

1

Gennaio 2017

NORME & TRIBUTI MESE

Approfondimenti e dottrina
Fisco, Società e Bilancio

are tutte le
on le ultime
à 2017) e di

dianamente,
re, fornendo
bile.

PPPOZZA ORE

24 ORE

REATI TRIBUTARI

I confini tra dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele

IVO CARACCIOLI

Norme

La t
me
"dic
anti
esis
inse
di t
dell
des
por
le c
con
di c
all'

spe
art

A seguito della riforma dei reati tributari di cui al Dlgs 74/2000, intervenuta con il Dlgs 158/2015, sono state profondamente modificate le fattispecie di dichiarazione fraudolenta (mediante altri artifici) e di dichiarazione infedele. Si pongono ora problemi interpretativi e sistematici rilevanti da esaminare sotto il profilo dottrinario e per le implicazioni giurisprudenziali, con riferimento ai procedimenti penali non solo in corso, ma anche già definitivamente conclusi, sulla base dei criteri di cui all'articolo 673 del Codice di procedura penale. Di fondamentale importanza sono al riguardo i nuovi profili della "fittizietà" (ad esempio dei costi), da intendersi ormai come vera e propria "inesistenza" (e questo per entrambi i reati indicati), che rappresentano un'autentica rivoluzione sistematica nella materia dei reati fiscali, anche alla luce delle nuove "definizioni" contenute nell'articolo 1 del decreto legislativo citato.

L'incidenza sul problema del Dlgs 158/2015

La tematica della distinzione tra il delitto di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", di cui all'articolo 3 del Dlgs 74/2000, e quello di "dichiarazione infedele", di cui all'articolo 4 dello stesso decreto legislativo, è antica, trovando le sue origini nella normativa penalistica sui reati tributari già esistente prima della citata riforma del 2000, sulla quale peraltro si è ora inserita l'ulteriore modifica introdotta dal Dlgs 158/2015; e trattasi, comunque, di tematica assai controversa sia dal punto di vista dottrinario che da quello delle concrete applicazioni giurisprudenziali e pratiche¹. In questa sede desideriamo, peraltro, limitarci a considerare in che modo vengono ora a porsi, appunto dopo la modifica del 2015, i rapporti tra le due fattispecie, con le conseguenti applicazioni in sede esecutiva per la caducazione delle condanne intervenute *ante* riforma, sulla base di quanto disposto (e nei limiti di cui) dall'articolo 673 del Codice di procedura penale con riguardo all'articolo 2 del Codice penale.

Riservando l'analisi più completa alle opere istituzionali ed agli scritti specifici sull'argomento e sintetizzando al massimo le novità relative al nuovo articolo 3 citato, occorre anzitutto sottolineare che il reato da "proprio" che

1. In argomento, si confronti l'ampia trattazione anche di carattere storico, e con interessante esemplificazione di varie citazioni, ad opera del Ferrero: «Sulla nozione di "mezzo fraudolento" (forse) da stabilire l'abbandonamento» nell'ambito del delitto di dichiarazione

fraudolenta mediante altri artifici, in *Riv. Trib.*, 2002, 1, p. 172. Sulla "dichiarazione fraudolenta" (post riforma) v. A. Vasapoli - G. Vasapoli, «Artifici e raggioni che rendono la dichiarazione fraudolenta», in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2013, 11, p. 7.

era, in quanto applicabile solo ai contribuenti tenuti all'obbligo delle scritture contabili (ossia sostanzialmente esercenti attività di impresa o professionali), è divenuto reato "comune", essendo realizzabile anche da contribuenti non tenuti a tale obbligo'.

Le condotte punibili non sono ora più genericamente individuabili nei due requisiti precedentemente previsti («sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie» e nell'«avvalersi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento»), ma vengono più specificamente così individuate: «compiendo operazioni simulate oggettivamente o

IL REATO DA "PROPRIO",
IN QUANTO APPLICABILE
SOLO AI CONTRIBUENTI
TENUTI ALL'OBBLIGO DELLE
SCRITTURE CONTABILI, È
DIVENUTO "COMUNE",
ESSENDO REALIZZABILE
ANCHE DA CONTRIBUENTI
NONTENUTI A TALE OBBLIGO

soggettivamente»; «avvalendosi di documenti falsi»; «altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria». L'indicazione mendace deve avvenire «in una delle dichiarazioni relative a dette imposte» (imposte sui redditi ed Iva) e deve riguardare «elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi».

Le soglie quantitative di punibilità sono in tal modo aumentate: «imposta evasa superiore, con riferimento a talune delle singole imposte, superiore a euro 30.000»; «ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di

elementi passivi fittizi, superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque superiore ad euro 1.500.000»; ovvero «ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta superiore al 5% dell'ammontare complessivo dell'imposta o comunque a euro 30.000».

Per quanto concerne le «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» deve, anzitutto, precisarsi che il concetto di "simulazione" ivi richiamato non va inteso come necessariamente coincidente con la relativa – ed assai discussa – figura civilistica, e questo in forza del principio dell'autonomia dei vari rami del diritto, sempre da tenersi presente anche in questa materia. La relativa nozione penalistica può, dunque, essere intesa con riguardo a tutte quelle condotte che contengono riferimento a caratteristiche comportamentali di fittizietà e di diversità tra lo scopo dell'atto che si vuole concretamente raggiungere e quello diverso che appunto si fa apparire,

2. Sull'articolo 3 citato nuova testo cfr. gli importanti contributi monografici di Gambogi, *La riforma dei reati tributari*, 2016, p. 48 ss.; Iorio, *I nuovi reati tributari*, 2ª ed., p. 9 ss.; Perini, in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, p. 213 ss.; Putinati, in

Nocerino-Putinati, *La riforma dei reati tributari*, 2015, p. 45; Martini, «I delitti di dichiarazione fraudolenta ed infedele: una distinzione ancora incerta», in *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di Borsari, 2013, p. 73, ed. ivi citazioni.

sussista o meno nel caso concreto la fattura³. In proposito – tenendo come punto fermo la precisazione risultante dalla lettera g-bis) dell'articolo 1 del Dlgs 74/2000, come modificato dal Dlgs 158/2015, secondo cui non rilevano penalmente le condotte riconducibili alla figura dell'“abuso del diritto” quale disciplinata dal nuovo articolo 10-bis dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), nei quali casi non deve essere presentata denuncia penale – si può individuare l'esistenza del reato in tutti i fenomeni di creazione simulata di una società fittiziamente inserita all'interno di un dato rapporto economico, al fine di trasferire i costi su una società c.d. “filtro” sottoposta a trattamento fiscale meno pesante. Situazione che, ad esempio, si può verificare – sempre che in linea di fatto ne sia dimostrata l'esistenza solo apparente – nel caso che, anziché far figurare un dato negozio tra le società A e C, si inserisca tra le due la società B, priva di reale sostanza economica e quindi “fittizia”⁴.

Riconducibilità, questa, all'articolo 3 citato sempre che non si ricada nel caso dell'articolo 2 e/o dell'articolo 8 dello stesso decreto – fattispecie entrambe significativamente prive di soglia quantitativa di punibilità e quindi a più ampio spettro sanzionatorio – e che quindi si può avere esclusivamente nel caso non si dia luogo all' emissione ed utilizzazione di fatture false, ma il risparmio illecito di imposta derivi esclusivamente dalla creazione della (o delle) società simulatamente interposta.

In proposito va, peraltro, ricordata l'interessante giurisprudenza della Suprema Corte, la quale tende a differenziare il trattamento penalistico delle imposte sui redditi da quello dell'Iva, peraltro rinvenibile – com'è facile rendersi conto – in ipotesi marginali⁵.

Per quanto concerne l'ulteriore tipologia di condotta prevista con la formula «avvalendosi di documenti falsi», si deve notare che la genericità della formula usata è tale da abbracciare sia i casi di falsità materiale che quelli di falsità ideologica dei “documenti” (concetto, quest'ultimo, da intendersi a sua volta in senso latissimo, comprensivo sia di atti pubblici che di scritture private, non essendo la formula stessa suscettibile di interpretazione restrittiva: non risulta necessario al riguardo ricorrere ad alcuna esemplificazione, l'importante essendo che sussista l'utilizzo di documenti artificialmente creati o corretti nel loro aspetto esteriore ovvero di documenti corretti nella loro veste

3 Per ulteriore, ampia e perspicua trattazione dell'argomento, con riferimento ad interessante casistica giurisprudenziale, cfr. Imperato, «Commento all'articolo 3 Dlgs74/2000 mod. Dlgs 158/2015», in *I nuovi reati tributari. Commento al Dlgs 24 settembre 2015 n. 158*, a cura di Caraccioli, 2016, p. 92, n. 59.

4 In argomento cfr. Monti, «Il falso documentale alla luce dei nuovi reati di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele», in *Il fisco*, 2000, 25, 1, p. 84-48; specificamente sull'articolo 4 Dlgs74/2000 ante riforma, Brichetti, «Dichiarazione omessa e infedele: la

fattispecie a condotta monofasica», in *Il fisco*, 2001, 19, 1, p. 7068.

5 Sul tema ed in questo senso, cfr. Cassazione penale, sez. III, 16 marzo 2010, n. 10394 (ritenuta uno sviluppo della «linea interpretativa inaugurata dalla sentenza Cavalli. Cassazione penale, sez. III, 23 gennaio 2009, n. 3203, sul filo della distinzione del trattamento penalistico da riservare ai fini Iva ed ai fini delle imposte sui redditi alle operazioni soggettivamente inesistenti, con definitivo allontanamento dall'orbita applicativa dell'articolo 2 Dlgs 74/2000»).

itture
nali), è
on

ei due
zione
nti
così

iti
acolare

ie
razioni
i ed
n
ementi

n tal
,con

di

diti e

one”
relativa

he in
sa con
stiche
uole

tributari,
arazione
ne ancora
le
3, ed ivi

estriore ma menzogneri nel contenuto). I documenti in questione, poi, possono avere indifferentemente la veste di atti pubblici o di scritture private, ferma rimanendo l'eventuale applicazione anche delle norme del Codice penale sulle falsità in atti.

In argomento va ulteriormente osservato che, secondo una certa giurisprudenza, l'articolo 3 *ante* riforma non sarebbe stato applicabile nelle ipotesi di falsificazione materiale (e non ideologica) di documenti, con la conseguenza della riconduzione dei fatti relativi all'articolo 2 del Dlgs 74/2000, privo di soglia quantitativa di punibilità. L'articolo 3, pertanto, non avrebbe dovuto essere applicato nel caso del contribuente che avesse autonomamente, senza contatti con altri soggetti, costruito delle fatture (passive) false, ad esempio utilizzando il nominativo di precedenti fornitori od addirittura inventandoli "di sana pianta". Di conseguenza, in casi del genere, applicando l'articolo 2 citato si sarebbe avuto un ventaglio di applicabilità (dal punto di vista del *quantum* di imposta evasa) maggiore che non ricorrendo all'articolo 3 (con soglia di punibilità appunto esistente).

Siffatto criterio limitativo (alle sole ipotesi di falso ideologico) dell'articolo 2 non pare, peraltro, accettabile a fronte della nuova formula, del tutto generica, «avvalendosi di documenti falsi», venuta a sostituirsi a quella precedente («avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento»), che non faceva alcun riferimento ai documenti, dovendosi intendere quella nuova ("documenti falsi" in generale) come insuscettibile di alcun tipo di interpretazione restrittiva a favore del precedente articolo 2⁶.

L'ultima ipotesi comportamentale presa in considerazione dal nuovo articolo 3 («altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria»), come tipica ipotesi di chiusura, non pone peraltro particolari questioni interpretative, se non quella, caratteristica del riferimento al concetto di "idoneità" ivi richiamato, quanto al metro di valutazione richiesto (da intendersi in astratto od in concreto?).

In proposito la casistica richiamata da recente dottrina quanto ad ipotesi concrete giudicate sotto la vigenza del vecchio articolo 3 e da ritenersi punibili in base al nuovo articolo 3 fa riferimento a situazioni di costruzioni societarie (od altro) particolarmente complesse sulla base di sofisticate architetture tendenti a nascondere in maniera plateale il reale scopo economico inteso perseguire. Il che fa presumere che analogo criterio interpretativo verrà seguito anche con la nuova fattispecie, soprattutto dovendosi tenere conto di quanto tra poco si dirà circa il nuovo comma 3⁷.

Per la migliore intelligenza interpretativa della formula fin qui esaminata il legislatore della riforma ha preferito introdurre un ulteriore criterio esegetico nel nuovo comma 2 dell'articolo 3 secondo il quale «il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono

6. In argomento, cfr. ancora anche per le citazioni Imperato, op. cit. p. 55 ss. ed altre opere già

menzionate.

7. Cfr. Imperato, op. cit.

registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria». Ne consegue che non siamo in presenza dell'articolo 3 (ma eventualmente di altro reato: a seconda dei casi articolo 2 o 4) allorché si tratti di documenti che sono rimasti al di fuori della contabilità dell'impresa (o del contribuente non imprenditore): ad esempio, costi totalmente inventati nel solo momento dell'inserimento degli stessi in dichiarazione.

Al riguardo qualche difficoltà interpretativa può, peraltro, aversi con riferimento alla formula «detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria». In proposito può farsi l'esempio dell'imprenditore o del professionista che non abbia inserito i documenti stessi in contabilità, ma li abbia comunque conservati nel proprio ufficio o studio professionale per eventualmente rammostrarli ai verificatori, pur avendo magari gli stessi altro e diverso scopo non fiscale, come ad esempio quello di ottenere rimborsi dai clienti o dai dirigenti della società od altro non strettamente tributario.

Il vero e proprio *novum* dell'articolo 3 risulta, peraltro, dal comma 3, prima inesistente: «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». Siffatta importantissima precisazione vuole significare che il mero nascondimento di redditi (il c.d. "nero" prodottosi mediante mancata totale fatturazione dei ricavi ovvero sottofatturazione degli stessi) non può - da solo - in alcun modo essere punito a titolo di "dichiarazione fraudolenta", ma solo eventualmente a titolo di "dichiarazione infedele" di cui all'articolo 4 (con altra e diversa soglia di punibilità: imposta evasa superiore a 150.000 euro; ammontare 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 superiore a 3.000.000 di euro), mentre la soglia di punibilità dell'articolo 3 si attesta sui seguenti indici: 30.000 di imposta evasa; 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione; 1.500.000 di tali elementi.

Nella passata giurisprudenza, come noto, si era tentato di allargare l'applicabilità del vecchio articolo 3 a danno del vecchio articolo 4 - a parte i casi in cui il contribuente aveva posto in essere un certo *quid pluris* rispetto al mero nascondimento del non-dichiarato in ipotesi quali le seguenti: nascondimento del "nero" su conti personali di parente od amico compiacente; creazione di luoghi separati da quelli della sede ufficiale del negozio o dell'impresa per la vendita di prodotti senza fattura; istituzione di

IL MERO
NASCONDIMENTO DI
REDDITI NON PUÒ DA
SOLO IN ALCUN MODO
ESSERE PUNITO A TITOLO
DI DICHIARAZIONE
FRAUDOLENTA, MA SOLO
A TITOLO DI
DICHIARAZIONE INFEDELE

una sistematica “doppia contabilità” anche con modalità molto sofisticate per impedirne la facile scoperta e simili.

Meno convincente era, comunque, altro filone giurisprudenziale (od, al massimo, accusatorio) tendente a riconoscere il vecchio articolo 3 anche nel caso di ripetuti e plurimi depositi del “nero” su conti non ufficiali, non accompagnato da ulteriori specifiche modalità di nascondimento. Oscillazioni giurisprudenziali, queste, che derivavano dalla genericità della formula precedentemente usata (appunto «mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento») e che ora con il nuovo comma 3 si sono voluti, specificamente e chiaramente, eliminare attraverso una disposizione che non può dare luogo ad alcun dubbio interpretativo e che francamente ci si aspetta che non possa sorgere attraverso contorte interpretazioni restrittive del nuovo comma la cui validità in termini di corretta interpretazione si dovrebbe rifiutare.

Il caso delle società “conduit”

Valutiamo ora, più da vicino, l'applicazione dei criteri fin qui esaminati con riferimento a situazioni concrete particolarmente importanti nell'attuale movimento storico.

La tematica di cui nel titolo del paragrafo assume rilevanza penalistica in tutti quei casi nei quali, per evitare l'applicazione dell'istituto del “beneficiario effettivo” di cui agli articoli 10, 11 e 12 del modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni, si tende ad eludere la legislazione di uno Stato sfruttando le differenze tra i regimi fiscali di Stati diversi, tenendosi conto che, con il moltiplicarsi delle convenzioni contro le doppie imposizioni, aumenta il rischio di comportamenti abusivi, risultando più agevole l'utilizzo di “strutture artificiali” (c.d. “conduit”) volte ad assicurare sia i vantaggi tributari previsti da specifiche norme interne sia i benefici previsti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

La situazione che precede risulta particolarmente importante a seguito delle raccomandazioni Ocse del 16 settembre 2014 relative al c.d. “profit shifting” (“Beps Action Plan”), le quali hanno evidenziato la necessità di interventi specifici diretti a migliorare la trasparenza sul livello effettivo di imposizione delle imprese multinazionali. Tali raccomandazioni tendono specificamente ad assicurare il diniego dell'esenzione dei dividendi con riferimento ai pagamenti già deducibili effettuati mediante strumenti finanziari; impedire che gli “strumenti ibridi” vengano utilizzati allo scopo di duplicare i crediti di imposta per ritenute applicate alla fonte; migliorare i regimi riguardanti le *Controlled foreign companies (Cfc)* e gli investimenti *offshore*. Il tutto con l'obiettivo di riportare il reddito delle entità ibride nella giurisdizione dell'investitore; imporre obblighi di relazioni informative sugli intermediari in grado di consentire agli investitori *offshore* ed alle Amministrazioni finanziarie

coinvolte di app
dei c.d. reverse

Orbene per
operazioni “ibr
internazionale
deve, peraltro,

› se le stesse
necessarian
essendovi l'

casi, con la
› nella partico
fatture, ma
porrà la qu
contenente

l'articolo 3
cui all'artic

In conclusion
articolo 3 dev
alle diverse e
abbiano i req
“simulazione
penalisticam
l'accertamen

In aggiunta
dell'articolo
che sull'arti
d) dell'artic
riforma, ag
sufficienten

8. Sulla temati
argomento,
raccomanda
ibridi, pratic
trattati bilat
2014, 5, p.
all'elusione
regime trib
1151, ID. -
imponibile.

coinvolte di applicare le nuove disposizioni; meglio disciplinare la tassazione dei c.d. *reverse hybrids* appartenenti allo stesso gruppo⁸.

Orbene per quanto concerne i profili strettamente penal-tributari di tali operazioni "ibride", destinate ad essere incise a livello di fiscalità internazionale a seguito dell'applicazione delle ricordate raccomandazioni, si deve, peraltro, osservare che:

- › se le stesse risultano da fatture emesse dalle diverse società, necessariamente non si verte nella fattispecie dell'articolo 3 citato, essendovi l'applicazione assorbente degli articoli 2 e 8 citato, a seconda dei casi, con la conseguenza dell'inesistenza di soglie quantitative di punibilità;
- › nella particolare situazione in cui le operazioni in questione non risultino da fatture, ma ad esempio da semplici operazioni di bilancio societario, si porrà la questione della natura "fraudolenta" delle operazioni stesse, contenente quel minimo di requisiti necessari per rendere applicabile l'articolo 3 citato, con eventuale, possibile, residua applicabilità del reato di cui all'articolo 4 del Dlgs 74/2000, come modificato dal Dlgs 158/2015.

In conclusione, sul punto delle condotte ora potenzialmente rilevanti ex articolo 3 devono ricorrere comportamenti concretamente non riconducibili alle diverse e specifiche ipotesi criminose di cui agli articoli 2 e 8 citato, ma che abbiano i requisiti (penalmente e non civilisticamente intesi) della "simulazione" (oggettiva o soggettiva) oppure della "fraudolenza" (pure penalisticamente intesa), e che siano comunque «idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria».

— Incidenza anche sull'articolo 3 della nuova lettera d) dell'articolo 4 del DLgs 74/2000

In aggiunta a quanto specificamente risultante dal nuovo comma 3 dell'articolo 3 citato si deve menzionare (e sottolineare) la rilevanza – oltre che sull'articolo 4 di cui si parlerà, anche sull'articolo 3 – della nuova lettera d) dell'articolo 4, che è norma, come risulta dai lavori preparatori della riforma, aggiunta all'ultimo momento nel timore che non fosse sufficientemente chiaro quanto inteso perseguire dal legislatore della

8. Sulla tematica di fiscalità internazionale in argomento, cfr. Valente, «Le recenti raccomandazioni dell'Ocse in tema di strumenti ibridi, pratiche fiscali dannose e modifiche ai trattati bilaterali», in *Riv. Guardia di Finanza*, 2014, 5, p. 1355; ID., «Misure Ue di contrasto all'elusione: prospettive future e impatto per il regime tributario italiano», in *Il fisco*, 2016, 12, p. 1151; ID., «Contrasto all'erosione della base imponibile, normativa europea e misure di

attuazione nell'ordinamento italiano», in *Riv. Guardia di Finanza*, 2016, 1, p.137; Valente-Caraccioli-Campana, *Beneficiario effettivo e treaty shopping. Monitoraggio dei capitali. Fiscalità anti-riciclaggio*, 2016, specificamente p. 255 ss. per i profili penal-tributari. Cfr. ancora Valente, «I profili di elusività degli "Hybrid Mismatch Arrangements"», in *Il fisco*, 2013, 33, 11, p. 5108; Thione-Bargagli, «Profili penali tributari del "treaty shopping"», *ivi*, 2015, 10, 1, p. 952.

riforma in attuazione del criterio generale contenuto nell'articolo 8 della legge delega di riforma (legge 23/2014), ossia di circoscrivere al massimo il ricorso alle sanzioni penali in tale materia, riservando al settore delle sanzioni tributarie-amministrative le ipotesi non più ritenute necessarie di "copertura" penalistica, in aderenza d'altronde a quanto risulta dai lavori preparatori della riforma.

La citata lettera d) dispone infatti che «la parola "fittizi", ovunque presente, è sostituita dalla seguente: "inesistenti"». E, dunque, occorre procedere ad una comparazione con tale criterio anche di quelle situazioni prese in considerazione dall'articolo 3 in cui tale vocabolo risulta presente.

Occorre, a questo riguardo, esaminare attentamente il contenuto di tale lettera d) dell'articolo 4: «la parola "fittizi", ovunque presente, è sostituita dalla seguente: "inesistenti"». È chiaro, al proposito, che l'espressione "ovunque presente" rende applicabile l'innovazione anche all'articolo 3, nel quale risultano le seguenti espressioni: «indicazione di elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi»; «anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi»; «ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie».

Dunque, di conseguenza, nel caso di contestazione dell'articolo 3 non rilevano più in alcun modo tutte le questioni giuridiche relative alla corretta, o meno, imputazione di determinati costi rilevanti al fine del raggiungimento della soglia quantitativa di punibilità, nel senso che il reato, anche tenendo conto del nuovo comma 3, può verificarsi solo se si tratti di vero e proprio nascondimento di tutti od una parte dei propri redditi, non di superamento della soglia attraverso questioni interpretative inerenti al corretto (o scorretto) computo di elementi attivi o passivi del reddito.

Ed è significativo che l'inserimento della lettera d) dell'articolo 4 all'interno dell'articolo 3 estende il criterio in questione (fittizietà=inesistenza) anche a questioni interpretative delle regole della fiscalità ulteriori rispetto a quelle specificamente indicate nella lettera c) dell'articolo 4: «non corretta classificazione»; «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», «violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali». Ad esempio, tra le altre, possono riguardare questioni giuridiche concernenti la sufficiente od insufficiente "documentazione" di dati costi: situazione frequente in molte verifiche tributarie.

Dall'esame complessivo di tali norme emerge, dunque, all'evidenza che il giudice penale non è più chiamato ad occuparsi di tutta una serie di questioni strettamente giuridico-interpretative che prima venivano dibattute nelle aule giudiziarie, dovendosi solo più occupare della realtà storica ed effettiva dei fatti.

Sulla base di "dichiarazioni" di conseguenza possono ricadere l'art. 74/2000, così come sussistono i redditi ammontare mediante in Parlamento lettera c), in Ulteriore inserisce un comma 1-b) considerate Degli imponderabili superamenti Deve tra luogo alla individuazione dell'inserimento contenuto interpretativo dell'articolo misura in Il caso superamento empirica prodotti e riconducibili comma 1-competere

9. Sul nuovo art. 74/2000 l'importo Perim-V Gamboz reddi, cit. cura di ss. In gi. sez. III. Leggi d. Carecc. Dlgs 74 Carecc. settem

La nuova "dichiarazione infedele"

Sulla base di quanto si è fin qui esaminato circa il nuovo contenuto del reato di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" di cui all'articolo 3 risulta, di conseguenza, che i comportamenti non più classificabili come fraudolenti possono ricadere nel reato di dichiarazione infedele dell'articolo 4 del Dlgs 74/2000, come modificato dal Dlgs 158/2015, sempre ovviamente che ne sussistano i presupposti quantitativi: 150.000 di imposta evasa; 3.000.000 di ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti⁹.

Parimenti si deve tener conto del nuovo criterio della prima parte della lettera c), introduttiva dell'articolo 1-bis, della quale si è già parlato.

Ulteriore importante innovazione è quella risultante dalla lettera 1-ter, che inserisce un nuovo criterio quantitativo di punibilità: «Fuori dei casi di cui al comma 1-bis non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente 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)».

Deve trattarsi, ovviamente, di quelle operazioni valutative che non danno luogo alla non punibilità prevista nel comma precedente, anche se la precisa individuazione di tali elementi risulta abbastanza difficile in conseguenza dell'inserimento della nuova citata lettera d) al termine dell'articolo 4, dal contenuto onnicomprensivo. Si può, ad esempio, pensare al caso di questioni interpretative inerenti alla formula finale della lettera b) del comma 4 dell'articolo 109 del Tuir 917/1986: «...sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi».

Il caso che al riguardo si è talvolta posto in sede penale, al fine del superamento della soglia quantitativa di punibilità, è quello della ricostruzione empirica del differenziale tra prezzo di acquisto e prezzo di vendita di dati prodotti con riferimento alle normali prassi commerciali, che è questione non riconducibile a quelle specificamente prese in considerazione dal nuovo comma 1-bis, non trattandosi di "determinazione dell'esercizio di competenza", di "non inerenza", di "non deducibilità di elementi passivi reali",

9. Sul nuovo testo dell'articolo 4 del Dlgs 74/2000, modificato dal Dlgs 158/2015, cfr. l'importante contributo di Conucci, in Giarda-Perini-Varraso, *La nuova giustizia*, cit., p. 281 ss.; Gambogi, *La riforma*, cit., p. 82 ss.; Iorio, *I nuovi reati*, cit., p. 24 ss.; Nocerino, in *La riforma*, cit., a cura di Nocerino-Putinati, *La riforma*, cit., p. 77 ss. In giurisprudenza, cfr. Cassazione penale, sez. III, 14 aprile - 20 maggio 2015, n. 21612, in *Leggi d'Italia*. Per ulteriore trattazione, cfr. Caraccioli, «Commento all'articolo 4 Dlgs 74/2000, mod. Dlgs 158/2015», in Caraccioli (a cura di), *Commento al Dlgs 24 settembre 2015 n. 158*, 2016, p. 111 ss.

In argomento, cfr. anche Terracini, «Il concetto di fittizietà nel diritto penale tributario», in *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di Borsari, 2013, p.13, ed ivi citazioni. Interessante e quanto recentemente affermato da Cassazione 23/3-22/9/2016 n. 39379, in *Il fisco*, 2016, 41, 1, con nota di Antico, Spetta al giudice penale quantificare l'imposta: «La determinazione dell'imposta evasa, ai fini del calcolo del superamento delle soglie di punibilità per il reato di dichiarazione infedele, previste dall'articolo 4 Dlgs 74/2000, tenendo comunque presenti i costi, anche se non dichiarati, è di esclusiva competenza del giudice penale».

bensi di criterio (sicuramente empirico) che non riguarda questioni interpretative ma solo individuazione del *quantum* di rapporto tra prezzo di acquisto e prezzo di vendita di dati prodotti.

La risposta al quesito, per quanto riguarda l'esistenza di profili penali ex articolo 4 citato in ipotesi del genere, dev'essere negativa e questo in base ai principi generali in forza dei quali le presunzioni tributarie, o meglio la soccombenza alle stesse, non determina automaticamente responsabilità penale, stante la diversa sfera di incidenza — alla luce del c.d. "doppio binario" tra procedimento fiscale e processo penale (ad eccezione degli istituti specificamente deroganti a tale regola generale) — delle rispettive categorie di sanzioni. Nel caso, pertanto, che l'Amministrazione finanziaria, in ipotesi di questo genere, provveda a trasmettere gli atti al Pm, il medesimo non dovrà ovviamente appiattirsi sulle posizioni dell'Amministrazione stessa, ma dovrà autonomamente verificare se nel caso concreto sussistevano o meno estremi di reato tributario.

Quanto precede, d'altronde, è ora specificamente disciplinato dal comma 1-bis dell'articolo 4 citato nella parte in cui dispone che «ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto... della non deducibilità di elementi passivi reali», essendo quella in esame questione appunto inerente al profilo strettamente giuridico (e non fattuale) della deducibilità dei costi provenienti da società estere.

Sempre con riferimento a tale ipotesi ad analoga conclusione di assoluta indipendenza della valutazione penalistica del fenomeno rispetto a quella tributaria si deve pervenire nel caso la società contribuente abbia fatto ricorso all'istituto dell'"interpello" sulla base della disciplina specifica di cui al comma 8-ter e quater dello stesso articolo 167.

Né su tale conclusione — che discende dai principi generali dell'indipendenza dei rapporti tra i due tipi di procedimento di cui agli articoli 20 e 21 del Dlgs 74/2000 — influisce il fatto che con l'articolo 14 del Dlgs 158/2015 sia stato abrogato l'articolo 16 del Dlgs 74/2000 (Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive), trattandosi di istituto particolare ora non più esistente e dato che la materia risulta comunque specificamente disciplinata dai citati articoli 20 e 21.

Presunzioni tributarie e dichiarazione infedele

Una problematica di particolare interesse e frequenza pratica si pone con riferimento alle varie ipotesi di c.d. "caducazione" del contribuente a fronte di presunzioni tributarie per quanto concerne l'eventuale possibile contestazione della responsabilità penale per "dichiarazione infedele" (non essendovi modo, in questi casi, di ipotizzare il ricorso all'articolo 3 citato, dato che questo richiede comportamenti fraudolenti).

Una situazione riconducibile a tale problematica concerne la disciplina in

materia di imprese e particolare al caso dove residenti nei c.d. disposizioni del comma dimostra che l'inse artificiosa volta a co

Altra ipotesi di p all'articolo 1, comm e di acquisto"), il q importati o prodot le proprie operazio rientrano anche le negozi, depositi e comma 2 aggiung dimostrato che i b o distrutti; b) son o in dipendenza c trasporto, manda proprietà». Le no disciplina della n presunzione di a

Orbene, nell'i cessione senza f operare automa penale ad esem 158/2015, nel ca punibilità, e qu rilevanti ai fini dimostrazione metodi e canor fini della prov

materia di imprese estere controllate di cui all'articolo 167 Tuir, ed in particolare al caso disciplinato dal comma 8-bis per quanto concerne le stesse ove residenti nei c.d. "paradisi fiscali". Invero, il comma 8-ter dispone che «le disposizioni del comma 8-bis non si applicano se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale».

Altra ipotesi di presunzione – questa in materia di Iva – è quella di cui all'articolo 1, comma 1, Dpr 441 del 10 novembre 1997 ("Presunzioni di cessione e di acquisto"), il quale dispone che «si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa». Il comma 2 aggiunge che «la presunzione di cui al comma 1 non opera se è dimostrato che i beni stessi: a) sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti; b) sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà». Le norme successive prevedono ulteriori specificazioni della disciplina della non operatività della presunzione di cessione, della presunzione di acquisto, della operatività delle presunzioni.

Orbene, nell'ipotesi di soccombenza alla presunzione (tributaria) di cessione senza fattura dei beni non rinvenuti nella sede dell'impresa non può operare automaticamente la presunzione stessa ai fini della responsabilità penale ad esempio per l'articolo 4 del Dlgs 74/2000, come modificato dal Dlgs 158/2015, nel caso di superamento delle relative soglie quantitative di punibilità, e questo per la differenziazione strutturale tra i fenomeni fattuali rilevanti ai fini dell'operatività delle presunzioni fiscali e quelli della necessaria dimostrazione degli elementi fattuali necessari ai fini della dimostrazione, con metodi e canoni esclusivamente processualpenalistici, dell'esistenza, anche ai fini della prova dell'elemento psicologico, del reato citato.

L'autore
di questo articolo

IVO CARACCIOLI

Avvocato, già ordinario di Diritto penale presso l'Università di Torino, è membro del Comitato scientifico dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani e presidente del Centro di Diritto penale tributario. Pubblicista, collabora con *Il Sole 24 Ore* e con i principali periodici di settore italiani e internazionali.