

---

## Reati fiscali: dichiarazione fraudolenta, omessa e infedele

---

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 24 Novembre 2007

La disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto introdotta dal D.Lgs. n.74 del 10.03.2000 ha operato un radicale rovesciamento dei principi che stavano alla base del D.L. 10.07.82 n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982 n. 516. Vediamo, quindi, di illustrare, sinteticamente, il quadro che si presenta in merito ai reati fiscali.

A chiusura delle operazioni di verifica, qualora siano stati constatati reati fiscali, i verificatori inoltrano rapporto alla Procura della Repubblica territorialmente competente, con l'esposizione dei fatti penalmente rilevanti, nel modo più completo possibile.

Infatti, per effetto di quanto disposto dall'art. 331 del c.p.p., i verificatori che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio, devono presentare o trasmettere denuncia, senza ritardo al P.M. o ad un ufficiale di polizia giudiziaria.

Sulla base delle disposizioni impartite con la circolare n. 154/E del 4 agosto 2000, la denuncia, redatta per iscritto, contenente la sommaria esposizione dei fatti, le fonti di prova, le generalità della persona a cui i fatti sono attribuibili, nonché quant'altro necessario per meglio rappresentare i fatti constatati, va sottoscritta da tutti i componenti del nucleo di verifica.

Il rinnovato contrasto all'evasione compiuto nel corso di questi ultimi anni ha portato con se l'attenzione, da parte dei verificatori fiscali, sulle fattispecie penali.

**Vediamo, quindi, di illustrare, sinteticamente, il quadro che si presenta davanti per effetto del D.Lgs. n. 74/2000.**

---

### Reati fiscali: quadro di sintesi

**La disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto è stata introdotta dal D.Lgs. n.74 del 10.03.2000**, che ha operato un radicale rovesciamento dei principi che stavano alla base del D.L. 10.07.82 n.429, convertito nella legge 7 agosto 1982 n.516.

La filosofia ispiratrice del nuovo impianto penale – tributario poggia su **due principi essenziali**:

- superamento della strategia fondata sul modello dei cd.*reati di pericolo*, costituiti da fattispecie criminose volte a colpire non l'effettiva lesione degli interessi erariali, bensì i comportamenti tenuti "a monte" dai contribuenti, astrattamente idonei a realizzare una successiva evasione (la dichiarazione annuale è adesso il momento in cui si realizza il presupposto dell'evasione e del reato, rinunciando così alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e prodromiche, che non si riflettono sulla dichiarazione) ;
- introduzione di un sistema formato da un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, tutte caratterizzate da dolo specifico finalizzato ad evadere le imposte, che circoscrivono la repressione penale ai soli comportamenti direttamente correlati ad un effettivo danno all'Erario, che presuppongono, cioè, che il soggetto attivo abbia realizzato tale condotta per sottrarsi al pagamento delle imposte.

### **I 3 reati in materia di dichiarazione annuale**

L'asse portante del nuovo sistema sanzionatorio va individuato nei **tre delitti in materia dichiarazione annuale**, previsti nel titolo II, Capo I, fra i quali quello di **dichiarazione fraudolenta**, è il più grave.

#### **Dichiarazione fraudolenta**

Tale reato ricorre in presenza di una **rappresentazione dei fatti non solo mendace**, ma anche particolarmente **insidiosa**, in quanto **supportata da un impianto contabile e documentale inteso a rendere difficoltosa l'azione di controllo dell'amministrazione finanziaria**.

In tale categoria di “dichiarazione fraudolenta” sono presenti due differenti fattispecie criminose, a secondo che la dichiarazione fraudolenta sia basata sull'[utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di qualsiasi importo \(art.2\)](#), oppure su **altri artifici** (art.3).

**In quest’ultimo caso, la punibilità scatta al superamento di due soglie quantitative**, che devono ricorrere congiuntamente, e cioè quando :

- l'imposta evasa, con riferimento a taluna delle singole imposte non dichiarate, sia **superiore a 150 milioni di vecchie lire**;
- gli elementi imponibili da recuperare a tassazione (sia come componenti positivi non dichiarati sia come componenti negativi fittizi indebitamente dichiarati) siano **superiori al 5% degli elementi attivi dichiarati, o comunque a 3 miliardi del vecchio conio**.

#### **Dichiarazione infedele e omessa dichiarazione**

Le altre due fattispecie enucleate dal capo I sono :

- la [dichiarazione infedele](#) (art.4), per la quale le soglie di punibilità sono elevate, rispettivamente, a 200 milioni di lire d'imposta evasa e al 10% degli elementi attivi dichiarati, o comunque, a 4 miliardi delle vecchie lire;
- l'[omessa dichiarazione](#) (art.5), nei casi in cui l'imposta evasa superi i 150 milioni di lire.

#### **Spunti di interesse della prassi**

Al fine di uniformare le procedure operative, il Comando Generale della Guardia di Finanza, con la circolare n. 1140000 del 14.4.2000, ha fornito alcuni indirizzi di massima ai propri militari verbalizzanti.

In particolare, al punto 3.1, relativo alla determinazione degli elementi passivi fittizi e degli elementi attivi sottratti all'imposizione, la Guardia della Finanza, nel richiamare, preliminarmente, l'art.1, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n.74/2000, secondo cui per “elementi attivi e passivi” si intendono tutte le componenti, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo (ricavi, compensi, plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi e interessi, variazioni delle rimanenze, proventi immobiliari etc.) e in senso negativo (costi, spese, minusvalenze, sopravvenienze passive, interessi passivi, oneri

fiscali e contributivi, perdite, ammortamenti, accantonamenti, svalutazioni etc.), alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o dell'Iva, ritiene che gli "elementi passivi fittizi" s'intendono costituiti dalle componenti negative "non vere", "non inerenti", "non spettanti" o "insussistenti nella realtà", che risultano dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione.

Allo stesso modo, gli "elementi attivi non dichiarati" comprendono tutte le componenti positive che avrebbero dovuto partecipare alla formazione del reddito e della situazione annuale Iva, ma che non risultano evidenziate in dichiarazione.

La nota si occupa pure dell'imposta evasa - art.1, lett. f), del D.Lgs.n.74/2000 - : essa è la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta, prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

Da tale definizione emerge subito che il concetto di imposta evasa è legato sostanzialmente a quanto indicato in dichiarazione.

Nella determinazione dell'imposta evasa il Corpo della Guardia di Finanza "constata" il principio del cd. "doppio binario": la circolare rileva, infatti, in maniera puntuale, che il concetto di imposta evasa è simile, ma non coincide con quello dell'"imposta dovuta" ai fini amministrativi (artt.1 e 5 del D.Lgs. n.471/97), per cui si possono determinare, nella realtà, dei casi di scostamento fra i due valori.

Secondo il Comando Generale, i militari operanti dovranno procedere alla ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, valutando, caso per caso, se notificare "senza ritardo" l'autorità giudiziaria, ogni qualvolta siano configurabili nuovi illeciti penali, previa quantificazione dell'imposta evasa, sia ai fini II.DD. che Iva.

Il documento in esame precisa che tale operazione di calcolo dei tributi evasi è :

- strettamente funzionale agli adempimenti di polizia giudiziaria;
- preliminare e di supporto ai fini delle successive determinazioni di competenza del pubblico ministero e del giudice, nonché eventualmente dei periti e dei consulenti tecnici che potranno essere nominati;

- aperta a integrazioni da parte degli stessi comandi operanti e degli uffici finanziari operativi, nel caso in cui emergano nuovi fatti di evasione ovvero si possano applicare modalità più corrette di ricostruzione dei tributi effettivamente dovuti;
- dettagliatamente illustrata nell'informativa di reato per i delitti di cui agli artt.3, 4 e 5 del decreto legislativo di riforma, con l'indicazione del percorso seguito dalla pattuglia e delle componenti attive e passive considerate nel computo.

Ma quando scatta per i verificatori l'obbligo di notificare il P.M., tenuto conto che i verificatori devono riferire "senza ritardo", ai sensi dell'art. 347 del codice di procedura penale?

Si deve ritenere che, per le fattispecie di reato che hanno come elemento costitutivo l'evasione dell'imposta oltre le soglie espressamente previste, la notizia criminis si forma dopo aver delineato la posizione reddituale del contribuente, che ha permesso di determinare l'imposta evasa : solo in questo momento sorge l'obbligo per i verificatori di informare la Procura della Repubblica.

Pertanto, nei casi dubbi, per conseguenze che ne derivano, è sicuramente opportuno, che i verificatori, prima di notificare il P.M., sentano l'ufficio territorialmente competente .

Invece, negli altri casi non ancorati a soglie di evasione, e pertanto per le fattispecie previste dagli artt. 2, 8, 10 e 11 del D.Lgs. n. 74/2000, la notizia di reato sarà inviata, immediatamente, all'insorgenza dei primi indizi di reato.

In merito, la Guardia di Finanza ha fornito delle linee guida per un proficuo coordinamento :

- in presenza di verifiche della G.d.F. a seguito delle quali vengono individuate fattispecie costituenti reato, entro un termine massimo di tre giorni dal deposito delle relative informative al pubblico ministero, la cancelleria provvederà ad annotare sulla "ricevuta" di presa in carico il numero del procedimento penale. Sarà cura del reparto operante comunicare tale elemento agli uffici finanziari all'atto dell'invio dei relativi processi verbali di constatazione, così che le eventuali successive comunicazioni dirette all'autorità giudiziaria sui medesimi contesti, sia della G.d.F che degli uffici, potranno essere immediatamente ricollegate al fascicolo processuale, evitando dispersioni o duplicazioni di procedimenti;

- la quantificazione dell'imposta evasa ai fini del superamento delle soglie di punibilità previste dagli artt.3,4 e 5, sarà effettuata, in prima battuta, dallo stesso comando operante. Nel contempo gli uffici finanziari assicureranno un " canale preferenziale " per la tempestiva analisi di quanto rilevato dal reparto e comunicato alla procura;
- sarà cura degli uffici finanziari integrare le notizie di reato inoltrate dalla G.d.F. ( preso atto dell'elevato tecnicismo della materia che presuppone elevate professionalità ), segnalando, in un secondo momento, all'autorità giudiziaria e per conoscenza al comando originatore, nuovi ed ulteriori elementi rilevanti sotto l'aspetto penale.

Ulteriori spunti di riflessioni pervengono dal protocollo d'intesa stipulato il 25 ottobre 2000 tra il Comando della Guardia di Finanza del Trentino Alto - Adige, la Direzione Regionale delle Entrate di Trento e la Procura della Repubblica di Trento, che pur avendo una operatività zonale limitata, fissa, in maniera precisa e puntuale, dei paletti sulle modalità di applicazione delle nuove violazioni tributarie, le cui conclusioni possono ben essere oggetto di applicazione in altre zone d'Italia, e che, come si legge nella premessa dell'Accordo

*"potranno essere soggette a modifiche, a integrazione, con cadenza periodica, in relazione all'evoluzione giurisprudenziale e alla casistica che emergerà in sede applicativa".*

Il documento redatto, nel ritenere che

*"l'abrogazione della Legge n. 516/82 ha determinato il venir meno di uno strumento importante, nel circondario di Trento, nel perseguimento dell'obiettivo di recupero delle somme illecitamente sottratte al fisco", evidenzia che l'efficacia della legge era dovuta anche alla "metodologia di raccordo tra gli organi della repressione penale e quelli di repressione tributaria".*

I cardini di quel sistema operativo, che con le dovute correzioni, potranno essere ripresi e affinati sono:

- l'indagine di polizia giudiziaria deve accompagnare, sia temporalmente che sostanzialmente, l'accertamento tributario;

- l'accertamento di polizia giudiziaria perviene ad acquisizioni che saranno e devono essere strumentali rispetto al prevalente e più importante scopo di recupero in sede tributaria;
- travaso immediato delle risultanze acquisite in sede penale e in sede tributaria;
- anticipo o concomitanza della fase processuale penale rispetto alla fase di accertamento tributario;
- subordinazione del patteggiamento al pagamento delle pendenze tributarie o, comunque, al versamento di una somma di denaro a decurtazione della pendenza tributaria;
- notevole abbassamento della pena patteggiata nei casi di avvenuto risarcimento del danno o, comunque, di composizione della vertenza tributaria;
- richiesta di dichiarazione di fallimento per i casi di mancato pagamento del debito tributario.

Il Protocollo d'intesa afferma che **il momento consumativo dei nuovi reati tributari**

*“è costituito dalla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e dalla dichiarazione annuale Iva”.*

Ai fini penali, pertanto, non rilevano le dichiarazioni periodiche Iva; le dichiarazioni di successione; le dichiarazioni Ici.

Il Patto di Trento si occupa, in maniera puntuale, di quelle azioni potenzialmente idonee a rendere più difficoltoso il controllo, che è uno dei punti più qualificanti del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3 del D.Lgs n. 74/2000.

In premessa, prima di procedere all'elencazione, gli estensori del documento fanno presente che

*“per giudicare della fraudolenza di un comportamento occorre fare riferimento al criterio cardine dell'ostacolo frapposto alle possibilità di accertamento”,*

così che

*“la sistematicità della sottofatturazione non può rientrare nell'art.3, non rinvenendosi alcun elemento qualitativo che la differenzi dalle ipotesi di sottofatturazione ex art.4 (dichiarazione infedele)” e “la presenza di una contabilità nera non solo non ostacola, ma rende semmai più proficua, ove rinvenuta, l'attività repressiva”:*

- intestazione fittizia di rapporti bancari, nei quali confluiscono i ricavi dell'impresa non contabilizzati nel bilancio e li nascosti;
- fatturazione o previsioni documentali che riportino dei fatti non veritieri per rendere più congruo e corroborare la veridicità dei ricavi esposti in fattura, in realtà superiori (il documento in commento porta l'esempio del ristoratore che per i banchetti nuziali indica, in fattura o in altri documenti probatoriamente rilevanti, un numero di invitati inferiori al reale per rendere verosimile l'ammontare del prezzo unitario applicato, o l'indicazione, nelle fatture di acquisto di merce di un imponibile veritiero con quantità inferiori al reale, con conseguente prezzo unitario maggiorato);
- indicazioni di corrispettivi inferiori al reale utilizzando supporti documentali ulteriori rispetto ai documenti e alle rilevazioni di rilevanza esclusivamente fiscale (il caso tipico, ricorda il documento, è costituito dalla vendita di immobili con corrispettivo inferiore al reale supportata dall'indicazione del falso corrispettivo sull'atto notarile e, talora, anche sul compromesso);
- emissione di più fatture con lo stesso numero progressivo, di cui una sola annotata, con il solo scopo di avvalorare l'attendibilità della documentazione fiscale, con il concreto rischio, per gli organi di verifica, di un controllo con esito negativo, dato che la prestazione è stata realmente effettuata nelle date indicate in fattura, con una congrua numerazione rispetto all'epoca di emissione;
- false indicazioni contenute nelle distinte inventariali in ordine alla quantità e qualità dei beni presenti in magazzino (art.15, co. 1, del D.P.R. n. 600/73 e art. 2277 del c.c.);
- simulazione di trasferimento della propria residenza all'estero in un paese a bassa fiscalità, producendo all'amministrazione finanziaria elementi probatori artefatti idonei a vincere la presunzione di cui all'art. 2, co. 2 - bis, del T.U. n.917/1986;
- indicazioni mendaci nelle scritture ausiliarie di magazzino.

Il Protocollo d'intesa stipulato congiuntamente da Guardia di Finanza, Direzione Regionale delle Entrate e Procura della Repubblica di Trento ricorda che incorre nel reato previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 non soltanto l'impresa che utilizza a fini dichiarativi determinati documenti ma anche

*“il soggetto non obbligato ( privato non imprenditore ) che, per esempio, sfruttando le agevolazioni previste per la ristrutturazione della prima casa, utilizza documenti relativi a spese in tutto o in parte mai sostenute, ovvero, ancora, indica in dichiarazione, e ne conserva la relativa documentazione a fini di prova, oneri per spese mediche relative a soggetti diversi da quelli del proprio nucleo familiare”:*

- fatture, parcelle dei professionisti e note di accredito o di addebito false;

- ricevute e scontrini fiscali;
- documenti di trasporto falsificati o alterati;
- bolle di accompagnamento dei beni viaggianti, ove ancora previste;
- bollette doganali falsificate o alterate;
- lettere di vettura internazionale alterate o falsificate;
- schede carburanti;
- estratti conto spese di viaggio;
- documenti con cui si attesti il sostenimento di spese autostradali;
- documenti che riguardano il costo del personale (doppie buste paga in cui la copia data al dipendente contiene la retribuzione effettiva mentre la copia del datore di lavoro contiene retribuzioni gonfiate, successivamente dedotte in dichiarazione).

Nell'ipotesi di interposizione soggettiva - utilizzazione di documenti che si riferiscono a soggetti diversi da quelli effettivi, al fine, naturalmente, di ottenere un indebito risparmio d'imposta, gli esempi riportati riguardano l'imprenditore che fa effettuare dei lavori di ristrutturazione sulla propria abitazione facendo intestare la fattura alla propria impresa, e l'impiego di personale a libro paga per finalità estranee a quelle aziendali, se caratterizzato da frode.

Dalla lettura del Patto stipulato emerge, in linea generale, che si ha dichiarazione fraudolenta se il prezzo non è congruo: un eventuale acquisto di beni da parte di una società controllante dalla società controllata (in perdita) evidenzia un illecito quando il prezzo corrisposto dalla società controllante sia notevolmente superiore a quello di mercato, "normale", a prescindere dall'avvenuto pagamento.

Un'ipotesi del genere

*"realizza la fattispecie di cui all'art. 2, nei limiti in cui risulti chiaro che il reale corrispettivo è inferiore a quello apparente sul documento e che, per la parte superiore, costituisce di fatto una donazione, un trasferimento patrimoniale a fondo perduto",*

così che

*"la parte di denaro, pur realmente corrisposta, che non può definirsi corrispettivo, è di fatto un'elargizione che da un punto di vista tributario non rappresenta un costo deducibile".*

Anzi, in tali casi, risulta realizzato

*"il concorso tra il reato tributario con il falso in bilancio".*

Interessante è il passo dell'Intesa di Trento dedicato alla rilevanza delle presunzioni.

I redattori del documento, dopo aver evidenziato l'importanza delle presunzioni nel campo strettamente tributario, si soffermano compiutamente sulla loro valenza in campo penale, dovendosi in tale ambito fare riferimento all'art. 192 del c.p.p. , che al co. 2 dispone che

*"l'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti".*

Il documento ritiene che quando l'attività di polizia e/o di accertamento tributario, originariamente condotta nel campo amministrativo, sfoci nel campo penale, è necessario ripercorrere l'intero iter del controllo per accertare se e in che misura il superamento delle soglie di rilevanza penale sia dovuto all'applicazioni di presunzioni, approfondendo, in tal caso, l'indagine al fine di acquisire agli atti del procedimento elementi probatori tali da integrare la nozione di indizi gravi, precisi e concordanti richiesti dalle norme penali.

Condivisibile è la conclusione che ne esce fuori :

*"in mancanza di detti ulteriori indizi, la prova stessa dell'elemento oggettivo della fattispecie di reato potrebbe venire meno".*

L'attenzione, pertanto, dovrà essere massima nei casi di ricostruzione induttiva del reddito, del volume d'affari o dei ricavi, previste dall'art. 39, co. 1, lett.d), e co. 2, del D.P.R. n.600/1973, nonché dall'art. 55 del D.P.R. n.633/1972.

Gianfranco Antico

23 Novembre 2007