

## **Dichiarazione fraudolenta con fatture false: lo scudo fiscale non esclude il reato**

*di Federico Gavioli*

La Corte di Cassazione con la sentenza n.25931 del 13 giugno 2013 ha affermato che il contribuente che si sia avvalso dello scudo fiscale non è messo al riparo da una possibile condanna di natura penale, per dichiarazione fraudolenta, per l'uso di fatture false.

I giudici di legittimità hanno respinto il ricorso di un contribuente condannato dal Tribunale ordinario per dichiarazione fraudolenta ai sensi dell'articolo 2, del D.Lgs. 74 del 2000.

Il contribuente nella sua difesa di fronte alla Corte di Cassazione sosteneva di essersi avvalso dello scudo fiscale di cui all'articolo 13-bis della legge 102/2009 e per tale "adesione" non doveva subire una condanna di natura penale, per quel particolare tipo di reato.

### **Cenni sullo scudo fiscale**

L'istituto dello scudo fiscale ha sempre avuto molti problemi applicativi nel nostro ordinamento giuridico ed è stato oggetto di diverse modifiche nel corso degli anni. L'ultima versione dello scudo fiscale contenuta nell'articolo 13-bis del D.L. 78/2009, consentiva al contribuente persona fisica, ente non commerciale, società semplice di far emergere, mediante rimpatrio o regolarizzazione, le attività finanziarie detenute all'estero, a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008, in violazione delle norme tributarie e di monitoraggio valutario contenute nel D.L. 28 giugno 1990, n. 167, attraverso il pagamento di una imposta straordinaria con aliquota pari al 5%, correlata al valore delle suddette attività; pagamento al quale sarebbe seguita una serie di benefici di rilevante importanza.

Con la novità contenuta nell'articolo 13-bis, del decreto legge n. 78/2009 (cd. Tremonti-ter), convertito con modifiche in legge 102/2009, il legislatore aveva reintrodotta il cd. scudo-ter; la norma in commento prevedeva un'imposta straordinaria sulle attività finanziarie patrimoniali detenute fuori del territorio dello

Stato senza l'osservanza di quanto disposto dal decreto legge 28 giugno 1990, n.167, a condizione che , fossero detenute almeno al 31 dicembre 2008 e venissero rimpatriate (ovvero ove consentito, regolarizzate) a partire dal 15 settembre 2009 e fino al 15 aprile 2010.

In analogia al passato, come indicato dalla circolare 85/E del 1° ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate erano , quindi, interessate allo scudo fiscale-ter:

- ✓ le somme di denaro;
- ✓ le altre attività finanziarie quali azioni quotate e non quotate,
- ✓ le quote di società non rappresentate da titoli;
- ✓ i titoli obbligazionari;
- ✓ i certificati di massa;
- ✓ le quote di partecipazione a organismi di investimento collettivo, indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente; gli immobili;
- ✓ le quote di diritti reali;
- ✓ le multiproprietà;
- ✓ gli oggetti preziosi;
- ✓ le opere d'arte.

### **Le violazioni al monitoraggio fiscale e il quadro RW di Unico**

L'accesso allo scudo fiscale era consentito unicamente nell'ipotesi in cui il contribuente avesse violato le disposizioni di cui al D.L. n. 167/1990 ovvero quelle dell'art. 3 del D.Lgs. n. 195 del 19 novembre 2008. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 10 ottobre 2009 ha proposto un'analisi prendendo spunto da quella che è stata l'interpretazione consolidata in materia. È evidente che, a tali fini, il caso più ricorrente è quello degli immobili detenuti all'estero in relazione ai quali, fatto salvo l'obbligo di indicazione a prescindere dallo Stato in caso di locazione a terzi, rispetto agli adempimenti correlati al quadro RW, la differenza era da ritrovarsi nel regime di tassazione esistente nello Stato estero. Alcuni Stati, tra cui la Francia, non assoggettano a tassazione ai fini delle imposte sui redditi l'immobile detenuto a disposizione cosicché lo stesso non doveva confluire nel quadro RW in quanto non suscettibile di produrre reddito imponibile in Italia. La circolare, sul punto, afferma

che le violazioni al monitoraggio fiscale potrebbero essersi verificate in precedenza all'atto del trasferimento delle somme all'estero e finalizzate all'acquisto. Si deve ritenere che l'Amministrazione finanziaria abbia voluto implicitamente confermare una tesi esposta nella circolare n.54/E del 19 giugno 2002 (documento peraltro richiamato tra quelli ancora validi nell'interpretazione delle norme in materia di scudo fiscale) nella quale, riferendosi alla detenzione di un immobile a disposizione in Francia, era stato affermato che non sussisteva l'obbligo di compilazione del quadro RW, sezioni II e III, in quanto la parte del quadro destinata alla evidenziazione dei trasferimenti era da ricollegarsi alla indicazione dell'investimento.

A diverse conclusioni, ovviamente, si può giungere nel caso in cui il trasferimento della provvista per l'acquisto dell'immobile corrisponda (ad esempio in caso di deposito della stessa su un conto corrente) alla detenzione di una attività finanziaria. In tale ipotesi sussistevano gli obblighi di compilazione del quadro RW nelle sezioni II e III. Ovvero ancora, l'obbligo in questione doveva essere osservato nel caso in cui all'estero l'immobile fosse comunque soggetto a tassazione ai fini delle imposte sui redditi.

La vera novità illustrata dall'Agenzia con la circolare n.43/E in relazione agli obblighi di monitoraggio riguardava gli adempimenti che dovevano essere rispettati a partire dal 2009 (e quindi in UNICO 2010), limitatamente ai contribuenti che non accedono allo scudo fiscale per i quali la compilazione del quadro RW, per tale periodo di imposta, era espressamente esclusa. Si afferma, infatti, che si rende necessaria una revisione della modalità di lettura dell'art. 4 del D.L. n. 167/1990 e, dunque, a partire dal periodo di imposta 2009, tutti gli investimenti detenuti all'estero, anche se non suscettibili di produrre reddito imponibile in Italia, andavano evidenziati in dichiarazione. Peraltro, tale indicazione consente di evitare la previsione di cui all'art. 12 del D.L. n. 78/2009, in materia di presunzione di fruttuosità dell'investimento estero.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate appare del tutto condivisibile in quanto il fatto di detenere all'estero un immobile (o altra attività patrimoniale) non esclude, in linea di principio, la possibilità che in un diverso momento quello stesso immobile sia concesso in locazione ovvero possa essere ceduto all'interno dell'arco temporale

quinquennale, elemento che genera l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 67 del DPR 917/86.

### **Rimpatrio e regolarizzazione: quali differenze**

L'articolo 13-bis, comma 3, del citato decreto legge 78/2009 prevede che la regolarizzazione o il rimpatrio si perfezionassero con il pagamento dell'imposta straordinaria; si ritiene utile evidenziare le differenze tra questi due importanti istituti: a) **rimpatrio** : trattasi di somme di denaro e le altre attività finanziarie, tra le quali le azioni, quotate e non quotate, le quote di società ancorché non rappresentate da titoli, i titoli obbligazionari, i certificati di massa, le quote di partecipazione a organismi di investimento collettivo, indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente (detenuti all'estero, in qualsiasi paese europeo ed extraeuropeo, alla data di entrata in vigore del decreto legge), per le quali era disposto dal contribuente il trasferimento in Italia. A tal fine, rilevano anche le attività finanziarie e il denaro detenuti presso le filiali estere di banche o di altri intermediari residenti in Italia. La circolare n. 85 del 2001 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che la sanatoria era ammessa non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività fossero intestate a società fiduciarie o possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona;

b) **regolarizzazione** : può riguardare non soltanto il denaro e le predette attività finanziarie, ma anche investimenti di diversa natura, nonché altre attività, quindi: gli immobili, le quote di diritti reali, le cosiddette «multiproprietà», gli oggetti preziosi, le opere d'arte, detenuti all'estero.

### **La dichiarazione fraudolenta e l'occultamento di scritture contabili**

L'art. 2, del D.Lgs. n.74/2000 delinea il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti: la norma prevede che “*è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei 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 annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi*”. Per integrare la fattispecie in questione è necessario

che il soggetto (colui che ha ricevuto la fattura e l'ha successivamente inclusa in dichiarazione) abbia agito con il fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto e abbia, quindi, indicato nella dichiarazione annuale presentata elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti sostanzialmente falsi. È necessario, altresì, che la fattura falsa sia annotata nelle scritture contabili obbligatorie ovvero sia conservata a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria mancando, in caso contrario, l'insidiosità della condotta.

Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili rientra nel novero dei reati in materia di documenti, disciplinati dalle norme del Capo II (Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte), Titolo II (Delitti), del D.Lgs. n. 74/2000. Si tratta di reati la cui condotta criminosa investe scritture, documentazione contabile o documenti utili ai fini della ricostruzione del reddito o del volume d'affari del contribuente. È evidente, quindi, che si è in presenza di comportamenti prodromici rispetto a condotte evasive, che manifestano un elevato grado di pericolosità sociale, compromettendo la possibilità di ricostruire correttamente la capacità contributiva dei singoli soggetti.

Un ipotesi di delitto commesso tramite fatture o altri documenti falsi è quella prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, rubricato emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, il quale stabilisce che *“è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*.

Va, inoltre, osservato che ai sensi dell'art. 10, del D.Lgs. n. 74/2000: *“Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari”*.

Il legislatore con la legge 14 settembre 2011, n. 148 di conversione del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, ha introdotto importanti modifiche alla disciplina penale tributaria contenuta nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Sono state eliminate le ipotesi attenuate

previste dall'ultimo comma degli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000. Di conseguenza, non rileva più l'ammontare degli elementi attivi indicati nelle false fatture, ricadendo ogni ipotesi di reato nella fattispecie contemplata dal comma 1 dei citati artt. 2 e 8. Perde ogni valore la questione della natura giuridica delle ipotesi attenuate, sulla quale si era registrato un contrasto giurisprudenziale.

Nella tabella qui riportata si evidenziano le nuove soglie di punibilità in materia di dichiarazione fraudolenta, infedele e omessa.

<b>Nuove soglie di punibilità</b>	
Art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante artifici	è prevista una doppia soglia rappresentata da imposta evasa pari o superiore a 30.000 euro (in luogo dei precedenti euro 77.468,53) ed elementi attivi sottratti a imposizione in misura superiore a 1.000.000 di euro (in luogo dei precedenti euro 1.549.370,70)
Art. 4 – Dichiarazione infedele	è prevista una doppia soglia rappresentata da imposta evasa pari o superiore a euro 50.000 (in luogo dei precedenti euro 103.291,38) ed elementi attivi sottratti all'imposizione in misura superiore a 2.000.000 di euro
Art. 5 - Dichiarazione omessa	è prevista una soglia d'imposta evasa pari o superiore a euro 30.000 in luogo dei precedenti euro 77.468,53

Un'altra sostanziale modifiche introdotta dalla cd. Manovra bis 2011 veicolata nel decreto legge n. 138/2011 riguarda la concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena per i reati fiscali contemplati dagli articoli da 2 a 10 del D.Lgs. n. 74/2000. Il legislatore, inserendo il comma 2-bis all'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000, ha infatti previsto, in deroga al regime ordinario, la non concedibilità della sospensione condizionale in presenza di due condizioni congiunte:

- a) imposta evasa superiore al 30% del fatturato;
- b) ammontare dell'imposta evasa superiore a tre milioni di euro.

La mancanza anche di una sola delle citate condizioni non consente l'applicazione della disciplina speciale della sospensione condizionale della pena, con conseguente riconoscimento all'imputato del più favorevole regime ordinario previsto dagli artt. 163 e seguenti del codice penale.

### **La sentenza della Cassazione**

Con riferimento alla sentenza della Corte di Cassazione n.25931 del 13 giugno 2013 la condanna per il contribuente è confermata ; la difesa aveva chiesto che la condotta del contribuente fosse inquadrata come dichiarazione fraudolenta con altri artifici, ai sensi dell'articolo 3, del D.Lgs. 74/2000 e non con fatture false, fattispecie contemplata dall'articolo 2 (pena detentiva maggiore).

I giudici di legittimità hanno ritenuto non fondate queste censure in quanto con esse, si legge nella sentenza, vengono dedotti motivi di merito *“sull'integrazione della contestata ipotesi di reato, del tutto incompatibili con la richiesta di applicazione della pena da parte del contribuente ritualmente e consapevolmente proposta, peraltro richiedenti un accertamento fattuale, precluso in sede di legittimità”*.

E' appena il caso di ricordare che la sentenza appena esaminata segue ormai una interpretazione restrittiva sullo scudo fiscale.

La Corte di Cassazione, con sent. n. 28724 del 19 luglio 2011, aveva respinto il ricorso presentato dagli indagati, fondato sullo “scudo fiscale” quale causa di esclusione della punibilità delle condotte di omessa dichiarazione e omesso versamento dell'Iva. I giudici di legittimità hanno ritenuto infondata la censura vertente sullo “scudo fiscale” in quanto l'esonero dalla punibilità, che comunque non riguarda anche i reati di cui agli artt. 10-ter e 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, in riferimento ai quali è stata emessa la misura cautelare, va inteso in termini rigorosamente restrittivi, nel senso che si riferisce alle sole condotte afferenti i capitali oggetto della procedura di rimpatrio. Ciò per non sconfinare in una sostanziale previsione di amnistia che avrebbe richiesto un provvedimento legislativo adottato con la maggioranza qualificata di cui all'art. 79 della Costituzione. La *ratio* della previsione che assegna al rimpatrio dei capitali e al

pagamento dell'imposta straordinaria anche l'effetto di sopravvenuta causa di non punibilità è quella di evitare che la domanda di regolarizzazione comporti anche l'emersione di una condotta di trasferimento all'estero di capitali per spontanea dichiarazione del suo autore, cosa che avrebbe scoraggiato il ricorso a tale beneficio fiscale. Ma non c'è alcun effetto espansivo esterno, nel senso di un'immunità soggettiva in relazione ai reati fiscali nella cui condotta non rilevino affatto i capitali trasferiti e posseduti all'estero e successivamente oggetto di rimpatrio. Tale interpretazione restrittiva trova peraltro un puntuale riscontro nella espressa previsione dell'art. 13-bis, comma 4, del D.L. n. 78 del 2009, che predica l'applicabilità dell'esonero della responsabilità penale limitatamente al rimpatrio e alla regolarizzazione di cui al citato articolo. Né ciò è contrastato dall'art. 8, comma 6, lettera c), della L. n. 289 del 2002, richiamata dall'art. 13-bis del D.L. n. 78 del 2009, che riferisce sì tale immunità alle annualità oggetto di integrazione, ma solo perché in quel caso la regolarizzazione (o condono) aveva ad oggetto proprio annualità di reddito mentre lo scudo fiscale riguarda non già annualità di reddito, ma il trasferimento all'estero di determinati capitali.

### **Le conclusioni**

Secondo un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, solo con riferimento ai capitali rimpatriati c'è il c.d. "scudo fiscale" con la relativa immunità penale per i reati fiscali previsti:

- sia dall'art. 14 del D.L. 25 settembre 2001, n. 350;
- sia dall'art. 8 della L. n. 289 del 2002,

mentre per il resto rimane l'ordinaria rilevanza penale di condotte che, come nei casi appena visti, nulla hanno a che vedere con il trasferimento e il possesso all'estero di capitali.

21 dicembre 2013

Federico Gavioli