
La rilevanza penale delle valutazioni di bilancio: questioni interpretative ed elusione fiscale

di [Paolo Giovannetti](#)

Pubblicato il 27 Giugno 2009

ogni comportamento di carattere elusivo avente quale conseguenza il superamento delle soglie di punibilità previste per le singole fattispecie aventi rilevanza penal-tributaria, deve essere oggetto di informativa all'Autorità Giudiziaria, per le valutazioni di esclusiva competenza di quest'ultima circa l'effettiva sussistenza di responsabilità penale

Dalla lettura della circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza, esplicativa delle procedure per l'attività di verifica, si rileva che ogni comportamento di carattere elusivo avente quale conseguenza il superamento delle soglie di punibilità previste per le singole fattispecie aventi rilevanza penal-tributaria, deve essere oggetto di informativa all'Autorità Giudiziaria, per le valutazioni di esclusiva competenza di quest'ultima circa l'effettiva sussistenza di responsabilità penale.

E' opportuno rammentare che a mente dell'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000, non danno luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele:

- le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione nell'esercizio di competenza sulla base di metodi costanti di impostazione contabile;
- le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio e, in particolare, nella nota integrativa: la manifesta rappresentazione dei criteri adottati, è stata quindi ritenuta incompatibile con la configurabilità del dolo di evasione o comunque con un approccio ingannatorio nei confronti del fisco;
- le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

Tali circostanze configurano sostanzialmente delle circostanze esimenti che assumono la connotazione di cause di esclusione del dolo, come tali oggetto di specifico accertamento esclusivamente da parte del giudice e quindi non influenti sugli obblighi di comunicazione di notizia di reato all'Autorità Giudiziaria che incombono sui verificatori, in presenza di condotte che integrano l'elemento costitutivo oggettivo del reato, ovviamente in caso di superamento delle soglie di punibilità previste.

Analogamente, va tenuto conto delle considerazioni formulate in riferimento all'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000 che, da un lato, stabilisce che le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione, non danno luogo a fatti punibili e, dall'altro, precisa che tale regola vale soltanto al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, comma 3 del codice Penale, che riguarda l'efficacia scusante dell'errore sul fatto determinato da errore su legge extra-penale.

Tale disposizione assume un notevole rilievo sul piano sistematico, venendo di fatto a stabilire il generale principio della rilevanza penale delle questioni attinenti alla mera applicazione del diritto sostanziale, si deve osservare che la stessa configura una ulteriore causa di esclusione della punibilità, per sostanziale carenza dell'elemento soggettivo, che deve essere rimessa alle autonome valutazioni dell'Autorità Giudiziaria, da notificare comunque in presenza di un comportamento che integri, fermo restando il superamento delle soglie di punibilità, un delitto in tema di dichiarazione.

L'obbligo di informazione della magistratura, vale anche se la fraudolenza o l'infedeltà della dichiarazione ed il commesso superamento delle soglie di punibilità conseguano ad un comportamento avente natura elusiva, in quanto fondato non tanto sulla diretta infrazione delle stesse, bensì sull'aggiramento delle stesse.

In particolare ci si riferisce al mancato rispetto del principio della competenza economica o di valutazioni estimative come a vantaggi fiscali ottenuti con procedimenti elusivi.

L'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000 definisce i limiti di rilevanza penale delle rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio ai fini della configurabilità dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 e di dichiarazione infedele di cui all'art. 4.

Tale disposizione ha una duplice finalità:

1. da un lato di punire penalmente manovre contabili che pur non consistendo nell'occultamento di reddito o nell'esposizione di elementi passivi fittizi, consentono di realizzare fatti evasivi;
2. dall'altro di evitare un'eccessiva dilatazione dell'intervento penale, limitando la punibilità alle sole condotte effettivamente finalizzate all'evasione.

Il primo caso riguarda la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, che non da luogo a fatti punibili se derivanti da metodi costanti di impostazione contabile. Pertanto affinché operi l'esimente in parola è necessario che l'adozione dei criteri non corretti di imputazione dei ricavi, delle spese e degli altri componenti positivi e negativi di reddito, sia frutto di un difetto di impostazione contabile che comporta la ripetizione di errate appostazioni contabili per più esercizi.

Il secondo caso concerne le rilevazioni e le valutazioni estimative non corrette, che non possono dar luogo a fatti punibili se sono stati indicati nel bilancio i criteri concretamente adottati, in quanto l'esplicita esposizione in bilancio dei criteri estimativi utilizzati non ha attitudine ingannatoria ed appare incompatibile con l'intento di evasione.

Tuttavia, il secondo comma dell'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000 tiene conto di una soglia pari al 10%, entro la quale vi è un margine di tolleranza sulle valutazioni estimative, stabilendo che le stesse non danno luogo, in ogni caso, a fatti punibili penalmente, laddove le stesse differiscano da quelle corrette in misura inferiore al dieci per cento.

In merito si evidenzia che l'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000 espressamente prevede la non punibilità della condotta del contribuente che avvalendosi della procedura di interpello di cui all'art. 21, commi 9 e 10 della Legge n. 413/91, si sia adeguato al parere espresso dall'Amministrazione Finanziaria ovvero abbia compiuto operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio assenso.

In questa previsione, sebbene sembri configurarsi una causa di esclusione della punibilità connessa alla carenza di elemento soggettivo, la Circolare n. 1/2008 della Guardia di Finanza, argomenta in proposito che i verificatori hanno l'obbligo in presenza di fatti materialmente costituenti reato, di rimettere le valutazioni di rilevanza penale esclusivamente all'Autorità giudiziaria.

Per quanto concerne il problema dell'elusione fiscale, da qualche tempo si sono accesi i riflettori su tale fenomeno, ove pare non sia più possibile effettuare operazioni di natura elusiva da cui possa derivarne un vantaggio fiscale, anche in assenza del dolo specifico; Infatti, la circolare della Guardia di Finanza, anche in questo caso, obbliga i verificatori a segnalare i comportamenti di natura elusiva all'Autorità Giudiziaria competente, in quanto tale comunicazione andrebbe sempre fatta non tanto per il superamento dello sbarramento delle soglie di punibilità ma sulla base di pratiche di aggiramento elusivo finalizzate al risparmio d'imposta diretta ed indiretta.

Quindi, tali informative inoltrate presso le varie Procure, rigirano il problema alla magistratura, la quale di fatto diventa l'organo investito per la verifica della sussistenza di situazioni elusive aventi rilevanza penale.

A parere di chi scrive, considerato che notoriamente la Guardia di Finanza rappresenta l'istituzione più qualificata a svolgere accertamenti tecnico/contabili per la verifica di situazioni fiscali aventi rilevanza penale (basti pensare a tutte le deleghe di indagini patrimoniali, finanziarie e fiscali che la stessa riceve dalla magistratura), è auspicabile che le varie Procure a livello locale emanino specifiche direttive di concerto con i Comandi locali della Guardia di Finanza, tese ad individuare i criteri e le valutazioni estimative che di fatto escludono la punibilità delle stesse.

Paolo Giovanetti
27 Giugno 2009