

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

1. Premessa.

La fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici deve essere considerata la più grave tra i delitti dichiarativi: essa infatti riguarda quella dichiarazione particolarmente insidiosa in quanto supportata da un impianto contabile atto a sviare e ad ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, sintomatica quindi della fraudolenza.

2. La norma.

Art. 3 D.lgs. 74/2000 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

«1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, 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, 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».

3. Bene giuridico protetto.

Il corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale.

4. Soggetti attivo.

Il delitto è configurabile nei confronti di “qualunque” soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell'imposta sul valore aggiunto.

5. Elemento soggettivo.

Il dolo è specifico come per tutti i reati di dichiarazione e consiste nel fine di evadere le imposte.

Prima di parlare dell'elemento soggettivo del reato occorre stabilire se il superamento delle soglie previste costituisca un elemento costitutivo del reato oppure se trattasi di una condizione obiettiva di punibilità. La giurisprudenza prevalente ritiene che le soglie di punibilità abbiano natura di **elementi costitutivi** del reato. Di conseguenza il dolo va inteso come coscienza e volontà del superamento delle suddette soglie (vedi *infra* § approfondimenti).

Va precisato che in sede penale l'onere della prova del “carattere fittizio” dei costi indicati nella dichiarazione annuale è a carico del P.M., stante il principio di presunzione di innocenza fino a condanna definitiva *ex art. 27, comma 2, della Costituzione*; viceversa nel processo tributario l'onere della prova della “non falsità” delle fatture ricade sul contribuente.

6. Elemento oggettivo.

La condotta (bifasica ed esclusivamente commissiva) deve avere essenzialmente i seguenti requisiti:

- a. **attività fraudolenta** idonea ad ostacolare l'accertamento¹ e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, consistente:
 - 1) nel compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente o, alternativamente,
 - 2) nell'avvalersi di documenti falsi² o altri mezzi fraudolenti;
- b. **presentazione di una dichiarazione**³ non veritiera ai fini delle imposte sui redditi o dell'Iva in quanto viziata da elementi attivi o passivi non corrispondenti alla realtà o da crediti e ritenute fittizi.

¹ L'idoneità della condotta a ostacolare l'accertamento deve essere valutata *ex ante*, a prescindere dalle contingenti difficoltà incontrate dai verificatori nella ricostruzione della base imponibile (Cass., Sez. III, 18 aprile 2002, n. 20785).

² Viene attratta nell'orbita di applicazione dell'art. 3 tanto la **falsità ideologica quanto quella materiale** nell'ipotesi di documenti, diversi da quelli indicati nell'art. 2, di diretta o indiretta rilevanza fiscale. Nel comma due si stabilisce espressamente che 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 Con la riforma dei reati tributari avvenuta per effetto del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 viene eliminato uno degli imprescindibili e separati elementi costitutivi della condotta (ossia la “falsa rappresentazione nelle **scritture contabili obbligatorie**”), circostanza che ha comportato un ampliamento dei potenziali autori del reato, ormai realizzabile dai

Come è facile immaginare, la sussistenza dell'attività fraudolenta rappresenta il punto focale del delitto in questione. Quest'ultima, visto l'utilizzo della congiunzione, deve essere idonea sia ad ostacolare l'accertamento sia a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria. Il legislatore ha voluto specificare il più possibile le modalità della condotta (il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente o l'avvalersi di documenti falsi o mezzi fraudolenti). Altri sforzi per delimitare la fattispecie penale li ritroviamo, indirettamente, nella definizione di mezzi fraudolenti (positiva e negativa) che è fatta sia nell'art. 1, sia nello stesso art. 3 del D.lgs. 74/2000.

Secondo la [Relazione illustrativa della Camera dei Deputati](#), i “mezzi fraudolenti”, sono da ricondurre alla capacità di ostacolare l'accertamento quanto alla capacità di ingannare l'Amministrazione finanziaria.

7. Consumazione.

Nel momento della presentazione della dichiarazione⁴.

9. Pena.

Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni. Al di sotto della soglia di punibilità, la medesima fattispecie costituisce illecito amministrativo punibile con le sanzioni amministrative previste per le dichiarazioni infedeli.

10. Prescrizione.

Il D.lgs. n. 74 del 2000 non prevede specifici termini di prescrizione dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto; la relativa disciplina, pertanto, si ricava dai principi generali di cui agli articoli 157 e seguenti del codice penale.

La nuova disciplina (modificata dall'articolo 6 della legge 251/2005) stabilisce che la prescrizione si verifica, per tutte le tipologie di reato, "*decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque **un tempo non inferiore a sei anni se si tratta di delitto...***", come nel caso di tutti i reati previsti dal D.lgs. 74/2000.

soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi anche se non vincolati alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie. E' ovvio che il reato può ben configurarsi anche nel caso in cui i documenti vengano registrati nelle **scritture contabili obbligatorie** detenute ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria (si veda in proposito il comma due dell'art. 3 in questione).

⁴ Secondo la Cassazione, la “dichiarazione integrativa” non avrebbe riflessi sulla rilevanza penale della condotta estrinsecatasi nella presentazione della dichiarazione originaria. Tale presa di posizione viene fatta discendere dalla natura “istantanea” dei reati tributari, a nulla rilevando che la norma tributaria espressamente consenta al contribuente di presentare una dichiarazione correttiva. La dichiarazione integrativa è vista come un “post-factum” irrilevante sul piano del perfezionamento della fattispecie delittuosa. In quest'ottica pertanto - indipendentemente dalla correzione attuata per il tramite della dichiarazione integrativa - il contribuente dovrebbe comunque rispondere sia delle sanzioni amministrative che di quelle penali. La questione è dibattuta in dottrina.

La legge 14 settembre 2011, n. 148, ha inserito con l'art. 2, comma 36-vicies bis il comma 1-bis all'art. 17 del d.lgs. 74/2000: «*I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo*». Ciò significa, in ultima analisi, che i delitti in parola si prescrivono in 8 anni (10 in presenza di cause interruttive).⁵

11. Competenza per territorio.

Per i delitti previsti in materia di dichiarazione il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il **domicilio fiscale**. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

12. Tentativo.

L'art. 6 del D.lgs. 74/2000 prevede espressamente che i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.

13. Procedibilità.

D'ufficio.

14. Concorso con i reati societari di false comunicazioni sociali.

In merito al rapporto tra falso in bilancio e frode fiscale, occorre prendere atto che gli articoli 2621 e 2622 c.c., disciplinando le fattispecie di false comunicazioni sociali, prevedono la punibilità qualora i soggetti attivi hanno agito con lo scopo di ingannare i soci o il pubblico: è di tutta evidenza che nel concetto di "pubblico" non possa essere ricompreso il Fisco. Quindi, è da escludere la possibilità di un concorso materiale tra il falso in bilancio e la frode fiscale allorquando la falsa rappresentazione contabile abbia lo scopo esclusivo di frodare il Fisco, perché gli interessi di quest'ultimo non appartengono alla categoria dei beni giuridici tutelati dai novellati artt. 2621 e 2622 cc. per effetto della Legge 27 maggio 2015 n. 69.

Viceversa, è ipotizzabile il concorso materiale tra il falso in bilancio e la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (ma il discorso può estendersi ad altri reati tributari) nel caso in cui

⁵ Con la Legge 23 giugno 2017, n. 103, entrata in vigore il 3 agosto 2017, sono state apportate modifiche agli articoli da 158 a 161 del c.p., introducendo all'art. 159 c.p. ulteriori ipotesi di sospensione del corso della prescrizione. In particolare:

- nel caso di richiesta di rogatoria all'estero, il termine massimo di sospensione è pari a sei mesi dal provvedimento che dispone la rogatoria;
- il corso della prescrizione è sospeso dal termine per il deposito della motivazione della sentenza di condanna in primo grado e/o in secondo grado, anche se emessa in sede di rinvio, fino alla pronuncia del dispositivo che definisce la sentenza del grado successivo e comunque per un tempo **non superiore a un anno e sei mesi**.

Ne deriva che, in caso di condanna nei vari gradi di giudizio, i termini prescrizionali per i reati tributari, commessi dopo il 3 agosto 2017, passeranno dagli attuali dieci anni a tredici anni, ovvero da sette anni e sei mesi a dieci anni e sei mesi. In ipotesi di sentenza assolutoria l'incremento del termine non si verifica.

la medesima condotta venga realizzata al duplice scopo di frodare il Fisco ed ingannare i creditori e/o i soci.

15. Concorso con l'art. 2⁶ e l'art. 4⁷ del D.lgs. 74/2000.

In teoria è possibile che un medesimo soggetto, con la presentazione della “stessa” dichiarazione dei redditi, ponga in essere condotte distinte che rientrano nella previsione sia dell'art. 2, sia dell'art. 3 e finanche dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 (ad esempio, indicazione di elementi passivi fittizi documentati da “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” rientrante nella previsione dell'art. 2 e di ulteriori elementi, attivi o passivi, con ricorso all'utilizzo di altri mezzi fraudolenti tali da integrare la fattispecie di cui all'art. 3; oppure, in aggiunta all'utilizzo di mezzi fraudolenti tali da integrare la fattispecie di cui all'art. 3, indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti che determinano il superamento congiunto delle soglie previste dall'art. 4.

In tali casi il soggetto risponderà di più reati.

Approfondimenti

1. Soglie di punibilità

Si richiede che le false indicazioni contenute nelle dichiarazioni dei redditi o Iva consistano in:

- **elementi attivi o passivi⁸** non corrispondenti alla realtà, o
- **in crediti o ritenute** fittizi.

Le soglie, a parere di chi scrive, non costituiscono condizioni obiettive di punibilità ma devono intendersi elementi costitutivi del reato e di conseguenza devono essere investite dal dolo.

⁶ **Art. 2 D.lgs. 74/2000 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.**

1. E' 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 relative a dette imposte **elementi passivi fittizi**.

⁷ **Art. 4 D.lgs. 74/2000 - Dichiarazione infedele.**

1. **Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3**, è punito con la reclusione da uno a tre anni 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 centocinquanta;
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 tre milioni.

⁸ **Art. 1 D.lgs. 74/2000 – Definizioni.**

1. lettera b): per "elementi attivi o passivi" si intendono 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 e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta.

La norma richiede espressamente che affinché si realizzi il reato devono “**congiuntamente**” superarsi le soglie:

- dell’imposta evasa;
- dell’imponibile.

a. Imposta evasa.

Sussiste questo requisito allorquando l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte (imposte sui redditi o sul valore aggiunto), a euro 30.000.

Ai sensi dell’art. 1 comma 1 lett. f) del D.Lgs. 74/2000 per “imposta evasa” si intende la differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l’intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di **perdite dell’esercizio o di perdite pregresse** spettanti e utilizzabili (rileva cioè solo il reale risparmio d’imposta).

La successiva lett. g) dello stesso articolo stabilisce che le soglie di punibilità riferite all’imposta evasa si intendono estese anche all’ammontare dell’indebito rimborso richiesto o dell’inesistente credito d’imposta esposto nella dichiarazione.

In forza di quest’ultima precisazione estensiva, dunque, ai fini della valutazione del superamento delle soglie di punibilità, vengono ad essere accomunate:

- l’ipotesi classica dell’imposta evasa,
- l’indebita richiesta di rimborso,
- l’inesistente esposizione di credito d’imposta.

Ai fini dell’individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all’accertamento e alla determinazione dell’ammontare dell’imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria. Ovvio che l’A.G., nella pratica, faccia riferimento a quanto determinato in sede di processo verbale di constatazione redatto dalla GdF oppure nell’avviso di accertamento dell’Agenzia delle Entrate. Ciò nondimeno, si ribadisce che la

determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa è, in sede penale, di esclusiva competenza del giudice.⁹

Si può prospettare uno scenario di questo genere: gli operanti svolgono un'autonoma valutazione della configurabilità degli illeciti penali ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, anche previa quantificazione dell'imposta evasa relativamente ad entrambi i tributi. Detta quantificazione è di ausilio ai fini delle successive determinazioni di competenza dell'Autorità Giudiziaria, che potrà avvalersi anche di periti e consulenti tecnici. Essa rimane aperta ad integrazioni da parte degli stessi operanti (siano questi reparti della GdF, o Uffici finanziari) nel caso in cui emergano nuovi elementi comprovanti ulteriori fatti evasivi.

A tal fine la circolare 1-2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza auspica che il reparto del Corpo operante proceda alla preliminare quantificazione dell'imposta evasa e dia comunicazione, quando possibile, all'Ufficio finanziario competente degli estremi della informativa di reato trasmessa all'Autorità Giudiziaria, in modo da consentire all'ufficio titolare dell'azione di accertamento di integrare detta comunicazione, ricorrendone i presupposti, mediante la partecipazione di ulteriori elementi.

b. Imponibile.¹⁰

Sussiste questo secondo requisito allorquando:

- l'ammontare complessivo degli **elementi attivi** sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di **elementi passivi** fittizi, è:
 - a. superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione,
 - oppure,
 - b. superiore a euro 1.500.000,
- l'ammontare complessivo dei **crediti e delle ritenute** fittizie in diminuzione dell'imposta è:
 - a. superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima,
 - oppure,
 - b. superiore a euro 30.000.

Nel caso in cui la base imponibile sia ricostruita con un accertamento di “tipo induttivo”, potrebbe porsi il problema di stabilire se sia stata superata la soglia di rilevanza penale. Particolare

⁹ Il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (così Sez. 3, n. 5640 del 2/12/2011).

¹⁰ Il reddito ai fini fiscali è definito e disciplinato dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi di cui al D.p.r. 917/1986. Esso varia sia nella sua definizione che nelle modalità di calcolo, a seconda del soggetto giuridico per il quale il reddito deve essere calcolato.

cura dovrà essere posta dai verificatori, nell'ambito delle attività svolte nei confronti degli evasori totali e degli altri soggetti per i quali è applicabile l'accertamento induttivo "puro", nell'acquisizione e valutazione dei dati e/o elementi relativi a costi, spese, oneri e altri componenti negativi, risultanti da elementi certi e precisi per la ricostruzione del reddito complessivo.¹¹

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, anche ai fini della configurabilità dei reati tributari di matrice dichiarativa, per "**imposta evasa**" deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi, tenuto conto delle risultanze probatorie acquisite, sulla base dell'analisi e della contrapposizione tra ricavi e costi fiscalmente rilevanti, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario.

2. Competenza sulla determinazione del superamento delle soglie.

Ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria (Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011; Sez. 3, n. 21213 del 26/02/2008).

Può benissimo accadere che la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario, senza che ciò possa vincolare il giudice penale e senza che possa quindi escludersi che quest'ultimo pervenga - sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario - ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario. Egli deve dare specifica e congrua motivazione di tale diverso convincimento.

Occorre precisare che l'esito del giudizio tributario è un dato ben distinto dalla **pretesa tributaria** dell'amministrazione finanziaria che fissa il limite della soglia di punibilità: ebbene, il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (così Sez. 3, n. 5640 del 2/12/2011).

¹¹ Conformemente a quanto stabilito dall'art. 109, comma 4, lett. b), del T.U.I.R., le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi che, pur non risultando imputati al conto economico, concorrono a formare il reddito, **sono ammessi in deduzione** se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

L'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale si collocano sul crinale della distinzione appena tracciata: c'è un'iniziale pretesa tributaria che poi viene ridimensionata non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto. Anche in tal caso, il giudice penale non è vincolato all'imposta così accertata, ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale occorre che egli esponga concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta.

3. Il problema della soglie in relazione alle società di persone.

Nel caso delle società di persone e degli enti tassati per trasparenza,¹² si verifica che nella dichiarazione della “società” confluiscono solo gli **elementi attivi sottratti a tassazione**, mentre in quella dei “soci” sono evidenziate sia la porzione di **elementi attivi** di pertinenza di ciascun socio sia la relativa **imposta evasa**. Ciò può comportare particolari problemi ai fini della verifica del superamento delle soglie previste dalla fattispecie di cui si discute.

Infatti, il reddito prodotto dalle società di persone (che non hanno autonoma soggettività tributaria ai fini reddituali) è tassato in capo ai soci, previa imputazione agli stessi degli utili in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione ed a prescindere dall'effettiva percezione, *ex art. 5, comma 1, del TUIR*.

Il D.P.R. n. 600/1973, all'art. 6, comma 1, dispone che le società in parola debbano comunque presentare la dichiarazione agli effetti delle imposte sui redditi dovute dai singoli soci e, all'art. 40, ultimo comma, che la rettifica di tali dichiarazioni abbia effetto anche ai fini delle imposte dagli stessi dovute.

In sostanza, per appurare il superamento delle soglie di punibilità relative ai delitti dichiarativi, è necessario ripartire i redditi “non dichiarati” della società a base personale fra i soci. Successivamente occorre verificare se l'**imponibile** e la relativa **imposta evasa** dal singolo socio siano di importo superiore alle previste soglie dell'art. 3 del D.lgs. 74/2000.

La ripartizione dei redditi “non dichiarati” dalla società di persone (o operante in regime di trasparenza) in capo ai soci, operata “automaticamente” sulla base del fatto che i redditi maturati dalle società di persone sono imputati ai loro soci, indipendentemente dalla percezione ed in proporzione alle quote di partecipazione di ciascuno, può sembrare una forzatura.

¹² Tale regime può essere adottato, per opzione, anche dalle società di capitali che hanno come soci altre società di capitali, secondo le disposizioni dettate dall'art. 115 del TUIR, nonché dalle società a responsabilità limitata che rispettino i limiti di volume di ricavi e di composizione della compagine sociale previsti dal successivo art. 116.

Finché si rimane sulle società in nome collettivo o sulle società semplici, ove tutti i soci sono attori della gestione sociale, la questione è abbastanza comprensibile e condivisibile, mentre nel caso di società in accomandita semplice dove vi sono alcuni soci estranei alla gestione societaria, ogni qual volta il maggior reddito imponibile è determinato da atti evasivi degli accomandatari, non è affatto ovvio che i soci accomandanti abbiano di fatto posseduto o possederanno mai maggiori redditi occulti. In tali circostanze il danno per questi ultimi può essere duplice, perché non solo non ricevono i redditi reali, ma in sede d'accertamento sono chiamati ad assolvere l'imposizione diretta su somme o utilità del tutto figurative che gli sono state automaticamente attribuite per trasparenza. Inoltre, la questione potrebbe divenire di rilevanza penale nel caso in cui si superassero le soglie sia riguardo all'imponibile sia riguardo all'imposta evasa.

Tuttavia, è lecito pensare che un socio accomandante all'oscuro di comportamenti evasivi del socio "accomandatario" mai potrebbe integrare l'elemento soggetto del dolo richiesto dal delitto *de quo* (quel fine di evadere le imposte sui redditi).

4. Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente.

L'art. 1 del D.lgs. 74/2000 comma 1 lettera g-bis, stabilisce che per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le **operazioni apparenti**, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212¹³, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Sono da ricomprendersi nel campo di applicazione del diritto penale tributario le operazioni **inesistenti**, sul piano materiale o giuridico (casi in cui vi è simulazione, falsità o, più in generale, fraudolenza).

¹³**Art. 10-bis legge 212/2000 - Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.**

1. Configurano **abuso del diritto** una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.
2. Ai fini del comma 1 si considerano:
 - a) **operazioni prive di sostanza economica** i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
 - b) **vantaggi fiscali indebiti** i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.
3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Omissis

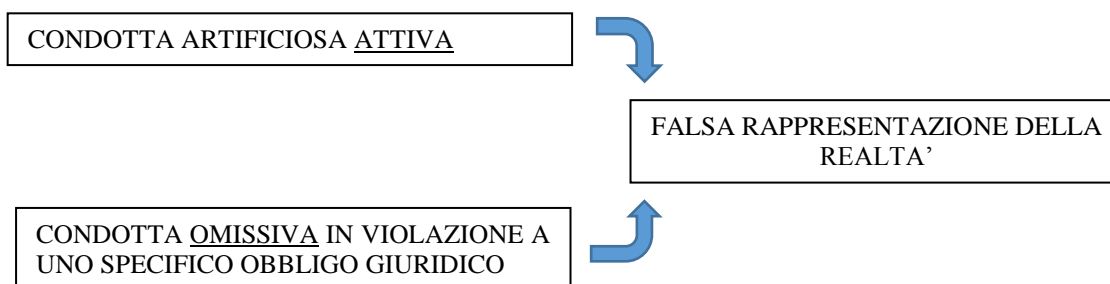
E' importante sottolineare che le operazioni "elusive" (disciplinate dallo Statuto del Contribuente) si differenziano da quelle apparenti e simulate (aventi profilo penale) per essere effettivamente **esistenti** sia sotto il profilo sia giuridico, sia sotto quello economico.

5. Mezzi fraudolenti.

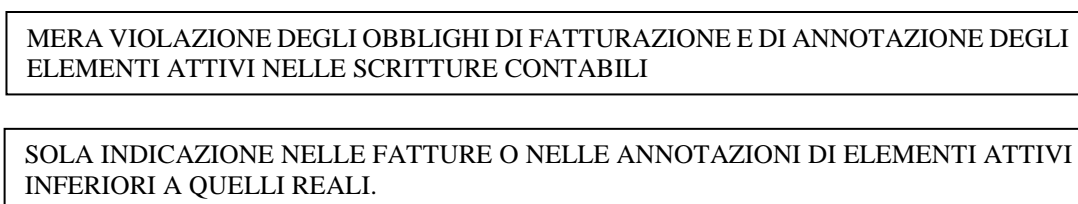
L'art. 1 del D.lgs. 74/2000 comma 1 alla lettera g-ter) stabilisce che: *per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.*

L'art. 2 del D.lgs. 74/2000 al comma 3 stabilisce che: *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.*

Quindi, per identificare i mezzi fraudolenti, il legislatore ci fornisce sia una descrizione "positiva":



E una descrizione "negativa", per escludere alcuni comportamenti:



Di conseguenza, si ritiene che possa parlarsi di "mezzi fraudolenti" ad esempio nel caso di utilizzo di documenti contraffatti o alterati (diversi dalle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), nel caso di imputazione di costi relative a investimenti inesistenti sorretta da predisposizione di contratti ideologicamente falsi, tenuta di una doppia contabilità, laddove il contribuente si avvalga di un sistema articolato e complesso per realizzare sistematicamente il nero, ecc..

Mezzi Fraudolenti

In tema di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici prevista dall'art. 3, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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 contabile (*Sez. 5, Sentenza n. 36859 del 16/01/2013*).

Concorso con il reato di occultamento delle scritture contabili

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (*art. 3 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*) può concorrere con il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (*art. 10 del citato d.lgs.*), dovendosi escludere il concorso apparente di norme e il rapporto di genere a specie previsti dall'art. 15 cod. pen. (*Sez. 3, Sentenza n. 12455 del 01/12/2011*).

Momento consumativo – ammortamento frazionato

In tema di reati tributari e finanziari, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile nel caso di un frazionamento in successive dichiarazioni annuali delle quote di ammortamento dell'importo di fatture per l'acquisto (inesistente) di beni strumentali ed è integrato da ogni dichiarazione nella quale vengono indicati i corrispondenti elementi passivi fittizi in detrazione dei redditi (*Sez. F, Sentenza n. 35729 del 01/08/2013*).

Sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente

È legittimo il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di somme di denaro sottratte al pagamento dell'IVA dovuta, in quanto, per i reati tributari, la confisca di somme di denaro, beni o valori è consentita anche in relazione al profitto del reato. (Nella specie, si trattava di frode fiscale attuata mediante presentazione di una dichiarazione annuale in cui erano stati indicati elementi passivi fittizi derivanti da annotazione in contabilità di operazioni oggettivamente inesistenti, con sottrazione al Fisco del pagamento dell'IVA dovuta) (*Sez. 3, Sentenza n. 25890 del 26/05/2010*).

Fatture e documenti modificati dall'utilizzatore

La fattispecie delittuosa dell'uso di fatture o altri documenti emessi e successivamente modificati dall'utilizzatore va ricondotta alla previsione di cui all'art 3 dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (*Sent. Cass. n. 30896 del 08.08.2001*).

a Martina

BIBLIOGRAFIA

- **Circolare 1-2018** del Comando Generale della Guardia di Finanza emanata il 04/12/2017.
- [Relazione III/05/2015 del 28 ottobre 2015 - Ufficio del Massimario Cassazione Penale.](#)
- **Eleonora BRIOLINI e Giovanni GERARDI** - Reati dichiarativi fraudolenti: ammissibilità e convenienza del ravvedimento operoso (Corriere Tributario 46/2017).
- **Enrico Mario AMBROSETTI** - La frode fiscale mediante altri artifici: vecchi e nuovi aspetti problematici (in Archivio Penale 2017 n.1)
- **Philip LAROMA JEZZI** - Dichiarazione integrativa “a sfavore” e rilevanza penale della dichiarazione originaria (Corriere Tributario 46/2014).
-