 6 mesi a 2 anni (in luogo della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti falsi fosse risultato inferiore a 154.937,07 euro per periodo di imposta. Analogamente, per la fattispecie di cui all'art. 2 co. 3 del D.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti falsi), si applicava la pena della reclusione da 6 mesi a 2 anni (in luogo della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi di cui ci si avvaleva in dichiarazione fosse risultato inferiore a 154.937,07 euro.

Tali disposizioni sono state abrogate dall'art. 2 co. 36-vicies semel, lett. a) e g) del DL 138/2011 convertito. Ad ogni modo, secondo la ricordata prevalente ricostruzione della giurisprudenza di legittimità, nelle ipotesi considerate ci si trovava in presenza di **circostanze attenuanti**.

Si sottolineava, infatti, come la formulazione normativa fosse indice di tale natura, in quanto la descrizione della condotta era operata "*per relationem*" alla fattispecie principale, senza alcun mutamento degli elementi essenziali della condotta illecita. Si precisava, poi, come, in assenza di indicazioni legislative, il canone principale di individuazione della natura circostanziale dovesse essere rappresentato dal criterio di specialità (art. 15 c.p.): gli elementi circostanziali si pongono in un rapporto di "*species*" a "*genus*" rispetto ai corrispondenti elementi della fattispecie semplice del reato.

Contro questa impostazione si erano collocate alcune decisioni⁶³, reputando le fattispecie in questione ipotesi di reato autonomo.

Orbene, la sentenza n. 3163/2020 dichiara di voler aderire a tale ultimo orientamento, poiché, laddove la fattispecie fosse considerata tale da integrare una mera circostanza attenuante del reato e non tale da costituire un elemento distintivo di una, diversa e meno grave, ipotesi delittuosa di emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti, si correrebbe il rischio di cancellare completamente il rilevante dato dell'esistenza di una specifica correlazione fra l'ammontare della imposta evasa e l'entità della sanzione "irroganda", potendo tale correlazione essere travolta dal giudizio di comparazione fra le eventualmente concorrenti aggravanti e l'entità della somma evasa.

⁶³ Cass. 10.6.2008, n. 23064; Cass. 11.6.2004, n. 26395.



Contestualmente, ma in senso opposto, si correrebbe il rischio di annacquare, ove fosse considerata prevalente nella comparazione la "pretesa" attenuante, la forza deterrente di eventuali circostanze aggravanti il cui effetto sarebbe eliso dalla prevalenza della attenuante dettata dalla entità della imposta evasa.

La **terza novità** riguarda la previsione secondo cui, nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per il delitto in questione, commesso successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. 124/2019 (25.12.2019) **si applica l'art. 240-bis c.p.** (che sotto la rubrica "confisca in casi particolari" disciplina la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata") quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti "superiore" a 200.000,00 euro⁶⁴.

Ma si tratta di materia che verrà trattata *funditus* dal Pres. Soana nel gruppo D nella sessione del 26 febbraio, su cui pertanto non si ritiene opportuno svolgere ulteriori approfondimenti.

Ulteriore novità di rilievo attiene al **tema della non punibilità** dell'art. 2.

Come è noto, la lett. q-bis) del co. 1 dell'art. 39 del d.l. 124/2019, come inserita in sede di conversione in legge, ha esteso anche al delitto in questione la possibilità di conseguire la non punibilità rispetto alla fattispecie già consumata.

In particolare, attraverso un'integrazione dell'**art. 13 co. 2** del D.lgs. 74/2000, è stabilito che anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti non è punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto "formale conoscenza" di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Con riguardo ai procedimenti **penali**, possono considerarsi atti con cui l'indagato ne acquisisce conoscenza formale l'informazione di garanzia, l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari, l'invito a comparire per rendere interrogatorio, la fissazione dell'udienza a seguito di

⁶⁴ Si v. il nuovo art. 12-ter co. 1, lett. a) del D.lgs. 74/2000, come inserito dall'art. 39 co. 1, lett. q), d.l. 124/2019, modificato in sede di conversione in legge. Nella versione originaria del d.l., infatti, l'importo degli elementi passivi fittizi da considerare a tali fini era pari a 100.000,00 euro.



opposizione alla richiesta di archiviazione, i decreti di sequestro, le ordinanze relative a misure cautelari personali, il decreto penale di condanna e gli atti di "vocatio in jus".

In ambito **amministrativo**, invece, occorre considerare la fisica presentazione degli organi accertatori presso il luogo del contribuente con contestuale consegna dell'atto che legittima l'accesso, l'ispezione, la verifica, ovvero la notifica o comunicazione di un qualsiasi atto posto ad inizio all'accertamento fiscale.

Ad ogni modo, la **formale conoscenza** è da valutare con riferimento al singolo indagato/imputato, non rilevando l'eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato⁶⁵.

Si tratta, comunque, di una soluzione di particolare rilievo, soprattutto se valutata in relazione alla problematicità del **ricorso al ravvedimento operoso** per le dichiarazioni fraudolente. Essa, in particolare, dovrebbe indurre l'Agenzia delle Entrate a rivedere il proprio orientamento che non ammette questa regolarizzazione; soluzione che trae origine dalla C.M. 180/98, che è stata ribadita nel corso del Telefisco 2018, e che non ha avuto ripensamenti neanche in seguito alla prospettata praticabilità dell'istituto in relazione alla fattispecie di cui all'art. 2 del D.lgs. 74/2000, da parte della giurisprudenza⁶⁶.

Occorre, peraltro, considerare come il fatto che la presentazione della dichiarazione "corretta" debba avvenire prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali potrebbe incidere sull'effettivo successo di tale nuova opportunità. Appare, infatti, difficilmente configurabile l'ipotesi di un contribuente che, dopo essersi determinato verso la commissione del reato in questione, decida spontaneamente di sanare la propria posizione illecita nel momento in cui non ravvisi alcun rischio conseguente alla violazione commessa.

Sul piano pratico, quindi, comportamenti di questo tipo sarebbero certamente incentivati ove "sollecitati" dalla conoscenza di accertamenti⁶⁷.

Infine, è da segnalare come, dal momento che nessuna considerazione è attribuita al **corrispondente reato di emissione di fatture false** (art. 8 del D.lgs. 74/2000), l'eventuale ravvedimento da parte di chi tali fatture abbia utilizzato rischia di tradursi in una denuncia in ordine al comportamento illecito del primo.

⁶⁵ Così Loconte S. "*Frodi fiscali: il ravvedimento spontaneo salva dalla punibilità*", Quotidiano IPSOA, 17.3.2020.

⁶⁶ Cass. 6.2.2018, n.5448, *inedita*.

⁶⁷ Cfr. la Relazione ufficio del Massimario della Corte di Cassazione III/05/2015.



Resta ferma, comunque, l'incomprensibilità della mancata estensione della causa di non punibilità di cui all'art. 13, co. 2 alla fattispecie dell'art. 8, D.lgs. 74/2000, che potrebbe porre problemi di costituzionalità per violazione del principio di eguaglianza, in quanto a fronte della condotta "virtuosa" dell'emittente (che, anzi, sarebbe tale da scongiurare la consumazione dell'illecito da parte dell'utilizzatore, ove i termini di presentazione della dichiarazione non siano ancora scaduti) che si "ravveda", non si avrebbe per questi alcun effetto escludente la punibilità, a differenza dell'utilizzatore, pur a fronte della specularità delle condotte e dell'identico trattamento sanzionatorio.

Poche righe sul **tema della responsabilità amministrativa da reato**, essendo oggetto di specifica relazione affidata alle cure del Prof. Mucciarelli.

E' sufficiente in questa sede limitarsi a ricordare che la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è divenuta, inoltre, "*reato presupposto*" della responsabilità degli enti ex D.lgs. 231/2001.

In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell'interesse dell'ente per il quale è presentata la dichiarazione fraudolenta, quindi, l'ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria fino a 500 quote, nel caso di cui all'art. 2 co. 1 del D.Lgs. 74/2000⁶⁸, ovvero quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è pari o superiore a 100.000,00 euro, o con una sanzione pecuniaria fino a 400 quote, nel caso di cui all'art. 2 co. 2-bis del D.lgs. 74/2000⁶⁹, ovvero quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000,00 euro.

Dal momento che il valore della quota può variare tra 258,00 e 1.549,00 euro, tale sanzione potrà avere un'entità massima di 774.500,00 euro, nell'ipotesi più grave, e di 619.600,00 euro nell'altra (con un minimo sempre pari a 25.800,00 euro).

Diversamente da quanto previsto dal D.L. 124/2019, inoltre, in sede di conversione in legge si è anche precisato che:

a) se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo;

⁶⁸ Con un minimo di 100 quote ex art. 10 co. 2 del D.lgs. 231/2001.

⁶⁹ Sempre con un minimo di 100 quote ex art. 10 co. 2 del D.lgs. 231/2001.



b) si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del D.lgs. 231/2001⁷⁰.

Quanto al momento a partire dal quale sono operative le novità, la nuova disciplina è operativa dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della L. 19.12.2019 n. 157, legge di conversione del D.L. 124/2019 (art. 39 co. 3 del D.L. 124/2019), ovvero dal **24.12.2019**⁷¹.

Posto che il reato in questione si consuma al momento della presentazione della dichiarazione, **la nuova disciplina non impatta sulla dichiarazione annuale relativa al 2018**, iniziando ad avere rilievo a partire da quella del periodo d'imposta successivo.

Le nuove norme sono invece **operative** nei casi di:

- a) dichiarazioni presentate da parte di coloro che hanno l'esercizio sociale "a cavallo" i cui termini scadono alla fine dell'11° mese dalla chiusura del periodo d'imposta⁷²;
- b) dichiarazioni IVA fraudolente presentate entro il 30.6.2020;
- c) dichiarazioni "infrannuali" presentate successivamente all'entrata in vigore della nuova norma⁷³.

3. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Il reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, è quello che ha subito maggiori modifiche normative a seguito della c.d. riforma tributaria del 2015⁷⁴.

Nel testo previgente, infatti, la condotta del reato in esame era caratterizzata dalla contestuale presenza dei seguenti elementi:

- a) una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie";
- b) l'utilizzo di "mezzi fraudolenti" idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità;

⁷⁰ Ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

⁷¹ Essendo stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 24.12.2019 n. 301.

⁷² Si pensi, ad esempio, a una società con esercizio sociale 1.9.2018 - 31.8.2019, obbligata a presentare la dichiarazione entro il 31.7.2020.

⁷³ Ciò a seguito del differimento disposto dall'art. 62 del D.L. 18/2020 in esito all'emergenza determinata dall'epidemia da COVID-19.

⁷⁴ Sia consentito rinviare per maggiori approfondimenti al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di), A. Scarcella, Giappichelli, 2019. Il reato di cui all'art. 3 è commentato da P. Molino (pp. 101/136).



c) l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi.

Attualmente, invece, la struttura della fattispecie è mutata, come risulta dallo stesso tenore letterale:

1. *Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:*

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

b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.*

2. *Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*

3. *Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.*

Attualmente, dunque, l'integrazione della fattispecie avviene quando, oltre all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, **alternativamente:**

a) sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;

b) ci si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, da un lato, viene **eliminato il riferimento alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie**, dall'altro, si pone, accanto all'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, il **compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero l'utilizzazione di documenti falsi**.

Come precisato dalla *relazione illustrativa* del D.lgs. 158/2015, si tratta di condotte alternative tra loro e, quindi, autosufficienti per l'integrazione della fattispecie.



Rispetto alla novellata fattispecie di cui all'art. 3 del D.lgs. 74/2000 rilevano le definizioni di:

- a) avalimento di documenti falsi;
- b) operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;
- c) mezzi fraudolenti.

Quanto all'**avalimento di documenti falsi**, occorre riferirsi all'ipotesi in cui *"tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria"* (nuovo art. 3, co. 2 del D.lgs. 74/2000).

Quanto alla nozione di **"operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente"**, si intendono con tale denominazione le *"operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti"* (nuovo art. 1 co. 1 lett. g-bis) del D.lgs. 74/2000).

Sul punto, la giurisprudenza ha affermato che in tema di reati finanziari e tributari, anche seguito della novella apportata dal D.lgs. n. 158 del 2015, che ha aggiunto la lett. g-bis all'art. 1 del D.lgs. n. 74 del 2000, la condotta di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non è assorbita in quella di compimento di operazioni simulate soggettivamente, in quanto in base alla immutata definizione contenuta nella lett. a) dello stesso art. 1 D.lgs. n. 74 del 2000, sono fatture per operazioni inesistenti anche quelle che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; ne consegue che il discrimine tra i reati previsti, rispettivamente, dagli artt. 2 e 3 del D.lgs. n. 74 del 2000 non è dato dalla natura dell'operazione ma dal modo in cui essa è documentata⁷⁵.

Infine, per **"mezzi fraudolenti"**, ai sensi del nuovo art. 1 co. 1 lett. g-ter) del D.lgs. 74/2000, sono da intendere le *"condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà"*. Ciò con la precisazione che *"non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali"* (nuovo art. 3 co. 3 del D.lgs. 74/2000).

⁷⁵ Cass., Sez. 3, n. 38185 del 11/04/2017 - dep. 01/08/2017, Pozzi, Rv. 270692. Conforme, la più volte citata, a proposito del commento all'art. 2, Cass., Sez. 3, n. 10916 del 12/11/2019 - dep. 01/04/2020, Bracco, Rv. 279859 - 03; conf., Sez. 5, n. 36859 del 16/01/2013 - dep. 06/09/2013, Mainardi e altri, Rv. 258041 - 01.



Con riferimento a quest'ultima nozione, in giurisprudenza si afferma che per la realizzazione del mezzo fraudolento è necessaria la sussistenza di un "*quid pluris*" rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile⁷⁶.

Tra i molteplici esempi in giurisprudenza si segnalano:

- 1) la condotta di chi registra in contabilità una fattura recante lo stesso numero e la stessa data di altra fattura di importo decisamente superiore, che invece non viene annotata, trattandosi di comportamento insidioso ed ingannatorio, idoneo ad ostacolare l'accertamento dell'imponibile ed a indurre in errore l'amministrazione finanziaria⁷⁷;
- 2) l'impiego del cd. regime del margine nella consapevolezza dell'assenza dei presupposti normativi, realizzato mediante l'apposizione sulle fatture della dicitura prescritta dalla legge, con la conseguente annotazione di tali documenti contabili e delle relative operazioni nei registri fiscali, integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall'art. 3 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, costituendo un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria⁷⁸;
- 3) il rilascio, da parte di professionista abilitato, di un mendace visto di conformità o di un'infedele certificazione tributaria, di cui rispettivamente agli artt. 35 e 36 del d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, ai fini degli studi di settore, costituisce un mezzo fraudolento, idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre l'amministrazione finanziaria in errore, tale da integrare il concorso del professionista nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici⁷⁹.

Quanto al **soggetto attivo**, la previgente fattispecie era tendenzialmente qualificata come reato "proprio". Nonostante l'utilizzo del pronome "*chiunque*", infatti, il soggetto attivo doveva non solo essere un contribuente obbligato alla presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte

⁷⁶ Nella specie, è stato ritenuto responsabile del reato il socio accomandatario di una società che aveva mistificato il vero ammontare dei ricavi ottenuti da operazioni di vendita attraverso l'omessa registrazione dei contratti preliminari e l'incameramento di una parte del prezzo in contanti (Sez. 3, n. 2292 del 22/11/2012 - dep. 16/01/2013, Stecca, Rv. 254136 – 01).

⁷⁷ Sez. 3, n. 37127 del 29/03/2017 - dep. 26/07/2017, Capuano, Rv. 271300 – 01.

⁷⁸ Sez. 3, n. 42147 del 15/07/2019 - dep. 15/10/2019, Reale, Rv. 277984 – 02.

⁷⁹ In motivazione, la Corte ha precisato che, non trovando applicazione il principio di specialità di cui all'art. 15 cod. pen., il delitto indicato concorre con lo specifico illecito previsto dall'art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 (Sez. 3, n. 19672 del 13/03/2019 - dep. 08/05/2019, Cartechini, Rv. 275998 – 01).



dirette o dell'IVA, ma anche essere obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

L'eliminazione della necessità della falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie **aumenta il novero dei potenziali soggetti attivi del reato**, dal momento che potrà essere commesso anche da un soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi seppure non vincolato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie⁸⁰.

In merito all'**elemento psicologico del reato**, indubbio che si tratti di reato a **dolo specifico**, la giurisprudenza ha tuttavia precisato che, essendo il reato di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000 caratterizzato da struttura bifasica, esso presuppone la compilazione e presentazione di una dichiarazione mendace nonché la realizzazione di una attività ingannatoria prodromica, purché di quest'ultima, ove posta in essere da altri, il soggetto agente abbia consapevolezza al momento della presentazione della dichiarazione⁸¹.

Ai fini della configurabilità della nuova fattispecie, rileva poi, diversamente da quanto accadeva nella precedente fattispecie, anche l'indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA di "**crediti e ritenute fittizi**".

A tal proposito merita di essere segnalato che in data 10 novembre 2020, la UIF (Unità di Informazione finanziaria della Banca d'Italia) ha rilasciato una nuova versione degli **indicatori di anomalia** in tema di operatività connessa con illeciti fiscali introducendo uno schema che riguarda il profilo oggettivo e soggettivo dell'attività di cessione di crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzi di questi. Le nuove linee guida rilasciate dalla UIF fanno riferimento a quei crediti che emergono da dichiarazioni fiscali nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria; ciò non significa però che si faccia riferimento solo alle principali imposte del nostro sistema tributario (IVA, IRPEF, IRES e IRAP) ma occorre tenere in considerazione tutti quei crediti d'imposta e agevolazioni fiscali che possono essere oggetto di cessione. In proposito si evidenzia che, in particolar modo nel corso del 2020, il legislatore ha introdotto nell'ordinamento

⁸⁰ Cfr. la *relazione illustrativa* del D.lgs. 158/2015.

⁸¹ Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto correttamente motivata la integrazione del reato in relazione alla dichiarazione presentata dall'imputato che era a conoscenza degli atti prodromici all'evasione, costituiti da un falso contratto preliminare di vendita, da una fraudolenta cessione di quote sociali e da operazioni di svalutazione del valore delle partecipazioni societarie (Sez. 3, n. 15500 del 15/02/2019 - dep. 09/04/2019, Valente, Rv. 275902 – 02).



numerose misure per far fronte alle difficoltà economiche conseguenti all'emergenza sanitaria che sono oggi molto diffuse, tra queste si ricordano ad esempio il credito d'imposta sui canoni di locazione, il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione o per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e l'eco/sismabonus al 110%. I profili di interesse della criminalità alla cessione di crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzi di questi si sostanziano nel fatto che, grazie alla cessione di questi crediti si riesce ad ottenere liquidità in tempi ridotti rispetto a quelli necessari per l'erogazione del relativo rimborso. Le cessioni possono essere quindi oggetto di condotte fraudolente, connesse alla natura fittizia dei crediti ceduti e all'indebita compensazione degli stessi con debiti tributari, oneri contributivi e premi realmente dovuti dalle imprese cessionarie.

A quanto sopra va aggiunto che, al pari di quanto disposto in relazione alla fattispecie di cui all'art. 2 (v. *supra*), viene soppressa la parola "*annuali*" riferita alle dichiarazioni. Anche in tale contesto, quindi, risulta **ampliato il novero delle dichiarazioni** rilevanti ai fini della configurabilità del reato⁸².

Piuttosto, sono da segnalare gli interventi operati sulle **soglie di punibilità**.

In particolare:

- a) da un lato, viene elevata – da un milione a un milione e cinquecentomila euro – la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi);
- b) dall'altro, viene introdotta una **soglia specifica** per i crediti e le ritenute fittizi. L'ammontare complessivo di essi, in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro (soglia congiunta a quella relativa all'imposta evasa).

Venendo ad esaminare le novità introdotte dalla **novella del 2019**, in relazione alla fattispecie di cui all'art. 3 del D.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) le novità riguardano:

- a) la pena comminata;

⁸² Ammettendosi anche in giurisprudenza che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3, D.lgs. n. 74 del 2000, è configurabile anche nell'ambito del regime fiscale del consolidato nazionale, introdotto con il D.lgs. n. 344 del 2003, sia pur solo con riferimento alla **dichiarazione consolidata**, in quanto unica rispetto alla quale può essere verificato il superamento della duplice soglia di punibilità richiesto dal primo comma dell'indicato articolo (Sez. 2, n. 1673 del 18/10/2016 - dep. 13/01/2017, P.G. in proc. Chan Mei Yu e altro, Berlusconi e altri, Rv. 269531 – 01).



- b) la possibilità di conseguire la non punibilità a fronte di una fattispecie già integrata;
- c) l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata";
- d) l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti nel cui interesse o vantaggio si è agito, ex D.lgs. 231/2001.

Quanto alla **pena**, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da "un anno e sei mesi a sei anni alla reclusione "da tre a otto anni".

Quanto al regime di **non punibilità**, la lett. q-bis) co. 1 dell'art. 39 del d.l. 124/2019, come inserita in sede di conversione in legge, estende anche al delitto in questione la possibilità di conseguire la non punibilità rispetto alla fattispecie già consumata. In particolare, attraverso un'integrazione dell'art. 13 co. 2 del D.lgs. 74/2000, è stabilito che anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici non è punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Ancora, quanto alla **confisca**, si prevede che nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per il delitto in questione commesso successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. 124/2019 (25.12.2019) si applica l'**art. 240-bis c.p.** (che sotto la rubrica "confisca in casi particolari" disciplina la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata") quando l'imposta evasa è superiore a 100.000,00 euro.

Infine, in tema di **responsabilità amministrativa da reato**, la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici diviene, inoltre, "reato presupposto" della responsabilità degli enti ex D.lgs. 231/2001.

In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell'interesse dell'ente per il quale è presentata la dichiarazione fraudolenta, quindi, l'ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria fino a 500 quote⁸³; con un minimo di 100 quote ex art. 10, co. 2 del D.lgs. 231/2001.

Dal momento che il valore della quota può andare da 258,00 a 1.549,00 euro, tale sanzione potrà variare da 25.800,00 a 774.500,00 euro.

⁸³ Nuovo art. 25-quinquiesdecies co. 1, lett. c), del D.lgs. 231/2001.



Si è anche precisato che:

- a) se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo;
- b) si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del D.lgs. 231/2001⁸⁴.

Per ciò che concerne **l'operatività delle novità introdotte**, la nuova disciplina ha efficacia dal **24.12.2019**, data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del d.l. 124/2019 (art. 39 co. 3 del d.l. 124/2019).

Posto che il reato in questione si consuma al momento della presentazione della dichiarazione⁸⁵, la nuova disciplina **non rileva sulla dichiarazione annuale relativa al 2018**, iniziando ad applicarsi a partire da quella del periodo d'imposta successivo.

Le nuove norme sono invece operative nei casi di:

- a) dichiarazioni presentate da parte di coloro che hanno l'esercizio sociale "a cavallo" i cui termini scadono alla fine dell'11° mese dalla chiusura del periodo d'imposta⁸⁶;
- b) dichiarazioni IVA fraudolente presentate entro il 30.6.2020⁸⁷;
- c) dichiarazioni "infrannuali" presentate successivamente all'entrata in vigore della nuova norma.

4. La dichiarazione infedele

L'art. 4 del D.lgs. n. 74/2000 sanziona l'irregolare dichiarazione annuale delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, realizzandosi con la semplice omessa dichiarazione di parte degli elementi attivi conseguiti ovvero di elementi passivi "*inesistenti*"⁸⁸.

⁸⁴ Ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

⁸⁵ Cfr., da ultimo, Cass. 23.10.2019, n. 43416 e Cass. 7.6.2019, n. 25323, *inedite*. In dottrina, si veda Soana G.L. "*I reati tributari*", Giuffrè, 2018, 197 ss.

⁸⁶ Si pensi, ad esempio, a una società con esercizio sociale 1.9.2018 - 31.8.2019, obbligata a presentare la dichiarazione entro il 31.7.2020.

⁸⁷ A seguito del differimento disposto dall'art. 62 del d.l. 18/2020 in esito all'emergenza determinata dall'epidemia da COVID-19.

⁸⁸ Sia consentito rinviare per maggiori approfondimenti al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di), A. Scarcella, Giappichelli, 2019. Il reato di cui all'art. 4 è commentato da G. Andreazza (pp. 141/156).



La struttura di tale fattispecie è sostanzialmente analoga a quella delittuosa disciplinata dal precedente art. 3, salvo l'elemento differenziatore dell'assenza dell'impiego della falsa rappresentazione contabile e di mezzi fraudolenti.

La *relazione governativa* sul punto rileva che si tratta sostanzialmente di una dichiarazione fraudolenta "*non qualificata*".

Il d.l. 124/2019 convertito è intervenuto anche sul reato di dichiarazione infedele previsto all'art. 4 del D.lgs. 74/2000.

L'intervento modificativo ha riguardato essenzialmente la sanzione, la soglia di punibilità e la non punibilità delle valutazioni, oltre ad alcune conseguenze processuali che derivano da tali modifiche di cui si dirà nel paragrafo successivo.

La nuova struttura dell'illecito è la seguente:

1. *Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi 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 inesistenti, quando, congiuntamente:*

a) *l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;*
b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.*

1-bis. *Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.*

1-ter. *Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).*

Il **bene giuridico** che il reato in esame vuole tutelare è l'interesse patrimoniale dell'Erario alla integrale e tempestiva percezione dei tributi.

Quanto al **soggetto attivo**, il reato di dichiarazione infedele è un **reato proprio** che può essere integrato soltanto dai contribuenti tenuti alla presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Sono, inoltre, **compresi** tra i soggetti attivi tutti coloro che agiscono in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, così come precisato dall'art. 1, lett. e) del D.lgs. 74/2000.



Per quanto concerne l'**elemento oggettivo del reato**, il delitto in esame consiste nell'indicare in una delle dichiarazioni annuali, relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti.

La condotta resta, comunque, **sussidiaria** rispetto ai più gravi artifici che caratterizzano le dichiarazioni fraudolente (*"fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3" del D.lgs. 74/2000*).

In particolare, nella dichiarazione, per assumere penale rilevanza, devono essere indicati *"elementi attivi inferiori a quelli effettivi od elementi passivi inesistenti"*. In proposito va ricordato che la norma definitoria contenuta nell'art. 1, lett. b) del D.lgs. 74/2000, identifica negli **"elementi attivi o passivi"** 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"*, ovvero i cosiddetti **componenti attivi e negativi di reddito**.

In particolare, con riferimento all' evidenziazione (mendace) di componenti **negativi** di reddito, in tale categoria - dopo l'innovazione introdotta con la riforma del 2015 che ha sostituito la qualificazione di tali componenti come "fittizi" con l'aggettivo "inesistenti" - rientra solo l'annotazione di costi relativi ad operazioni non effettivamente intervenute, con conseguente irrilevanza penale di componenti negativi di reddito - sostenuti dal contribuente, ma - non fiscalmente deducibili: la presenza nel corpo della disposizione in commento del menzionato aggettivo **"inesistenti"** preclude l'attribuzione di qualsiasi rilevanza penale alle spese che risultino indeducibili per ragioni differenti dalla loro inesistenza, dovendosi apprezzare l'imposta evasa rilevante ai sensi del reato in esame esclusivamente in termini di **mendacio sulle componenti reali del reddito**, con esclusione di ogni profilo puramente "normativo".

Del resto, la differenziazione fra la dichiarazione fiscalmente censurabile e la dichiarazione infedele penalmente rilevante è ribadita dal legislatore anche con riferimento ad altri profili e contenuti attinenti le comunicazioni correnti fra il contribuente e l'Erario.

In proposito, va segnalato che il D.lgs. 158/2015 ha introdotto i commi. 1-bis e 1-ter dell'art. 4 (quest'ultimo ulteriormente modificato dal d.l. 124/2019, come si dettaglierà nel prosieguo).

In particolare, il **co. 1-bis** precisa che, ai fini dell'applicazione della fattispecie, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri



concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell' esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Dal 2015 in poi, dunque, è stato chiarito che **restano fuori** dall'area di rilevanza penale⁸⁹:

- 1) la non corretta classificazione e la difformità nelle valutazioni di elementi attivi o passivi, oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;
- 2) la violazione dei criteri di determinazione dell' esercizio di competenza che ora è del tutto irrilevante sotto il profilo penale;
- 3) la "non inerenza", con riferimento alla normativa per la deducibilità dei costi dal reddito di impresa o per la detraibilità dell'IVA da acquisti (purché si tratti di **elementi passivi reali**, cioè che non si tratti di costi non realmente sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quanto dichiarato);
- 4) la non deducibilità di elementi passivi reali⁹⁰.

D'altra parte, il **co. 1-ter** delimita l'area di applicazione della dichiarazione infedele con riferimento alle eventuali valutazioni sulla base delle quali il contribuente ha concorso alla determinazione della base imponibile. Quindi la

⁸⁹ Essendosi chiarito che le modifiche normative introdotte dall'art. 14, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 158, nel D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74 - consistite nell'abrogazione dell'art. 7 e nell'inserimento, all'art. 4, del comma 1-bis, ai sensi del quale non si tiene conto, per la configurabilità del reato, della non corretta classificazione di elementi attivi oggettivamente esistenti, effettuata in violazione dei criteri di competenza, inerenza e indeducibilità - hanno determinato una parziale "*abolitio criminis*" della norma incriminatrice, con gli effetti sul giudicato previsti dall'art. 2, comma secondo, cod. pen. (Sez. 3, n. 30686 del 22/03/2017 - dep. 20/06/2017, Rv. 270295 – 01).

⁹⁰ Sul punto vengono in evidenza, ad esempio, le delicate questioni già aperte in tema di operazioni di *transfer pricing* che hanno ora perduto rilevanza penale. In ogni caso, occorrerà, comunque, tener presente la previsione contenuta nel comma 4-bis dell'art. 14 della L. 537/1993, per il quale sono indeducibili i costi e le spese dei beni e delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o di attività qualificabili come delitto non colposo per le quali il Pubblico Ministero abbia esercitato l'azione penale. Orbene, proprio con riferimento alla **deducibilità fiscale dei costi da reato**, la giurisprudenza è assolutamente rigida. In particolare, costante è l'affermazione che, ai fini della determinazione del reddito tassabile a norma dell'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (conv. in legge 26 aprile 2012, n. 44), che ha modificato l'art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni direttamente utilizzati per la commissione della condotta criminosa (Sez. 3, n. 40559 del 04/04/2012 - dep. 16/10/2012, Rv. 253665 – 01, nella specie gli oneri economici per la realizzazione di una "frode carosello").



mera irregolarità o non condivisibilità in sede fiscale di una dichiarazione non ne determina in via consequenziale la sua rilevanza penale⁹¹.

Nel perimetro applicativo dell'art. 4 continuerà a ricadere non solo l'**omessa annotazione di ricavi** ma anche la cosiddetta "**sottofatturazione**", ossia il rilascio di fatture o di altri documenti fiscali nei quali trova indicazione una parte soltanto del corrispettivo effettivamente conseguito dal contribuente.

Tale conclusione è ricavabile dalla considerazione che ai sensi del nuovo co. 3 dell'art. 3 del D.lgs. 74/2000, *"ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali"*: dunque, l'omessa annotazione di ricavi - il c.d. "**nero**" - se è estranea per espressa indicazione normativa all'area applicativa della dichiarazione fraudolenta, deve necessariamente rientrare, appunto, in quella della dichiarazione infedele, naturalmente ricorrendone tutti gli altri presupposti.

Ovviamente, la prospettiva muta se l'utilizzo di una contabilità parallela (in cui sono riportati i ricavi non dichiarati, il c.d. "**nero**") si accompagna ad (ulteriori) artificiose modalità della condotta, quali la tenuta di conti bancari occulti o costituiti all'estero o intestati a prestanome o a società interposte fittiziamente: in questi casi, infatti, è evidente che si è in presenza di **condotte fraudolente** che integrano la fattispecie di reato delineata dall'art. 3 del D.lgs. 74/2000, oltre a doversi poi considerare che nei casi di interposizione fittizia di prestanomi o di società di comodo viene a concretizzarsi la figura della "**simulazione soggettiva**" come definito dalla nuova lett. g-bis) dell'art. 1 del D.lgs. 74/2000, figura che integra per l'appunto il **reato di frode fiscale**.

⁹¹ Si noti che il d.l. 124/2019 è intervenuto sul citato co. 1-ter dell'art. 4 in esame - introdotto dal D.lgs. 158/2015 - che oggi stabilisce che, fuori dei casi di cui sopra, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che **complessivamente** (e non più "*singolarmente*" come nella versione originaria del 2015) considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Inoltre, degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità (co. 1, lett. a) e b). A fronte dell'originaria versione presente nel d.l. 124/2019 che prevedeva l'abrogazione della disposizione di cui al co. 1-ter, si è dunque mantenuta in vigore tale disposizione, stabilendo però che le valutazioni non debbano essere "*singolarmente*" considerate, bensì "*complessivamente*" considerate. Su questo punto Santoriello C. "*Riforma del diritto penale tributario: novità su reati, soglie di punibilità e confisca allargata*", L'Accertamento, Eutekne, 1, 2020, p. 54.



Il delitto in esame non può invece ritenersi integrato in presenza di una mendace esposizione delle componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta⁹².

Particolare rilievo ha avuto in relazione al delitto in esame, la **parallela modifica introdotta nel 2015 dell'abuso del diritto – elusione fiscale**, operata dall'art. 10-bis, dello Statuto del contribuente.

Come è noto, le condotte di elusione fiscale rappresentano l'esercizio di facoltà giuridiche che l'ordinamento riconosce al privato, il quale articola la propria attività imprenditoriale e negoziale in termini tali da abbattere quanto più possibile il carico d'imposta.

In alcune circostanze tali scelte vengono censurate dall'ordinamento il quale le qualifica come illegittime e reagisce alle stesse impedendo al privato di godere dei benefici economici che dalle medesime potrebbero derivare in termini di risparmio nella tassazione.

Tale qualifica di illegittimità operata dal legislatore tributario di regola, a seguito della novella del 2015 che ha introdotto l'art. 10-bis, ha **perso qualsiasi rilevanza penale**.

Già prima del resto, la giurisprudenza di legittimità aveva posto un argine alla confusione tra elusione ed evasione, affermando (nel noto caso *Dolce&Gabbana*), che il "**dolo di elusione**", ossia la generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli artt. 37 e 37-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600⁹³, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti, non si identifica con il **dolo specifico di evasione** che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore idoneo a selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che tali non sono⁹⁴.

All'indomani dell'entrata in vigore della nuova disciplina, infatti, la S.C. ha puntualmente affermato che **non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali**, in quanto l'art.

⁹² Così Artusi M.F., Santoriello C. *"Rischi penali nell'attività di impresa"*, Speciali Società e Contratti, Bilancio e Revisione, Eutekne, 2018.

⁹³ Art. 37-bis, peraltro, non a caso abrogato dall'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 5.8.2015 n. 128, pubblicato in G.U. 18.8.2015 n. 190. Ai sensi del medesimo comma, le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

⁹⁴ Fattispecie anteriore alla depenalizzazione delle condotte elusive operata, in ambito tributario, dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, introdotto dal D.lgs. n. 128 del 2015 (Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014 - dep. 30/10/2015, Rv. 265120 – 01).



10 bis, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti⁹⁵. La medesima decisione ha ulteriormente affermato che, la disposizione transitoria di cui all'art. 1, comma quinto, D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che prevede l'applicazione dell'art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212 anche alle condotte commesse anteriormente alla propria entrata in vigore solo se non sia ancora stato notificato un atto impositivo, **non impedisce di ritenere non più penalmente rilevanti le condotte fiscalmente elusive integranti mero abuso del diritto**, per effetto del comma 13 del medesimo art. 10-bis, in quanto tale comma, realizzando una sostanziale "*abolitio criminis*", deve operare retroattivamente senza condizioni⁹⁶.

Tuttavia, si noti, **residua un margine di rilevanza penale delle condotte di elusione fiscale** le quali possono assumere tale rilievo quando i comportamenti elusivi siano contrassegnati da una **mendace rappresentazione dei fatti**, da una alterazione dei presupposti che permettono la determinazione della base imponibile. A conferma di quanto sopra, la giurisprudenza di legittimità afferma che ricorre il reato di dichiarazione infedele in presenza di **comportamenti simulatori** - nella specie negozi collegati tra loro apparentemente finalizzati a cessione di partecipazione societaria - preordinati alla "*immutatio veri*" del contenuto della dichiarazione ex art. 4 del D.lgs. n. 74 del 2000 ed integranti una falsità ideologica che connota il fatto evasivo incidendo sulla veridicità della dichiarazione per occultare in tutto o in parte la base imponibile, sicché non si applica la disciplina dell'abuso del diritto ex art. 10 bis della l. n. 212 del 2000 che ha portata solo residuale⁹⁷.

Quanto al **momento consumativo**, si tratta di un **reato istantaneo** che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale, non

⁹⁵ Principio affermato in relazione a fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi nel reddito di impresa a seguito di un contratto di "*stock lending*" è stata ritenuta condotta non più penalmente rilevante in quanto unicamente elusiva e quindi rientrante nella previsione del suddetto "*ius superveniens*" (Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015 - dep. 07/10/2015, Mocali, Rv. 264949 – 01).

⁹⁶ In senso conforme, si è affermato che l'istituto dell'abuso di diritto di cui all'art. 10 bis, legge 27 luglio 2000, n.212, che si applica anche ai diritti doganali, non è configurabile in presenza di condotte che integrino una diretta violazione delle norme in materia, con la conseguenza che queste ultime vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione, mentre, riguardo ai fatti elusivi riconducibili alla categoria dell'abuso, la suddetta disciplina realizza una sostanziale "*abolitio criminis*", ed opera, pertanto, retroattivamente senza condizioni (Sez. 3, n. 35575 del 05/04/2016 - dep. 29/08/2016, Rv. 267678 – 01).

⁹⁷ Sez. 3, n. 38016 del 21/04/2017 - dep. 31/07/2017, Rv. 270551 – 01.



rilevando - ai fini della sussistenza della fattispecie - un'eventuale successiva **dichiarazione integrativa** (salvo quanto previsto dall'art. 13 del D.lgs. 74/2000 in relazione alla non punibilità)⁹⁸.

Per quanto concerne l'**elemento psicologico del reato**, il reato di dichiarazione infedele è punito a titolo di **dolo specifico**, in quanto il soggetto attivo deve porre in essere la condotta tipica descritta dalla norma con coscienza e volontà perseguendo il fine di evadere le imposte.

A seconda che si qualifichino le soglie di punibilità come elementi del fatto tipico o condizioni obiettive di punibilità, la fattispecie che deve essere coperta dal dolo rispettivamente si amplia o si restringe⁹⁹.

Quanto alla **causa di non punibilità**, è sufficiente ricordare che, ai sensi dell'art. 13 co. 2 del D.lgs. 74/2000, il reato di dichiarazione infedele non è punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Ciò purché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Deve poi essere ricordato che **sanzioni** e **soglie** sono state oggetto dell'intervento del d.l. 124/2019 convertito che ha portato ad una **maggiore severità** della disciplina penale in caso di infedele dichiarazione.

Le modifiche introdotte, rispondono all'esigenza di intervenire sulla normativa di contrasto all'evasione delle imposte sui redditi o a quella sul valore aggiunto inasprendo il limite edittale della sanzione applicabile attraverso un

⁹⁸ Così come ribadito da Cass. 29.5.2019, n. 23810.

⁹⁹ Sul punto, si registra un potenziale contrasto giurisprudenziale, essendosi affermato in alcuni casi che il superamento della soglia di punibilità rappresenta non un elemento costitutivo del reato, ma una **condizione obiettiva di punibilità** (Sez. 6, n. 6705 del 16/12/2014 - dep. 16/02/2015, Libertone, Rv. 262394; Sez. 3, n. 36859 del 26/06/2014 - dep. 04/09/2014, Rv. 260187). Tuttavia, la giurisprudenza prevalente ritiene che il superamento della soglia di punibilità rappresenti un **elemento costitutivo** del reato (Sez. 3, n. 7000 del 23/11/2017 - dep. 14/02/2018, Rv. 272578; Sez. 3, n. 35611 del 16/06/2016 - dep. 29/08/2016, Rv. 268007; Sez. 3, n. 6105 del 18/11/2015 - dep. 15/02/2016, Rv. 266273; Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015 - dep. 25/01/2016, Rv. 265938; Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015 - dep. 25/01/2016, Rv. 265940).



innalzamento sia del limite minimo sia di quello massimo di reclusione: *"l'aumento di pena funge da monito e deterrente ad un comportamento illecito, diffuso in alcune categorie del settore del commercio"*¹⁰⁰.

In particolare, per quanto riguarda la **sanzione**, l'intervento normativo ha **aggravato** i limiti della reclusione, precedentemente stabiliti tra 1 a 3 anni e oggi innalzati da 2 anni a 4 anni e 6 mesi.

A seguito delle modifiche sanzionatorie diviene possibile per questo reato l'applicazione delle **misure coercitive** previste dal Capo II del Libro IV del codice di procedura penale, tra cui il divieto di espatrio, l'obbligo di presentarsi alla polizia giudiziaria, gli arresti domiciliari.

Il co. 1 dell'art. 280 c.p.p. prevede, infatti, l'operatività di tali misure quando si procede per delitti per i quali la legge stabilisce la pena della reclusione superiore nel massimo a 3 anni; e oggi - come si è visto - l'infedele dichiarazione è punita con la reclusione da 2 a 4 anni e 6 mesi a fronte della precedente previsione del massimo di 3 anni. **Non** è invece applicabile la **custodia cautelare in carcere**, scelta che sarebbe apparsa oltremodo severa e che sarebbe conseguita se fosse stata confermata l'iniziale previsione del d.l. 124/2019 che indicava un massimo edittale di 5 anni per tale reato, poi ridotto in sede di conversione.

Ulteriore conseguenza di natura processuale deriva dal fatto che, alla luce delle precedenti previsioni di pena, era possibile per il pubblico ministero, che non intendesse chiedere l'archiviazione, citare direttamente l'imputato a giudizio (procedura prevista dall'art. 550 c.p.p. per le contravvenzioni e per i delitti il cui massimo edittale non superi i 4 anni di reclusione). D'ora in poi sarà, invece, **necessario il rinvio a giudizio** da parte del giudice per l'udienza preliminare, con conseguenti allungamenti dei tempi processuali.

Con riferimento, invece, alle **soglie di punibilità**, va ribadito che affinché la condotta di dichiarazione infedele assuma penale rilevanza è necessario che vengano superate le soglie di punibilità previste dallo stesso art. 4, le quali concorrono a definire il grado di offensività della infedeltà dichiarativa.

In particolare, oggi è necessario che siano **congiuntamente** superati i seguenti limiti:

1) un'imposta evasa superiore a 100.000,00 euro, a fronte del precedente limite di 150.000,00 euro;

¹⁰⁰ Così recita la nota di lettura n. 102 del dicembre 2019, elaborata dal Servizio del Bilancio del Senato, p. 112.



2) un ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro (a fronte del precedente limite di 3 milioni).

Si noti che tali soglie erano state **precedentemente oggetto di modifica in senso opposto**, cioè in senso più favorevole al reo, ad opera del D.lgs. 158/2015. Anzi, proprio uno degli aspetti più rilevanti della nuova formulazione del reato, operata dalla riforma del diritto penale tributario del 2015, era rappresentato dall'innalzamento delle soglie di punibilità (da 50.000,00 a 150.000,00 per il reato di dichiarazione infedele), ora invece parzialmente ridotte.

Ultime considerazioni riguardano la confisca e l'entrata in vigore delle modifiche introdotte dalla novella del 2019.

Va evidenziato che, in sede di conversione in legge del d.l. 124/2019, la fattispecie di dichiarazione infedele è stata **esclusa** da quelle per cui è possibile la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".

Per questo reato resta dunque applicabile **unicamente** la confisca obbligatoria del profitto del reato, anche per equivalente, disciplinata dall'art. 12-bis del D.lgs. 74/2000.

Per quanto concerne, invece, **l'entrata in vigore**, l'art. 39 del d.l. 124/2019 ha stabilito sin dalla versione originaria che le disposizioni penali non entrassero in vigore prima della pubblicazione della legge di conversione. Pertanto le novità in materia di dichiarazione infedele vanno ritenute operative a partire dalla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del **24.12.2019** (sebbene la legge medesima sia entrata in vigore il giorno successivo 25 dicembre).

Tuttavia, in virtù del principio di irretroattività della legge penale (art. 2 c.p.), la nuova disposizione sarà applicabile unicamente alle condotte poste in essere successivamente al 24.12.2019 (data di pubblicazione della L. 157/2019 di conversione del d.l. 124/2019), mentre per le condotte antecedenti continuerà ad applicarsi il testo introdotto dal D.lgs. 158/2015.

In concreto, dunque, la nuova disciplina **non impatta sulla dichiarazione annuale relativa al 2018**, mentre avrà rilievo a partire da quella del periodo d'imposta successivo.

Le nuove norme saranno, invece, già operative:



- 1) nei casi di dichiarazioni presentate da parte di coloro che hanno optato per un esercizio sociale diverso dall'anno solare e i cui termini scadono alla fine dell'11° mese dalla chiusura del periodo d'imposta¹⁰¹;
- 2) per le dichiarazioni IVA presentate entro il 30.4.2020;
- 3) per le dichiarazioni "infrannuali" presentate successivamente all'entrata in vigore della nuova norma.

È stato, tra l'altro, fatto notare che il particolare rigore mostrato dal legislatore verso tale fattispecie porterà probabilmente ad una moltiplicazione dei ravvedimenti operosi funzionali ad ottenere l'esclusione dalla punibilità¹⁰².

5. Il reato di omessa dichiarazione

La violazione penale dell'omessa dichiarazione¹⁰³ è contenuta nell'art. 5 del decreto legislativo n. 74/2000 e trova la sua fonte nel criterio recato al n. 3) della lettera a) della norma di delega¹⁰⁴.

La struttura della fattispecie vigente è la seguente:

1. *È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.*
- 1-bis. *È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.*
2. *Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.*

Esaminando la fattispecie astratta, anzitutto viene in rilievo l'individuazione del **soggetto attivo**, che può essere qualunque contribuente tenuto all'obbligo dichiarativo.

Secondo la giurisprudenza, peraltro, del reato di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o IVA, **l'amministratore di fatto risponde quale autore principale**, in quanto titolare effettivo della gestione

¹⁰¹ Si pensi, ad esempio, a una società con esercizio sociale 1.5.2018 - 30.4.2019, obbligata a presentare la dichiarazione entro il 31.3.2020.

¹⁰² Liburdi D., Sironi M. "Spinta al ravvedimento operoso", Italia Oggi, 25.10.2019, p. 29.

¹⁰³ Sia consentito rinviare per maggiori approfondimenti al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di), A. Scarcella, Giappichelli, 2019. Il reato di cui all'art. 5 è commentato da A. Scarcella (pp. 161/204).

¹⁰⁴ Si v. l'art. 9 della legge n. 205/1999.



sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre **l'amministratore di diritto**, quale mero prestanome, è **responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento** (artt. 40, comma secondo, cod. pen. e 2932 cod. civ.), a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice¹⁰⁵.

Il comma 2 dell'art. 5 riproduce il secondo periodo dell'art. 1, comma 1, del D.L. n. 429 del 10 luglio 1982 **escludendo la rilevanza penale di un ritardo** nella presentazione della dichiarazione contenuto nel **limite di novanta giorni** ed evitando, altresì, che possa considerarsi omessa ai fini penali, come viceversa è previsto in ambito tributario, la dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Relativamente al termine di novanta giorni con il D.P.R. n. 542/1999, all'art. 1, comma 2, lettera g), che ha modificato il D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998, è stata prevista anche ai fini amministrativi, la validità delle dichiarazioni presentate entro tale periodo modificando così l'originario termine di trenta giorni, ferma restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.

Nel caso in cui la dichiarazione sia stata presentata con ritardo superiore ai novanta giorni, in base alle norme fiscali, pur considerandosi omessa, essa costituisce comunque titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute comunicate dai sostituti di imposta.

In tale circostanza è difficile che venga integrato il reato in esame, ancorché siano trascorsi i novanta giorni previsti dal comma 2 dell'art. 5, in quanto non si è in presenza di alcuna imposta evasa. Nel caso di successivo pagamento vi potrà essere un'iscrizione a ruolo con conseguente invio della cartella di pagamento.

Gli **elementi costitutivi** del reato, pertanto, sono:

- 1) presentazione della dichiarazione annuale (condotta omissiva) oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto (momento consumativo del reato, da cui comincia a decorrere il termine prescrizione);
- 2) ammontare dell'imposta evasa superiore ad euro 50.000.

Quanto alla **condotta**, è pacifico che il delitto di omessa dichiarazione dei redditi o Iva è **reato omissivo proprio**, che può essere commesso solo da chi, secondo la legislazione fiscale, è obbligato alla relativa presentazione; con la

¹⁰⁵ Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015 - dep. 24/09/2015, Biffi, Rv. 264971.



conseguenza che, salve le ipotesi di costringimento fisico e di errore determinato dall'altrui inganno, **il concorso nel reato è ipotizzabile solo in forma morale**, quando cioè chi vi è obbligato ha ommesso di presentare la dichiarazione perchè istigato o rafforzato nelle sue intenzioni o in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti¹⁰⁶.

Una delle più frequenti applicazioni della fattispecie dell'art. 5, d. lgs. 74/2000 si ha in caso di "**esterovestizione**".

L'esterovestizione è la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, al fine di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. In altri termini una società simula di essere residente all'estero per non essere assoggettata al regime tributario italiano. In tale caso il TUIR prevede un meccanismo per cui tali società si considerano residenti in Italia, salva prova contraria da parte del contribuente. Una società che trasferisce la propria attività in un altro Stato non pone in essere, di per sé, alcun comportamento elusivo e abusivo. Perché si configuri l'**abuso del diritto di stabilimento**, nell'ipotesi di esterovestizione societaria, occorre verificare se il trasferimento vi è stato nella realtà, per cui necessita accertare di fatto se l'operazione posta in essere sia artificiosa e preveda la costituzione di una forma giuridica che non corrisponde alla realtà economica. In altri termini, affinché ci sia esterovestizione, devono sussistere **due elementi**:

1) la natura fittizia della localizzazione all'estero della società. In altri termini l'attività economica non è esercitata in detto altro Paese, non configurandosi atti di organizzazione e di attività imprenditoriale stabilmente localizzati. A tal fine bisogna individuare esattamente: a) il luogo in cui sono prese le decisioni strategiche per la società; b) il luogo dove è prevalentemente svolta l'attività di impresa.

2) l'indebito (e collegato) risparmio d'imposta.

Limitando la nostra attenzione al solo **versante penalistico**, pacifico è l'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA (come, del resto, anche la dichiarazione IRES) da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se questa ha **stabile organizzazione** in Italia, che ricorre anche:

¹⁰⁶ Fattispecie in cui la Corte ha escluso la responsabilità di terzi, a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000, per la collaborazione, con i soggetti sottoposti all'obbligo dichiarativo, nella "esterovestizione" di società cui imputare i profitti da sottrarre alla imposizione fiscale (Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014 - dep. 30/10/2015, Rv. 265121 – 01).

- a) quando la società straniera abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima¹⁰⁷;
- b) quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa e la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi¹⁰⁸.

Con riferimento all'elemento psicologico del reato, poi, si è precisato l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione (art. 5, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere; tuttavia, la prova del **dolo specifico** di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una "*culpa in vigilando*" sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Fattispecie in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni facenti capo a società avente residenza fiscale localizzata in territorio diverso dall'Italia, cosiddetta esterovestizione della residenza fiscale (Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010 - dep. 28/07/2010, Rv. 248109 – 01).

¹⁰⁸ Fattispecie relativa a sequestro probatorio di documenti di natura tributaria facenti capo a società svolgente attività di assistenza a piattaforme petrolifere nell'Oceano Atlantico ed avente residenza fiscale localizzata in territorio portoghese, in cui la Corte ha ravvisato la sussistenza del fenomeno di esterovestizione della residenza fiscale (Sez. 3, n. 7080 del 24/01/2012 - dep. 23/02/2012, Rv. 252102 – 01). Conf., Sez. 3, n. 32091 del 21/02/2013 - dep. 24/07/2013, Rv. 257043 – 01. Nello stesso senso, Sez. 3, n. 10098 del 27/11/2019 - dep. 16/03/2020, Rv. 278536 – 01, che ha peraltro precisato che **le società "estero-vestite" non sono**, per ciò solo, necessariamente prive della loro autonomia giuridico-patrimoniale e, quindi, **autonomamente qualificabili come "schermi"**, ovvero enti fittizi artificialmente costruiti, rientrando in tale fenomeno anche strutture societarie dotate di una propria autonomia giuridica ed operativa, la cui attività economica è nascosta al fisco italiano.

¹⁰⁹ Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015 - dep. 18/09/2015, Rv. 265087 – 01. Nello stesso senso, Sez. 3, n. 18936 del 19/01/2016 - dep. 06/05/2016, V., Rv. 267022 – 01, che ha affermato come la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione (art. 5, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), **può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente**, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta. Si v., da ultimo, Sez. 3, n. 9417 del 14/01/2020 - dep. 10/03/2020, Quattri, Rv. 278421 – 01, secondo cui l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il

In relazione poi al **termine di gg. 90**, la giurisprudenza ha chiarito che:

a) il termine di novanta giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sui redditi od I.V.A., individuato "ex lege" quale momento consumativo del delitto di cui all'art. 5, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, **decorre**, ove le scadenze siano diverse a seconda della modalità prescelta dal contribuente per la presentazione della dichiarazione, **dall'ultima scadenza prevista dalle leggi tributarie**¹¹⁰;

b) il termine dilatorio di giorni novanta, concesso al contribuente per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario (art. 5, comma secondo, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), **non si configura quale elemento di una causa di non punibilità**, ma costituisce un termine ulteriore per adempiere all'obbligo dichiarativo¹¹¹;

c) la presentazione di dichiarazione dei redditi oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine integra il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000, e **non quello di cui all'art. 2 del decreto medesimo**, anche quando all'interno di essa sono indicati elementi passivi fittizi derivanti dall'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti¹¹².

La *relazione governativa*, in tale fattispecie, per **imposta evasa** intende l'intera imposta dovuta, al netto delle somme comunque versate in pagamento di essa prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, computando in diminuzione dall'imposta complessivamente dovuta eventuali acconti versati e ritenute di imposta subite da terzi soggetti.

Nella determinazione dell'imposta dovuta occorrerà considerare oltre agli elementi attivi (**ricavi**) non dichiarati anche quelli passivi (**costi**) risultanti, comunque, da elementi precisi e certi.

soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione in quanto la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere, **essendo unicamente delegabile la predisposizione e l'inoltro telematico dell'atto**.

¹¹⁰ Fattispecie di omessa dichiarazione I.V.A. in cui il momento consumativo è stato individuato in quello della presentazione per via telematica, la cui scadenza era successiva a quella della tradizionale presentazione presso gli uffici postali o bancari (Sez. 3, n. 22045 del 21/04/2010 - dep. 10/06/2010, Rv. 247636 – 01). Conforme, Sez. 3, n. 48304 del 20/09/2016 - dep. 16/11/2016, Gioia, Rv. 268576 – 01).

¹¹¹ Sez. 3, n. 43695 del 10/11/2011 - dep. 25/11/2011, Rv. 251328 – 01; conf. Sez. 3, n. 19196 del 24/02/2017 - dep. 21/04/2017, Pollastrelli, Rv. 269635 – 01; Sez. 3, n. 36387 del 12/06/2019 - dep. 23/08/2019, Litardi, Rv. 276884 – 01.

¹¹² In motivazione, la Corte ha osservato che dalla nullità fiscale della dichiarazione fraudolenta non può farsi seguire alcuna conseguenza di carattere penale, anche in considerazione di quanto previsto dall'art. 2, comma settimo, d.P.R. n. 322 del 1998, che limita gli effetti della dichiarazione presentata oltre i novanta giorni ai soli aspetti "favorevoli" all'Amministrazione finanziaria (Sez. 3, n. 33026 del 18/06/2015 - dep. 28/07/2015, Rv. 264250 – 01).



Ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione Iva (art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000), è però **rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa**, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario¹¹³.

Da tanto si deduce che ove il contribuente abbia regolarmente adempiuto agli obblighi di versamento delle imposte dovute, **lo stesso non sarà mai punibile**, pur avendo omesso di presentare la dichiarazione fiscale.

È necessario specificare che la dichiarazione presentata tempestivamente, ma sostanzialmente **in bianco**, cioè priva degli elementi e dei dati diversi da quelli indicati specificamente dal legislatore, deve considerarsi omessa agli effetti penali oltre che amministrativi.

Altra novità introdotta dal d. lgs. 158/2015 ha riguardato **l'inserimento del co. 1 bis**, che punisce, con la medesima pena di cui al co. 1, anche **l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta**. Ciò comporta che oggi l'omissione del modello 770 assume rilevanza penale quando l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore a 50.000,00 euro.

Resta salvo il co. 2 dell'art. 5 del D.Lgs. 74/2000, in forza del quale non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine (o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto). Tale **termine** si riferisce **anche all'omissione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta** (di cui al co. 1-bis)¹¹⁴.

¹¹³ Fattispecie in cui la Corte ha annullato la sentenza impugnata che aveva assunto come base di calcolo per determinare l'imposta evasa il solo prezzo di vendita della merce e non anche gli elementi negativi di reddito detraibili (Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014 - dep. 23/09/2014, Agresti, Rv. 260389; conf.: Sez. 3, n. 15899 del 18/04/2016, Colletta, Rv. 266817, che consente al giudice penale di fare ricorso alle risultanze delle indagini bancarie svolte nella fase dell'accertamento tributario, a condizione che proceda ad autonoma verifica di tali dati indiziari unitamente ad elementi di riscontro, eventualmente acquisiti anche "altronde"; Id., Sez. 3, n. 35579 del 19/07/2017, Manessi, Rv. 271303, in cui si indica che l'accertamento dell'ammontare dell'imposta evasa deve determinarsi sulla base della contrapposizione tra l'I.V.A. risultante dalle fatture emesse e l'I.V.A. detraibile sulla base delle fatture ricevute).

¹¹⁴ In tal senso, Sez. 3, n. 36387 del 12/06/2019 - dep. 23/08/2019, Rv. 276884 - 01 che ha infatti affermato che il momento consumativo del delitto di omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta cui all'art. 5, comma 1-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, va fissato alla scadenza del termine dilatorio di novanta giorni concesso al contribuente, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del medesimo decreto, per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario.



Un dubbio si pone per quanto riguarda la **natura di detto reato** ed in particolare se trattasi di un **unico delitto**, ovvero, se, considerata la formulazione normativa, possano considerarsi coesistenti nella medesima disciplina **due distinti reati** connessi ai distinti obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, potendo nella seconda eventualità contestarsi anche l'art. 81 del codice penale per la continuazione, con conseguente aumento della pena¹¹⁵.

Quanto alle novità introdotte dalla **novella del 2019**, riguardano anzitutto la **pena** comminata. In sede di conversione in legge, infatti, è **venuta meno** l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata".

In relazione all'omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IV A (art. 5 co. 1 del DLgs. 74/2000), dunque, è stato previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da "un anno e sei mesi a quattro anni" alla reclusione "da due a cinque anni". Analogamente, in relazione all'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta (art. 5 co. 1-bis del DLgs. 74/2000) è stato previsto un aumento della reclusione da "un anno e sei mesi a quattro anni" alla reclusione "da due a cinque anni"¹¹⁶.

Tale novità, nonostante il minor rigore rispetto all'originaria previsione rende comunque possibile, ex art. 280 co. 2 c.p.p., il ricorso alla **custodia cautelare in carcere**; ma il passaggio della pena massima da 6 a 5 anni di reclusione rende applicabile la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. **131-bis c.p.**

A tal ultimo proposito, la più recente giurisprudenza ha affermato che la causa di non punibilità prevista dall'art. 131-bis cod. pen. è applicabile laddove la **omissione abbia riguardato un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità**, fissata ad euro 50.000,00 dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, in ragione

¹¹⁵ E' possibile ritenere che in consimili ipotesi **sia applicabile l'istituto della continuazione**. Indiretta conferma di tale assunto si rinviene in quella giurisprudenza che ha affermato che, ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione, ex art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000, come modificato dal D.lgs. n. 158 del 2015, è necessario e sufficiente che l'imposta evasa, con riferimento a ciascuna delle distinte imposte considerate, sia superiore a 50.000 euro, non potendosi sommare, ai fini della determinazione dell'imposta evasa, le imposte sui redditi e quelle sull'Iva (Sez. 7, Ordinanza n. 40577 del 15/07/2016 - dep. 29/09/2016, Rv. 268478 – 01).

¹¹⁶ Si tenga presente, peraltro, che, nella versione del d.l. 124/2019 anteriore alla conversione in legge, in relazione all'omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA (art. 5 co. 1 del D.lgs. 74/2000) era previsto un differente aumento della pena che passava dalla reclusione da "un anno e sei mesi a quattro anni" alla reclusione "da due a sei anni".



del fatto che il grado di offensività che fonda il reato è stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale¹¹⁷.

L'omessa presentazione della dichiarazione essendo sanzionata con la reclusione da due a cinque anni, prevede una risposta sanzionatoria inferiore rispetto alle pene irrogate in caso di dichiarazione fraudolenta. Ciò si giustifica in assenza di qualsiasi connotato decettivo della condotta, che rende ragione di un più mite trattamento sanzionatorio.

In merito **all'entrata in vigore**, si ricorda che la nuova disciplina ha efficacia dal **24.12.2019**, data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del DL 124/2019 (art. 39 co. 3 del DL 124/2019).

In relazione ai reati di cui all'art. 5 del DLgs. 74/2000, peraltro, occorre considerare che, sebbene i termini per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2018 risultino a tale data già scaduti, la nuova disciplina è destinata ad avere comunque rilievo.

Il momento consumativo, infatti, è quello, tratto dal co. 2 dell'art. 5 del D.lgs. 74/2000, della scadenza del termine di 90 giorni a decorrere da quello finale previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale.

Ciò comporta che alle dichiarazioni relative al 2018 delle imposte sui redditi e del sostituto di imposta omesse (con imposta evasa superiore a cinquantamila euro) si applicano da subito le nuove regole e, in particolare, la reclusione da 2 a 5 anni in luogo della reclusione da 18 mesi a 4 anni.

6. La (limitata) punibilità del tentativo

Di particolare rilievo nello spirito del sistema, è la previsione dell'art. 6 del decreto legislativo n. 74/2000, in forza della quale le condotte di utilizzazione di fatture o documenti per operazioni inesistenti definite **dall'art. 2** e le altre condotte descritte negli **artt. 3 e 4**, non sono punibili a titolo di tentativo dei delitti di dichiarazione fraudolenta ed infedele, ove ad esse non segua la presentazione della dichiarazione recante indicazioni non veritiere.

L'art. 6 nell'attuale formulazione, così prevede:

1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.

1-bis. Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono

¹¹⁷ Fattispecie di affermata esclusione della causa di non punibilità con riferimento ad una evasione di imposta eccedente la soglia di legge per un ammontare di euro 5.825,21, superiore all'11% dell'importo della soglia stessa (Sez. 3, n. 16599 del 20/02/2020 - dep. 03/06/2020, Rv. 278946 – 01).



compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

La *ratio* è di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico, risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'art. 56 del codice penale.

Si ricorda, che ricorre, in via generale la figura del delitto tentato o tentativo, nei casi in cui l'agente (in questo caso il contribuente) non riesce a portare a compimento il delitto programmato, ma gli atti parzialmente realizzati sono tali da esteriorizzare l'intenzione criminosa.

Poiché la condotta delittuosa, nei delitti in esame, si ritiene consumata con la presentazione della dichiarazione, che potrebbe verificarsi in un momento temporale ben distante dall'annotazione della fattura falsa o dalla falsa rappresentazione contabile, sarebbe stato fondatamente ipotizzabile il tentativo nel caso di accertamento eseguito antecedentemente alla presentazione della dichiarazione ma in un momento successivo alla contabilizzazione del documento falso od all'artificiosa rappresentazione contabile¹¹⁸. Durante questo **arco temporale** in caso di controllo e di constatazione della violazione in questione sarebbe stato ipotizzabile in capo al contribuente il tentativo di uno dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di documenti falsi ovvero di altri artifici atteso che, pur essendo stato portato a compimento il delitto programmato, sicuramente gli **atti parzialmente realizzati** (registrazione del documento falso o omessa fatturazione) potevano considerarsi tali da esteriorizzare l'intenzione criminosa. Si potrebbe, pertanto, ipotizzare che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti e le omesse fatturazioni o sottofatturazioni, scoperte nel corso del periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali punibili *ex se* a titolo di delitto tentato.

L'esclusione di quest'ultimo, secondo la *relazione governativa*, favorisce, nell'interesse dell'Erario, il **ravvedimento del contribuente**, il quale, di fronte ad un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta, sarà portato, piuttosto che a contestare anche pretestuosamente l'accertamento, a presentare una dichiarazione conforme alle sue risultanze e veridica, in quanto ciò gli consentirebbe di sottrarsi alla responsabilità penale.

¹¹⁸ Si pensi al caso, ad esempio, di un'impresa che riceve una fattura per operazione inesistente, ovvero omette di fatturare una cessione di beni nel mese di gennaio 2021, con conseguente obbligo di presentazione della dichiarazione nel successivo mese di giugno 2022.



Ma alla luce di quanto previsto dall'art. 6 del decreto legislativo n. 74/2000, qualora venga accertata una delle suddette circostanze, oltre a condotte fraudolente, non sarà possibile ipotizzare alcuna violazione penale, neanche tentata, in capo al contribuente sia qualora non siano scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, sia se, nella dichiarazione presentata, il contribuente non abbia tenuto conto delle indicazioni non veritiere.

La giurisprudenza di legittimità è pacifica **nell'escludere qualsiasi rilevanza delle condotte prodromiche** relative a dette ipotesi di reato.

In particolare, si è affermato che:

- a) non risponde del reato di cui all'art. 2 d. lgs. n. 74 del 2000, nemmeno a titolo di tentativo, l'amministratore di una società il quale, dopo aver acquisito e registrato una fattura per operazioni inesistenti, sia cessato dalla carica prima della presentazione della dichiarazione fiscale per la cui redazione la medesima fattura venga poi utilizzata dal suo successore¹¹⁹;
- b) i delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 74 del 2000, si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento¹²⁰.

L'introduzione del **co. 1-bis** dell'art. 6 – che introduce una deroga all'esclusione della punibilità del tentativo per i predetti delitti dichiarativi - è conseguente all' art. 2, comma 1, **D.lgs. 14 luglio 2020, n. 75**, che ha attuato la **direttiva (UE) 2017/1371** relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (c.d. nuova direttiva PIF).

Quest'ultima, in particolare, ha previsto che in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto - per i reati di dichiarazione infedele, di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o e dichiarazione fraudolenta – dovesse prevedersi la punibilità anche del solo tentativo di reato quando questo è

¹¹⁹ Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012 - dep. 13/06/2012, Rv. 252999 – 01.

¹²⁰ Fattispecie in cui la Corte ha annullato la sentenza impugnata che aveva affermato la responsabilità dell'imputato in ordine al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, per verificare se a seguito dell'annotazione contabile del fittizio acquisto di un immobile tali elementi fossero poi confluiti nella dichiarazione dei redditi (Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014 - dep. 19/12/2014, Rv. 262358 – 01).



consumato anche nel territorio di un altro Stato membro all'interno dell'Unione Europea ove finalizzato all'evasione dell'IVA per un valore non inferiore ai dieci milioni di euro. Da qui la necessità di adeguamento dell'ordinamento interno alla previsione europea.

7. Patteggiamento per i delitti dichiarativi in assenza di estinzione del debito tributario

Si registra un **contrasto di giurisprudenza** sull'ammissibilità del patteggiamento per i delitti dichiarativi in assenza di estinzione del debito tributario.

Il contrasto è tra due orientamenti.

Il **primo**¹²¹, secondo cui per i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione previsti dagli art. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, la richiesta di applicazione della pena è ammissibile solo quando vi sia stato l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado pur se dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, diversamente operando la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, del medesimo d.lgs.

Il **secondo**¹²², secondo cui, invece, in relazione al delitto di omessa dichiarazione previsto dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-bis del medesimo d.lgs., in quanto l'art. 13, comma 2, della stessa normativa configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4 e 5 del medesimo decreto.

Il tema si inserisce in un più ampio dibattito sviluppatosi in giurisprudenza, essendosi in precedenza già affermato¹²³ che in relazione al delitto di omesso versamento dell'IVA, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale

¹²¹ Sez. 3, n. 47287 del 02/10/2019, Rv. 277897.

¹²² Sez. 3, n. 10800 del 23/11/2018, dep. 2019, Rv. 277418, in cui la Corte ha precisato che l'art. 13-bis d.lgs. n. 74 del 2000, disciplinando la predetta condizione di accesso al rito speciale, fa espressamente salve le ipotesi di non punibilità previste dal citato art. 13 del medesimo d.lgs. Conforme, Sez. 3, n. 48029 del 22/10/2019 - dep. 26/11/2019, Rv. 277466.

¹²³ Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, Rv. 273607. In motivazione, la Corte ha richiamato la clausola di salvezza contenuta nello stesso art. 13-bis, comma 2.



pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi dell'art. 13-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto l'art. 13, comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili.

Da ultimo, altra sentenza¹²⁴ si è occupata della questione dei requisiti per accedere al patteggiamento per i reati di cui agli **artt. 2 e 3** del d. lgs. n. 74 del 2000, precisando che, alla luce del combinato disposto degli art. 13 e 13 bis del d.lgs. n. 74 del 2000, come modificati nel 2015 e nel 2019, il pagamento integrale del debito, a seconda del momento in cui interviene, comporta: a) la non punibilità del reato, se effettuato nei limiti temporali previsti dall'art. 13 comma 2 e sempre che l'autore non abbia notizia di accertamenti; b) la riduzione della pena e l'esclusione delle pene accessorie, quando effettuato prima dell'apertura del dibattimento; c) la possibilità di chiedere il patteggiamento, nei casi in cui siano stati superati i limiti di tempo e di conoscenza che avrebbero reso possibile l'estinzione del reato.

Orbene, sul tema dell'accesso al patteggiamento, può osservarsi come, ferma restando la non chiara formulazione delle norme, dal combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 13 bis del d. lgs. n. 74 del 2000, sembra evincersi che per tutti i delitti previsti dal decreto in esame il patteggiamento è subordinato all'integrale pagamento di quanto dovuto dal contribuente, fatte salve le eccezionali ipotesi di non punibilità.

In effetti, la coesistenza nello stesso decreto degli art. 13 e 13 bis impone di ritenere che, rappresentando il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento, ovvero entro lo stesso termine ultimo previsto per richiedere il rito speciale, in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati ex art. 10 bis, 10 ter e 10 quater, lo stesso non può logicamente, al contempo, per queste stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena, che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili, per cui o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilità di uno dei reati di cui agli art. 10 bis, 10 ter e 10 quater, ovvero non provvede ad alcun pagamento, restando in tal modo logicamente del tutto

¹²⁴ Cass., Sez. 3, n. 26529 del 24/06/2020 – dep. 23/09/2020, Zaniboni, *inedita*.



impregiudicata la possibilità di richiedere e ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati.

Non vi è dubbio, peraltro, che un'eventuale preclusione indiscriminata all'accesso al rito del patteggiamento porrebbe seri problemi di costituzionalità della norma, anche perché la scelta del legislatore sembra orientata nel senso di incentivare il recupero delle somme di denaro non corrisposte all'Erario, e ciò soprattutto per i reati di omesso versamento di cui art. 10 bis, ter e quater. In definitiva, le norme appaiono ispirate dall'esigenza di consentire il patteggiamento solo a chi estingue i debiti tributari, a parte i residui casi non punibilità, mentre solo per i reati di omesso versamento potrebbe ritenersi consentito il rito premiale senza pagamento.