

Dr. Prof. Emanuele D'Innella

Dr. Stefano Saponaro

Dr. Francesca Tripodi

Dr. Simone Amati

FEBBRAIO 2000

Con il termine di “frode fiscale” oggi si fa comunemente riferimento a quella categoria di delitti, attualmente disciplinata dall’art.4 della L. 7 agosto 1982, n.516, caratterizzati dall’elemento della frodolenza e circoscritti a fatti di evasione o a condotte finalizzate all’evasione stessa .

Certo è che oggi l’individuazione della condotta tipica dettata dall’art.4 L.516/82 rappresenta ancora uno degli aspetti più oscuri e problematici della legislazione penale tributaria, anche perché, a ben guardare, il legislatore non ha mai utilizzato espressamente, nel dettato normativo, la locuzione “frode fiscale”.

E, più precisamente, non l’ha fatto neanche nella prima fattispecie comunemente definita “di frode fiscale”, introdotta dalla L. 9 dicembre 1928, n.2834 (“Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”), che sanzionava penalmente quegli atti fraudolenti posti in essere deliberatamente al fine di sottrarre redditi all’imposta.

Ma è altrettanto vero che oggi la dottrina è unanime nel ricondurre tutte le fattispecie (n.6) di cui all’art.4 L.516/82 alla frode fiscale, anche in considerazione di quanto enunciato nella stessa relazione governativa al disegno di legge del 1982, che appunto sottolineava come le fattispecie descritte nell’art.4 si caratterizzassero “*per la natura fraudolenta della condotta criminosa*”.

L’art.4, infatti, nella sua attuale formulazione, rappresenta tutta una serie di comportamenti criminosi, riconducibili all’ipotesi di falso documentale,

caratterizzati dal dolo specifico di evasione o di indebito rimborso (per sé o per gli altri) e comunque finalizzati al conseguimento di un illegittimo vantaggio fiscale, attraverso un errata rappresentazione della reale capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta.

In particolare, l'art.4, lettera f) L. 516/82 incrimina chiunque *“indica nella dichiarazione dei redditi ovvero nel bilancio o rendiconto ad essa allegato , al di fuori dei casi previsti dall'art.1, ricavi, proventi od altri componenti positivi di reddito, ovvero, spese od altri componenti negativi di reddito in misura diversa da quella effettiva utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali”*.

Da quanto sopra è quindi evidente che perché oggi si possa configurare il reato di frode fiscale, sia irrilevante l'effettiva evasione (evasione circoscritta invece al dolo specifico), venendo così incriminate tutte quelle condotte prodromiche, strumentali alla sottrazione dell'imposta, tali da ostacolare l'Amministrazione Finanziaria nella corretta valutazione della posizione fiscale dei soggetti passivi.

Il fine che ci si propone in questa sede è appunto quello di comprendere quali siano quelle “condotte prodromiche, strumentali alla sottrazione d'imposta” tali da integrare il reato di frode fiscale di cui all'art. 4, lettera f) L. 516/82, ed, in particolare, se e quando l'omessa annotazione e

contabilizzazione di corrispettivi “esca” dall’alveo contravvenzionale dell’art.1 per assumere la natura delittuosa prevista dall’art.4.

Il tutto alla luce della *ratio* ispiratrice della norma, delle modifiche intervenute nel dettato normativo dell’art.4, della evoluzione giurisprudenziale e dottrina in materia e delle novità per il 2000 introdotte dalla riforma del diritto penale - tributario.

Occorre quindi preliminarmente considerare l’intento esplicito che ha portato, nel 1982, all’introduzione del nuovo sistema sanzionatorio.

Scopo del legislatore era assicurare *“un’applicazione effettiva del regime tributario alle categorie di reddito le cui forme proprie di produzione offrono superiori possibilità di evasione”* e quindi, la riforma penale dell’82 veniva riferita in particolare ai percettori di reddito da lavoro autonomo o di impresa.

Trattasi, come si sa, di soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili proprio al fine di documentare il movimento di affari, i corrispettivi ricavati ed i costi sostenuti dalla propria attività, e di consentire quindi un’agevole ricostruzione dell’ammontare dei redditi percepiti; da qui l’obbligo di fare corrispondere i dati effettivi a quelli documentali, contenuti nelle scritture contabili obbligatorie, nella dichiarazione dei redditi ovvero nel bilancio e nel rendiconto allegato.

Da qui ancora la previsione del legislatore di tipiche fattispecie penali *“consistenti o in ipotesi ben definitive di frode fiscale, o in fatti semplici il*

cui accertamento non presuppone la determinazione dell'imposta evasa e tali, pertanto, da non comportare, per la verifica della loro sussistenza, l'attività amministrativa di accertamento."

Di tali proponimenti la parziale e non felice traduzione normativa veniva offerta appunto dall'art.4 della L. 516/82 (prima stesura), ove l'oggetto materiale del reato era identificato nella distruzione o occultamento dei documenti (art.4 n.2), nella falsificazione materiale o ideologica degli stessi (art.4 nn.1, 3, 4, 5, 6) o ancora nella dissimulazione di attività o simulazione di passività (art.4 n.7).

Con riferimento a quest'ultima fattispecie (art.4 n.7), quindi, veniva punito chi, *"essendo titolare di redditi di lavoro autonomo o di impresa (solo!), redige le scritture contabili obbligatorie, la dichiarazione annuale dei redditi ovvero il bilancio o rendiconto ad essa allegato dissimulando componenti positivi o simulando componenti negativi del reddito, tali da alterare in misura rilevante il risultato della dichiarazione"*.

Di qui il primo problema.

Come già accennato, la traduzione dell'intento del legislatore nel dettato normativo dell'art.4 n.7, è immediatamente risultata, agli occhi della dottrina e della giurisprudenza, poco felice e di difficile interpretazione, specialmente in rapporto a quanto stabilito nell'art.1, comma nn.1 e 2 della stessa legge.

L'ipotesi di cui all'art.4 n.7, infatti, "duplicava" le fattispecie contravvenzionali di omessa fatturazione o annotazione di cui all'art.1, che

incriminavano appunto chi avendo effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi, ne omettesse in tutto o in parte la fatturazione o l'annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'IVA o delle II.DD., purché l'ammontare dei corrispettivi sottratti alla prescritta documentazione fosse superiore ad una determinata soglia di punibilità.

In un primo momento dottrina e giurisprudenza avevano risolto l'annosa questione, giungendo alla conclusione che, per il legislatore, la dissimulazione di componenti positivi portava già in sé connaturata la nota della fraudolenza e che quindi fosse sufficiente l'infedeltà della dichiarazione per integrare il reato di frode fiscale.

Sul piano letterale, infatti, "dissimulazione" stava a significare nascondimento, occultamento e denotava quindi una falsa rappresentazione della realtà.

Pertanto, *"per la consumazione del delitto ex art.4 era sufficiente la dissimulazione, intesa come occultamento di componenti positive di reddito e quindi una alterazione rilevante del risultato della dichiarazione, quando l'infedeltà di quest'ultima fosse intenzionale e sorretta dalla volontà di sottrarre all'imposizione fiscale la parte dei redditi non annotata"*.¹

In altre parole, la materialità del delitto di frode fiscale restava integrata quand'anche ci si fosse limitati soltanto a omettere l'annotazione di attività nella documentazione contabile e nella dichiarazione dei redditi,

¹ *Sent. n.8598 in data 28.07.87 della Corte di Cassazione Sez.III Pen. IVA.*

indipendentemente da qualunque accertamento in ordine ad ulteriori condotte fraudolente destinate a rappresentare un *quid pluris* rispetto a quelle descritte dalla norma².

Con la conseguenza che, svuotata ormai di significato la “dissimulazione” di cui all’art.4, ridotta così alla mera omissione di una componente reddituale positiva, la condotta del delitto e quella della contravvenzione (Art.1 L.516/2) finivano col sovrapporsi e l’elemento di discernimento era da ricercarsi solo nell’entità dell’omissione stessa e quindi : con riferimento alle soglie tassative previste dal legislatore (nell’ipotesi di contravvenzione) od alla valutazione discrezionale di incidenza sul reddito complessivo (nell’ipotesi delittuosa).

Successivamente, tali posizioni estreme e pericolose sono state abbandonate e la dottrina e la giurisprudenza hanno iniziato a considerare la dissimulazione di componenti positivi di reddito come una condotta distinta o comunque non necessariamente coincidente con la frode fiscale, dovendosi appunto ricercare proprio nella condotta incriminata, l’elemento di risoluzione tra la fattispecie delittuosa della frode fiscale (di cui all’art.4) e quella contravvenzionale dell’infedele dichiarazione (di cui all’art.1).

L’art.1 sanzionava infatti (sempre e soltanto a titolo contravvenzionale !), l’omessa presentazione della dichiarazione e le ipotesi di dichiarazioni infedeli da parte dei titolari di redditi fondiari, di capitale o di altri redditi;

² *Sentenza del 19.02.90 - Tribunale di Milano.*

sanzionava quindi le condotte finalizzate di per sé soltanto all'evasione fiscale (cosiddetta "semplice") e generalmente dolose, prevedendo consistenti soglie di punibilità.

L'art.4, invece, puniva (come delitti!), varie ipotesi di frode fiscale, realizzabili unicamente dai possessori di redditi di lavoro autonomo o di impresa, in considerazione delle maggiori e più complesse forme di evasione fiscale (cosiddetta "qualificata"), dagli stessi realizzabili, mediante alterazioni e manipolazioni delle componenti contabili o dei documenti allegati alla dichiarazione dei redditi, al fine di evadere a proprio favore le imposte, di conseguire un indebito rimborso o ancora di consentire l'evasione o l'indebito rimborso a terzi.

Ne consegue pertanto che, nel caso di dissimulazione di componenti positivi di reddito, l'ipotesi delittuosa di cui all'art.4, poteva affermarsi soltanto in presenza di una condotta artificiosa e fraudolenta, diversa dalla semplice omessa o mendace indicazione, già sanzionata a titolo contravvenzionale ex art.1 L. 516/82.³

Solo in questo modo, il legislatore avrebbe infatti garantito la equa parificazione delle sanzioni a titolo contravvenzionale (e, conseguentemente, una par-condicio nella relativa attività di accertamento),

³ *Sent. n. 895 in data 20.20.88 del Tribunale di Venezia, Sez. I Pen; Sent. del 30.05.89 del Tribunale di Milano; Sent. n. 247 in data 16.05.89 della Corte Costituzionale; Sent. n.3273 in data 22.03.91 della Corte di Cassazione Sez. III Pen.*

tra questo tipo di evasione “semplice” posta in essere da percettori di redditi di lavoro autonomo e d’impresa, e quella dei percettori di altri redditi .

Diversamente, ogni rettifica fiscale effettuata nei confronti dei primi, anche la più motivata ed attendibile, sarebbe diventata occasione per un’accusa di frode fiscale, ciò che non era e non è nello spirito, né nella lettera della legge

E proprio in questo momento, sotto l’influenza della giurisprudenza consolidatasi alla fine degli anni ’80, nasce il nuovo art.4, lettera f) della L. 516/82 nella formulazione che oggi conosciamo, che, introdotto con la L. 15 maggio 1991, n.154, si sostituisce al vecchio art.4, 7), ampliandone la sfera soggettiva (non più i soli titolari di redditi di lavoro autonomo e d’impresa), eliminando il riferimento alle scritture contabili e meglio delineando le condotte tipiche della frode fiscale.

Nella Relazione al disegno di conversione, si legge infatti che il nuovo testo dell’art.4 *“si muove nella linea che può cogliersi nella pronuncia della Corte Costituzionale - sent. 247 del 1989”*.

Non solo.

Quasi contemporaneamente, con la sentenza. n. 35 del 28.01.91 (emessa il 17.01.91), la Corte Costituzionale dichiara l’illegittimità del vecchio art.4, comma 1, n.7), nella parte in cui non prevedeva che *la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi del reddito dovesse concretarsi in forme artificiose, corrispondenti a quelle necessarie*

per integrare le altre ipotesi di frode fiscale configurate nei precedenti numeri dello stesso comma.

Quindi, proprio nel momento in cui la nuova formulazione dell'art.4 sostituisce le “*forme artificiali*” con “*i documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero*”, viene costituzionalmente sancita la necessaria artificialità delle condotte di simulazione e dissimulazione per la configurazione del reato di cui al vecchio art.4, artificialità che, precisa la Corte Costituzionale, può anche consistere in “*comportamenti di per sé leciti, che acquistano natura illecita solo per il contesto di mendacio contabile a cui sono collegati e per lo scopo fraudolento di impedire agli uffici fiscali la scoperta del mendacio.*”⁴

La Corte ha ritenuto, infatti, che assumessero, ad esempio, rilevanza penale i mezzi utilizzati dagli imputati che, per impedire l'accertamento delle omissioni contabili ed ostacolare l'accertamento dei redditi effettivi, avevano utilizzato per il pagamento delle operazioni dissimulate assegni su cui non compariva il nome del destinatario come imprenditore, ma solo come successivo giratario ed avevano altresì effettuato tali operazioni sui conti personali dei rappresentanti della società.⁵

E la dissimulazione di componenti positivi di reddito?

⁴ Vedi anche Sent. n.1725 in data 27.09.95 della Corte di Cassazione Sez. III Pen.

⁵ Vedi anche le sentenze della Cassazione Penale del 25.02.91 e del 22.03.91.

Sulla base della formulazione del reato di frode fiscale di cui al nuovo art.4, lettera f) L.516/82, e delle interpretazioni fornite in materia da dottrina e giurisprudenza, è evidente che, in particolare, la dissimulazione di componenti positivi di reddito integra gli estremi della frode fiscale soltanto quando si associa alla fraudolenta creazione di documenti di supporto, attestanti fatti materiali non conformi al vero⁶.

Quindi, in altre parole, ai fini della configurabilità della frode fiscale non è sufficiente indicare nelle dichiarazioni fiscali componenti positive inferiori al reale o componenti negative superiori, ma occorre un “*quid pluris*”, rappresentato appunto dalla falsità ideologica: occorre cioè che si utilizzino “documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero” ovvero si pongano in essere “altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento dei fatti materiali”⁷.

E' il caso questo di fatture (emesse o utilizzate) per operazioni inesistenti, di bolle di accompagnamento alterate, di assegni bancari percepiti sui quali non compaia il nome del primo prenditore e versati su conti correnti intestati ai legali rappresentanti della società destinataria del pagamento; è ancora il caso di fatture che indicano imponibili maggiori o minori rispetto a quelli reali, caratterizzate quindi dall'essere reati - mezzo per l'identico scopo finale : la dichiarazione infedele⁸.

⁶ *Sent. n. 2357 in data 29.12.94 della Corte di Cassazione Sez. II Pen.; Sent. n. 1411 in data 21.04.99 della Corte di Appello di Torino.*

⁷ *Sent. del 07.04.97 del Tribunale di Torino.*

⁸ *Sent. del 07.04.97 del Tribunale di Torino.*

Ne consegue pertanto che la mera sottofatturazione dei ricavi (ed il suo recepimento della dichiarazione dei redditi) non può costituire *ex se* comportamento fraudolento; e questo anche se l'effetto sia quello di una alterazione rilevante del risultato finale. In questo caso, infatti, proprio per l'esplicita clausola di riserva contenuta nella lettera f), si ricadrà soltanto nell'ipotesi contravvenzionale di cui all'art.1., che prevede appunto l'omessa o insufficiente fatturazione.

In questo senso, e per concludere, è di particolare interesse la recentissima sentenza della Corte di Cassazione.⁹

Nel caso specifico, la Corte ha ravvisato la frode fiscale nel caso di una società immobiliare che aveva indicato nella dichiarazione dei redditi componenti positive in misura diversa dal reale, ricorrendo all'emissione di fatture per importi inferiori, "giustificate" da rogiti notarili di vendita degli immobili, indicanti appunto prezzi più bassi; la sottofatturazione era stata quindi accompagnata dall'utilizzo di documenti attestanti fatti non corrispondenti al vero, atti ad ostacolare l'accertamento dell'evasione.

"La norma - conclude la Corte - riferendosi alla utilizzazione di documenti falsi, intende infatti richiamare qualsiasi forma di utilizzazione, anche indiretta, purché paravento ed ostacolo idoneo ad impedire alla Finanza di pervenire all'accertamento dei ricavi reali : come il supporto documentale

⁹ Sent. n. 9486 in data 23.07.99 della Corte di Cassazione Sez.III

*alla falsa dichiarazione dei redditi, costituito da un atto notarile di vendita con prezzo parzialmente dissimulato*¹⁰.

Grande è quindi la portata di questa sentenza che attribuisce rilevanza fiscale, ai fini della configurabilità del reato di frode, anche a documenti non direttamente impiegati nella dichiarazione dei redditi (come, ad esempio, i contratti simulati).

E per il 2000?

E' noto che entro la metà di Marzo il Governo dovrà emanare il decreto legislativo di riforma del diritto penale - tributario, sulla base delle indicazioni contenute nella delega conferitagli dalla L. 25 giugno 1999, n.205.

In particolare, verrà definita una nuova fattispecie di "*dichiarazione fraudolenta*", cardine del nuovo sistema tributario, di cui già la legge delega (Art.9, comma 2, lettera a) numero 1) ha disegnato le linee generali: dovrà quindi essere punita con una pena detentiva compresa tra sei mesi e sei anni, quella fattispecie delittuosa, avente ad oggetto le dichiarazioni annuali (IVA e imposte dirette) fraudolente, fondate su documentazione falsa ovvero su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile, caratterizzata da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e volta all'evasione o al conseguimento di indebiti rimborsi d'imposta.

¹⁰ Sui contratti simulati, *si veda il Tribunale di Torino - sentenza del 07.04.97.*

Già da un primo esame del dettato normativo di riferimento, è possibile rilevare che, come per le ipotesi di frode fiscale previste dall'art.4 L. 516/82, anche la "dichiarazione fraudolenta del 2000" dovrà essere individuata congiuntamente da due elementi: la falsità della dichiarazione da un lato e l'ulteriore falsità della documentazione a supporto dall'altro.

Quel che è certo, ferma restando la genericità della previsione legislativa, è che la nuova figura di reato racchiuderà in sé entrambe le ipotesi di cui art.4, lettera a) (utilizzo di documenti contraffatti o alterati) e lettera f) (utilizzo di documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero), e pertanto sia la falsità di tipo ideologico che quella di tipo materiale.

Inoltre, l'espresso riferimento agli "*altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile*", sembrerebbe voler ricondurre alla nuova fattispecie penale tutti quegli artifici diversi dalla falsità documentale (già indicata nella prima parte della norma), ma destinati comunque a sfociare in falsità contabili, quali ad esempio, i negozi simulati di cui si è già parlato.

Pertanto, alla luce della riforma del sistema penale - tributario e nei limiti rappresentati nella legge delega, è possibile già da ora affermare che più ampia sarà la nuova fattispecie di frode fiscale rispetto alla portata originaria dell'art.4, lettera f) L. 516/82, in quanto verrebbe probabilmente a ricomprendere tra gli "*altri artifici*" le valutazioni personali, sino ad ora escluse, così come anche l'ipotesi di sottofatturazione, che, incidendo sulla dichiarazione finale, di certo perderebbe la natura contravvenzionale di cui all'art.1 L. 516/82.

Ed infatti, lo schema di decreto legislativo, elaborato dalla Commissione per la revisione del diritto penale tributario già a dicembre 1999, nell'art.3, riconduce alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta proprio l'ipotesi di sottofatturazione: *"... è punito con la reclusione da due a sei anni chiunque, con mezzi fraudolenti, 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 o elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:*

- a) *l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire cento milioni;*
- b) *l'elemento complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire tre miliardi."*

Ed ancora, al secondo comma: *"Il fatto si considera commesso con mezzi fraudolenti quando l'indicazione non veritiera si fonda sulla falsa rappresentazione degli elementi attivi o passivi nelle scritture contabili obbligatorie o nel bilancio, conseguente alla violazione degli obblighi di fatturazione o di registrazione dei corrispettivi relativi a cessioni di beni o prestazioni di servizi o ad altri artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità"*.

Infine, accanto alla fattispecie di "dichiarazione fraudolenta," la Commissione ha previsto il reato meno grave della "dichiarazione infedele"

(Art.4), punita con la reclusione da uno a tre anni, sempre nell'ipotesi di rappresentazione nella dichiarazione annuale di elementi attivi in misura inferiore a quella effettiva, riducendo i limiti di cui all'art.3 in lire centocinquanta milioni (lettera a) ed al 10% (lettera b).

In conclusione, quindi, nel futuro, l'omessa annotazione di corrispettivi e, più genericamente, la dissimulazione di componenti positive di reddito, saranno penalmente riconducibili al reato di "dichiarazione fraudolenta" o a quello meno grave di "dichiarazione infedele", se oltre i limiti previsti dal decreto ed a condizione che la dichiarazione (IVA o dei redditi) sia stata predisposta e presentata.

Il risultato finale è che si è quindi finiti col parificare la violazione degli obblighi contabili alla fraudolenza, proprio quando la Corte Costituzionale del 1991 aveva espressamente sottolineato che una cosa è compiere artifici o frode, altra è non fatturare o non contabilizzare corrispettivi.

Non è escluso quindi che la stessa Corte si trovi nuovamente a sollevare eccezioni di illegittimità costituzionale in merito.