

Capitolo VII

DICHIARAZIONE INFEDELE

di Alessandro Keller

La fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74/2000, a seguito delle significative innovazioni apportate dal d.lgs. n. 158/2015, ha esaurito il ruolo – assegnatole sia dalla giurisprudenza di legittimità, sia dagli organi accertatori – di “ricettacolo” di qualsivoglia condotta di evasione d'imposta ottenuta attraverso la (mera) violazione della normativa tributaria, in assenza di fraudolenza. Non assumono più rilievo penale i costi meramente “fittizi”, ma solo quelli “inesistenti” nella realtà fenomenica. Né rilevano le errate valutazioni o la violazione del criterio di competenza, né le operazioni di elusione fiscale (o di abuso del diritto). Residuano nella tipicità della fattispecie di dichiarazione infedele solo quelle ipotesi di evasione caratterizzate dal mendacio di dati oggettivi e reali, privi di equivocità.

RIFERIMENTI NORMATIVI: art. 53 Cost.; art. 2 c.p.; d.p.r. n. 633/1972; d.p.r. n. 600/1973; l. n. 516/1982; l. n. 408/1990; l. n. 537/1993; artt. 1 e 5, d.p.r. n. 322/1998; artt. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 18, 20, d.lgs. n. 74/2000; art. 10-bis, l. 27.7.2000, n. 212; art. 8, l. n. 23/2014; d.lgs. n. 128/2015; art. 4, d.lgs. n. 158/2015.

SOMMARIO: 1. Caratteristiche generali. – 2. L'interesse tutelato. – 3. I soggetti attivi. – 3.1. La peculiare posizione del consulente e dell'amministratore di fatto. Cenni. – 4. La condotta incriminata: profili generali. – 4.1. La mancata indicazione di elementi attivi. – 4.1.1. La rilevanza della “contabilità nera”. – 4.1.2. I redditi derivanti da condotta illecita. – 4.2. L'indicazione di elementi passivi inesistenti (e non meramente fittizi). – 4.3. L'irrilevanza penale della “non inerenza”. – 4.4. L'irrilevanza penale della violazione dei “criteri di determinazione dell'esercizio di competenza”. – 4.5. L'irrilevanza penale dei “crediti di imposta” e delle “ritenute”. – 4.6. La “classificazione” e la “valutazione” delle componenti di reddito. – 4.7. L'esclusione *ex lege* della rilevanza penale dell'elusione fiscale e l'esigenza di superamento delle residue ambiguità interpretative. – 4.8. Il (residuo) rilievo penale delle operazioni di “*transfer pricing*”, “*stock lending*” e “*LBO*”. Cenni. – 4.9. Il consolidato fiscale. – 5. L'evento e l'oggetto materiale della condotta. – 6. Le soglie di punibilità. – 7. L'elemento soggettivo. – 8. Profili processuali.

1. Caratteristiche generali

Integra il delitto di dichiarazione infedele la condotta del contribuente che, animato dalla finalità di conseguire un'evasione di imposta, presenti all'Amministrazione finanziaria una dichiarazione annuale mendace, relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, attraverso l'indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di elementi passivi inesistenti¹.

La clausola di riserva «fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3» indicata nell'*incipit* della norma caratterizza la fattispecie penale-tributaria in esame quale ipotesi residuale e “di chiusura” ed enfatizza il contenuto offensivo apportato dalla mera falsità del dato dichiarato in assenza di frodolenza². La norma tipizza proprio (e solo) la **discrasia** tra il valore imponibile rappresentato ed il valore imponibile reale, tanto che se la dichiarazione infedele si caratterizza per essere **ideologicamente falsa**, *a fortiori*, si ha una dichiarazione fedele solo nell'ipotesi in cui vi sia una indicazione corretta e, quindi, veritiera, della realtà reddituale³.

All'indomani dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 74 del 10 marzo 2000 era stato assegnato (tanto dalla giurisprudenza, quanto dagli organi accertatori), alla fattispecie di dichiarazione infedele, il ruolo di “ricettacolo” di qualsivoglia condotta priva di frodolenza, ma idonea a conseguire un'evasione di imposta (con superamento delle soglie di punibilità)⁴. Ai fini dell'integrazione, infatti, rilevavano penalmente i costi “fittizi”, cioè tutti quelli indeducibili per la normativa tributaria, anche se effettivamente sostenuti dal contribuente; gli elementi passivi frutto di un'interpretazione meramente elusiva delle disposizioni tributarie; la violazione del criterio di competenza contabile.

Ravvisata la necessità di una «revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei

¹ Per un'analisi della fattispecie di dichiarazione infedele cfr. LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2ª ed., 2017, 340; CINGARI F., *La dichiarazione infedele*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P. (a cura di), *I reati tributari*, in PALAZZO F.-PALIERO C.E. (diretto da), *Trattato teorico pratico di diritto penale*, Torino, 2017, 229; CARACCIOLI I., *Commento all'art. 4 D.lgs. 74/2000 Mod. D.lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, 111; NOCERINO C., *Sub Art. 4. Dichiarazione infedele*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015, 77; SANTORIELLO C.-PERINI A., *La riforma dei reati tributari (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158)*, in *Il Penalista*, Milano, 2015, 26.

² Cfr. Cass. pen., sez. III, 17.1.2018, n. 41260, in *CED*, rv. 274068.

³ Cfr. Cass. pen., sez. III, 1.1.2011, n. 13926, in *Dir. e giustizia*, 13.4.2012; Cass. pen., sez. III, 18.10.2011, n. 2156, in *CED*, rv. 251877; Cass. pen., sez. III, 10.11.2011, n. 46785, in *Cass. pen.*, 2012, 10, 3552.

⁴ In questo senso cfr. PERINI A., *Reati tributari*, in SACCO R. (diretto da), *Digesto pen., Agg.*, VI, Torino, 2013, 494.

----- OMISSIS -----

compiuta in astratto dal legislatore sul livello di disvalore meritevole di sanzione penale, mentre il giudizio di esclusione della punibilità opera in concreto (in presenza dei requisiti espressamente previsti dalla norma) ed in tutte le ipotesi in cui l'offesa sia graduabile¹⁴³.

7. L'elemento soggettivo

Il tema dell'elemento soggettivo si palesa insidioso, specie con riferimento all'imposta evasa, trattandosi di un **dolo solo apparentemente specifico**¹⁴⁴.

Ed infatti, solo qualificando il dolo come **generico**, sotto il profilo dell'oggetto, ed **intenzionale**, sotto il profilo della forma, si può mantenere integra la struttura della fattispecie. In questo schema si ritiene che, ai fini dell'integrazione del reato, il contribuente debba volere e rappresentarsi tutti gli elementi della fattispecie oggettiva ed agire con l'intenzione di evadere le imposte, **risultato che deve materialmente conseguire**. Non è necessario, invece, che il soggetto agisca con l'intenzione di superare le soglie di punibilità: trattandosi di elementi costitutivi del reato queste devono essere coperte dal dolo, ma l'elemento soggettivo potrà atteggiarsi nelle sue diverse declinazioni, ivi inclusa quella del mero dolo eventuale¹⁴⁵.

Tuttavia, l'impostazione tradizionale e giurisprudenziale ritiene che il **dolo** sia da qualificare come **specifico**, modello per cui il contribuente deve porre in essere la condotta tipica avendo di mira l'evasione d'imposta, pur non essendo essenziale, per la consumazione del reato, che tale evasione sia poi effettivamente realizzata¹⁴⁶. Ne consegue, però, che le soglie di punibilità dovrebbero più coerentemente essere qualificate alla stregua di **condizioni obiettive di punibilità** e non quali elementi costitutivi del reato¹⁴⁷.

8. Profili processuali

La competenza per territorio è individuata sulla base del domicilio fiscale del contribuente, *ex art. 18, 2° comma, d.lgs. n. 74/2000*. Se si trova all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

¹⁴³ Cfr. Cass. pen., sez. III, 20.11.2015, n. 13218, in tema di omesso versamento I.V.A.

¹⁴⁴ Per un approfondimento in tema di soglie di punibilità e di elemento soggettivo nei reati tributari si rinvia alle riflessioni di PUTINATI S., *Sub Art. 3*, cit., 69, e di VENEZIANI P., *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, cit., *passim*.

¹⁴⁵ In questo senso cfr. VENEZIANI P., *Sub Art. 3*, cit., 170.

¹⁴⁶ In questo senso cfr. Cass. pen., sez. III, 1.1.2011, n. 13926, cit.

¹⁴⁷ In questo senso cfr. VENEZIANI P., *Sub Art. 3*, cit., 160.

La competenza per materia è del Tribunale in composizione monocratica. Le modifiche alla cornice edittale apportate dal recente c.d. “**decreto fiscale 2020**” (d.l. 26 ottobre 2019, n. 124), la cui entrata in vigore è differita al momento della conversione in legge, determinano la necessaria celebrazione dell’udienza preliminare, attualmente non prevista. Il reato è procedibile d’ufficio.

Per il delitto di dichiarazione infedele, punito con la pena della reclusione da uno a tre anni, non è consentita l’applicazione né delle misure cautelari personali, nemmeno interdittive, né delle intercettazioni. Tuttavia, il d.l. n. 124/2019 *supra* citato prevede un incremento sia del minimo edittale, individuato nella pena a **due anni** di reclusione, sia del massimo, fissato nella reclusione **fino a cinque anni**, da cui consegue (oltre alla necessaria celebrazione dell’udienza preliminare) l’applicabilità della misura pre-cautelare dell’arresto facoltativo in flagranza, *ex art.* 381 c.p.p., nonché delle misure cautelari degli arresti domiciliari *ex art.* 284 c.p.p. e della custodia cautelare in carcere *ex art.* 285 c.p.p. e di ogni altra misura cautelare coercitiva ed interdittiva. Restano escluse le intercettazioni. Possono sempre trovare applicazione, inoltre, le misure cautelari reali, peraltro anche in forza di mere presunzioni tributarie¹⁴⁸.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74)*, diretto da CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A., Padova, 2001; AA.VV., *La disciplina penale dell’economia*, II, a cura di SANTORIELLO C., Torino, 2008; AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G., Vicenza, 2016; AA.VV., *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, a cura di NOCERINO C.-PUTINATI S., Torino, 2015; AA.VV., *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, a cura di CARACCIOLI I., Milano, 2016; AA.VV., *Trattato di diritto penale. Parte generale*, a cura di CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., Torino, 2013; AA.VV., *Trattato di diritto penale dell’economia*, a cura di CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., Milano, 2016; AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di MAISTO G., Milano, 2009; BERSANI G., *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele: elementi costitutivi*, in *Fisco*, 2001, 12174; BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*,

¹⁴⁸ In questo senso cfr. Cass. pen., sez. III, 10.5.2018, n. 26274, in *Riv. pen.*, 2018, 7-8, 685, la cui massima afferma: «[I]a ritenuta sussistenza del “*fumus commissi delicti*” ai fini dell’adozione di una misura cautelare reale in relazione al reato di dichiarazione infedele previsto dall’art. 4 d.lg. 10 marzo 2000 n. 74 ben può fondarsi, ove trattisi di redditi derivanti dall’esercizio di professioni, sulla presunzione legale che costituiscono “ricavi”, ai sensi dell’art. 32 d.P.R. n. 600/1973, (pur dopo la modifica apportata dall’art. 7-*quater*, comma 1, lett. a, d.l. n. 193/2016, conv. con modif. in l. n. 225/2016), quelli risultanti da versamenti sui conti correnti del professionista che quest’ultimo non sia in grado di giustificare diversamente, nulla rilevando in contrario la parziale dichiarazione di incostituzionalità del citato art. 32, pronunciata con sentenza della Corte costituzionale n. 228/2014, avendo essa avuto ad oggetto l’equiparazione tra attività imprenditoriale ed attività professionale solo limitatamente ai prelevamenti dai conti correnti e non ai versamenti».

in PALAZZO F.-PALIERO C.E. (diretto da), *Trattato teorico pratico di diritto penale*, Torino, 2017; CARACCIOLI I., “*Imposta elusa*” e reati tributari “*di evasione*” nell’*impostazione della Cassazione*, in *Riv. dir. tributario*, 2012, III, 61; CARACCIOLI I., *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Sole 24 Ore*, 1.4.2000, 17; CAVALLINI S.-TROYER L., *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno ‘a lato’ su tre topoi in materia penaltributaria*, in *Riv. dir. pen. contemporaneo*, 2014, 1, 237; CERQUA L.D.-PRICOLO C.M., *Il commento*, in *Dir. pen. e processo*, 2000, 577; DI AMATO A.-PISANO R., *I Reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell’impresa*, Padova, 2002; GENNAI S.-TRAVERSI A., *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011; INGRASSIA A.-TROYER L., *La rilevanza penale dell’elusione e il triangolo di Penrose*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 4, 2013, 2081; LANDI T., *La vexata questio della rilevanza penale della elusione*, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, 631; LANZI A., *I riflessi penali dell’elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, in *Indice pen.*, 2012, 1, 7; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 1^a ed., 2014; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, 2^a ed., Padova, 2017; LUNGHINI G., *Elusione e principio di legalità: l’impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. tributario*, 2006, 9; LUPI R., *Elusione e legittimo risparmio d’imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997, 5, 1099; MAISTO G., *Il progetto di rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento*, in *Riv. dir. tributario*, 1995, 357; MANTOVANI F., *Diritto penale*, Padova, 2013; MARINUCCI G.-DOLCINI E.-GATTA G.L., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2018; MARTINI A., *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO G.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte Speciale*, XVII, Milano, 2010; MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in www.penalecontemporaneo.it; MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Bologna, 2012; MUSSELLI A.-A.C. MUSSELLI, *Transfer pricing. I prezzi di trasferimento internazionali. Fiscalità italiana e dei paesi OCSE e documentazione di supporto*, Gruppo Sole 24 Ore, Milano, 2012; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000; PERINI A., *Il delitto di dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. e processo*, 2000, 1265; PERINI A., *Reati tributari*, in SACCO R. (diretto da), *Digesto pen.*, Agg. VI, Torino 2013, 494; PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, “abuso del diritto” e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. economia*, 2012, 731; PERINI A., *Sulla nozione di «mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento» nell’ambito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Rass. trib.*, 2002, 187; PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, in *Indice pen.*, 2015, 1, 7; PUTINATI S., *Riflessioni sull’irrilevanza penale del transfer pricing*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2015, 2, 341; RAMPONI L., «*Transfer pricing*» e categorie penalistiche. *La selettività dell’illecito penale tributario tra disvalore d’azione e disvalore d’evento*, in *Riv. trim. dir. pen. economia*, 2009, 193; SANTORIELLO C.-PERINI A., *La riforma dei reati tributari (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158)*, in *Il Penalista*, Milano, 2015, 26; SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2013; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2015; TRAVERSI A.-GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000; TROYER L., *La rilevanza penale dell’elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Soc.*, 2012, I, 690; TROYER L.-INGRASSIA A., *Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato»: ovvero dell’irrilevanza penale dell’elusione fiscale*, in *Riv. commercialisti*, 2010, 4, 884; VALENTE P., *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2015; VENEZIANI P., *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, III, Napoli, 2011, 2141; VENEZIANI P., *Elusione fiscale, “esterovestizione” e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. e processo*, 2012, 7, 863.