

**DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA**

**Cattedra di diritto tributario**

**LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI**

**RELATORE**

**Chiar.mo Prof.  
Livia Salvini**

**CANDIDATA**

**Irene Tomada  
Matr. 111473**

**CORRELATORE**

**Chiar.mo Prof.  
Giuseppe Melis**

**ANNO ACCADEMICO 2013/2014**

## **INDICE:**

### **INTRODUZIONE**

#### **CAPITOLO I: LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI**

- 1. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**
- 2. I soggetti attivi e il bene giuridico tutelato**
- 3. La condotta**
  - 3.1 La falsa rappresentazione delle scritture contabili**
  - 3.2 (segue)l' idoneità dei mezzi fraudolenti**
    - 3.2.1La nozione di mezzi fraudolenti**
  - 3.3 La dichiarazione mendace**
- 4. I rapporti temporali tra i diversi soggetti della condotta**
- 5.Le soglie di punibilità**
- 6.L'elemento soggettivo**

#### **CAPITOLO II: I RAPPORTI CON GLI ALTRI REATI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE**

- 1.I delitti in materia di dichiarazione:disposizioni comuni**
- 2La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti**
- 3.I soggetti attivi del reato**
- 4.La condotta e il momento consumativo del reato**
- 5.L'oggetto del reato**
- 6.L'elemento soggettivo del reato**
- 7.Rapporti con altri reati**

- 8. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici come ipotesi residuale dell'art.2 D.lgs 74/2000**
- 9. La dichiarazione infedele**
- 10. La condotta**
  - 10.1 (segue) l'indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo**
  - 10.2 (segue) gli elementi passivi fittizi e la rilevanza penale dell'elusione fiscale**
  - 10.3 (segue) la rilevanza dei redditi illeciti**
- 11. Il discrimine tra la dichiarazione infedele e la dichiarazione fraudolenta**
- 12. La proposta di abrogazione dell'art.4**
- 13. Concorso apparente di norme tra la fattispecie di cui all'art.3 e all'art.10 del D.lgs. 74/2000**

### **CAPITOLO III: IL RAPPORTO CON IL REATO DI FALSO IN BILANCIO**

- 1. Premessa: evoluzione normativa del reato di falso in bilancio**
- 2. Il bene giuridico tutelato**
- 3. I soggetti attivi del reato**
- 4. L'oggetto materiale del reato**
  - 4.1 Documentazione contabile**
- 5. L'oggetto del falso**
- 6. La condotta attiva: l'esposizione di fatti materiali non rispondenti al vero ancorchè oggetto di valutazioni**
- 7. La rilevanza penale delle valutazioni**
- 8. La condotta omissiva**
- 9. Le soglie di non punibilità**
- 10. L'elemento soggettivo del reato di falso in bilancio**
- 11. Falso in bilancio e frode fiscale: le ragioni delle innovazioni legislative**
- 12. Elementi comuni e diversi tra i reati di dichiarazione fraudolenta e le false comunicazioni sociali**
- 13. Dottrina e giurisprudenza sull'eventuale sussistenza di un concorso soggettivo tra il reato di falso in bilancio e i reati in materia di dichiarazione**

## **CAPITOLO IV:**

- 1. La simulazione contrattuale**
- 2. L'accordo simulatorio**
- 3. Simulazione assoluta e simulazione relativa**
- 4. Gli effetti della simulazione nei confronti dei terzi**
- 5. Simulazione contrattuale e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**
- 6. I rapporti tra simulazione e mezzi fraudolenti con le pratiche di "transfer price" e di "dividend- stripping"**

## **CONCLUSIONI**

## **INTRODUZIONE.**

### **1. Evoluzione del diritto penale tributario.**

L'esigenza di introdurre delle sanzioni penali in materia di evasione fiscale fu avvertita immediatamente dopo l'Unità d'Italia, di cui si ricordano il "Regolamento doganale" del 21 ottobre 1861 e il d. lgs. 28 giugno 1866, n. 3020 dal titolo "Del reato di contrabbando e delle pene di cui saranno puniti coloro che lo commettono". Da qui in poi<sup>1</sup>, diversi furono gli interventi operati dal legislatore per la creazione di un sistema repressivo efficiente in tema di violazioni delle leggi finanziarie, tuttavia, la prima vera svolta si ebbe con la legge 516/1982 – c.d. manette agli evasori - che diede il via ad una disciplina penalistica del settore.

Le ragioni sottese alla sua introduzione furono principalmente due:

---

<sup>1</sup> In questo *iter* devono essere ricordate: la l. 23 giugno 1873, n. 844 la cui particolarità è stata di essere uno dei rarissimi casi di desuetudine di una legge penale, G. SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, in AA. VV., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 1999, 719; l. 29 dicembre 1928, n. 2834 (Penalità in materia di imposte dirette) con cui furono introdotte sanzioni penali per dare tutela al momento della riscossione e non a quello dell'accertamento, C. F. GROSSO, *L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, Torino, 1980, 4; T.U. 645 del 1958 che ha unificato le diverse leggi dal 1945 in poi in tema imposte sul reddito ed infine, la riforma del 1973 con il d.p.r. 29 settembre n.600.

- la ricerca di risorse pubbliche da parte dello Stato per raggiungere gli obiettivi di politica sociale ed economica che si era prefissato<sup>2</sup>;
- l'evasione fiscale aveva raggiunto livelli di allarme, pari al 25% dell'intero prodotto interno lordo del Paese.

Nonostante le grandissime speranze che si erano riposte in questa legge, ben presto ci si accorse delle difficoltà pratiche che la medesima incontrava nella sua applicazione. Infatti, per dare effettiva tutela al bene giuridico della trasparenza fiscale, essa aveva stillato un elenco dettagliato di fattispecie considerate idonee in via presuntiva a ledere tale interesse. Questo sistema violava i principi di offensività<sup>3</sup> e di determinatezza del diritto penale<sup>4</sup>, in quanto, si punivano anche le mere violazioni formali, non trovando ciò alcuna giustificazione in termini di *ratio puniendi*. Nello specifico, emersero i non indifferenti limiti tecnici di redazione della figura di reato della frode fiscale,

---

<sup>2</sup> Per un'analisi dello stato dell'amministrazione finanziaria dell'epoca si veda R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996, p. 37 ss. e in *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, p. 226, sottolinea che "i dati statistici delle dichiarazioni degli anni successivi alla riforma del 1973 si presentarono (...) così scarsamente credibili, da generare notevole frustrazione per gli uffici e comprensibile disorientamento nell'opinione pubblica".

<sup>3</sup> F. MANTOVANI, *Il principio di offensività nello schema di delega legislativa per un nuovo codice penale*, in AA.VV., *Prospettive di riforma del codice penale e valori costituzionali*, Milano, 1996, 91 ss., 99; M. DONINI, *Teoria del reato. Una introduzione*, Padova, 1996, 18 ss., 25 ss., 45 s., 117 ss., p. 140 ss.; N. MAZZACUVA, *Diritto penale e Costituzione*, in AA.VV., Torino, 1997, p. 75 ss. (e succ. edizioni); F. PALAZZO, *Meriti e limiti dell'offensività come principio di ricodificazione*, *Prospettive di riforma del codice penale e valori costituzionali*, Milano, 1996, p. 74; A. CAVALIERE, *Riflessioni sul ruolo dell'offensività nella teoria del reato costituzionalmente orientata*, in *Costituzione, diritto e processo penale*, Milano, 1998, pp. 133 ss.

<sup>4</sup> Art.25, c. 2, Cost.; art.1 c.p.

ritenuta, dalla Corte costituzionale<sup>5</sup> come violatrice dei principi costituzionali fondamentali del diritto penale. Decisione che indusse il legislatore a compiere un intervento riformatore con la legge 15 maggio 1991, n. 154, la quale, tuttavia non si dimostrò in grado di risolvere i problemi che attanagliavano il mondo fiscale dell'epoca.

La crisi della legislazione penale degli anni Novanta, rese necessaria una nuova riforma<sup>6</sup>, dapprima con la l. 25 giugno 1999, n.205 di “delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche e al sistema penale e tributario” e poi con il d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74. In particolare, si cercò di rimodellare la normativa al fine di rendere il diritto punitivo tributario uno strumento efficace; rompendo con il passato e proponendo un sistema sanzionatorio penal-tributario che non fosse fondato su figure di reato

---

<sup>5</sup> C. Cost., 28 gennaio 1991, n. 35, in *Boll. Trib.*, 1991, p. 329: “..Le questioni sollevate dalle tre ordinanze in epigrafe, avendo per oggetto la stessa norma ordinaria e per riferimento gli stessi parametri costituzionali, vanno riunite e decise con un'unica sentenza. L'art. 4, primo comma, n. 7, del decreto- legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516, viene denunciato per contrasto con gli artt. 3 e 25, secondo comma, della Costituzione, perché, facendo carico al giudice di determinare quando sia da considerarsi rilevante l'alterazione del risultato della dichiarazione dei redditi conseguente alla dissimulazione di componenti positivi o alla simulazione di componenti negativi del reddito, violerebbe, da un lato, il principio di "legalità", basilare in materia penale sotto il profilo della carenza di "tassatività", e, dall'altro lato, il principio di "uguaglianza", a causa dell'inevitabile disparità di apprezzamento da giudice a giudice...” e “...la Corte non può esimersi dal riconoscere la violazione dei parametri costituzionali lamentata dai giudici a quibus e, quindi, dal dichiarare illegittimo l'abrogato art. 4, primo comma, n. 7, del decreto- legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516, nella parte in cui non prevede che le condotte di dissimulazione di componenti positivi o di simulazione di componenti negativi del reddito debbano concretarsi, non bastando il semplice mendacio, in forme artificiose, "corrispondenti" a quelle necessarie per integrare le altre ipotesi di frode fiscale configurate nei precedenti numeri dello stesso comma...”

<sup>6</sup> Sul tema E. MUSCO, *Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, in *Fisco*, 2001, p. 4769; ID., *Il nuovo diritto penale dell'economia tra legislativo ed esecutivo*, in *Riv. guardia fin.*, 2003, 121, ss.

prodromiche all'evasione. Da ciò, venne meno l'impianto della l. n. 516 del 1982, la cui peculiarità era di essere formata da reati contravvenzionali di mera condotta e di pericolo astratto, volti a colpire non l'effettiva lesione degli interessi erariali, bensì i comportamenti tenuti "a monte" dai contribuenti, astrattamente idonei per realizzare una successiva evasione.

Pertanto, l'intento del legislatore con il D.lgs n. 74 del 2000, è stato quello di realizzare un sistema composto da un ristretto numero di fattispecie, di tipo esclusivamente delittuosa, tutte contraddistinte da dolo specifico finalizzato ad evadere le imposte, oltre a statuire, per le fattispecie di cui agli artt. 3, 4 e 5, una soglia di rilevanza penale che aggancia l'intervento punitivo al superamento di predeterminati limiti quantitativi, espressione di un effettivo evento di danno conseguente all'evasione.

## **2. Il d. lgs. 74/2000 e i successivi interventi.**

La materia oggetto di interesse da parte del decreto sono le violazioni in ambito di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Esso ha una struttura formata da cinque titoli:

- titolo I: composto da un solo articolo (art. 1) che fornisce le "definizioni" dei più importanti concetti giuridici del decreto, in modo

da consentire una giusta interpretazione delle norme incriminatrici<sup>7</sup> ma soprattutto, permette di comprendere più velocemente concetti complessi del diritto tributario sostanziale<sup>8</sup>;

- titolo II (DELITTI): unisce le varie ipotesi delittuose, distinte nei due capi riguardanti i “Delitti in materia di dichiarazione” e i “Delitti in materia di documenti e di pagamento di imposte”;
- titolo III (DISPOSIZIONI COMUNI): prevede delle norme che si riferiscono alle generalità delle fattispecie, aventi ad oggetto le pene accessorie (art. 12), le circostanze attenuanti speciali (artt. 13 e 14), l’errore sulla legge tributaria (artt. 15 e 16), la prescrizione ( art. 17) e la competenza per territorio (art. 18);
- titolo IV: (RAPPORTI CON IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO E TRA PROCEDIMENTI) reca disposizioni tese a disciplinare i rapporti tra il sistema amministrativo sanzionatorio e il nuovo sistema penale tributario;

---

<sup>7</sup> La Relazione Ministeriale al d. lgs. 74/2000 , in *Fisco*, 2000, p. 3156 chiarisce qual è il senso delle norme definitorie: “*volte a fornire opportuni chiarimenti in ordine alla valenza dei termini impiegati nei titoli successivi, nella duplice ottica di prevenire dubbi interpretativi e di rendere più asciutta e meglio leggibile, grazie all’uso di espressioni contratte, la formulazione dei singoli prescritti normativi*”.

<sup>8</sup> *Riforma dei reati tributari in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto : D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74* con commento: artt. 1-14 di GAETANO CAPUTI, artt. 15-25 di GIANCARLO MONTEDORO, suppl. a *Fisco*, 2000, p. 3156 i quali in merito all’art. 1 parlano di “*sintomo palese della volontà di superare una tecnica costruttiva delle singole fattispecie di carattere quasi episodico e fondata sulla successione di ipotesi prive di sufficiente omogeneità con l’intero impianto normativo nel quale la riforma si inserisce*”; si veda anche L. IMPERATO, *sub art. 1*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al d. lgs. 10 marzo 2000, n.74*, Padova, 2001, p. 19.

- titolo V (DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO E FINALI):  
composto dalle norme sulle abrogazioni.

La presente disciplina nel corso dei vari anni ha subito alcune modifiche: il titolo che ne è stato più soggetto è stato il secondo con interventi che hanno modificato l'originale struttura del sistema degli illeciti creato nel 2000. La prima azione ad opera del legislatore è avvenuta nel 2004 con il reinserimento nell'ordinamento di diritto penale tributario del delitto di omesso versamento di ritenute certificate già statuito dall'art. 2, comma 3, della l. n. 516 del 1982. La seconda, nel 2006 ha previsto altre 2 fattispecie di reato: l'omesso versamento di IVA e l'indebita compensazione; la terza, nel 2010, oltre a cambiare l'originale struttura del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, ha introdotto al comma 2 dello stesso art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000, una figura criminosa ulteriore avente lo scopo di contrastare le condotte fraudolente di sottrazione al pagamento dei tributi in fase di transazione fiscale. Inoltre, il legislatore ha novellato i reati tributari con il d. l. 13 agosto 2011, n. 138 convertito dalla l. 14 settembre 2011, n. 148:

- a) diminuendo le soglie di punibilità;
- b) eliminando le ipotesi attenuate per i reati di utilizzazione ed emissione di fatture per operazioni inesistenti;
- c) alzando i termini di prescrizione;
- d) inserendo una condizione ostativa all'istituto dell'applicazione della pena su richiesta delle parti.

Infine, con il d. l. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214 è stata sanzionata penalmente sia l'esibizione o la trasmissione di documenti falsi all'amministrazione finanziaria e sia la dichiarazione mendace del contribuente, laddove si configuri uno dei delitti in materia di imposte dirette e IVA previsti dal d. lgs. 74/2000.

Da ciò emerge un quadro contrastante: da un lato, si teme che tutte queste azioni ad opera del legislatore possano far riemergere un sistema in cui la sanzione penale non viene applicata solo in presenza di condotte in danno dell'amministrazione ma anche di condotte prodromiche a compiere il reato di evasione e dall'altro, si nota, come ad esempio con la diminuzione delle soglie di punibilità e l'alzamento dei termini prescrizionali si siano inseriti dei cambiamenti che sono in linea con gli obiettivi di contrasto all'evasione fiscale.

Concludendo, si può affermare che le modifiche realizzate dal 2006 al 2011 al D.lvo 74/2000 non sono state in grado di far crescere e rinnovare il sistema penale tributario e non hanno fatto tesoro della *ratio* ispiratrice e profondamente innovatrice del D.lvo 74/2000 rispetto al principio “manette agli evasori<sup>9</sup>” della legge 516/82. Le vicende che si sono susseguite nel

---

<sup>9</sup> Per una visione d'insieme della L. 516/1982 si veda: A. D'AVIRRO, N. NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984; A. TRAVERSI, *I reati tributari in materia di imposte dirette e Iva*, Milano, 1986; A. MAMBRIANI, *I reati tributari*, Torino, 1993; F.A. CERRETA - G. GALLO, *L. 516/1982. Analisi dei suoi limiti e proposte per una sua revisione*, in *il fisco*, n. 30/1997; G. CERQUETTI, *Reati tributari*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1987; 1993; R. BRICCHETTI - L. DE RUGGIERO, *I reati tributari*,

sistema fiscale italiano dovrebbero portare alla riscoperta dei principi ispiratori del D.lvo 74/2000, con la limitazione del ricorso allo strumento penale quale “*extrema ratio*” in ossequio al principio di sussidiarietà, privilegiando le più efficaci e deterrenti sanzioni amministrative. Pertanto, ci si aspetta un intervento riformatore che vada a mettere ordine in un sistema penale tributario cresciuto in modo eccessivo e disordinato.

**3. ( segue..) I rapporti tra la frode fiscale e il delitto di cui all'art.3, D.lgs.n74/2000.**

Quando fu introdotto, il D.lgs. 74/2000, dispose l'abrogazione del Titolo I del d.l. 10 luglio 1982, n.429, convertito nella l. 7 agosto 1982, n.516 contenente le norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sull'IVA, senza prevedere alcuna disciplina transitoria che regolasse i rapporti fra la nuova e previgente normativa in materia di reati tributari. Si rese dunque necessario accertare se la nuova normativa avesse completamente abrogato la precedente, con conseguente applicazione della abolitio criminis (art.2, comma 1 del codice penale) o se la questione di diritto intertemporale andasse risolta con riferimento ai principi sulla successione delle leggi incriminatrici di cui al comma 3 dell'art.2 c.p.

---

Milano, 1995; S. GALLO - G. GALLO, *La legge penale e processuale tributaria*, Milano, 1994, pp. 279-304.

Si rese necessario l'intervento della Suprema Corte per determinare quali delle precedenti fattispecie previste dalla normativa previgente fossero ancora perseguibili alla luce dei nuovi illeciti penali e quali invece dovessero essere considerate prive di rilevanza penale.

La problematica che qui interessa (affrontata da diverse pronunce della Suprema Corte), riguarda la possibile continuità normativa tra le precedenti fattispecie di frode fiscale di cui all'abrogato art.4, comma 1, lettera a ) e lettera f) della l. 516/1982 e l'attuale fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 D.lgs. 74/2000.

La Suprema Corte non ha espresso alcun dubbio circa la sussistenza della continuità normativa tra la precedente frode fiscale di cui all'art.4,lett.f,l.516/1982 e la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.<sup>10</sup>

L'art. 4 lett.f), riguardava la frode fiscale per utilizzazione di documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero o per altri comportamenti fraudolenti: “ *E' punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni e con la*

---

<sup>10</sup>Cass.pen.,sez.III,10 aprile 2002,n.1364 in *Corriere tributario*,2002,23,p.2074.In tale sentenza la Suprema Corte ha ritenuto integrata la fattispecie di cui all'art. 3 del D.lgs 74/2000 nell'ipotesi in cui chi, ricorrendo ad artifici realizzati mediante gli strumenti informatici di tenuta della contabilità, altera in maniera sistematica le risultanze contabili e la loro rappresentazione.Tale ipotesi di reato, si pone secondo la Corte, in continuità normativa con quella prevista dalla lett.f dell'art. 4 comma 1, l. 416/1982, fattispecie in cui la Suprema Corte ha ritenuto che la predisposizione di codici di accesso sui sistemi contabili informatizzati della ditta, al fine di occultare la contabilità in nero e di rappresentare ai terzi una realtà diversa da quella effettiva,integri il reato *de quo*. Cass.pen.sez.III,18 aprile 2002,n.14616 in *Corriere tributario*,2002,23,p.2074.In tale sentenza la Suprema Corte ritiene sussistere il reato di cui all'art.4,primo comma,lett.f),l.516/1982 in relazione all'art.3 del D.lgs. 74/2000 nell'ipotesi in cui nelle scritture contabili si prospetti una falsa rappresentazione di spese relativa ad investimenti inesistenti ed all'apparente acquisto da società formalmente terze di diritti televisivi con predisposizione della documentazione e trasferimento di fondi al fine di avvantaggiarsi dei benefici fiscali previsti dalla legge.

*multa da cinque a dieci milioni di lire chiunque, al fine di evadere l'imposta sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi: ... f) 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 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”.*

Si trattava di un delitto punito sia con la pena della reclusione che con quella della multa. L'ambito applicativo della fattispecie era delimitato dall'inciso <<al di fuori dei casi previsti dall'art.1>>:l'articolo 4 era quindi applicabile solo quando la condotta non rientrava nella fattispecie dell'art.1, non potendo pertanto il delitto consistere nella mera infedele dichiarazione supportata da un'omessa o infedele fatturazione o annotazione di corrispettivi.<sup>11</sup> Soggetto attivo del reato poteva essere chiunque, essendo stato eliminato ogni riferimento alle scritture contabili obbligatorie. Tuttavia dal momento che la frode continuava ad avere come momento centrale la dichiarazione dei redditi,

---

<sup>11</sup> In tal senso v. TRAVERSI, in *Diritto e procedura penale tributaria*, vol.II, Padova, 1994, p.173.

soggetti attivi del reato potevano essere solo coloro che erano obbligati in forza di una norma di legge a presentare una dichiarazione dei redditi.<sup>12</sup>

La condotta consisteva nell'indicare componenti di reddito (componenti negativi o spese, componenti positivi, proventi, ricavi) in misura difforme dal reale, nella dichiarazione dei redditi, nel rendiconto o nel bilancio ad essa allegati, mediante l'uso di documenti falsi (falso ideologico) ovvero mediante l'attuazione di un qualsiasi comportamento fraudolento in modo tale da ostacolare l'accertamento di fatti materiali. Rendiconto e bilancio non dovevano essere considerati quali documenti probatori della falsa indicazione contenuta nella dichiarazione dei redditi, ma bensì quali documenti integrativi della stessa, eventualmente contenenti la falsità contabile, la quale doveva però essere provata da documenti ideologicamente falsi, distinti dallo stesso rendiconto o bilancio allegato oppure attuando gli altri comportamenti fraudolenti descritti dalla norma. L'introduzione dell'inciso "ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali" da parte del legislatore del 1991, aveva ampliato notevolmente l'area del penalmente rilevante, prevedendo una fattispecie a forma libera: si prevedeva così l'opportunità di sanzionare anche quelle condotte illecite diverse dall'utilizzazione di documenti ideologicamente falsi,

---

<sup>12</sup> Sul punto vedi MAMBRIANI, *I reati tributari*, cit., p.36, il quale fa riferimento all'ampliamento dell'ambito soggettivo di applicabilità del delitto di cui all'art.4 lett. f), (in origine limitata ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo ed ora riferibile a tutti i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, ai sensi dell'art.1 D.P.R.600/73).

meritevoli comunque di repressione penale. Si trattava pertanto di atti artificiosi, diretti ad ostacolare l'accertamento della verità, identificabili in: costituzione e gestione di fondi extra bilancio, tenuta di una doppia contabilità, gestione di società di comodo, interposizione fittizia ecc.

L'elemento psicologico era caratterizzato dal dolo specifico, essendo richiesto il fine di evadere le imposte sui redditi ovvero l'IVA o di conseguire un indebito rimborso o di consentire l'evasione o indebito a terzi.

L'articolo che disciplinava le varie fattispecie di frode fiscale concludeva prevedendo una circostanza attenuante che determinava non solo la comminatoria alternativa di pena pecuniaria e pena detentiva, ma anche un abbattimento della pena edittale.

Alla luce di quanto sopra esposto appaiono evidenti le similitudini con la condotta di delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e quindi assolutamente condivisibile la decisione della Suprema Corte di ritenere sussistente la continuità normativa in esame.

L'erede diretto di questa figura di frode fiscale deve essere individuato proprio nell'art.3 D.lgs. 74/2000 nell'ipotesi in cui il soggetto sia obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

E' da ritenere sussistente un nesso di continuità anche fra la frode fiscale di cui all'art. 4, comma 1 lett. f) ed il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del D.lgs. 74/2000 qualora la dichiarazione dei redditi sia supportata da elementi di frode costituiti da fatture o da altri documenti relativi ad

operazioni inesistenti: le due fattispecie si sovrappongono agevolmente data l'omologa strutturazione.

Anche in riferimento al rapporto fra la frode di cui all'art. 4 lett. a), l.516/1982<sup>13</sup> e l'art.3 del D.lgs. 74/2000 è intervenuta la Suprema Corte per risolvere la questione di diritto intertemporale. Nel ricostruire il rapporto fra le due fattispecie è necessario accertare se la nuova normativa abbia completamente abrogato la precedente (*abolitio criminis*) oppure se si sia limitata a modificarla (con conseguente ricostruzione del diritto intertemporale secondo i principi di cui al comma 3 dell'art.2 del c.p).

Il criterio che deve essere adottato per stabilire se sussiste continuità normativa fra le due fattispecie è quello di continenza fra nuova e vecchia fattispecie: la continuità sussiste nel caso in cui la fattispecie della legge successiva comprende in tutto o in parte i fatti rientranti nella previsione della legge previgente. Si rende necessaria pertanto una relazione di genere a specie. La Suprema Corte ha per questa ragione ricostruito la struttura delle due fattispecie: se il soggetto attivo intende evadere a suo vantaggio le imposte sui redditi o sul valore aggiunto tale struttura coincide con riferimento all'elemento soggettivo, diversamente tale coincidenza non si verifica quando

---

<sup>13</sup> Puniva con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire a terzi l'evasione o l'indebito rimborso, allegava alla dichiarazione annuale dei redditi, dell'imposta sul valore aggiunto o di sostituto d'imposta ovvero esibiva agli uffici finanziari o alla polizia giudiziaria, documenti contraffatti o alterati.

l'agente intende consentire a terzi l'evasione presentando in veste di sostituto d'imposta una falsa dichiarazione.

Dal punto di vista della condotta, le due fattispecie coincidono se vi è utilizzazione di documentazione contraffatta o alterata per supportare una infedele dichiarazione dei redditi o sul valore aggiunto, per altro verso se la precedente normativa sanzionava anche la mera esibizione della falsa documentazione agli Uffici finanziari o alla polizia tributaria e la utilizzazione nella dichiarazione del sostituto d'imposta, tali condotte non sono più previste dal D.lgs.n 74/2000.

Si tratta pertanto di una abolizione parziale perché l'area della punibilità riferibile alla prima norma viene circoscritta: non sussiste più il reato quando vi è esibizione della falsa documentazione agli Uffici e alla polizia tributaria, quando vi è allegazione alla dichiarazione del sostituto d'imposta e quando nonostante vi sia l'utilizzazione della falsa documentazione in una dichiarazione dei redditi o Iva non siano superate entrambe le soglie di punibilità previste dall'art.3, D.lgs. 74/2000.

La Corte di Cassazione<sup>14</sup> ha affermato la continuità normativa fra le due fattispecie incriminatrici, precisando che la contabilizzazione ed utilizzazione in dichiarazione di fatture contraffatte non integra il reato di dichiarazione

---

<sup>14</sup> Cass.,Sez. III pen., 8 agosto 2001,n.30896,in *Corr.Trib.* n. 40/2001,pag.3031.

fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti, ma quello in esame di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

La Corte in riferimento alla normativa applicabile in forza del principio del favor libertatis, giunge alla conclusione che più favorevole al reo è il trattamento sanzionatorio di cui alla L.n. 516/1982 per quanto concerne la misura edittale della pena principale detentiva (anche se congiuntamente è prevista una pena pecuniaria), alle pene accessorie e al periodo prescrizionale.

## **CAPITOLO I: LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI.**

### **1. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.**

Il titolo secondo del decreto legislativo 74/2000, come già detto, è suddiviso in due capi: il primo fa riferimento ai “*delitti in materia di dichiarazione*”, il secondo ai “*delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*”. In particolare, quattro sono i delitti in materia di dichiarazione fiscale: *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2); *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (art. 3); *dichiarazione infedele* (art. 4); *omessa dichiarazione* (art. 5). I delitti di cui agli artt. 3, 4 e 5, si contraddistinguono per le soglie di punibilità. L'introduzione di esse è una novità del d.lgs. 74/2000 che, oltre ad indicare che il reato si consuma al momento della dichiarazione, ha ancorato la punibilità al superamento di determinate soglie quantitative, dettate dall'esigenza di prevedere dei reati caratterizzati da effettiva e rilevante offensività per gli interessi dell'erario.

L'art. 3 affronta l'ipotesi della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici<sup>15</sup>: *“fuori dei casi previsti dall'art. 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, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi<sup>16</sup>, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire*

---

<sup>15</sup>In particolare, per una visione generale del reato, si veda: Per la dottrina, si vedano A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA.VV., *Diritto penale tributario* a cura di Musco E., Milano, 2002, p. 65 ss.; A. DI AMATO, R. PISANO, *I reati tributari* in *Trattato di diritto penale dell'impresa* diretto da Di Amato A., Padova, 2002, p. 441 ss.; A. PERINI, *Sulla nozione di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento nell'ambito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2002, pp. 172-199; B. CARTONI, *I reati tributari. Definizione e delitti in materia di dichiarazione*, in *il fisco*, n. 45/2003; B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 2002, p. 438 ss.; F. ARDITO, *Note in tema di rapporti tra la frode fiscale e il delitto di cui all'art. 3, D.L.vo. 74/2000*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2005; F. ANTOLISEI, *I reati tributari* in *Manuale di diritto penale, leggi complementari*, vol. II, XI edizione aggiornata ed integrata da Conti L., Milano, 2001, p. 350 ss.; G. IZZO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *il fisco*, n. 9/2001; G. TARANTINI, G. ESPOSITO, *La nuova disciplina dei reati tributari*, Padova, 2000, pp. 10 e 11; G. BELLAGAMBA, G. CARITI, *I reati tributari*, II edizione, Milano, 2004, p. 38 ss; L. TALDONE, *Dichiarazione fraudolenta e truffa ai danni dello Stato. La cassazione esclude il concorso di reati*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2005, pp. 2010-2024; O. BOSIZIO - M. PROCIDA, *Nuovi reati in materia di dichiarazione e bene giuridico protetto*, in *il fisco*, n. 25/2002; S. GIULIANI, *Sulla fattispecie di fraudolenta dichiarazione fiscale di false comunicazioni sociali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2003, pp. 503-524.

<sup>16</sup> Statuendo sul reato in oggetto, la Corte di Cassazione ha di recente riscontrato che *“ai fini del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, il giudice deve motivare sulle ragioni per le quale un comportamento omissivo, costituito dal mancato invio di un modello (nella specie, Intrastat) - di per sé costituisce un illecito amministrativo punito specificamente con una sanzione amministrativa - è suscettibile di costituire raggirò e comunque un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento di false rappresentazioni contenute nelle scritture contabili”* (così, Cass., Sez. III Pen., sent. dell'8 marzo 2011, n. 8962, commentata da V. CARDONE, *Il comportamento omissione e il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *il fisco*, n. 19/2011, p. 3078 e ss).

*centocinquanta milioni; 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 lire tre miliardi"*.

La fattispecie in esame si differenzia dalla dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti, in quanto essa richiede per la sua configurazione il superamento di una doppia soglia di punibilità, vincolata, per di più, anche al verificarsi, a seguito di detta condotta, di un'evasione di imposta maggiore a 30.000,00 euro. Essa come esposto nella Relazione governativa<sup>17</sup>: *“si connota come quella ontologicamente più grave: essa ricorre, infatti, quando la dichiarazione non soltanto non è veridica ma risulta altresì “insidiosa”, in quanto supportata da un impianto contabile, o più genericamente documentale, atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l'inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusa”*. Il citato art. 2, dunque, punisce *“a prescindere da ogni sbarramento quantitativo, chiunque, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indichi in una delle dichiarazioni annuali o relative alle imposte*

---

<sup>17</sup> Inoltre nella relazione governativa si può leggere: *“ad evitare incertezze sul piano ermeneutico, si è ritenuto peraltro di dover precisare in quali casi il fatto si considera commesso avvalendosi dei documenti anzidetti”*. In dottrina è stato evidenziato come tra le norme previste dall'art. 2 e dall'art. 3 *“non vi è un rapporto di sussidiarietà essendo possibile la contestazione di entrambi i reati in relazione ad un medesimo fatto”*, G. PUOTI, F. SIMONELLI, *I reati tributari*, Padova, 2008, p. 84.

*sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi (gonfi, cioè, le componenti negative, in guisa da diminuire l'imponibile e l'imposta dovuta).*

Inoltre, l'esistenza della clausola di riserva – fuori dai casi previsti dall'art. 2 – permette l'applicazione di questa norma a tutte quelle dichiarazioni fraudolente non rientrate nell'art. 2<sup>18</sup>, il tutto, però tenendo bene a mente che tra i due reati non vi è un rapporto di sussidiarietà, in quanto ad un soggetto possono essere contestate per un medesimo fatto entrambe le fattispecie.

Infine, l'elemento qualificante del reato è una dichiarazione fraudolenta, caratteristica questa che costituisce il discrimine con l'ipotesi di dichiarazione infedele prevista dall'art. 4.

Passiamo ora ad un'analisi dettagliata della presente figura di reato.

## **2. I soggetti attivi e il bene giuridico tutelato.**

Il testo dell'art. 3, d. lgs. 74/2000 nell'individuazione dei soggetti attivi del reato utilizza la dicitura “chiunque”, tuttavia esso non può essere considerato come un reato comune, essendo previsto per la sua configurabilità la «falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie»<sup>19</sup>, delle quali sono

---

<sup>18</sup> Sulla natura residuale dell'art. 3 rispetto all'art. 2: Cass., sez. III, 10. 11. 2011 n. 46785 in *Riv. giur. trib.*, 2012, 208; Cass., sez. III, 18.10.2011/19.1.2002, n. 1228, in *Rass. Trib.*, 2003, 2143; Cass., ord del 9.10/10. 12. 2002, n. 1228, in *Rass. Trib.*, 2003, 2143.

<sup>19</sup> Cass., n. 2156/2012; Cass., Sez. III, n. 46785/2011; Cass., sez. III penale, n. 8962/2011 in cui la Corte ritiene che “*Perché sia integrato il reato di cui all'art. 3 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) è necessario non solo che il contribuente indichi nelle dichiarazioni annuali un ammontare inferiore a quello effettivo o*

obbligati alla tenuta, a norma dell'art. 13 del d.P.R. n. 600 del 1973, i contribuenti che presentano la dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, ovvero i loro rappresentanti legali o negoziali. Pertanto, fanno parte dei soggetti attivi del reato in oggetto le persone fisiche che svolgono attività professionali o imprenditoriali, gli amministratori, i rappresentanti o i liquidatori delle società di capitali<sup>20</sup>, delle associazioni e

---

*elementi passivi fittizi (che superino gli importi ivi indicati) ma è anche necessario il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sull'IVA, nonché che ciò avvenga sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili e che il soggetto si sia avvalso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione"; Cass., Sez. III, 12.2./10.4.2002, n. 13641, "Nella fattispecie in esame la documentazione sequestrata coerentemente è stata considerata "pertinente al reato" ipotizzato, in quanto motivatamente ritenuta idonea a dimostrare la immutazione fraudolenta della realtà contabile e documentale della società verificata (la verifica della contabilità non può essere disgiunta dall'esame della progressione e della interconnessione dei dati, riferiti anche al susseguirsi degli esercizi, e non può non tenere conto dell'evoluzione aziendale e delle correlate movimentazioni economiche e finanziarie), nonchè la sistematicità, complessità ed articolazione del meccanismo evasivo. Non può contestarsi, pertanto, la logica configurazione del fumus di un collegamento pertinenziale e della rilevanza, ai fini del processo, tra documenti siffatti ed il reato ipotizzato (si pensi, ad esempio, al rilevamento dei metodi costanti d'impostazione contabile e dei criteri utilizzati per la determinazione dell'esercizio di competenza)"; si veda PEDRON, in *Il Fisco*, 2002, 3723 ed anche in *Boll. trib.*, 2002, p. 1754.*

<sup>20</sup> Nel vigore della precedente disciplina penalistica, la Corte di Cassazione (sez. III, 7167/1991) aveva affermato che "in tema di reati tributari (nella specie infedele dichiarazione dei redditi), qualora i soci di una società in nome collettivo abbiano, in assenza di una specifica previsione contenuta nell'atto costitutivo, la responsabilità della amministrazione disgiunta della società, se ad uno solo di essi vengono delegate le incombenze fiscali, gli altri soci non sono responsabili delle infrazioni commesse". Nella specie, la Corte ha ritenuto che risultava accertata in fatto, con valutazione insindacabile in sede di legittimità, la attribuzione ad un solo amministratore di compiti gestionali e, quindi, anche fiscali, con esclusione di ipotesi concorsuali di altri soggetti. Qualche anno dopo i giudici di legittimità (Cass., sez. III, n. 10537/1997) chiarirono di non rilevare illogicità nella decisione con la quale due coniugi, soci di una società in nome collettivo, erano stati ritenuti entrambi responsabili di omessa omessa istituzione del libro degli inventari (art. 1 comma sesto D.L. 10 giugno bollatura del registro IVA dei corrispettivi e di 1982, n. 429 conv. in legge 7 agosto 1982, n. 516) sul presupposto che essi avevano contribuito in parte eguale alla costituzione del capitale sociale, avevano firma disgiunta sia per l'ordinaria che per la straordinaria amministrazione e, inoltre, il marito era stato presente a tutte la verifica fiscale, senza fornire prova alcuna del suo assunto difensivo secondo il quale della gestione effettiva della società si occupava solo la moglie.

degli enti assoggettati all'IRES e, infine, gli amministratori delle società di persone.

Soffermandosi in particolare sulla posizione di questi ultimi, in quanto, a mente dell'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica, n. 600 del 1973, le società di persone sono obbligate a presentare la dichiarazione annuale agli effetti dell'imposta locale sui redditi da esse dovuta e agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle società dovute dai soci o dagli associati.

Il venir meno della tassa locale sui redditi, inizialmente prevista nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917, da parte dell'articolo 36 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'Irap, e la non soggettività delle società di persone ai fini dell'imposta sul reddito delle società, portano a concludere che gli amministratori delle società non potrebbero essere ricompresi nel novero dei soggetti attivi del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici quando essi presentano la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi.

In base a quanto detto, infatti, i soci amministratori pur fornendo una dichiarazione falsata non hanno la possibilità di far evadere le imposte alla società, dato che essa non è sottoposta all'Ires, né debitrice di altre imposte sui redditi. Con tale atteggiamento essi permetterebbero solo ai soci di eludere il sistema fiscale, i quali hanno un rapporto di terzietà con la società; a questi ultimi, tuttavia, pur inserendo nella dichiarazione un reddito di partecipazione

non conforme a quello reale, sulla base di quanto indicato nel prospetto di ripartizione elaborato dall'amministratore, e non facendo uso di alcun tipo di documentazione di supporto che possa essere ritenuta falsa ai sensi dell'art. 1, c. 1°, lett. a) del decreto di riforma dei reati tributari<sup>21</sup>, non gli potrebbe essere contestato il reato di dichiarazione fraudolenta.

In base a quanto detto, l'orientamento dottrinale maggioritario<sup>22</sup> reputa che gli amministratori di società di persone non possono essere ricompresi tra i soggetti attivi del reato in questione<sup>23</sup> ed inoltre, in generale, per tutti i tipi di reati dichiarativi aventi ad oggetto le imposte sui redditi.

Anche se a prima vista questa opinione può essere considerata giusta, non può essere ritenuta valida per diversi motivi. In *primis*, bisogna ricordare che nelle società di persone, differentemente da quelle di capitale, il rapporto di amministrazione è tra gli amministratori e i singoli soci; a tal proposito, si fa presente che secondo la suprema Corte, con riferimento alla società semplice, “[...] il socio amministratore, e tale è [...], salvo diversa pattuizione, ciascuno dei soci, ha rispetto agli altri soci la veste di mandatario ex lege.”<sup>24</sup> Per di più,

---

<sup>21</sup> Conforme a questa impostazione anche A. MANGIONE, *op. ult. cit.*, p. 23.

<sup>22</sup> A. ROSSI, *Sulle lacune del nuovo diritto penale tributario. In particolare, in materia di società di persone*, in *Il Fisco*, 2000, p. 4543 ss; A. MANGIONE, *op. ult. cit.*, p. 22; A. DI AMATO, R. PISANO, *op. ult. cit.*, p. 452.

<sup>23</sup> In base all'orientamento maggioritario riportato diversa dovrebbe essere la conclusione in ambito di IVA, la cui dichiarazione deve essere fornita per l'imposta dovuta dalla società e non dai singoli soci.

<sup>24</sup> Cass. civ., sez. II, 23 febbraio 1990, n. 1349, in *Società*, 1990, 891. Si veda anche Cass. civ., 28 maggio 1985, n. 3236, in *Società*, 1985, p. 1285, secondo cui nelle società di persone “[...] il potere-dovere di amministrare non è elemento del rapporto sociale, ma di un distinto rapporto, sia pure a quello connesso, che riceve la sua autonoma disciplina dalle

come già detto, l'art. 6 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, statuisce che le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, previste nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, devono presentare la dichiarazione agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora Ires) dovute dai soci o dagli associati.

Questo comporta che l'utile sociale previsto nei confronti dei soci deriva dalla dichiarazione annuale della società elaborata e presentata dall'amministratore che agisce in nome di questi ultimi; quindi, nell'ipotesi in cui egli dovesse inserire nella dichiarazione dei redditi l'importo di una fattura falsa, costui non agirebbe per conto della società ma dei soci, ai quali il reddito viene attribuito sulla base delle quote di partecipazione agli utili previste nel contratto sociale.

La diversa interpretazione proposta troverebbe riscontro nella lettera della disposizione definitiva contenuta nella lett. e), citata; infatti, essa, in merito al comportamento dell'amministratore, non prevede che lo scopo di evasione

---

*norme sul mandato; l'art. 2260, 1° comma, c. c. assume una portata precettiva generale determinando l'equiparazione degli amministratori ai mandatari, non soltanto nel caso in cui l'amministratore ripeta il suo potere da un incarico espresso contenuto nel contratto sociale o in un atto separato, ma anche nel caso in cui tale potere derivi, in virtù della partecipazione alla società in qualità di socio illimitatamente responsabile, dalle norme di legge in materia".* Per ultimo, pone in risalto la posizione di mandatario che l'amministratore di una società di persone assume nei confronti degli altri soci, Cass. civ. 5 giugno 1985, n. 3356, in *Foro It.*, 1985, I, con nota di Pardolesi, che si è espressa in questi termini: "Con riguardo all'obbligo di rendiconto, gravante sul socio amministratore di una società di persone nei confronti degli altri soci, come in genere sul mandatario nei confronti del mandante, il dovere di formare il conto, in modo tale da consentire il riscontro della corrispondenza al vero delle singole poste e della loro entità, è fissato a tutela degli interessi dei predetti destinatari [...]". Per quanto riguarda, in particolare, le società in accomandita semplice si veda Tribunale di Milano, 13 gennaio 1994, in *Società*, 1994, 1508.

sotteso alla sua condotta si riferisca esclusivamente alla società; se il legislatore avesse voluto tale effetto avrebbe dovuto stabilire che “[...]; e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il «fine di evadere le imposte» ed il «fine di sottrarsi al pagamento» si intendono riferiti, per l’amministratore e il liquidatore, alla società o all’ente, per conto del quale ha agito, per il rappresentante, alla società, all’ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce; [...]”.

Sulla base di ciò, si può concludere che l’amministratore di una società di persone viene considerato colpevole quando, per evadere le imposte sui redditi – azione addebitabile direttamente ai soci, in quanto, egli agisce in loro conto– utilizza mezzi fraudolenti idonei a rendere più difficoltoso l’accertamento della falsa rappresentazione contabile, mettendo o elementi passivi non veritieri o elementi attivi<sup>25</sup> di valore minore rispetto a quelli reali nella dichiarazione dei redditi della società, sempre che i soci abbiano concorso all’illecito risparmio di imposta e che entrambe le soglie previste dalla norma siano state oltrepassate.

---

<sup>25</sup> Ai sensi della lett. b) del comma 1 dell’art. 1 del D.L.vo 74/2000, 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*”. Sull’argomento si veda B. GULLO, *Gli elementi attivi e gli elementi passivi nel diritto penale tributario. Casi pratici di applicazione della norma definitoria*, in *il fisco*, n. 44/2010, p. 7147 e ss.

Data l'incertezza che si è venuta a creare e le varie interpretazioni prospettate sarebbe necessario un intervento chiarificatore da parte del legislatore volto a dissipare i dubbi sovra esposti.

Passando ora al bene giuridico che la norma vuole proteggere, vi è prima di tutto l'interesse da parte dello Stato di ottenere il pagamento delle imposte da parte dei contribuenti, interesse che verrebbe leso sia nel momento di non versamento di quanto dovuto e sia qualora il soggetto presentasse una dichiarazione non veritiera che non permetterebbe all'Amministrazione di avere un quadro reale della propria situazione finanziaria.

Si deve aggiungere che, per la configurazione del delitto in esame, è essenziale che la lesione del bene primario, rappresentata dall'illecito risparmio d'imposta, assuma una dimensione quantitativa, riferita ad ogni tributo considerato (Irpef, Ires ed Iva), non inferiore alla soglia di lire centocinquantamila (€ 77.468,53).

Infine, si può evidenziare, come in merito all'interesse tutelato, il reato in questione, differisce da quello di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, in quanto si atteggia come reato di danno<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Su questo punto, si vedano A. DI AMATO, R. PISANO, *op. ult. cit.*, 448.

### 3. La condotta.

La dottrina<sup>27</sup> ha rilevato come la condotta tipizzata che dà vita al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici si compone di tre momenti funzionalmente collegati: il primo è la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, che avviene (secondo) attraverso l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, in modo tale da determinare un'evasione ed un occultamento di elementi attivi (terzo) superiori alle soglie di cui alle lettere a) e b).

Infatti, il soggetto forma o ottiene la documentazione non vera e la inserisce nelle scritture contabili obbligatorie; in seguito presenta la dichiarazione dei redditi o ai fini IVA nella quale viene registrata la falsa rappresentazione di cui la documentazione fittizia rappresenta il supporto. La consequenzialità di queste condotte rende il delitto riconducibile al genere delle fattispecie a formazione progressiva<sup>28</sup>.

Il delitto si consuma istantaneamente al momento stesso della presentazione della dichiarazione<sup>29</sup>. Sia la formazione, o raccolta, della documentazione

---

<sup>27</sup> T. PADOVANI, A. PAGLIARO, *Parte spec.*, vol. XVII, Milano, 2010; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, 2010; S.GENNAI, A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, Milano, 2011; A. PERINI, *Sulla nozione di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento" nell'ambito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Rass. Trib.* n. 1/2002, pagg. 172 e segg.

<sup>28</sup> Cass. pen., sez. III, 16.05.2012, n. 18788.

<sup>29</sup> Cass., sez. III, 17 settembre 2010, dep. 26 novembre 2010, n. 42111 RV 244155, la quale ha precisato che per individuare l'anno del commesso reato occorre sempre fare riferimento all'annualità successiva rispetto a quella indicata nel documento fiscale; Cass., sez. I, 5 marzo 2009, dep. 18 giugno 2009, n. 25483; sez. III, 21 novembre 2008, dep. 12 gennaio 2009, n. 626, la quale ha ritenuto irrilevante il momento di registrazione delle fatture, sì che,

quanto la registrazione nelle scritture contabili sono penalmente neutre, di per sé, nella configurazione dell'illecito che venga perpetrato avvalendosi di una siffatta registrazione o della detenzione degli altri atti documentali probatori.

L'illecito che configura il reato è tipicamente commissivo e di mera condotta.

Non è ammesso il tentativo, stante l'espressa disposizione di cui all'art. 6 del D.L.vo n. 74 del 2000. La disposizione assume particolare rilievo pratico in caso di rilevazione delle violazioni contabili nel corso del periodo di imposta, in quanto il contribuente, in caso di ispezioni o verifiche da parte delle autorità di controllo, ha la possibilità di sottrarsi alla responsabilità penale presentando una dichiarazione veritiera e rinunciando in tal modo all'intento evasivo.

La ragione dell'esclusione va rinvenuta nell'intento perseguito dal legislatore di evitare l'applicazione della sanzione penale per quei comportamenti aventi natura soltanto preparatoria. Di tale intento se ne dà atto nella relazione al decreto legislativo nella parte in cui si stabilisce che è "*nell'interesse dell'erario* " favorire "*la resipiscenza del contribuente*", incentivandolo, in caso di constatazione di violazioni tributarie in corso d'anno a presentare una dichiarazione conforme alle risultanze accertate per evitare la responsabilità penale.

---

se la dichiarazione è unica, il reato commesso è anch'esso unico, pur se i documenti utilizzati sono plurimi o abbiano diversi destinatari. Cass., sez. III, 29 aprile 2003, n. 19781, a sua volta, ha ritenuto irrilevante, in quanto post factum rispetto al reato già consumato, la dichiarazione dei redditi presentata nei termini di legge a correzione della precedente infedele.

### **3.1. La falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie.**

Come già anticipato, il primo elemento della condotta è dato dalla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie.

Prima di analizzare il significato da attribuire alla nozione di falsa rappresentazione nelle scritture contabili è necessario osservare che esse svolgono una funzione informativa e si concretizzano in quell'insieme di dati, sia numerici che descrittivi, trascritti su supporto cartaceo o informatico, avente natura immodificabile.

In assenza di esplicita previsione normativa, la dottrina<sup>30</sup> ha individuato le scritture contabili, che rilevano ai fini del reato di cui si discute, in quelle obbligatorie per espressa previsione della normativa civilistica o tributaria. In particolare, si tratta del libro giornale e del libro degli inventari previsto dall'art. 2214 c.c. per le imprese commerciali, del bilancio di cui agli artt. 2423 e ss. c.c., del complesso di documenti, registri ed altre scritture obbligatorie previsto ai fini delle imposte sui redditi dagli artt. 14 e segg. del D.P.R. n. 600/1973 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*), nonché dei registri IVA delle fatture dei corrispettivi e degli acquisti di cui agli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*).

---

<sup>30</sup> A. DI AMATO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, p. 457; G.L. SOANA, *I delitti tributari*, cit., p. 147; A. TRAVERSI, S. GENNAI, *I delitti tributari: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, p. 72;.

L'obbligo di conservazione delle scritture contabili previste dalla normativa fiscale è imposto al fine di agevolare il controllo dei fatti di gestione da parte delle autorità competenti, mentre, per quanto attiene alle scritture contabili civilistiche, anche per una esigenza di pubblicità sulla gestione della società, posto che le registrazioni contabili sono destinate a confluire nel bilancio di esercizio, che ha natura pubblica.

La falsa rappresentazione si concretizza nella registrazione di informazioni non corrispondenti alla realtà. La falsità può estrinsecarsi sia per mezzo di una condotta commissiva che mediante una condotta meramente omissiva. La prima ipotesi si configura ogni qualvolta il contribuente indica elementi attivi in misura inferiore e/o elementi passivi in misura superiore rispetto alla realtà, la seconda, invece, quando sono omessi dalla registrazione elementi che avrebbero dovuto essere inseriti in contabilità<sup>31</sup>. Ciò che rileva, in entrambi i casi, è la divergenza tra la realtà e le risultanze contabili, che si evincono dalle scritture contabili la cui tenuta è obbligatoria<sup>32</sup>. In tal senso si sono espresse le Sezioni Unite della Suprema Corte quando hanno evidenziato che la falsità ideologica richiesta nel reato in esame *“possa realizzarsi sia in positivo, indicando fatti o circostanze inesistenti, che in negativo, cioè non menzionando ciò che è rilevante nella rappresentazione di un evento, perché*

---

<sup>31</sup> G. IZZO, *La dichiarazione fraudolenta mediante artifici*, in *Fisco*, 2001, p. 3583; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 103.

<sup>32</sup> P. VENEZIANI, *Commento all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000*, in I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZA (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, p. 141.

*sia nell'uno che nell'altro modo si sostituisce ad una realtà storica una realtà apparente, diversa dalla prima, com'è diverso il vero dal falso”<sup>33</sup>.*

### **3.2. (segue) l'idoneità dei mezzi fraudolenti ad ostacolare l'accertamento.**

Al fine di integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici non è sufficiente che la dichiarazione mendace sia sorretta da una falsa documentazione essendo, altresì, necessario che il soggetto attivo agisca *“avvalendosi dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento”*.

Il *quid* che contraddistingue il reato di cui si discute dalle altre ipotesi di dichiarazione è rappresentato dalla idoneità della condotta del soggetto attivo ad ostacolare l'accertamento potendo la falsa dichiarazione essere scoperta solo in seguito al riscontro della contabilità<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> Cass. pen., sez. un., 23.10.1990, n. 13954, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, p. 1285. In tale sentenza la Suprema Corte ha fornito un'interpretazione della fraudolenza della condotta ricomprensiva anche le attività meramente omissive.

<sup>34</sup> In proposito, la Corte di Cassazione ha precisato che *“è dunque necessaria, per la realizzazione del “mezzo fraudolento”, la sussistenza di un quid pluris che, affiancandosi alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili e nella dichiarazione, consenta di attribuire all'elemento oggettivo una valenza di insidiosità, derivante dall'impiego di artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile e a costituire ostacolo al suo accertamento; i mezzi fraudolenti possono poi anche consistere in comportamenti di per se stessi 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 di detto mendacio”* (Cass. pen., sez. III, 16.01.2013, n. 2292); *“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.* (Cass. pen., sez. V, 16.01.2013, n. 36859).

La dottrina ha evidenziato che, con tale norma, il legislatore ha inteso censurare solo i comportamenti fraudolenti e non anche quelli meramente elusivi<sup>35</sup>.

Il predicato “avvalendosi” descrive lo stretto rapporto che deve sussistere tra il mendacio della dichiarazione e delle scritture contabili ed i mezzi fraudolenti<sup>36</sup>. È, dunque, necessario, che tra la condotta ingannatoria del contribuente, la singola posta indicata in modo infedele nella dichiarazione e la mendace indicazione contabile sussista un rapporto di consequenzialità. Ne consegue che, esula dall’applicazione di tale norma l’ipotesi in cui il contribuente simuli uno stato di parziale o totale impossidenza, intestando beni propri ad un prestanome. In tal caso non viene ad integrarsi l’ipotesi della frode, in quanto manca lo stretto rapporto di strumentalità tra la condotta ingannatoria e la dichiarazione infedele. Diversamente, si configura l’ipotesi delittuosa di cui si discute nel caso in cui la falsa intestazione sia diretta a permettere al titolare apparente di dedurre dal proprio reddito quote di ammortamento relative a beni di proprietà altrui. In questo caso, infatti, vi sarebbe uno stretto legame tra l’attività frodatrice e le false indicazioni riportate nella dichiarazione.

---

<sup>35</sup> G. BELLAGAMBA, C. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011, p. 80; G. GIULIANI, F. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Torino, 2013, pp. 241 e ss.

<sup>36</sup> In tal senso, E. MUSCO, F. ARDITO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Diritto penale tributario*, Milano, 2012, p. 148; B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 2011, p. 250 e ss.

La dottrina ha rilevato che la generica nozione di accertamento utilizzata è idonea a ricomprendere sia l'accertamento tecnico - tributario sia le investigazioni di tipo penalistico<sup>37</sup>.

L'accertamento, che si vuole ostacolare, è quello diretto a scoprire la falsa rappresentazione presente nelle scritture contabili, pertanto, è necessario che la condotta fraudolenta sia diretta ed idonea ad impedire di scoprire la falsa rappresentazione.

L'idoneità della condotta ad ostacolare l'accertamento deve essere valutata con un giudizio *ex ante* che prescindendo dall'effettivo sviluppo degli eventi<sup>38</sup>. In concreto, l'idoneità del mezzo fraudolento si deve ritenere sussistente ogni qual volta gli organi di controllo per scoprire l'illecito siano costretti a ricorrere a procedure ispettive non ordinarie, o comunque estremamente laboriose. Al contrario, tale idoneità non sussiste nel caso in cui la condotta evasiva sia di facile e agevole percezione.

---

<sup>37</sup> Parte della dottrina si è interrogata circa l'utilizzo da parte del legislatore del suffisso "ne" nell'espressione "*idonea ad ostacolare l'accertamento*". In particolare, ci si è chiesto se tale particella si riferisca alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili ovvero alla mendace indicazione degli elementi attivi o passivi in dichiarazione. Si è optato per la prima soluzione, per due ordini di ragioni. In primo luogo, per ragioni di sintassi, in quanto la particella "ne" rinvia ad un sostantivo, in secondo, poiché la legge delega richiamava espressamente gli "*artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile*". In tal senso v. V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 105.

<sup>38</sup> Cass. pen., sez. III, 28.05.2002, n. 923, CARAMIA, in *Giur. Imp.*, 2002, p. 1135. In dottr., G. IZZO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, p. 3585.

### 3.2.1. La nozione di mezzi fraudolenti.

Il profilo di maggiore criticità concerne l'esatta definizione dell'espressione "mezzi fraudolenti"<sup>39</sup>, anche in ragione del fatto che tale concetto non è esplicitato nell'ambito dell'elencazione definitoria di cui all'art. 1 del d. lgs. n. 74/2000.

La sua incerta connotazione si presta ad interpretazioni diverse che inducono ad ampliare ovvero a ridurre l'ambito di applicazione della norma in esame.

Partendo dal dato testuale appare evidente che il predicato fraudolenti qualifica i mezzi, con la conseguenza che la fraudolenza deve essere intesa in senso oggettivo, quale idoneità a trarre in inganno il destinatario facendo apparire la realtà diversa da quella effettiva. Ciò posto, il mero mendacio ovvero la mancata indicazione di componenti positivi non realizza un comportamento fraudolento, dovendosi a questo necessariamente affiancare la componente commissiva dell'avvalersi di mezzi fraudolenti idonei ad ingannare.

Attenta dottrina<sup>40</sup> si è preoccupata di individuare in cosa consista questo *quid pluris* dato dalla presenza dei mezzi fraudolenti che connota la falsa

---

<sup>39</sup> Il termine "mezzo" non deve essere inteso in senso di oggetto materiale, ma come condotta, ovvero come una serie di atti teleologicamente preordinati verso un determinato fine, in tal senso v. V. NAPOLEONI, *I fondamenti del diritto penale tributario*, op. cit., p. 105.

<sup>40</sup> A. PERINI, *Sulla nozione di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento nell'ambito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 185.

rappresentazione contabile. A tal fine è stato necessario analizzare l'iter legislativo che ha portato alla stesura della norma in commento.

In particolare, nella sua formulazione originaria la norma considerava come commesso il fatto con mezzi fraudolenti quando la falsa rappresentazione contabile era “*conseguente alla violazione degli obblighi di fatturazione o di registrazione dei corrispettivi relativi a cessioni di beni o prestazioni di servizi*”. Questa formulazione è stata successivamente superata, in quanto era necessario individuare un elemento di distinzione tra tale fattispecie delittuosa e quella meno grave della infedele dichiarazione. Tale elemento di distinzione, ovvero il *quid pluris* qualificante la fattispecie della falsa dichiarazione mediante altri artifici è stato individuato *nel carattere oggettivamente artificioso della condotta*<sup>41</sup>. In particolare, il legislatore si è uniformato all'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale in materia di frode fiscale, quando ha evidenziato che tale delitto deve estrinsecarsi in forme artificiose e fraudolente non potendosi ridurre ad una condotta di semplice omissione di componenti positive di reddito o della mendace indicazione di componenti negative<sup>42</sup>.

In tale contesto si era, allora, affermato che i comportamenti meramente omissivi, quali l'omessa fatturazione o registrazione, non fossero sanzionabili

---

<sup>41</sup> Parere della Commissione Giustizia del Senato sullo schema di decreto legislativo, in *Il Fisco*, 2000, p. 2828.

<sup>42</sup> Corte Cost., n. 247/1989; n. 35/1991.

essendo necessaria una condotta commissiva<sup>43</sup>, nella quale il supporto fraudolento deve tradursi in espressioni idonee e funzionali a dare credibilità alla dichiarazione mendace. Tuttavia, non si è proceduto alla tipizzazione delle condotte commissive, ma si è lasciato al libero convincimento del giudice il compito di valutare l'idoneità fraudolenta delle singole condotte e decidere se le stesse siano idonee ad eludere l'accertamento del mendacio seguendo le regole di ordinaria diligenza.

In tale contesto, la dottrina e la giurisprudenza si sono occupate di individuare, con riferimento alle ipotesi maggiormente ricorrenti, i casi nei quali ricorra tale condotta fraudolenta dai casi nei quali questa manchi, con la conseguenza che nel primo caso, si applica l'art. 3, nel secondo, invece, la fattispecie meno grave di cui all'art. 4.

La questione si è posta in relazione alla sottofatturazione dei ricavi, che si verifica ogni qual volta venga emessa una fattura con un corrispettivo inferiore a quello reale. Sul punto si registrano due diversi orientamenti.

La dottrina prevalente<sup>44</sup>, seguita anche dalla giurisprudenza di legittimità, ha escluso l'applicazione dell'art. 3 in tale ipotesi, in quanto la sottofatturazione dei ricavi, rientrando nella più generale categoria della violazione degli

---

<sup>43</sup> V. NAPOLEONI, ult. op. cit., p. 107.

<sup>44</sup> A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in E. MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, 2001, p. 128; V. NAPOLEONI, *I fondamenti*, op. cit., p. 109; A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d. lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, p. 1259; P. VENEZIANI, *Commento all'art. 3*, in I. CARACIOLI, A. GIARDA, A. LANZA (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, p. 142.

obblighi di fatturazione, non è idonea a costituire un mezzo fraudolento. Secondo tale orientamento, una diversa conclusione comporterebbe un'evidente disparità di trattamento tra l'omessa fatturazione, di cui all'art. 4, e la sottofatturazione, in quanto si andrebbe a punire in modo più grave quest'ultimo comportamento rispetto al primo, che non solo si estrinseca in modo simile, ma che risulta essere meno lesivo degli interessi dell'erario, in quanto, in esso, solo una parte dei corrispettivi viene sottratta alla imposizione. Altra parte della dottrina<sup>45</sup> ha invece sostenuto la sussumibilità di tale ipotesi delittuosa nell'ambito dell'art. 3 sulla base del fatto che la condotta commissiva data dalla creazione di un documento ideologicamente falso, atto a costituire un supporto alle scritture contabili mendaci, realizza una condotta fraudolenta rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 3, in quanto con essa si pone in essere un artificio idoneo ad ostacolare l'accertamento. Secondo quest'orientamento, la disparità di trattamento tra la sottofatturazione dei ricavi e l'omessa fatturazione sarebbe giustificata dalla maggiore insidiosità della prima, dovuta al fatto che l'emissione di una fattura sottostimata crea una regolarità apparente che è idonea ad impedire od evitare una verifica più approfondita.

La Corte di Cassazione, in linea con l'orientamento dottrinale prevalente e riportandosi all'intervento della sentenza della Corte Costituzionale n. 35 del

---

<sup>45</sup> In tal senso, G. BERSANI, *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele*, in *Il Fisco*, 2001, p. 12174.

1991, ha, più volte, indicato come la mera sottofatturazione di corrispettivi di cessioni di beni non possa rivestire gli estremi del delitto in esame per difetto di una condotta fraudolenta<sup>46</sup>.

La semplice violazione degli obblighi di fatturazione e di registrazione non è sufficiente ad integrare l'ipotesi delittuosa di cui si discute dovendosi a tale condotta aggiungere la componente commissiva dell'avvalersi dei mezzi fraudolenti ed idonei all'inganno<sup>47</sup>. In tal senso si è espressa anche la relazione ministeriale<sup>48</sup> che ha confermato l'irrelevanza delle mere violazioni degli obblighi di fatturazione, ai fini della realizzazione della fattispecie delittuosa in esame. A tal proposito, proprio nella relazione ministeriale<sup>49</sup> è dato leggere che la norma in esame *“lascia all'interprete la possibilità di determinare, nel caso concreto, se essa – la violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione – per le sue particolari modalità, connesse anche al carattere di*

---

<sup>46</sup> Cass. pen., sez. III, 25.02.1991, n. 3273, F. ALOIA in *Giur. it.*, 1991, II, 321; Cass., Sez. III, 10.12.1991, LIMONATO, in *Riv. pen.*, 1992, 352).

<sup>47</sup> In tal senso Cass. pen., sez. III, 22.11.2012, n. 2292 *“Affinché possa configurarsi il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del d.lg. n. 74 del 2000, di connotazione residuale rispetto alla fattispecie dell'art. 2, è necessario che ricorrano essenzialmente, a fronte del chiaro dettato normativo, i requisiti della falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, dell'impiego di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e, infine, a completamento della condotta, della presentazione di una dichiarazione falsa”*. Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto sussistente il reato de quo, atteso che l'imputato, con riguardo alle compravendite di una serie di villette a schiera costruite dalla società di cui era socio accomandatario e da questa poi alienate, aveva intascato a titolo di acconto parte del denaro senza emettere alcuna fattura e successivamente, nell'atto pubblico di compravendita, aveva indicato un prezzo notevolmente inferiore a quello concordato tra le parti; il prezzo indicato nel rogito era stato corrisposto dagli acquirenti con mezzi di pagamento certi e, a fronte di tali pagamenti, la società aveva rilasciato fattura, mentre l'ulteriore differenza tra il prezzo reale e il valore dichiarato in atto era poi stata pagata per contanti alla società che, in relazione a tali introiti, non aveva emesso alcuna fattura.

<sup>48</sup> Relazione ministeriale al d. lgs. n. 74 del 2000, in *Il Fisco*, 2000, p. 3159.

<sup>49</sup> Rel. Min. al d. lgs. n. 74/2000.

*sistematicità, o per le circostanze di contorno (quali, ad esempio, la tenuta o l'occultamento di una contabilità nera), che eventualmente le conferiscano una particolare insidiosità – rientri nel paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta”<sup>50</sup>.*

Tale posizione non ha trovato unanimi consensi in dottrina. Si è, invero, sostenuto che, da un punto di vista giuridico, sembra improprio attribuire rilevanza, ai fini della qualificazione fraudolenta della condotta, alla reiterazione dell'omissione e del mendacio. Ciò in quanto non è la reiterazione della condotta a rendere più insidiosa la dichiarazione mendace, anzi, al contrario, è molto più difficile individuare un'unica ed isolata sottofatturazione, rispetto al caso in cui vi siano una serie di irregolarità<sup>51</sup>. Inoltre, la citata relazione antepone al “*carattere della sistematicità*” la congiunzione “*anche*”, proprio al fine di voler sottolineare che la sistematicità costituisce solo uno degli elementi che, in combinato con gli altri, può trasformare il semplice mendacio in frode. Ne consegue che, la sistematicità da sola non sia in grado di determinare la fraudolenza della condotta.

---

<sup>50</sup> I concetti espressi nella relazione ministeriale sono stati in seguito ripresi dalla circolare del Ministero delle Finanze 4 agosto 2000, n. 154/E, in Circ. ris. Min. fin., 2000, p. 527. In particolare, la circolare prevede che la violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione non integra il delitto di cui all'art. 3 del d. lgs. n. 74/2000, salvo che “*essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo, può essere decisiva la presenza di violazioni sistematiche e continue o la tenuta di una contabilità in nero o l'utilizzo di conti correnti bancari per le operazioni destinate a non essere contabilizzate*”.

<sup>51</sup> V. NAPOLEONI, cit., 110; G.L. SOANA, *I reati tributari*, p. 152.

Altra questione che si è posta con frequenza è se possa valutarsi come fraudolenta la violazione degli obblighi di fatturazione collegata anche alla tenuta di una contabilità in nero. Con l'espressione contabilità in nero si identifica un apparato contabile non ufficiale, ovvero celato agli organi di controllo, ed utilizzato dal contribuente per registrare in modo fedele i fatti di gestione posti in essere nella propria attività economica e professionale, al contrario della contabilità ufficiale che raccoglie e registra valori falsati. In pratica, il soggetto istituisce un doppio apparato contabile, di cui soltanto quello infedele viene tenuto in modo ufficiale e all'occorrenza presentato all'Amministrazione finanziaria.

Secondo alcuni la tenuta della doppia contabilità di per se rappresenta una condotta fraudolenta idonea ad integrare l'ipotesi delittuosa in esame<sup>52</sup>.

In senso contrario<sup>53</sup>, si è osservato che la presenza di una doppia contabilità non è di per se sufficiente ad integrare la fattispecie delittuosa di cui all'art. 3, qualora siano assenti i mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento.

Ciò in quanto la contabilità parallela a quella ufficiale non è uno strumento diretto all'amministrazione finanziaria e non è idonea ad ostacolare

---

<sup>52</sup> In dott. v. A. IORIO, *I nuovi reati tributari*, in F. CARRARINI, A. IORIO, M. MILANESE (a cura di), *Commento al nuovo sistema penale tributario*, in *Il Fisco*, All. n. 14 del 2000, p. 4664, il quale ritiene la doppia contabilità particolarmente insidiosa. In tal senso si è espressa anche una parte della giurisprudenza di merito, v. ad es. Trib. Nola, ordinanza 18.03.2004, in *Rass. trib.*, 2004, p. 715.

<sup>53</sup> C. MANDUCHI, *Se la tenuta di contabilità nera integra un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento: un annoso problema ancora irrisolto*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 716 e ss.; P. VENEZIANI, p. 148.

l'accertamento della falsità. Al contrario, proprio il rinvenimento della doppia contabilità consente agli organi deputati di accertare il reato tributario.

Sul punto è intervenuta anche la giurisprudenza, la quale ha affermato la necessità che sussista un vincolo strumentale tra la falsa rappresentazione delle scritture contabili ed i mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento.

In particolare la Corte di Cassazione, in un caso posto alla sua attenzione concernete proprio la doppia contabilità, ha affermato che affinché possa configurarsi una condotta fraudolenta è necessario che alla contabilità in nero si aggiunga un dato ulteriore che è stato ravvisato, nel caso specifico, nella presenza di un *“sistema articolato e complesso diretto a realizzare sistematicamente il “nero” sia sui ricavi che sui costi anche attraverso l'utilizzo di supporti informatici, con creazione di specifici codici e procedure di accesso, idonei anche a fornire fraudolente indicazioni all'esterno in caso di controlli fiscali”*<sup>54</sup>.

Analogamente si è valutata la presenza di una condotta fraudolenta nel caso in cui alla tenuta di una contabilità in nero si aggiunga la continua e sistematica violazione degli obblighi di fatturazione e di registrazione nonché il ricorso a titoli di credito emessi dal beneficiario o all'ordine del medesimo al fine di

---

<sup>54</sup> Cass. pen., sez. III, 12.02.2002, n. 13641. La medesima ricostruzione è stata ribadita in Cass. pen., sez. III, 24.06.2005, n. 1402, ove la Corte la riconosciuto connotato di fraudolenza all'occultamento della contabilità in nero all'interno dell'abitazione privata, quindi, in un luogo diverso da quello designato per la tenuta delle scritture contabili.

occultare i pagamenti effettuati in relazione ad operazioni di acquisto o vendita di merci<sup>55</sup>.

Tra i mezzi fraudolenti idonei a determinare la fattispecie in esame figurano i conti corrente utilizzati per compiere operazioni in nero, conti correnti occulti, o intestati a prestanome. Tali strumenti sono sovente utilizzati per accogliere i proventi di evasione, al fine di celare la diretta imputazione dei movimenti finanziari all'imprenditore. La giurisprudenza di merito<sup>56</sup> ha cercato di individuare i casi nei quali l'utilizzo di conti intestati a soggetti diversi, determini un comportamento fraudolento. In particolare, ha escluso la fraudolenza nel caso in cui i conti siano intestati a persone di facile collegamento con l'effettivo precettore, come il coniuge o il socio. In queste ipotesi, infatti, la condotta evasiva è facilmente superabile in sede di accertamento rientrando il controllo bancario sul contribuente e sui soggetti ad esso collegati nell'ambito degli ordinari mezzi utilizzati dagli organi accertatori. Ciò ovviamente semprechè il contribuente si limiti alla sola utilizzazione dei conti senza accompagnare questa condotta ad ulteriori elementi di ostacolo all'accertamento<sup>57</sup>.

In tale ambito, è stata considerata fraudolenta ed idonea ad ostacolare l'accertamento richiesto dalla norma in esame la condotta di colui che usi

---

<sup>55</sup> Cass. pen., sez. III, 12.10.2005, n. 36977.

<sup>56</sup> Trib. Urbino, 26.05.1996, in *Il Fisco*, n. 40/1996, p. 9685; Trib. Torino, sez. IV pen., 28.04.1998, in *Il Fisco*, 1998, p. 9340; CdA Torino, sez. I, 31.03.1999, n. 1411, in *Il Fisco*, 1999, p. 7059.

<sup>57</sup> A. PERINI, *I mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2002, 189.

conti correti o depositi in luoghi diversi da quelli ove ha sede od addirittura all'estero. In tal caso, infatti, l'organo accertatore dovrà compire controlli che vanno oltre gli ordinari sistemi di verifica, in quanto dovrà effettuare un controllo non solo sulle banche presenti su tutto il territorio nazionale, ma anche su quelle presenti fuori dall'Italia<sup>58</sup>.

L'interposizione fittizia, quale fenomeno di un soggetto che si pone tra soggetto passivo e fisco, può coinvolgere oltre che le persone fisiche, anche le persone giuridiche. Tale fenomeno si realizza mediante il ricorso a società di comodo<sup>59</sup>. Ciò si verifica ad esempio quando una società residente sul territorio nazionale cede beni ad un'altra società, ma al fine di evadere l'IVA, la fattura viene fittiziamente intestata ad un soggetto non residente. In tal caso, la fattura è soggettivamente inesistente, in quanto l'operazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'IVA, è realmente avvenuta, ma tra soggetti passivi di imposta diversi da quelli che figurano nei documenti contabili emessi. Nel caso di specie, il cedente beneficia della fattura emessa nei confronti di un cliente diverso, in quanto omette di indicare l'imposta a debito nella fattura attiva emessa. In tal caso, si realizza una falsa rappresentazione nelle scritture contabili, in quanto, attraverso la registrazione di una fattura inesistente viene indicato in contabilità un cliente non veritiero, inoltre la simulata esportazione

---

<sup>58</sup> P. VENEZIANI, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, cit., p. 153.

<sup>59</sup> A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, in U. NANNUCCI, A. D'AVIRRO, Padova, 2000, p. 120; P. VENEZIANI, ult. op. cit., p.135.

dei beni all'estero comporta il venir meno del dovere di pagare l'IVA. Tale falsa rappresentazione è basata su una fattura fittizia che costituisce il mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento, ossia le indagini circa l'effiva destinazione dei beni ceduti.

Un'ulteriore ipotesi che può realizzare la fattispecie delittuosa in esame è costituita dalla falsità ideologica e materiale, purchè abbia ad oggetto documenti diversi da quelli indicati dall'art. 2 , del d. lgs. n. 74 del 2000, e per i quali si applica questa fattispecie.

In questa direzione si è valutata la presenza di una condotta fraudolenta da parte del notaio che, sistematicamente, indicava falsamente nelle fatture a titolo di rimborso- spese somme che in realtà riceveva a titolo di onorario<sup>60</sup>.

### **3.3. La dichiarazione annuale mendace.**

L'atto tipico mediante il quale si realizza il reato in esame consiste nell'indicazione in una delle indicazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'IVA, di elementi attivi in misura inferiore al reale o di elementi passivi fittizi sulla base dell'artificiosa rappresentazione contabile approntata.

In base alla definizione contenuta nella lett. b) dell'art. 1, del d. lgs. n. 74/2000 *“per elementi attivi o passivi si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito*

---

<sup>60</sup> Cass. pen., sez. III, 18.04.2002, n. 923, in *Giur. Imposte*, 2002, p. 1135.

*o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto”.*

Dal combinato disposto delle due norme si evince che la falsa dichiarazione, attraverso la diminuzione degli elementi attivi o l'aumento dei passivi, deve aver determinato un decremento dell'imponibile.

In tale ambito, profili di maggiore interesse sono emersi in riferimento agli elementi passivi.

Nel regime previgente, la presenza nella parte finale dell'art. 4 lett. f) dell'esplicita previsione che le false indicazioni per potere avere rilevanza penale dovevano essere idonee ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali, aveva fatto ritenere che con essa venivano puniti unicamente quei comportamenti diretti ad evidenziare costi in realtà inesistenti od ad occultare ricavi materialmente esistenti. Dai fatti penalmente rilevanti erano, invece, escluse tutte quelle manovre valutative e quelle che si sviluppavano in relazione a costi che, pur essendo esistenti, erano stati considerati in violazione della normativa tributaria<sup>61</sup>.

Ciò in coerenza con l'assetto del vecchio sistema diretto ad *esonere il giudice penale da accertamenti complessi, limitandone la cognizione a fatti di immediata percezione*<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> In questa direzione si era mossa anche la giurisprudenza, cfr. Corte di App. Roma, 9.12.1999, in *Giur. imp.*, 2000, p. 220; G.I.P. Trib. Roma, 1.10.1998, in *Giur. imp.*, 2000, p. 231.

<sup>62</sup> Rel. Min., cit., p. 37.

Questa impostazione è stata abbandonata dal decreto in esame ove, la possibilità di considerare tra gli elementi passivi, non solo quelli attestanti fatti materiali non veri, ma anche quelli relativi a costi che seppure esistenti nella realtà materiale sono stati indicati in violazione della normativa tributaria, troverebbe, innanzitutto, la sua origine nell'uso da parte del legislatore del termine fittizio.

Sul punto, infatti, se il legislatore avesse voluto con questa norma includere solo i costi materialmente insussistenti avrebbe ripetuto quella specifica indicazione (ai soli fatti materiali) contenuta nell'abrogato art. 4 lett. f) o, comunque, avrebbe usato il concetto di inesistenza come, peraltro, ha fatto nell'art. 2 allorché ha voluto far riferimento ad una tale nozione (di inesistenza materiale)<sup>63</sup>.

A dette argomentazioni letterali si deve aggiungere che questa volontà del legislatore si è, con evidenza, esplicitata in relazione a quanto stabilito nell'art. 7 ove si prevede che non danno luogo a fatti punibili dagli art. 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza qualora ciò sia avvenuto sulla base di metodi costanti di impostazione contabile.

Infatti, con questa norma si chiarisce, in modo esplicito, come anche la violazione dei principi di competenza, che può tradursi nella considerazione di costi effettivamente sostenuti ma indicati in dispregio alla normativa tributaria,

---

<sup>63</sup> G.L. SOANA, *I reati tributari*, op. cit., p. 162.

rientri nel concetto di fittizietà descritto dagli artt. 3 e 4. Invero, non avrebbe, diversamente, senso aver previsto una tale causa di non punibilità in relazione a condotte che già di per se non rientrerebbero nella fattispecie penale.

Da quanto sopra deriva, allora, che per elementi passivi fittizi si devono intendere non solo quelli non esistenti nella realtà, ma anche quelli che, pur essendo effettivi, sono indeducibili (ad esempio per la mancanza dei requisiti della competenza o della inerenza) ai sensi delle disposizioni di legge od ancora quelli non di competenza di quell'esercizio dovendosi, pertanto, parlare di fittizietà dell'elemento passivo nei casi di mancanza di corrispondenza non solo con la realtà materiale ma anche con quella giuridico — tributaria essendovi una violazione della stessa<sup>64</sup>.

Questa interpretazione ha trovato l'avallo della giurisprudenza che ha ritenuto rilevanti anche i costi indicati in violazione della normativa tributaria. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che le spese indebitamente indicate nella dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette hanno rilevanza laddove queste non siano inerenti all'attività del soggetto dichiarante (una

---

<sup>64</sup> G. IZZO, *Rilevanza della nozione di elementi passivi fittizi nei reati dichiarativi*, in *Il Fisco*, 2001, p. 7584; D. STEVANATO, *Gli elementi passivi fittizi tra inesistenza e indeducibilità del costo*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, a cura di R. Lupi, Milano, 2000, p. 107 e ss; G. BERSANI, *L'interpretazione del concetto di "fittizietà" nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Dir. pen. e proc.*, 2003, p. 373. Tale interpretazione è stata sostenuta anche dalla Guardia di Finanza quando ha affermato che per elementi passivi si devono intendere quelli costituiti da componenti negative non vere, non inerenti, non spettanti o insussistenti nella realtà, nella *Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 14 aprile del 2000 n. 114000*, in *Il Fisco*, 2000, 6230

società) essendo, allora, state indebitamente imputate tra le spese di esercizio dell'impresa.

#### **4. I rapporti temporali tra i diversi segmenti della condotta.**

Particolare importanza assume la questione relativa al rapporto temporale tra i diversi segmenti della condotta e cioè: la falsa rappresentazione nelle scritture contabili, i mezzi fraudolenti e la dichiarazione mendace.

L'aspetto di maggiore interesse attiene alla circostanza se la dichiarazione mendace debba essere necessariamente preceduta dagli altri due segmenti della condotta o se questi possano anche essere ad essa successivi.

L'accoglimento dell'uno o dell'altro orientamento comporta conseguenze diverse in relazione alla natura istantanea o permanente del reato.

Infatti, laddove si aderisca all'orientamento secondo il quale i due segmenti della condotta possano seguire la dichiarazione mendace si verrebbe a determinare sia un ampliamento dei fatti riconducibili nell'ambito di questa fattispecie sia la sua sussunzione nell'ambito dei reati permanenti. Infatti, tale tesi porterebbe in avanti il momento di consumazione del reato protraendosi questo per tutto il tempo di durata della detenzione, ai fini di prova, nei confronti dell'amministrazione dei documenti materialmente o ideologicamente falsi<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> Nel senso che la lettera della legge lascia impunita la confezione *ex post* della documentazione si è espresso C.M. PRICOLO, *Prime osservazioni sul delitto di*

Secondo la dottrina prevalente sia la falsa rappresentazione contabile che l'uso dei mezzi fraudolenti devono necessariamente precedere l'indicazione mendace nella dichiarazione che segna, allora, il momento di perfezionamento e consumazione del reato che ha natura istantanea<sup>66</sup>.

Con ciò rendendosi non configurabile questo reato laddove la falsa indicazione contabile o l'uso dei mezzi fraudolenti sia successivo alla presentazione della mendace dichiarazione.

A queste conclusioni si è pervenuti basandosi sul dato letterale della norma nella quale viene previsto che la falsa indicazione in dichiarazione deve avvenire sulla base di una falsa rappresentazione contabile ed avvalendosi di mezzi fraudolenti; in tal modo stabilendosi la necessaria precedenza temporale di queste due condotte che costituiscono l'indispensabile presupposto della successiva dichiarazione fraudolenta.

In modo analogo si è orientata anche la giurisprudenza di legittimità, laddove ha espressamente dichiarato come questa fattispecie sia realizzata solo qualora

---

*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in *La Tribuna* 2000, 7-8, p. 652. In senso contrario, di mancanza nella norma di una previsione tassativa che circoscriva a un momento anteriore alla dichiarazione la registrazione contabile o l'inizio della detenzione dei documenti probatori, L. PISTORELLI, *Quattro figure di reato contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto*, n. 14, 15 aprile 2000, 64.

<sup>66</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, op. cit., p. 155; V. NAPOLEONI, *Comm. all'art. 3*, cit., p. 114; P. VENEZIANI, *La dichiarazione fraudolenta*, op. cit., p. 185.

vi sia una dichiarazione “*redatta sulla base della contabilità precedentemente artefatta con modalità insidiose*”<sup>67</sup>.

## **5. Le soglie di punibilità e l'imposta evasa.**

Per la sussistenza del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, l'art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000 richiede il superamento di una duplice soglia di punibilità di natura eterogenea: una relativa all'imposta evasa che, per ciascuna delle singole imposte deve essere superiore ad euro 30.000,00, l'altra relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, che deve essere superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore ad euro 1.000.000,00<sup>68</sup>.

La nozione di imposta evasa assume un'importanza fondamentale nell'ambito dell'articolo in commento in quanto è strettamente correlata alla funzione della soglia di punibilità. Invero il legislatore si è preoccupato di inserire il concetto di imposta evasa tra le norme definitorie di cui all'art. 1, comma 1, lett. f), del d.lgs. n. 74/2000, precisando che per imposta evasa deve intendersi “*la*

---

<sup>67</sup> Cass., n. 13641/2002.

<sup>68</sup> Le soglie di punibilità sono state modificate dall'art. 2, comma 36-*vicies*, del d.l. 13.08.2011, n. 138 convertito nella l. 14.09.2011 n. 148. Prima della modifica l'art. 3, per la ricorrenza della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici richiedeva che si fosse conseguita una evasione di imposta, riferita a ciascuna delle singole imposte, superiore ad euro 77.468,53 e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, fosse superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore ad euro 1.549.370,70.

*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".*

Si tratta di un concetto differenziale, nel quale assume rilevanza la definizione di “*imposta effettivamente dovuta*”, che, dal punto di vista giuridico, può avere più significati.

La nozione di imposta evasa ha una sua autonomia, funzionale alle esigenze che esprime il d.lgs. n. 74/2000 e che, tuttavia, prescinde da quella di origine fiscale.

Nell'ambito del diritto tributario, l'imposta evasa porta all'accertamento fiscale e, in ogni caso, indipendentemente dall'entità dell'evasione, all'applicazione della sanzione amministrativa; nell'ambito del diritto penale, invece, essa determina l'avvio delle indagini giudiziarie e la successiva contestazione si ha solo nel caso in cui l'imposta evasa superi le previste soglie legali di punibilità.

Tale autonomia è sottolineata proprio dall'utilizzo del termine “*effettivamente*”. La legge penale, infatti, concentra la propria attenzione sulla effettività delle situazioni ed è indipendente dalla diversa disciplina della fattispecie in ambito amministrativo. D'altra parte se il legislatore avesse

voluto identificare la nozione di imposta evasa in ambito penalistico con quella prevista dalla disciplina tributaria, avrebbe operato un semplice rinvio<sup>69</sup>. L'imposta effettivamente dovuta, da cui deriva per differenza l'imposta evasa, è quella che deriva dalla realizzazione del reato. Ciò si evince chiaramente dall'art. 3, la cui struttura è tale per cui l'imposta evasa in senso penalistico è solo quella che deriva dalla condotta incriminata per effetto dell'indicazione di elementi attivi in misura inferiore a quella reale o di elementi passivi fittizi, considerando fittizio il costo riportato in dichiarazione ed esposto in contabilità in modo fraudolento.

Dall'autonomia della nozione di imposta evasa consegue che il superamento della soglia di punibilità spetta esclusivamente al giudizio penale, senza possibilità di alcuna preclusione o condizionamento<sup>70</sup>.

Il giudice penale deve accertare il *quantum* dell'imposta evasa con le regole e gli strumenti propri del rito penale ed utilizzando i mezzi di prova previsti dall'ordinamento processuale penale, ivi compresa la prova testimoniale (preclusa al giudice tributario)<sup>71</sup>. Nella prassi può verificarsi il caso che l'imposta evasa, definita in sede di giudizio penale, differisca da quella

---

<sup>69</sup> In tal senso v. L. IMPERATO, *Commento all'art. 1 del D. Lgs. n. 74/2000*, in I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZA (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, p. 59.

<sup>70</sup> Sul tema v. G. IZZO, *Regime delle soglie di punibilità nella delega per la riforma del diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 1999, p. 9035; G. MARRA, *Evasione d'imposta ed esercizio dell'azione penale nei nuovi reati tributari*, in *Il Fisco*, 2000, p. 2438.

<sup>71</sup> L'autonomia della nozione penalistica di imposta evasa comporta che il giudice penale non potrà riconoscere efficacia a quelle limitazioni di prova che sono proprie del diritto tributario.

accertata dall'amministrazione finanziaria o appurata come tale dal giudice tributario. Ciò non costituisce un'anomalia del sistema, ma un elemento connaturato al nuovo regime penale tributario.

## **6. L'elemento soggettivo.**

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è punito unicamente a titolo di dolo.

Dolo che deve avere ad oggetto tutti gli elementi materiali della fattispecie, posto che la condotta si articola in tre fasi distinte, ma teleologicamente orientate al raggiungimento del medesimo fine di evasione: la falsa rappresentazione nelle scritture contabili, realizzata mediante l'uso dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di questa falsità e l'indicazione annuale di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi.

La norma, inoltre, richiede che il soggetto agisca allo specifico fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto essendo, quindi, necessario che la condotta, oltre che a determinare in concreto un'evasione di imposta, sia finalizzata a questo scopo.

La finalità evasiva deve essere necessariamente propria del contribuente che ha presentato la dichiarazione mendace e non è, quindi, riferibile ad un'eventuale evasione da parte di terzi. Tale circostanza porta ad escludere la

presenza del dolo di evasione nel caso in cui la condotta è diretta a consentire unicamente l'evasione a soggetti terzi.

In questa prospettiva si è esclusa la presenza del dolo specifico, richiesto dalla norma in esame, con riferimento agli amministratori di una società che avevano presentato una dichiarazione valutata come fraudolenta in quanto diretta a mascherare il vero soggetto passivo di imposta che erano delle società estere, di cui, la società contribuente doveva essere valutata unicamente quale loro stabile organizzazione nello Stato. La presenza di tale requisito è stata esclusa dalla giurisprudenza di merito alla luce del fatto che la condotta degli amministratori della società italiana era diretta unicamente a consentire l'evasione di terzi, ovvero delle società estere, e non anche della propria società<sup>72</sup>.

La finalità di evasione può, invece, coesistere con il perseguimento anche di un ulteriore o diverso fine, quale è quello di ottenere finanziamenti per la propria impresa attraverso un contratto di leasing finanziario<sup>73</sup>, ovvero di effettuare un finanziamento illecito ad un partito politico<sup>74</sup>.

Tale indirizzo ha trovato avallo anche dopo l'entrata in vigore del d. lgs. n. 74/2000 allorchè si è affermata la ricorrenza della frode fiscale nel caso in cui la condotta contestata trovi la sua ragione principale nella volontà di creare un mercato parallelo che consenta di eludere il patto di esclusiva esistente, per il

---

<sup>72</sup> Trib. Milano, 08.07.2002, in *Il Fisco*, 2002, p. 5355.

<sup>73</sup> Cass. sez. III, 8.07.1993, in CRESCIOLI, in *Giur. imp.*, 1993, p. 772.

<sup>74</sup> Cass. sez. III, 17.01.1996, in CASADEI, in *Giur. imp.*, 1996, p. 517.

Paese di destinazione delle merci, tra la casa produttrice (estranea ai fatti) ed altro agente, attraverso l'interposizione tra l'impresa venditrice e quella acquirente di una società di comodo in modo da assoggettare i proventi conseguiti ad un regime impositivo più favorevole<sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> Cass. sez. III, 19.04.2002, n. 14772, in *Il Fisco*, 2002, p. 4032.

## **CAPITOLO II: I RAPPORTI CON GLI ALTRI REATI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE**

### **1. I delitti in materia di dichiarazione: disposizioni comuni.**

I delitti in materia di dichiarazione, secondo quanto affermato dalla relazione governativa di accompagnamento al d. lgs. n. 74/2000, costituiscono “*l’asse portante del nuovo sistema punitivo*”<sup>76</sup>.

La disciplina vigente di diritto penale tributario concernente i reati relativi alle imposte sui redditi e a quella sul valore aggiunto è il frutto della delega conferita al Governo con l’art. 9 della l. 25 giugno 1999, n. 205 e dallo stesso, attuata mediante il d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Tale riforma ha attuato “*una vera e propria inversione di rotta*”<sup>77</sup> rispetto alla disciplina risalente al 1982. In particolare, come già si è detto nel capitolo primo, è stato abbandonato il sistema imperniato sulle figure di reati contravvenzionali di mera condotta e di

---

<sup>76</sup> Relazione di accompagnamento (REL) al decreto legislativo (D. Lgs. 10/03/2000, n. 74) recante: “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*”, in *Finanza e fisco*, n. 15/2000, p. 2081.

<sup>77</sup> V. punto 1 della Relazione.

pericolo prodromiche all'evasione, nel quale era attribuita rilevanza di illecito penale, non all'effettiva evasione di interessi erariali, bensì a comportamenti preparatori tenuti "a monte" dai contribuenti di una successiva evasione, ed è stato adottato un sistema punitivo in cui la figura di reato è correlata all'evasione.

Le modifiche legislative hanno determinato il passaggio dalla previsione di fattispecie di pericolo presunto o astratto, che anticipavano la tutela penale a fatti che in concreto potevano non risultare effettivamente lesivi per l'erario, a fattispecie di danno nelle quali le falsificazioni, le alterazioni e le generali infedeltà del contribuente si riflettono, inevitabilmente, nelle dichiarazioni, in modo da costituire una situazione patrimoniale diversa da quella reale.

La scelta legislativa di collegare la sanzione penale all'offesa di interessi connessi all'integrale percezione dei tributi ha portato a concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista sia per le imposte sul reddito sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto<sup>78</sup>.

Il momento dichiarativo ha assunto, quindi, un ruolo fondamentale nel rapporto con il Fisco, anche alla luce del principio di autodichiarazione che impernia il nostro ordinamento fiscale. Ed invero, con la dichiarazione annuale il contribuente provvede a determinare e a liquidare le imposte dovute, sicchè

---

<sup>78</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2013, p. 92, precisano che le dichiarazioni rilevanti ai fini del reato in commento siano esclusivamente dichiarazioni delle persone fisiche, delle società di persone e di capitali, degli enti non commerciali, mentre, restano fuori dall'ambito di applicazione della disciplina penale le imposte di successione e di registro e l'imposta sulle attività produttive (IRAP), nonostante costituiscano un gettito considerevole per l'erario.

la dichiarazione rappresenta il presupposto obiettivo e definitivo per l'evasione d'imposta, con la conseguenza che tutte le violazioni tributarie "a monte" della dichiarazione stessa restano prive di rilievo penale<sup>79</sup>.

In tale contesto, la redazione e presentazione della dichiarazione costituiscono l'adempimento un vero e proprio obbligo giuridico<sup>80</sup>, a carico del contribuente, la cui violazione può dar luogo a diversi delitti, quali:

- le due figure di dichiarazione fraudolenta (art. 2 e 3);
- la dichiarazione infedele (art. 4);
- l'omessa presentazione (art. 5).

Tutte queste fattispecie delittuose sono accomunate dal fatto che il reato si perfeziona con la presentazione della dichiarazione, ad eccezione per l'unica fattispecie omissiva propria di cui all'art. 5, la quale si consuma con la mancata presentazione della dichiarazione nei termini di legge.

I comportamenti che integrano i delitti menzionati, ad eccezione della dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, devono raggiungere una soglia di punibilità al di sotto della quale l'evasione non sussiste. La soglia di punibilità esprime il grado minimo di gravità perché l'evasione integri il reato contemplato. In tal modo, la qualifica di reato è stata attribuita solo a

---

<sup>79</sup> Relazione di accompagnamento (REL) al decreto legislativo (D. Lgs. 10/03/2000, n. 74) recante: "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205", in *Finanza e fisco*, n. 15/2000, p. 2080.

<sup>80</sup> Art. 53 Cost.: "Tutti i cittadini sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

violazioni effettivamente lesive, sia sul versante oggettivo che soggettivo, per gli interessi fiscali<sup>81</sup>.

Gli art. 6 e 7, che chiudono il capo I del titolo II del d. lgs. n. 74/00, contengono disposizioni comuni ai delitti in materia di dichiarazione.

Nello specifico, l'art. 6, in linea con la finalità principale del decreto n. 74/00 di depenalizzare tutte le fattispecie di reato che non si traducono in un evasione di imposta, esclude espressamente la punibilità del tentativo per le fattispecie commissive di cui agli articoli 2, 3 e 4, così derogando a quanto previsto dall'art. 56 c.p.

L'art. 7 specifica fino a che punto possono assumere valore le rilevazioni di carattere estimativo operate nelle scritture contabili e nel bilancio, una volta trasfuse nelle dichiarazioni annuali. In particolare, esso prevede specifiche cause di non punibilità dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e di dichiarazione infedele (art. 4).

Il primo comma dell'articolo in commento stabilisce che non danno origine a fatti punibili *“le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile”* (art. 7, c. 1). Tale criterio è utilizzabile nel caso in cui manchino periodi precedenti o successivi cui fare riferimento.

---

<sup>81</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, IX ed., Torino, 2009, p. 335 ss.

La seconda parte, del comma 1, dell'art. 7 concerne invece *“le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio”*.

Affinchè possa invocarsi tale esimente, è necessario che i criteri siano indicati in maniera dettagliata e che siano, altresì, indicate le ragioni che hanno condotto alla loro scelta.

Infine, il secondo comma dell'art. 7, con una disposizione omnicomprensiva statuisce che in ogni caso non danno luogo a fatti punibili ex artt. 3 e 4 tutte *“le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette”* (art. 7, c. 2). Si precisa poi che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità. Quindi, le stime, anche se non corrette, che si discostino dai valori asseverabili entro il limite del dieci per cento, non assumono alcun rilievo per l'integrazione delle fattispecie di cui agli artt. 3 e 4.

## **2. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.**

Il delitto di cui all'art. 2, d. lgs. n. 74/2000, rubricato *“dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”* apre il capo I del titolo II del decreto legislativo dedicato ai reati in

materia di dichiarazioni. In particolare, la citata disposizione punisce *“con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.*

*Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”.*

La fattispecie di dichiarazione fraudolenta appena descritta, unitamente a quella disciplinata dall'art. 3, costituiscono le due fattispecie, nelle quali il legislatore ha articolato la dichiarazione fraudolenta. Entrambe si connotano per essere le dichiarazioni *“ontologicamente più gravi”*<sup>82</sup>, in quanto, in esse *“la dichiarazione non soltanto non è veridica, ma risulta altresì «insidiosa», in quanto supportata da un «impianto» contabile, o più genericamente documentale, atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificialmente l'inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusa”*<sup>83</sup>.

La necessità di distinguere la dichiarazione fraudolenta in due diverse fattispecie criminose rinviene la propria *ratio* nella scelta di politica criminale

---

<sup>82</sup> In tal senso G. L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 83.

<sup>83</sup> Relazione governativa, cit., p. 2081.

di sanzionare la dichiarazione fraudolenta qualificata dall'utilizzazione di una falsa documentazione indipendentemente dall'integrazione di una soglia quantitativa<sup>84</sup>. Ciò era previsto nella lett. b), del secondo comma dell'art. 9 della legge delega n. 205/1999, che escludeva espressamente per le fattispecie concernenti l'utilizzazione di documentazione falsa la soggezione alle soglie di punibilità. Tale soluzione non ha mancato di destare perplessità. Parte della dottrina ha, infatti, rilevato che l'assenza di soglie di punibilità comporterebbe delle distorsioni sul piano applicativo, in quanto finisce per attribuire rilevanza penale anche a condotte dal limitato connotato offensivo, ovvero sostanzialmente bagatellari<sup>85</sup>. Tendenza, questa, che si porrebbe in contrasto con l'obiettivo, perseguito dal legislatore nella legge delega, di circoscrivere la rilevanza penale a fatti che, da un punto di vista "quantitativo", raggiungano una determinata soglia di punibilità<sup>86</sup>.

Le condotte dei due delitti in commento seppure entrambe fraudolente sono diversamente tipizzate. La dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 è caratterizzata dall'utilizzazione, da parte del contribuente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Nello specifico, affinché sia integrata la fattispecie delittuosa in esame occorre che sia rinvenuta la presenza di una fattura o di altro documento relativa ad un operazione inesistente; che tale documento sia utilizzato, in sede di procedimento impositivo, mediante

---

<sup>84</sup> G. L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2009, p. 84.

<sup>85</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2013, p. 88.

<sup>86</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale*, cit., p. 89.

registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o mediante la detenzione ai fini della prova nei confronti dell'Amministrazione contabile ed, infine, che sia incluso nella dichiarazione contabile.

La fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, invece, è costruita su una falsa rappresentazione contabile avvalorata dal ricorso a mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità.

Dunque, il primo dei due delitti si riferisce a fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti, il secondo, invece, ad indicazioni mendaci che possono avere ad oggetto sia elementi attivi che passivi. Inoltre, il delitto di cui all'art. 3 può essere commesso solo da coloro che sono obbligati alla tenuta della contabilità<sup>87</sup>; per la sua integrazione possono assumere rilievo non solo le rilevazioni di fatti materialmente inesistenti, ma anche le falsità di carattere valutativo<sup>88</sup>; ed infine è integrato, non per effetto di qualsiasi registrazione di dati falsi, ma solo quando il contribuente si avvale di mezzi fraudolenti per ostacolare l'accertamento della falsità: dunque non basta la sola registrazione di costi inesistenti, o l'occultamento di elementi attivi, ma occorre un *quid pluris*.

Ulteriore differenza tra le due fattispecie di dichiarazione fraudolenta in esame concerne le soglie di punibilità.

---

<sup>87</sup> Per una distinzione con il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000 si veda il paragrafo relativo ai soggetti attivi di questo capitolo.

<sup>88</sup> In tal senso TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 338

Per l'integrazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti l'art. 2, a differenza di quanto disposto dall'art. 3<sup>89</sup>, non prevede una soglia di punibilità. Questa era prevista nel terzo comma dell'art. 2 come ipotesi attenuata del reato nel caso in cui l'ammontare degli elementi fittizi fosse inferiore ad euro 154.937,00. In tal caso, la pena da applicarsi era da 6 mesi a 2 anni. Il comma è stato abrogato di recente dall'art. 2, comma 36-*vicies semel* del decreto legislativo 13 agosto 2011, n. 138 recante "*ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*", convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

L'eliminazione di soglie di punibilità è stata dettata da un più elevato allarme sociale che desta tale figura criminosa rispetto alle altre, proprio a causa dell'utilizzazione di falsa documentazione.

Per entrambi i delitti la pena prevista va da un anno e sei mesi a sei anni.

### **3. I soggetti attivi del reato.**

Soggetto attivo del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti può essere "chiunque"<sup>90</sup>. Anche

---

<sup>89</sup> La disamina completa di tale fattispecie delittuosa è stata affrontata nel capitolo 1 del presente elaborato.

<sup>90</sup> L'art. 2, comma 1, d. lgs. dispone: "*è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di*

se la norma fa uso di questo pronome indefinito la dottrina prevalente ritiene che il delitto in esame ha natura di reato proprio in quanto può essere commesso soltanto da colui che, secondo le disposizioni tributarie, è obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale<sup>91</sup>. Ne deriva che soggetto attivo può essere soltanto “chiunque” assuma la qualifica di contribuente ai fini delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto e che presenta le relative dichiarazioni annuali<sup>92</sup>.

Inoltre, nel delitto in esame, il soggetto attivo, a differenza della fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ove soggetto attivo del reato può essere solo colui che è obbligato alla tenuta delle scritture contabili

---

*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi”.*

<sup>91</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale*, cit., p. 92, precisano che le dichiarazioni annuali rilevanti sono quelle previste dagli artt. 1-6 del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette nonché dall'art. 8 D.P.R. n. 322/1998 per l'Iva. Restano, al contrario, fuori dall'ambito di applicazione della tutela penale le imposte di successione, di registro e l'imposta sulle attività produttive (IRAP), nonostante costituiscano un gettito considerevole per l'erario. Controverso è se tra le dichiarazioni penalmente rilevanti rientri anche quella del sostituto d'imposta: V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2002, cit., p. 42; R. BRICCHETTI, *Dichiarazione omessa o infedele. La fattispecie a condotta monobasica*, in *Il Fisco*, 2001, p. 7076 ritengono che abbiano rilevanza penale in quanto rientranti nel *genus* delle dichiarazioni previste ai fini delle imposte sui redditi; per la giurisprudenza v. Cass. 19 aprile 2002, n. 14772; *contra* la dottrina prevalente che riteneva che l'intento del legislatore del 2000 era quello di espungere dai fatti penalmente rilevanti quelli del sostituto d'imposta, v., tra i tanti A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA. VV., *Diritto penale tributario*, a cura di E. MUSCO, Milano, 2002, p. 27. Tuttavia queste discussioni sembrano superate con l'introduzione dell'art. 10 bis, legge Finanziaria del 2005, che sanziona l'omesso versamento delle ritenute certificate da parte del sostituto.

<sup>92</sup> A. D'AVIRRO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in U. NANNUCCI, A. D'AVIRRO (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario: d. lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Padova, 2000, p. 53; A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e di altri documenti per operazioni inesistenti*, in E. MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, 2001, p. 20; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 49.

obbligatorie, può essere anche il contribuente non obbligato alla tenuta delle scritture contabili bensì solo all'obbligatoria presentazione della dichiarazione annuale. Ciò si evince dal fatto che il secondo comma dell'art. 2 nel precisare le condotte di utilizzazione, fa riferimento non solo alla condotta di registrazione delle fatture o di altri documenti nelle scritture contabili, ma anche alla sola detenzione delle stesse ai fini di prova<sup>93</sup>.

In taluni casi obbligato alla presentazione delle dichiarazioni annuali e all'adempimento dei relativi obblighi tributari risulta essere un soggetto diverso rispetto a quello che possiede i redditi oggetto di imposizione o a cui si imputano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Si pensi, ad esempio, alle imprese collettive di qualsiasi genere, o agli enti commerciali e non, che non possono adempiere l'obbligazione tributaria se non per mezzo dei soggetti che li rappresentano.

In base alle disposizioni definitorie contenute nell'art. 1, lett. e) d.lgs. n. 74 del 2000, rientra tra i soggetti attivi dei delitti in materia di dichiarazione chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, ovvero soggetti diversi dal contribuente, ma titolari del potere di rappresentare la società o l'ente nell'adempimento dell'obbligo di dichiarazione<sup>94</sup>. In tali casi, l'art. 9 d.lgs. 74/2000 esclude un possibile

---

<sup>93</sup> V. Relazione governativa, cit., p. 33.

<sup>94</sup> Nella vigenza della l. 516/1982, i rappresentanti legali delle persone giuridiche erano esclusi dal novero dei soggetti attivi del reato di frode fiscale di cui all'art. 4, n. 7, in quanto la norma parlava di "*chiunque, essendo titolare di redditi di lavoro autonomo o d'impresa*"

concorso, nell'illecito, dell'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti con colui che concorre con il medesimo. Pertanto, i comportamenti saranno valutabili come illeciti a titolo autonomo e separato. Dubbi non sono mancati neanche in relazione alla rilevanza penale della dichiarazione dei redditi delle società di persone, le quali devono presentare la dichiarazione, come stabilito dall'art. 6, d.p.r. 600/1973, seppure i redditi sono imputati a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione. La non soggettività delle società di persone ai fini dell'imposta sul reddito delle società, ha indotto a ritenere che gli amministratori di queste non devono essere considerati soggetti attivi dei reati in questione. La società non è debitore d'imposta per cui ne consegue che se l'amministratore di una società di persone presenta una dichiarazione falsa o ne omette la presentazione non realizza alcuna evasione d'imposta da parte del soggetto rappresentato dato che la società non è assoggettata all'Ires, né debitrice di altre imposte sui redditi; gli amministratori non agiscono al fine di evadere le imposte. In questo caso, sebbene risultino esistenti tutti gli elementi della fattispecie delittuosa, gli amministratori agirebbero al solo scopo di consentire l'evasione ai soci, che sono da considerare terzi rispetto alla società. Inoltre il socio, pur presentando una dichiarazione contenente l'indicazione di un reddito di

---

G. FALSITTA, *La responsabilità penale del contribuente*, in *Il Fisco*, 1983, p. 2525. Il legislatore del 2000 ha superato ogni perplessità precisando, espressamente, che le norme incriminatrici, laddove non vi sia coincidenza tra contribuente e soggetto attivo, vanno applicate “anche nei confronti di chi opera nella veste di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, ai quali sono riferibili la dichiarazione presentata ed il fine di evasione” (*Relazione ministeriale, cit., in Fisco, 2000, p. 2081*).

partecipazione diverso da quello reale, non incorrerebbe nel reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2<sup>95</sup>.

Parte della dottrina ha sollevato alcuni dubbi sulla validità di questa conclusione, già ampiamente esaminati ed argomentati nella trattazione dedicata ai soggetti attivi del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici<sup>96</sup>.

#### **4. La condotta e il momento consumativo del reato.**

La condotta punibile consiste, come detto, nella falsa indicazione, nella dichiarazione annuale (dei redditi o di Iva) di elementi passivi fittizi<sup>97</sup>. Si tratta di una condotta a struttura complessa e più specificamente di una falsità bifasica cronologicamente scindibile in due momenti diversi<sup>98</sup>.

---

<sup>95</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *op. cit.*, p. 96, secondo i quali questa conclusione parte da una errata interpretazione della soggettività tributaria delle società di persone, le quali, avendo soggettività, sono individuate come centro di imputazione di rapporti tributari infatti hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi e degli adempimenti tributari, nonché la legittimazione passiva per agire dinanzi le Commissioni tributarie. Ne segue che l'amministratore di una società di persone può essere incriminato per uno dei reati in materia di dichiarazione.

<sup>96</sup> V. par. 4, capitolo 1, pp. 14 e ss.

<sup>97</sup> Cass. 12 aprile 2012, n.18929.

<sup>98</sup> In dottrina, PUOTI, SIMONELLI, *I reati tributari*, Padova, 2008, pp. 73-74; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2009, pp. 94-95. La struttura bifasica della condotta di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 aveva orientato dottrina e giurisprudenza maggioritaria nel ritenere che la dichiarazione rappresentando il momento conclusivo potesse dare vita solo al falso ideologico, a differenza della condotta preparatoria che poteva avere ad oggetto sia documenti contenutisticamente falsi emessi da altri a favore dell'utilizzatore sia documenti materialmente falsi, cioè contraffatti o alterati, v. in tal senso MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta*, cit., p. 73. Questa interpretazione trovava la sua origine dalla convinzione che il verbo "emettere", contenuto nelle disposizioni definitorie di cui all'art. 1, lett. a), d.lgs. 74/2000, faceva intendere che il documento doveva contenere attestazioni false fin dalla sua emissione. La fattura o il documento idonei ad integrare la frode perché nascono falsi, riferendosi ad operazioni inesistenti. Al contrario con riferimento al falso materiale il

Nella prima fase vi è una condotta di natura propedeutica caratterizzata dal reperimento di fatture o di altra equivalente documentazione per operazioni inesistenti e dalla successiva utilizzazione attraverso la registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o dalla detenzione ai fini della prova nei confronti dell'Amministrazione. Si tratta di una condotta meramente strumentale e prodromica alla realizzazione dell'illecito e pertanto in se non punibile<sup>99</sup>.

Il perfezionamento della fattispecie avviene, nella seconda fase, con la presentazione della dichiarazione mendace con indicazione di elementi passivi fittizi, che trovano corrispondenza e supporto nella falsa documentazione acquisita<sup>100</sup>. L'atto materiale della presentazione della dichiarazione agli uffici finanziari rappresenta l'atto finale per mezzo del quale si realizza il pericolo

---

legislatore adoperava i verbi “formare” o “alterare” ed era da ricondursi a tale ipotesi di falso il reato di cui all'art. 3 nel cui ambito rientravano quelle ipotesi di contraffazione della fattura o di altro documento idoneo successive rispetto al momento dell'emanazione, v. E. MUSCO, F. ARDITO, *op cit.*, p. 118. Questa impostazione è stata però superata e la Corte di Cassazione ha ritenuto che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti si realizza sia con riferimento al falso ideologico che materiale con la motivazione che la frode di cui all'art. 2 si differenzia da quella di cui all'art. 3 non per la natura del falso ma per il rapporto di specialità reciproca esistente tra le due norme: ad un nucleo comune costituito dalla dichiarazione infedele, si aggiungono, in chiave specializzante nell'uno l'utilizzazione di fatture o di altri documenti analoghi per operazioni inesistenti, nell'altro la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta all'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e la previsione di una soglia minima di punibilità v. Cass. sentenza 23 marzo 2007, n. 12284.

<sup>99</sup> In tal senso, *ex multis* Cass., sez. un., n. 1235/2011; 7 novembre 2000, n. 27.

<sup>100</sup> La Corte di Cassazione, sezione penale, con la sentenza del 26 marzo 2012, n. 11588 ha precisato che il delitto di dichiarazioni fraudolente non è configurabile se non viene provato che la dichiarazione contiene l'indicazione di elementi passivi fittizi e che le fatture sono conservate nei registri contabili o nella documentazione fiscale dell'azienda.

concreto per gli interessi fiscali e costituisce il momento consumativo del reato.

Il delitto presenta infatti una natura istantanea: solo nel momento in cui i dati delle fatture e degli altri documenti per operazioni inesistenti sono inseriti dal contribuente nella dichiarazione presentata alle autorità competenti la condotta rientrerà nell'ambito applicativo della disposizione sanzionatoria<sup>101</sup>. Ne discende che, la registrazione di fatture o di altre operazioni inesistenti, anche se per importi considerevoli, non acquista rilevanza, nemmeno a titolo di tentativo, laddove non sia seguita dalla presentazione della dichiarazione che si avvale di tali elementi fraudolenti.

## **5. L'oggetto del reato.**

La condotta fraudolenta, cui fa riferimento la norma, è tipizzata e può pertanto avere ad oggetto solo le fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che attestino elementi passivi fittizi.

La definizione di fattura è rintracciabile nell'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, a norma del quale per fattura si intende qualsiasi documento avente natura di dichiarazione di scienza e con il quale si attesta l'avvenuta cessione di beni o di prestazione di servizi. L'articolo in commento poi, equipara alla fattura tutti quei documenti che, pur avendo una denominazione diversa –

---

<sup>101</sup> V. ancora Cass., sez. un., 7 novembre 2000, n. 27.

quali nota, conto, parcella e simili - svolgono la medesima funzione della fattura, ovvero documentano le operazioni imponibili.

Per quanto attine, invece, alla nozione di “*gli altri documenti*” nonché a quella di “*operazioni inesistenti*” occorre far riferimento alla definizione contenuta nell’art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 74/2000. In particolare per “*altri documenti*” il legislatore delegato ha fornito una definizione operativa, nel senso che il tratto identificativo viene individuato in relazione al rilievo probatorio che le norme tributarie conferiscono ad alcuni documenti. Si tratta di un’assimilazione puramente funzionale, in base alla quale devono intendersi “*altri documenti*” quelli “*aventi rilievo probatorio analogo alle fatture, in base alle norme tributarie*”.

Lo specifico riferimento alla necessaria valenza probatoria comporta che debba trattarsi di documenti fiscalmente tipici<sup>102</sup>, così da dover essere esclusi tutti quelli che non svolgono tale funzione. Partendo da tale presupposto, parte della dottrina ha fornito una elencazione non esaustiva di documenti che rientrano nell’ambito di tale categoria, ricomprendendo anche i documenti tipizzati da atti di normazione secondaria<sup>103</sup>, quali ad esempio i decreti ministeriali.

---

<sup>102</sup> In tal senso, IMPERATO, sub. art. 1, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, p. 30 ha rilevato che in conformità al principio di legalità e, al suo corollario, della tassatività della norma penale, le norme tributarie cui fa riferimento all’art. 1, lett. a) del d.l. n. 74/00 devono disciplinare direttamente il documento stabilendone il regime probatorio, analogo a quello della fattura. V. anche PRICOLO, p. 96; CARACCIOLI, *Sull’imposta evasail rischio di confusione*, in *Guida dir.*, 2000, n. 14, p. 15.

<sup>103</sup> LANZI, ALDROVANDI, *L’illecito tributario*, II ed., Padova 2001 p. 118.

Tra di essi si annoverano: le ricevute fiscali (art. 8, l. 10 maggio 1976, n. 249) che devono essere rilasciate da talune categorie di contribuenti per ogni operazione per la quale non è obbligatoria l'emissione della fattura; gli scontrini fiscali (art. 1, l. 26 gennaio 1983 n. 249) che i contribuenti di cui all'art. 22 del d.P.R. n. 633/1972 hanno il dovere di rilasciare per *“la cessione di beni effettuate in locali aperti al pubblico o in spacci interni per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura e per le somministrazioni in pubblici esercizi di alimenti e bevande non soggette all'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale”*; la scheda carburante, di cui al d.m. 7 giugno 1977, con la quale i contribuenti soggetti ad IVA documentano gli acquisti di carburante effettuati presso gli impianti stradali di rifornimento<sup>104</sup>; le note di addebito e le note di credito, che hanno una funzione integrativa della fattura, in quanto ex art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, devono essere rilasciate quando, successivamente all'emissione della fattura od alla sua registrazione, sorga la necessità di rettificare una inesattezza di calcolo o un errore materiale; i documenti di trasporto e le bolle di accompagnamento; le bollette doganali che, alla luce dell'art. 36, d.l. n. 46/1995, consentono la detrazione dell'IVA afferente l'acquisto o l'importazione dei beni usati, degli oggetti d'arte e di quelli di antiquariato o da collezione<sup>105</sup>.

---

<sup>104</sup> In tal senso Cass. 2156/2012; sez. III, n. 5642/2012, da ult. Cass., sez. III pen., 6.05.2014, n. 18698.

<sup>105</sup> IMPERATO, p. 33.

L’Agenzia delle Entrate nella circolare<sup>106</sup> di illustrazione al d. l. n. 74 del 2000 ha incluso tra i documenti anche quelli “*comunque attestanti oneri, spese e costi fittizi*”. Tale opinione è stata da ultimo confermata anche dalla Corte di Cassazione che ha incluso tra i documenti rilevanti anche quelli da cui risultino spese deducibili dall’imposta come le ricevute per le spese sanitarie o per interessi per mutui ed, in generale, tutti quei documenti che non devono essere allegati alla dichiarazione dei redditi, ma conservati ai fini di eventuali controlli<sup>107</sup>.

La disposizione in esame richiede che le fatture e i documenti aventi stesso valore probatorio siano adoperati per operazioni, in tutto o in parte, inesistenti. L’art. 1 lett. a), d. lgs. 74/2000 dà una precisa definizione di “*operazioni, in tutto o in parte, inesistenti*”. Deve trattarsi “*di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l’imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*”.

Da tale disposizione è possibile distinguere l’inesistenza “oggettiva” da quella “soggettiva”. La prima sussiste nel caso in cui le parti documentino una cessione di beni o una prestazione di servizi mai posta in essere (c.d. inesistenza oggettiva assoluta) o effettuata in termini quantitativi minori

---

<sup>106</sup> Circolare 4 agosto 2000 n. 154/E della Direzione Centrale affari Giuridici del Ministero delle Finanze, in *Il Fisco*, n. 32/2000, p. 10664.

<sup>107</sup> In tal senso Cass. 2156/2012; sez. III, n. 5642/2012

rispetto al dichiarato (c.d. inesistenza oggettiva relativa)<sup>108</sup>. È stato sottolineato come con questa norma si è voluto colpire ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e quella documentale e, quindi, i casi di sovrapproduzione sia quantitativa che qualitativa. Si ha una sovrapproduzione “quantitativa” allorché le operazioni siano esistenti, ma i costi indicati nelle fatture, sono maggiori rispetto ai costi effettivamente sostenuti<sup>109</sup>: si tratta di ipotesi in cui “*i corrispettivi o il valore aggiunto sono indicati in misura superiore al reale*”<sup>110</sup>. Quando l’Iva è indicata in misura maggiore il cessionario (o il committente) ha la possibilità di portare in detrazione delle somme non spettanti.

A volte la sovrapproduzione può essere “qualitativa”, cioè nonostante la cessione del bene o la prestazione del servizio siano state realizzate nei medesimi termini quantitativi indicati nel documento fiscale, in esso possono venir evidenziati beni di qualità superiore, quindi di maggiore valore rispetto a quelli realmente prestati o forniti. Queste ipotesi permettono al soggetto

---

<sup>108</sup> In linea generale si ritiene che possa integrare reato solo l’inesistenza materiale oggettiva dell’operazione che si rileva dall’espressione adoperata dalla norma “*operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte*” ed in particolare dall’avverbio *realmente*. In tal modo solo le operazioni che sono esistite, in tutto o in parte in natura, non devono rientrare nell’ambito di applicazione della norma. Tuttavia una parte della dottrina ritiene rilevanti penalmente anche le ipotesi di inesistenza giuridica delle operazioni che sussiste in caso di negozi apparenti o simulati. V., in tal senso, V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 48.

<sup>109</sup> In tal senso anche Cass., 14 marzo 2010, n. 10394, in cui anche la Corte di Cassazione distingue con riguardo all’inesistenza oggettiva di operazioni relative ad imposte dirette, ha recentemente chiarito che essa può essere anche soltanto materiale, e cioè può consistere unicamente in cessioni di beni o in prestazioni di servizi che non sono mai avvenute nella realtà (inesistenza oggettiva totale), oppure sono avvenute per quantità o qualità minori rispetto a quelle dichiarate (inesistenza oggettiva parziale).

<sup>110</sup> Vedi la definizione inserita nell’art. 1, lett. a) della Relazione.

passivo d'imposta di diminuire la base imponibile dichiarando un costo fittizio<sup>111</sup>.

Si parla, invece, di inesistenza soggettiva, secondo la nozione di cui all'art. 1 lett. a), allorchè la prestazione di servizi o la cessione di beni è effettivamente avvenuta ma la fattura riferisce l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi<sup>112</sup>. In pratica l'operazione vi è stata ma tra parti differenti da quelle indicate.

La Cassazione ha precisato che nonostante l'indicazione plurale "soggetti" prevista dalla disposizione, è sufficiente che la falsità riguardi uno solo dei soggetti dell'operazione, il quale sia rimasto del tutto estraneo alla stessa, nel senso di non aver assunto, nella realtà, la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio<sup>113</sup>. Come è noto, il falso può incidere sul cessionario o committente che utilizzi la fattura, pur senza aver effettivamente provveduto al pagamento sostenuto da soggetto diverso, inserendone il costo tra gli elementi passivi della dichiarazione annuale integrando il reato di dichiarazione fraudolenta<sup>114</sup>. Qualora il falso ricade sul cedente o commissionario ricorre il reato di cui all'art. 8 d. lgs. 74/2000.

Inoltre, la Suprema Corte ritiene che l'inesistenza soggettiva rileva esclusivamente ai fini dell'Iva e non delle imposte dirette, per le quali il reato

---

<sup>111</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, p. 110.

<sup>112</sup> Per tutti, ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale – Leggi complementari*, Milano, 2008, II, 413.

<sup>113</sup> Cass. 4 novembre 2002, n. 15374.

<sup>114</sup> Cass. 24 febbraio 2000, n. 2222.

è ipotizzabile esclusivamente nelle ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti<sup>115</sup>; la stessa ha precisato che “*la fattura soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, l’effettività dell’acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell’impresa utilizzatrice delle fatture e, dall’altro la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesime*”<sup>116</sup>.

Infine, la dottrina ha sottolineato che la normativa nulla chiarisce in ordine alla possibilità di attribuire rilevanza penale sia ai casi interposizione fittizia<sup>117</sup> o simulata sia a quelli di interposizione reale o fiduciaria<sup>118</sup>.

Le espressioni enunciate, coerentemente con il bene giuridico tutelato, appaiono rivolte ad indicare la rilevanza penale a tutte quelle operazioni prive di sostrato reale ed economico<sup>119</sup>.

---

<sup>115</sup> Cass. 12 marzo 2007, n. 5719; in senso analogo anche Cass. 8 marzo 2011, n. 8972.

<sup>116</sup> Cass. 16 marzo 2010, n. 10394.

<sup>117</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *op. cit.*, p. 111, ritengono che questa forma di inesistenza ha trovato ampia applicazione nei casi di interposizione fittizia finalizzata alla realizzazione di frodi all’Iva negli scambi intracomunitari, mediante la strumentalizzazione del principio della tassazione nel paese di destinazione. Si tratta delle cosiddette “frodi carosello” caratterizzate dal fatto che a fronte di una cessione reale tra un operatore comunitario ed un operatore italiano viene fittiziamente inserito un terzo soggetto (intermediario) sempre italiano. L’operatore comunitario effettua una effettiva cessione di merce in favore dell’acquirente italiano per la quale riceve il corrispettivo pattuito, ma emette la fattura nei confronti dell’intermediario; quest’ultimo a sua volta trattandosi di acquisto intracomunitario integra la fattura con l’ammontare dell’Iva, caricandola simultaneamente a debito e a credito e poi emette una nuova fattura in favore dell’effettivo acquirente nazionale già comprensiva dell’Iva. Il tutto con evasione dell’imposta perché l’intermediario che normalmente è una cartiera non verserà l’Iva dovuta e l’effettivo acquirente avrà in tal modo risparmiato su quest’imposta.

<sup>118</sup> La dottrina è divisa tra chi attribuisce rilevanza penale alla sola interposizione fittizia, v. IMPERATO, *sub art. 1*, in AA. VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., p. 45; e chi invece assimila l’interposizione fittizia a quella reale, v. NAPOLEONI, *I fondamenti*, cit., p. 58.

<sup>119</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *op. cit.*, p. 113.

## **6. L'elemento soggettivo del reato.**

Il reato previsto dall'art. 2 del d. lgs. 74/2000 ha natura di delitto e per la sua realizzazione richiede il dolo. Tale elemento soggettivo deve, più precisamente, atteggiarsi nella forma del dolo specifico, caratterizzato dalla finalità dell'essere la condotta rivolta ad “*evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto*”, secondo la definizione fornita dall'art. 1, lett. d), del medesimo decreto. Trattandosi di delitto a dolo specifico è necessario che il soggetto attivo agisca per uno scopo evasivo la cui realizzazione non entra a far parte della fattispecie astratta giacché la norma non richiede l'evasione dal pagamento per la punibilità della condotta. Infatti non sono punibili quelle condotte che seppure integranti la condotta di cui all'art. 2 abbiano finalità difformi da quella evasiva<sup>120</sup>.

Nella generalità dei casi la condotta tipizzata dall'art. 2 si accompagnerà in concreto ad un'effettiva lesione dell'interesse alla percezione integrale dei tributi, tuttavia non mancano ipotesi in cui la condotta tipica non produca tale lesione limitandosi a mettere in pericolo il bene tutelato come nei casi in cui gli elementi passivi fittizi vadano ad incrementare la perdita riportata a nuovo i cui effetti di evasione di imposta potranno prodursi solo nel prossimo esercizio<sup>121</sup>. Il reato è insussistente nel caso in cui il soggetto attivo pone la condotta per fini extrafiscali così ad esempio può ritenersi insussistente il reato

---

<sup>120</sup> R. GIOVAGNOLI, *Studi di diritto penale: parte speciale*, Milano, 2008, p. 613.

<sup>121</sup> A. LANZI, P. ADROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014, p. 216.

laddove, in presenza di operazioni triangolari, la condotta sia posta in essere dall'amministratore di una cartiera che annoti fatture di acquisto, non per abbattere gli imponibili della società amministrata ma solo per giustificare le apparenti cessioni a terzi, i quali potranno utilizzare le fatture emesse dalla cartiera per realizzare la propria evasione.

La giurisprudenza ha avuto modo di chiarire che il fine richiesto non deve essere necessariamente di carattere esclusivo ben potendo concorrere con altri scopi rilevanti ai sensi di differenti fattispecie penali. In questa prospettiva è stata riconosciuta la possibilità che il delitto di frode fiscale concorre, dato il diverso bene giuridico tutelato, con quello di truffa comunitaria sempre che il dolo specifico di evasione sia affiancato da un'ulteriore finalità extratributaria<sup>122</sup>.

## **7. Rapporti con altri reati.**

La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti non può concorrere con gli altri delitti di dichiarazione, data la clausola di riserva di cui agli articoli 3 e 4 d. lgs. 74/2000. È logicamente impossibile invece il concorso con il delitto di cui all'art. 5

---

<sup>122</sup> Cass. 8 maggio 2009, n. 34546.

trattandosi di omessa dichiarazione, al contrario l'art. 2 presuppone la presentazione della dichiarazione<sup>123</sup>.

L'art. 9 dello stesso decreto esclude il concorso con il delitto di cui all'art. 8, ossia con l'emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti.

Al contrario è possibile il concorso con i delitti previsti dagli artt. 10 e 11 del d. lgs. 74/2000. Il reato può concorrere con figure criminose con tributarie come ad esempio il falso ideologico in atti pubblici di cui all'art. 479 c.p., ove l'atto utilizzato sia un atto pubblico.

Il delitto di cui all'art. 2 in presenza di un dolo multiplo può concorrere anche col reato societario di false comunicazioni sociali.

Il rispetto del principio del *ne bis in idem* esclude il concorso tra il delitto in esame e quello di truffa aggravata *ex art. 640, comma 2, c.p.* in considerazione del fatto che gli elementi specializzanti presenti nel primo lo rendono prevalente rispetto al secondo. Tuttavia è da segnalare un orientamento giurisprudenziale che ritiene possibile il concorso tra dichiarazione fraudolenta e truffa aggravata ai danni dello Stato<sup>124</sup>. Successivamente le Sezioni Unite hanno precisato che tale concorso è configurabile solo se dalla frode derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscali, non ravvisandosi alcun rapporto di specialità<sup>125</sup>.

---

<sup>123</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale*, cit., p. 131.

<sup>124</sup> Cass. 15 luglio 2010, n. 27541.

<sup>125</sup> Cass. 28 ottobre 2010, dep. 19 gennaio 2011, n. 1235.

## **8. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici come ipotesi residuale dell'art 2 del D. Lgs 74/00.**

Dal quadro appena delineato emerge chiaramente che la fattispecie penale tributaria di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, non esaurisce tutte le ipotesi di condotte dirette a presentare una dichiarazione finalizzata all'evasione e supportata di mezzi fraudolenti. Pertanto, il legislatore ha inserito all'art. 3 una fattispecie di carattere residuale, destinata a ricomprendere tutte quelle condotte non sussumibili nell'ambito applicativo dell'art. 2.

Il carattere residuale del primo rispetto al secondo lo si può facilmente rilevare dalla clausola di riserva – fuori dai casi previsti dall'art. 2 – che apre l'art. 3<sup>126</sup>. Tale clausola attribuisce un carattere sussidiario alla disposizione incriminatrice dell'art. 3 rispetto a quella di cui all'art. 2. In altre parole: il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante artifici potrà ritenersi integrato a condizione che la frode non sia stata attuata mediante fatture per operazioni inesistenti.

---

<sup>126</sup> In tal senso, in giur. v. Cass. sez III pen., 16.01.2013, n. 2292; da ult. Cass., n. 18698/2014 cit.:*"Il vero è che, come si desume agevolmente anche dalla stessa lettera della norma ("fuori dai casi previsti dall'art. 2....") l'art. 3 è ipotesi residuale, rispetto all'art. 2, nel disciplinare l'ipotesi di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici". Essa, infatti, oltre ad essere configurabile subordinatamente al mancato superamento di una soglia dell'imposta evasa o degli elementi attivi sottratti all'imposta, è ipotizzabile solo nei confronti di determinate categorie di contribuenti. La disposizione ha, quali elementi costitutivi, "una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" ed il fatto di avvalersi "di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento", sicché è evidente che trattasi di fattispecie, che prescinde dall'uso di false fatturazioni o documentazione equipollente (appunto: "fuori dei casi previsti dall'art. 2"), ed è configurabile esclusivamente nei confronti dei soggetti obbligati a tenere le scritture contabili".*

I profili di convergenza delle due norme, che la clausola di riserva si propone di definire, emergono chiaramente nel caso in cui il dichiarante sia un soggetto tenuto alla redazione delle scritture contabili.

Tuttavia, l'ampiezza delle condotte sanzionabili comporta che ai fini dell'applicazione dell'art. 3, in primo luogo non rilevano i soli elementi passivi fittizi, ma anche quelli attivi che vengano indicati in misura inferiore rispetto a quella reale ed, in secondo luogo, sono previste soglie di punibilità, irrilevanti per l'integrazione della fattispecie di cui all'art. 2.

#### **9. La dichiarazione infedele.**

L'art. 4 rubricato dichiarazione infedele punisce chiunque *“fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, (...), 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 fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni”*.

Secondo la dottrina prevalente anche il delitto di dichiarazione infedele è posto a tutela dell'interesse dell'erario all'integrale e tempestiva percezione

dei tributi, che devono essere versati dal contribuente<sup>127</sup>. Altra parte della dottrina affianca a tale interesse quello strumentale volto alla tutela della trasparenza e veridicità delle dichiarazioni annuali. Secondo questo orientamento, il legislatore, con l'articolo in commento, interviene a punire l'offesa ancorata alla violazione, da parte del contribuente, degli obblighi di veridicità e di completezza della dichiarazione che, attraverso il superamento delle soglie di punibilità, vengono concretamente a ledere l'interesse patrimoniale alla percezione del tributo<sup>128</sup>.

Il reato in esame è posto a tutela dell'interesse patrimoniale dell'Erario, in quanto con esso vengono criminalizzate quelle condotte dalle quali consegue effettivamente l'evento del danno cagionato dall'evasione; quest'ultima rileva, come detto, qualora l'imposta evasa superi il valore indicato nelle soglie di punibilità.

La dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000, come la fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 è un reato di evento. Sotto questo profilo entrambe le fattispecie si differenziano dalla dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000, che è, invece, un reato di pericolo, in quanto l'integrazione della condotta si verifica nel momento il contribuente presenta la dichiarazione, tuttavia ai fini del perfezionamento

---

<sup>127</sup> U. NANNUCCI AA. VV., *La riforma del diritto penale tributario* in U. NANNUCCI, A. D'AVIRRO, Padova, 2000, p. 153; NAPOLEONI, *I fondamenti*, cit., p. 130.

<sup>128</sup> In tal senso v. BERSANI, *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele: elementi costitutivi*, in *Il fisco*, 2001, p. 12174; G. D'ABRUZZO, *Il reato di dichiarazione infedele*, in AA.VV., *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, V.E. FALSITTA (a cura di) Milano, 2001, p. 54.

della figura del reato non è richiesto, come elemento indefettibile, l'evento del danno.

Sotto il profilo del soggetto attivo, nonostante l'uso del pronome "chiunque", il delitto in esame costituisce un reato proprio, la cui sfera applicativa coincide con quella dell'art. 2, nel senso che, a differenza del delitto di cui all'art. 3, si tratta di un reato che può essere commesso da qualsiasi contribuente assoggettato all'obbligo di dichiarazione<sup>129</sup>. In particolare, esso è configurabile in capo a coloro che sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini delle imposte sul reddito o sul valore aggiunto, e non sono però obbligati alla tenuta delle scritture contabili. L'ambito soggettivo di applicazione risulta, pertanto, più ampio rispetto all'art. 3, il quale è attribuibile soltanto ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, oltre che dalla presentazione della dichiarazione. Ciò non esclude che alla condotta del contribuente possa concorrere anche un soggetto che non rientra tra quelli tenuti alle presentazioni delle dichiarazioni dei redditi od Iva, estranei quindi alla natura propria del delitto *de quo*. Infatti l'art. 1, comma 1 lett. c) del d. lgs. n. 74/2000 stabilisce che "*per dichiarazioni si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche*". Ne consegue che, soggetti attivi sono i

---

<sup>129</sup> Relazione Governativa al decreto legislativo, in *Finanza e fisco*, n. 15/2000, p. 2084. In dott. v. A. LANZI, *Commento all'articolo 4*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di A. LANZI, I. CARACCIOLI, A. GIARDA, Padova, 2001, p. 208.

contribuenti che personalmente o per conto di altri sottoscrivono e presentano la dichiarazione.

Nello specifico possono essere chiamati a rispondere di questo delitto non solo i titolari di redditi fondiari o di capitale o di altri redditi, ma anche i titolari di redditi di lavoro autonomo o d'impresa, nonché coloro che rivestono la qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche a condizione che la dichiarazione infedele non sia preceduta da comportamenti fraudolenti, diretti ad impedire l'accertamento dell'infedeltà da parte dell'amministrazione finanziaria. In tal caso, si realizzerà il più grave reato di frode mediante altri artifici di cui all'art. 3 del decreto in commento<sup>130</sup>. Infine, gli elementi costitutivi della fattispecie in esame coincidono, fatti salvi i più elevati valori delle soglie di punibilità, con una parte degli elementi costitutivi della fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3. In particolare, anche nel delitto di dichiarazione infedele la condotta può consistere nell'esposizione di elementi passivi fittizi o di elementi attivi inferiori a quelli effettivi, inoltre, si richiede l'integrazione di due soglie di punibilità, rapportate, l'una all'imposta evasa (soglia che deve essere superiore ad euro cinquantamila), l'altra all'ammontare degli elementi

---

<sup>130</sup> A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, p. 99; A. MANGIONE, *La dichiarazione infedele*, in *Diritto penale tributario*, (a cura di) G. FIANDACA, E. MUSCO, Milano, 2002, p. 124, osservano che "la norma, facendo espresso riferimento all'imposta sui redditi o sul valore aggiunto, esclude la rilevanza penale dell'evasione di altre imposte, quali ad esempio l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) o l'imposta di registro, estranee alle imposte richiamate dalla norma". In questo senso anche la Circolare del Ministero delle Finanze ad illustrazione del d. lgs. n. 74/2000, pubblicata in *Il sole 24 Ore* del 5 agosto 2000.

attivi sottratti ad imposizione (soglia che integrata superando, alternativamente, il valore percentuale del dieci per cento degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o il valore assoluto di euro due milioni)<sup>131</sup>. Al di sotto di queste soglie la fattispecie non integra un delitto bensì un illecito amministrativo la cui sanzione è prevista dall'art. 1, comma 2, d. lgs. n. 471/1997<sup>132</sup>.

Infine, l'art. 4 del D.lgs. n. 74 del 2000, al pari degli altri delitti di dichiarazione, richiede quale elemento indefettibile ai fini della punibilità della condotta del soggetto attivo, il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto<sup>133</sup>.

### **110. La condotta.**

La condotta del delitto di dichiarazione infedele è di tipo commissivo e consiste nell'indicare, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o al valore aggiunto, gli elementi attivi in misura inferiore rispetto a quella reale o elementi passivi fittizi<sup>134</sup>. Il momento in cui si realizza il delitto coincide con quello della presentazione della dichiarazione.

---

<sup>131</sup> Le due soglie di punibilità originariamente erano di lire duecento milioni la prima e di lire quattro milioni la seconda, sono state ridotte dall'art. 2, comma 36 *vicies semel*, d. l. 14 settembre 2011, n. 148.

<sup>132</sup> G. REBECCA, M. ZANNI, *Perdite fiscali. Guida operativa*, Milano, 2012, p. 256.

<sup>133</sup> Per approfondimenti sul concetto di dolo specifico di evasione si veda il paragrafo 6 di questo capitolo.

<sup>134</sup> Art. 4, comma 1, d. lgs. n. 74/2000.

L'essenza del reato è costituita, quindi, dalla presentazione di una dichiarazione che, utilizzando dati falsi, rappresenta una situazione economica e patrimoniale difforme dalla realtà, ovvero ideologicamente falsa<sup>135</sup>. Come nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici pure in questo la mendace dichiarazione dei redditi può concretizzarsi sia dichiarando un reddito inferiore a quello effettivo, che omettendo di indicare uno o più cespiti, ovvero presentando una dichiarazione incompleta<sup>136</sup>.

Nel caso in cui il delitto di dichiarazione infedele sia commesso da parte di soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, la condotta presuppone necessariamente il compimento di violazioni contabili quali l'omessa fatturazione o la sottofatturazione e l'omessa o infedele annotazione di corrispettivi nelle scritture contabili obbligatorie. Tali condotte costituiscono un antecedente logico necessario per la commissione del delitto in questione, che si perfeziona al momento stesso della presentazione della successiva dichiarazione<sup>137</sup>. Nel caso in cui le violazioni contabili siano state commesse con mezzi fraudolenti, si potrà configurare il più grave delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3.

---

<sup>135</sup> A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, *I reati tributari: profili sostanziali e processuali*, II ed., Milano, p. 99.

<sup>136</sup> A. TRAVESI, S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, p. 207.

<sup>137</sup> E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale*, cit., p. 168.

Come già anticipato, la fattispecie in esame incrimina le c.d. “*false dichiarazioni svestite*”<sup>138</sup>, ovvero quelle che non sono accompagnate da frodi oggettive; deve trattarsi di dichiarazioni mendaci che, pur se artificiose, non sono sussumibili nell’ambito degli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000, per carenza dell’elemento caratterizzante della fraudolenza; ovvero di una dichiarazione mendace commessa dal contribuente non obbligato alla tenuta della scritture contabili quando non è fondata sull’utilizzazione di fatture o altri documenti.

Anche se il delitto di dichiarazione infedele non richiede comportamenti fraudolenti, tuttavia, presuppone che il contribuente fornisca all’amministrazione finanziaria una falsa rappresentazione, che si pone, quindi, in contrasto con l’interesse tutelato. In tal caso, il disvalore della condotta è dato proprio dalla rappresentazione infedele, posta in essere per indurre in errore l’organo accertatore.

Tutto ciò sta a significare che il concetto di infedeltà non può essere ricollegato solo alla mera violazione della norma tributaria, ma deve consistere nella falsa rappresentazione di un dato fattuale, idoneo ad indurre in errore l’organo accertatore.

#### **10.1. (segue) l’indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo.**

---

<sup>138</sup> La definizione è data da NAPOLEONI, *I fondamenti*, cit., p. 131.

La dichiarazione presentata dal contribuente per essere penalmente rilevante, ai sensi dell'art. 4, deve contenere l'indicazione di "*elementi attivi inferiori a quelli effettivi*".

Per "*elementi attivi*", ai sensi dell'art. 1 lett. b), d. lgs. n. 74/2000, devono intendersi tutte "*le componenti che concorrono in senso positivo alla determinazione del reddito o della base imponibile*". Gli elementi attivi possono riguardare tanto i redditi ordinari quanto quelli soggetti a tassazione separata e sostitutiva<sup>139</sup>.

Alcune problematiche sono sorte relativamente alla sottofatturazione, che si verifica allorquando un soggetto non solo effettua una prestazione senza annotare del tutto il ricavato, ma fattura ed annota un valore inferiore al reale. Tale condotta è suscettibile, in linea astratta, di essere inquadrata in due diverse prospettive. Parte della dottrina ritiene che la c.d. sottofatturazione dei ricavi integri la fattispecie della dichiarazione infedele<sup>140</sup>. Secondo un altro orientamento, invece, tale condotta è suscettibile nella dichiarazione fraudolenta, in quanto essa non si risolve in una mera violazione di obblighi

---

<sup>139</sup> MASTROGIACOMO, *Gli elementi attivi penalmente rilevanti nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Fisco*, 2005, 10, p. 1483.

<sup>140</sup> A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, p. 1261; BRIGHETTI, p. 7070. Nella vigenza della l. n. 516/1982, la Corte di Cassazione aveva affermato chiaramente che la "sottofatturazione" non poteva essere considerata frode fiscale ma rientrava comunque nell'ambito delle omissioni contabili, v. Cass., 12 maggio 1999, Tomatis, in *Dir. pen. e processo*, 2000, pp. 368 e ss., con nota di L.D. CERQUA, A. CIANFARINI.

contabili, ma, a questi si aggiunge anche l'emissione di un documento ideologicamente falso: la fattura c.d. "sottomanifestante"<sup>141</sup>.

Non manca, tuttavia, chi ha rilevato come l'accoglimento di quest'ultimo orientamento, oltre a punire in modo più severo colui che ha fatturato almeno una parte della prestazione effettuata rispetto a colui che invece si è totalmente defilato nei confronti del fisco, non emettendo alcun documento, potrebbe comportare anche problemi di compatibilità con il dato costituzionale, quanto meno sotto il profilo del carattere rieducativo che deve assumere la pena ai sensi dell'art. 27, comma 3 della Costituzione<sup>142</sup>.

Infine è necessario di comprendere il significato di "effettivo". Il legislatore riferisce tale aggettivo alle componenti attive al fine di limitare la portata della norma ai soli elementi, fiscalmente rilevanti, derivanti dalla realtà materiale, e non a presunzioni legali, forfettazioni e normalizzazioni<sup>143</sup>.

## **10.2. (segue) gli elementi passivi fittizi e la rilevanza penale dell'elusione fiscale.**

Il delitto di dichiarazione infedele può realizzarsi anche indicando in dichiarazione elementi passivi fittizi. L'indagine su tali elementi è strettamente correlata al tema dei rapporti tra illecito tributario e illecito penale.

---

<sup>141</sup> BERSANI, *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele*, in *Fisco*, 2001, p. 12174.

<sup>142</sup> In tal senso, E. MUSCO, F. ARDITO, *La dichiarazione infedele*, cit., p. 171.

<sup>143</sup> MUSCO, F. ARDITO, op.cit., p. 169.

L'indicazione di componenti negativi di reddito deve misurarsi con il controverso concetto "fittizio".

La questione è al centro di un ampio dibattito nel quale sono rintracciabili diverse correnti.

La dottrina più garantista rinviene nella "fittizietà" un connotato "naturalistico" ritenendo "fittizio", ciò che non è venuto ad esistenza, privo di corrispondenza con la realtà, inconsistente, immaginario<sup>144</sup>. L'interpretazione trova la sua ragione nella definizione di fatture per operazioni inesistenti fornita dall'art. 1 lett. a) del d. lgs. 74/00, che si riferisce a documenti emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate. Questa interpretazione muove dalla presunta coincidenza tra "fittizio" e "inesistente". Se, quindi, "fittizio" equivale ad "inesistenza" e l'inesistenza è ciò che è diverso dal reale, si può concludere che anche la fittizietà consista in una non conformità al reale, cioè in costi non sostenuti. In tal modo, le componenti passive fittizie sarebbero solamente quelle annotazioni di costi o di passività relative ad operazioni non realmente avvenute nella realtà<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> Cfr., CARACCIOLI, *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole 24Ore*, 1° aprile 2000, il quale afferma che "fittizio equivale a inesistente, ossia inventato, oggettivamente non riscontrabile nella realtà...I due concetti di "fittizietà" e di "inesistenza" sono ritenuti coincidenti". Cfr. anche ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale, Leggi complementari*, (a cura di) CONTI, Vol. I, *I reati societari, bancari, di lavoro e previdenza*, XI Ed., 1999, 219 ss.

<sup>145</sup> In questo senso, cfr. ex multis, F. MUCCIARELLI, *Abuso*, cit., 421 ss.; E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 166 ss.; G. ZOPPINI, *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 594; P. VENTURATI, S. CALTABIANO, *I reati*, cit., p.19 s.; A. TRAVERSI, S.GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 214

Questa tesi è stata fortemente criticata, in quanto troppo restrittiva, poiché non tiene in considerazione, ad esempio, l'elemento delle valutazioni estimative, né quello delle rilevazioni contabili poste in essere dal contribuente in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, elementi la cui importanza appare innegabile proprio in ragione del corretto inquadramento della fattispecie delittuosa di dichiarazione infedele.

Proprio al fine di correggere l'interpretazione troppo rigida della norma, altra dottrina (c. d. pantributarista) ricomprende nella nozione di elementi passivi fittizi non solo i costi inesistenti, perché mai sostenuti, ma anche quelli effettivamente sostenuti, ma non inerenti all'attività d'impresa e, quindi, ineducibili (per esempio per la mancanza dei requisiti della competenza o della inerenza) ai sensi delle disposizioni di legge. In tal modo, la fittizietà è riferibile ai casi di mancanza di corrispondenza non solo con la realtà materiale, ma anche con quella giuridico-tributaria<sup>146</sup>. La fittizietà viene così intesa come sinonimo di mera ineducibilità dei costi<sup>147</sup>. Questa tesi amplia il concetto di fittizietà ricomprendendovi anche i casi di elusione, in cui vengano dedotte componenti negative di reddito ineducibili, poiché indicate in violazione della normativa tributaria. L'indirizzo è stato fatto proprio anche dalla Guardia di Finanza, nella Circolare 14 aprile 2000, n. 114000, ove ha

---

<sup>146</sup> Cfr. A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Diritto penale e processo*, n. 9/2000, 1262 ss. In senso analogo, v. anche G. BERSANI, *L'interpretazione del concetto di "fittizietà" nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Dir. pen.proc.*, 2003, p. 373 ss.

<sup>147</sup> F. GALLO, *Rilevanza*, op. cit., 321 ss.

rilevato che, gli elementi passivi fittizi si intendono costituiti dalle componenti negative “*non vere*”, “*non inerenti*”, “*non spettanti*”, o “*insussistenti nella realtà*”, che risultino dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o a quella ammissibile in detrazione<sup>148</sup>.

La soluzione di dare alla dichiarazione infedele un’interpretazione in senso tributario può comportare un’applicazione estensiva della norma sino a ricomprendere tutti quei casi incerti.

Un esempio può essere quello del c.d. *transfer price*<sup>149</sup>, pratica fino ad oggi pacificamente non ricompresa nella sfera penale<sup>150</sup>, ma ora sospetta di riconduzione nella fattispecie di dichiarazione infedele quando realizzata a livello internazionale e, quindi, potenzialmente travalicante i confini dell’art. 76, comma 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi). Ed infatti, se può divenire fittizio ciò che non è deducibile, è inevitabile che su operazioni di *transfer price* per valori non fiscalmente congrui sussista o meno la repressione penale<sup>151</sup>.

Nondimeno, vale la pena precisare che, qualsiasi interpretazione si intenda dare al delitto in esame, la repressione penale non dovrebbe comunque

---

<sup>148</sup> Orientamento confermato anche nella successiva circolare n. 1/2008.

<sup>149</sup> Da ultimo, tra i tributaristi, R. CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell’ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 421 e ss.

<sup>150</sup> Per tutti, P. BARTOLO, *Transfer price all’importazione e trasferimento di utili all’estero: elusione, sovrapproduzione o frode fiscale?*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1994, 875 e ss.

<sup>151</sup> Cfr. A. TRAVERSI, S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, cit., 191-192.

giungere fino alla punizione di comportamenti che siano meramente elusivi<sup>152</sup>, ossia non in contrasto con i precetti di diritto tributario, bensì basati sull'utilizzo distorto di negozi intrinsecamente leciti, ma concatenati in modo anomalo onde conseguire “trasversalmente” un vantaggio fiscale diversamente precluso<sup>153</sup>.

In tali situazioni, la stessa disciplina tributaria si limita a disconoscere i vantaggi fiscali (cfr. art. 37 *bis*, co. 2, D.P.R. 600/73, la più importante disposizione antielusiva del nostro ordinamento) conseguiti dai negozi realizzati dal contribuente, senza che neppure venga meno la validità dei negozi stessi: sanzionare penalmente tali condotte significherebbe allora prevedere una dura reazione punitiva nei confronti di comportamenti ai quali - in linea di principio - l'ordinamento giuridico neppure reagisce, se non decretando una semplice *parziale inefficacia*<sup>154</sup> dei negozi stessi.

Sotto questo aspetto, “fittizietà” ed “indeducibilità” non possono essere considerati quali termini equivalenti, atteso che nella indeducibilità rientrano anche quelle situazioni di disconoscimento dei vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente per mezzo di negozi leciti ed assolutamente effettivi. Operazioni,

---

<sup>152</sup> Ferme tutte le difficoltà che emergono ogniqualvolta si tenti di operare una compiuta suddivisione tra condotte “*elusivae*” e comportamenti “*evasivi*”: per tutti, A. TRIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1338 e ss., ove ulteriori riferimenti. Tra i penalisti, per tutti, A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075.

<sup>153</sup> Condivide tale conclusione G. IZZO, *Esclusione del dolo per effetto di interpellato e pareri dell'Amministrazione finanziaria*, in *Il fisco*, 2000, 8005.

<sup>154</sup> A. TRIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva*, cit., 1362 e 1367.

in ultima analisi, nelle quali non vi è nulla di fittizio e, almeno secondo una parte della dottrina<sup>155</sup>, neppure di illecito<sup>156</sup>. D'altra parte, solleverebbe notevoli perplessità in ordine al rispetto tanto del principio di determinatezza quanto di materialità dell'illecito penale qualsiasi "aggancio" di conseguenze penali all'applicazione di una norma quale l'art. 37 *bis* del D.P.R. 600/73, fattispecie dai contorni alquanto fumosi ed ampiamente incentrata sulla componente marcatamente soggettiva della "direzione" dei negozi all'aggiramento di "obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti" (c. 1)<sup>157</sup>.

### 10.3. (segue) la rilevanza dei redditi illeciti.

---

<sup>155</sup> In questo senso è la Relazione governativa al D.Lgs. 358/1997 che ha riscritto la norma antielusiva, nonché CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, 122; LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, I, 225; PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, p. 728 e ss.; TRIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva*, cit., 1339; ma si veda altresì LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1100; ID., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. trib.*, 1995, I, p. 409. Diversamente, tuttavia, per la qualificazione dell'elusione come fatto illecito, cfr. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 69; ID., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 95. Per la riconduzione dell'elusione fiscale all'interno del fenomeno dell'abuso del diritto, cfr. P. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, p. 128 e ss., mentre, per un quadro generale dei rapporti tra elusione ed evasione, si veda A. LOVISOLO, *L'evasione e l'elusione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 1286 e ss., ove l'autore ritiene che l'elusione fiscale non comporti una violazione delle legge tributaria: cfr. 1290).

<sup>156</sup> Sottolinea, a tale riguardo, A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, cit., 1076, come la repressione penale dell'elusione in assenza (tuttora) di una clausola generale antielusiva, presenti il rischio di "chiedere alla norma penale di caricarsi tutto il peso derivante dall'assenza di una clausola generale tributaria, trasformando anzi la norma penale stessa nella clausola generale antielusiva".

<sup>157</sup> Analoghe perplessità, d'altra parte, solleverebbe altresì l'altra importante norma antielusiva contenuta nel c. 3 dell'art. 37, sempre del D.P.R. 600/73.

Per completezza espositiva, occorre affrontare la problematica relativa alla tassabilità o meno dei redditi derivanti da attività illecite<sup>158</sup>. In particolare, la questione rileva ai fini dell'indagine che si sta svolgendo, per capire se i percettori di tali proventi possano commettere i reati di cui agli art. 4 e 5 d. lgs. 74/2000.

In passato, sulla tassabilità dei redditi derivanti da attività illecite si sono affermate due tesi contrapposte: l'una rispondeva positivamente, per cui un fatto definito come illecito da altre norme dell'ordinamento doveva concorrere ad incrementare la spesa pubblica (si pensi, ad esempio, al contrabbando di sigarette o allo spaccio di stupefacenti)<sup>159</sup>; l'altra, al contrario, escludeva la tassabilità di tali redditi, dato che non è prevista dall'ordinamento e, tra l'altro, il reddito illecito, essendo soggetto a confisca o ad obblighi di restituzione, non può essere oggetto di possesso e di conseguenza non è tassabile<sup>160</sup>. Il principio di non tassabilità è stato in passato espresso anche dalla Corte di Cassazione<sup>161</sup> e ribadito anche dalle Sezioni Unite<sup>162</sup>.

La problematica ha trovato una soluzione con l'introduzione dell'art. 14, 4° comma, della l. 24 dicembre 1994, n. 537 che ha stabilito che nelle categorie di reddito di cui all'art. 6 t.u.i.r. devono essere ricompresi, se in essi

---

<sup>158</sup> Per una disamina approfondita della questione si veda ARDITO, *La tassazione dei proventi illeciti. Una vecchia questione sempre attuale*, in *Boll. trib.*, 1997, p. 592.

<sup>159</sup> Tra i tanti v. DELLA VALLE, *Proventi illeciti e obbligazione tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1991, p. 573

<sup>160</sup> BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, p. 229.

<sup>161</sup> Cass. 9405/1992.

<sup>162</sup> Cass., sez. un., 7 marzo 1994, n. 2798.

classificabili, “i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”. Dunque, per effetto di questa disposizione, i redditi illeciti sono inquadrabili in quelli previsti dall’art. 6 t.u.i.r. e non rappresentano una categoria reddituale diversa da quelle tipizzate dal legislatore.

Inoltre, si aggiunga che i proventi non rientranti tra quelli di cui all’art. 6 t.u.i.r. sono soggetti a tassazione *ex art.* 36, comma 34 *bis*, d. l. 4 luglio 2006, n. 223 che, in via di interpretazione autentica dell’art. 14, l. n. 357 del 1993, dispone “la disposizione di cui all’art 14, 4 comma, l. 24 dicembre 1994, n. 537 si interpreta nel senso che i proventi illeciti, ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all’articolo 6, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del presidente della repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi”. In tal modo, sono soggette a tassazione anche quelle categorie reddituali non rientranti nell’ambito di quelle previste dall’art. 6 t.u.i.r. come le tangenti percepite da un pubblico ufficiale che si lascia corrompere<sup>163</sup>.

Definito l’ambito della tassabilità dei proventi illeciti si può considerare se l’omessa dichiarazione di tali redditi possa o meno integrare il reato di

---

<sup>163</sup> G. TINELLI, S. MENCARELLI, *Lineamenti giuridici dell’imposta sul reddito delle persone fisiche*, III ed., Torino, 2013, p. 22 ss.

dichiarazione infedele. A tal proposito in coerenza con il sistema occorre distinguere tipologie di reddito, ovvero: i redditi derivanti da attività illecite e sanzionate penalmente, come il furto o l'estorsione, dai redditi derivanti dall'esercizio di attività irregolari, cioè attività consentite dall'ordinamento, ma a condizioni diverse. Solo in tale ultimo caso, i proventi dell'attività rientrano nei redditi soggetti a tassazione e se non dichiarati, configurano la fattispecie della dichiarazione infedele<sup>164</sup>.

## **11. Il discrimine tra la dichiarazione infedele e la dichiarazione fraudolenta.**

Nell'ambito dei tre delitti che sanzionano la dichiarazione ideologicamente falsa, il reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4, si pone come norma residuale<sup>165</sup> destinata a punire tutte le ipotesi di falso in dichiarazione la cui condotta non sia accompagnata da un comportamento fraudolento<sup>166</sup>.

Tale carattere residuale si evince chiaramente dal dato letterale dell'articolo in questione che disponendo “*fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3*” prevede una clausola di riserva, espressa e di apertura della norma, diretta a limitarne l'applicabilità<sup>167</sup>.

---

<sup>164</sup> TRAVESI, GENNARI, *I nuovi delitti tributari*, cit., p. 211.

<sup>165</sup> Norma di “chiusura” secondo L.D. CERQUA, C. PRICOLO, *Commento al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, p. 574.

<sup>166</sup> In tal senso, in giur. *ex multis* Cass., sez. III, 19.01.2012, n. 2156.

<sup>167</sup> Cass., 12.04.2012, n. 13926 “*In virtù della clausola di riserva iniziale, l'applicazione della disposizione è esclusa quando la condotta sia caratterizzata da elementi fraudolenti, a*

Si tratta, infatti, di una previsione normativa destinata a colpire quelle dichiarazioni infedeli che non risultino caratterizzate dalle note specializzanti che connotano le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3, e che, come visto in precedenza, attribuiscono alle stesse un elevato disvalore. L'elemento qualificante, che segna il discrimen tra la dichiarazione fraudolenta e quella infedele è rappresentato da un particolare coefficiente di decettività del mendacio, tale da costituire un'ostacolo al suo accertamento.

Il delitto di dichiarazione infedele è stato introdotto con l'obiettivo di sanzionare le c.d. "false dichiarazioni svestite"<sup>168</sup>, ovvero tutte quelle dichiarazioni in cui l'indicazione degli elementi attivi è inferiore rispetto a quelli effettivi, o l'esposizione di elementi passivi fittizi non sia sostenuta da un ulteriore comportamento fraudolento, diretto a convalidare i dati espressi in dichiarazione. Ne consegue che, la fattispecie delittuosa in esame si caratterizza per un minore disvalore della condotta rispetto a quello che caratterizza i reati in materia di dichiarazioni fraudolente<sup>169</sup>. Ciò spiega il motivo per cui il legislatore delegato ha previsto, da un lato, un trattamento

---

*favore delle fattispecie di cui ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (artt. 2 e 3)".*

<sup>168</sup>V. NAPOLEONI, *I fondamenti*, cit., p. 131.

<sup>169</sup>In dottrina E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 165 e ss., osservano che "si tratta di un delitto che traccia una linea di confine tra la responsabilità penale e l'illecito amministrativo: ha qualcosa in più della semplice violazione amministrativa (il superamento delle soglie di punibilità) e qualcosa in meno del delitto di dichiarazione fraudolenta (la condotta fraudolenta)". In tal senso anche A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, p. 1260, il quale prosegue affermando che "ciò che non viene neanche sanzionato da questa norma assume rilevanza solo amministrativa".

sanzionatorio meno grave rispetto a quello contemplato per i secondi, e, dall'altro, soglie di punibilità più elevate rispetto a quelle previste per il delitto contemplato dall'art. 3. In particolare occorre congiuntamente a) conseguire un'evasione<sup>170</sup>, riferita a ciascuna delle singole imposte, superiore a euro cinquantamila; b) avere un ammontare complessivo di elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazioni o comunque superiore a euro due milioni.

Per la configurazione del delitto di dichiarazione infedele è necessario l'accertamento in positivo dell'inesistenza degli estremi dei più gravi reati di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3.

Il legislatore, in coerenza con le indicazioni che discendono dal principio di sussidiarietà, per la rilevanza penale della condotta, richiede un più elevato disvalore di evento, cioè un'offesa di maggiore intensità all'interesse tutelato. Pertanto, mentre nel delitto di cui all'art. 2, l'elevata insidiosità della condotta fraudolenta contemplata dalla norma ha comportato la necessità di estendere la rilevanza penale del fatto fino alla mera messa in pericolo dell'interesse alla percezione dei tributi, nell'ipotesi di cui all'art. 3, il minore disvalore della condotta fraudolenta contemplata da tale norma è all'origine della scelta di limitare la rilevanza penale solo a fatti che integrino un'apprezzabile lesione a tali interessi. Sulla base della medesima *ratio*, nel delitto di cui all'art. 4, la

---

<sup>170</sup> Per una nozione del concetto di imposta evasa v. art 1, lett. f), d. lgs 74/2000.

carezza del carattere della fraudolenza ha comportato un'ulteriore selezione delle offese penalmente rilevanti, cui si è provveduto elevando le soglie di punibilità contemplate per il delitto di cui all'art. 3.

Parte della dottrina ritiene che sebbene il delitto di cui all'art. 4 sia stato pensato per le mere dichiarazioni infedeli, svestite da qualsiasi connotato di fraudolenza, talvolta il reato in esame si presta a sanzionare anche comportamenti fraudolenti. Invero, il reato previsto dall'art. 4 colpisce la dichiarazione infedele che non assuma rilevanza ai sensi dei delitti contemplati dagli artt. 2 e 3, sicché anche le dichiarazioni connotate da elementi di fraudolenza potranno rilevare ai sensi dall'art. 4, ogniqualvolta siano carenti degli elementi per l'integrazione dei delitti in materia di dichiarazione fraudolenta. Ciò, si verifica nel caso di condotte poste in essere da soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, poiché, in tal caso la condotta non potrà essere sussunta nell'ambito dell'art. 3, ovvero nel caso di condotte connotate dall'utilizzo di mezzi artificiosi differenti dall'impiego di fatture per operazioni inesistenti, rilevanti ai sensi dell'art. 2. Ugualmente, potrà integrare il reato di cui all'art. 4, il soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili, nel caso in cui il mezzo fraudolento utilizzato (diverso dall'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti) non sia accompagnato da una falsa

rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, o, comunque, non sia finalizzato ad occultare una tale falsità<sup>171</sup>.

## **12. La proposta di abrogazione dell'art. 4.**

Il disegno di legge n. 1122 presentato nell'iter legislativo che ha portato all'adozione della legge 11 marzo 2014 n. 23 recante "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", proponeva all'art. 8, rubricato "Revisione del sistema sanzionatorio penale", l'abrogazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 74/00 in materia di dichiarazione infedele.

La relazione di accompagnamento a tale disegno di legge specifica espressamente che l'articolo 8 è volto ad introdurre "modifiche dirette a dare rilievo penale ai comportamenti fraudolenti". In tale contesto, l'abrogazione della dichiarazione infedele risponde all'esigenza di correlare le sanzioni penali all'effettiva gravità dei comportamenti, rimuovendo in tal modo una delle più pesanti cause di inefficienza del sistema sanzionatorio penale tributario, dovuto al fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta si realizza con il mero superamento di soglie quantitative senza che assuma alcun rilievo il carattere fraudolento della violazione commessa.

---

<sup>171</sup>In tale senso v. A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Manuale*, cit., pp. 258-259, i quali riprendono V. NAPOLEONI, *I fondamenti*, cit., p. 131.

Secondo i relatori, tale fattispecie delittuosa comporta un inutile aggravio per la magistratura inquirente, in quanto il semplice superamento delle soglie di punibilità determina l'automatica notifica di reato alla procura della Repubblica, quindi l'apertura di un procedimento penale, che nella maggior parte dei casi si conclude con l'archiviazione per mancanza del comportamento fraudolento.

Tale proposta di abrogazione non stata approvata, ed invero l'art. 8 della legge n. 23 del 2014, così come approvato, delega il Governo "a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: (...) la 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 comportamenti".

A questo punto è interessante notare cosa avrebbe comportato l'abrogazione dell'art. 4. Stante le considerazioni precedentemente svolte in tema di rapporto tra la dichiarazione fraudolenta e la dichiarazione infedele, circa la natura di norma di confine, si può pacificamente sostenere che l'abrogazione dell'art. 4 D.lgs. n. 74 del 2000, avrebbe comportato il venir della rilevanza penale di tutte quelle condotte evasive non caratterizzate dalla fraudolenza, con la conseguenza che tutte queste condotte verrebbero sussunte unicamente nella sfera di intervento delle fattispecie sanzionatorie amministrative.

**13. Concorso apparente di norme tra la fattispecie di cui all'art. 3 e all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000 (Corte di Cassazione, sez. III, 3.04.2012 n. 12455).**

Il tema del rapporto tra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e quello di occultamento e distruzione di documenti contabili (art. 10) è stato oggetto di una recente pronuncia della Corte di Cassazione<sup>172</sup>.

In tale occasione la Suprema Corte, previa disamina del concorso apparente di norme, ha affermato il principio di diritto secondo cui il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici può concorrere con il delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili dovendosi escludere il concorso apparente tra le due norme.

La Corte è pervenuta a tale conclusione evidenziando la differenza che sussiste tra le due fattispecie delittuose. In particolare, i giudici di legittimità hanno sottolineato che affinché *“sia integrato il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici,(...), è necessario che il contribuente indichi nelle dichiarazioni annuali un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi per un valore corrispondente alle soglie di punibilità individuate dal legislatore, sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili e che per fare ciò il soggetto si sia anche avvalso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione; sotto il profilo soggettivo, è richiesto il dolo specifico del fine di evadere le*

---

<sup>172</sup> Corte di Cassazione, sez. III, 1.12.2011/3.04.2012, n. 12455.

*imposte sui redditi o sull'IVA". Mentre "il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, (...), è configurabile ove il soggetto occulti o distrugga in tutto o in parte i documenti contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, e ricorra l'impossibilità di ricostruire, sia pure parzialmente, il volume di affari o dei redditi".*

Sotto il profilo soggettivo, i giudici di legittimità hanno sottolineato che sebbene per entrambi i delitti sia richiesto il dolo specifico di evadere le imposte sui redditi e sull'IVA, nella fattispecie di occultamento, oltre al fine dell'evasione, vi è anche quello di consentire l'evasione a terzi.

Dal punto di vista della condotta, infine, *"l'occultamento e la distruzione dei documenti contabili, potendosi realizzare con qualsiasi modalità, non integra necessariamente un artificio, ben potendo il soggetto agente limitarsi a distruggere o occultare i documenti contabili, senza che detta condotta possa dirsi strumentale alla falsa dichiarazione, che in caso potrebbe anche mancare. Sotto un diverso angolo prospettico, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è incentrato sul momento dichiarativo, quale momento in cui si realizza il presupposto dell'evasione. Viceversa, il delitto di occultamento o distruzione delle scritture contabili tende a reprimere tutte quelle condotte antecedenti al momento dichiarativo e potenzialmente preclusive dell'accertamento dei redditi prodotti. Va infatti osservato che il reato di cui al D.Lgs. n. 74, art. 10, ha carattere permanente "in quanto la condotta penale dura sino al momento dell'accertamento fiscale,*

*"dies a quo" da cui decorre il termine di prescrizione" (cfr. Sez. 3, n. 3055 del 14/11/2007, dep. 21/1/2008, Allocca, Rv. 238612), mentre il delitto di cui all'art. 3 del citato dlgs è un reato istantaneo che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione fraudolenta viene effettuata".*

Sulla base di tali elementi gli ermellini sono pervenuti a concludere che non sussiste alcuna relazione di genere a specie tra le fattispecie poste a confronto, che possa giustificare l'applicazione dell'art. 15 c.p., *"non potendosi ritenere che la condotta di occultamento o distruzione integri il mezzo fraudolento cui fa riferimento il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, nel descrivere le modalità della condotta della dichiarazione fraudolenta"*.

## **CAPITOLO III: IL RAPPORTO CON IL REATO DI FALSO IN BILANCIO.**

### **1. Premessa: evoluzione normativa del reato di falso in bilancio.**

Gli articoli 2621 e 2622 c.c. disciplinano il reato di falso in bilancio, fattispecie che è stata oggetto di diversi interventi ad opera del legislatore, il quale ha cercato di adeguare il diritto penale societario alle diverse valutazioni di politica criminale che si sono susseguite nel tempo.

L'articolo 2621 codice civile nella sua attuale formulazione, rubricato False comunicazioni ed illegale ripartizione di utili o di acconti sui dividendi, prevede: “salvo che il fatto costituisca più grave reato, sono puniti con la reclusione da uno a cinque anni e con la multa da due milioni a venti milioni:

- 1) i promotori, i soci fondatori, gli amministratori, i direttori generali, i sindaci ed i liquidatori, i quali nelle relazioni, nei bilanci o in altre comunicazioni sociali, fraudolentemente espongono fatti non corrispondenti al vero sulla costituzione o sulle condizioni economiche della società o nascondono in tutto o in parte fatti concernenti le medesime... .”

La norma, che storicamente si rinviene negli articoli 246 e 247 n. 1 del codice di commercio del 1882, ha il precedente più prossimo nel r.d.l. 30 ottobre 1930 n. 1459, il cui articolo 2 n. 1, come modificato dalla l. di conversione del 4 giugno 1931 n. 600, puniva “con la reclusione da tre a dieci anni e con la multa da lire diecimila a centomila:

- 1) i promotori, gli amministratori, i direttori, i sindaci ed i liquidatori delle società commerciali che, nelle relazioni o comunicazioni fatte al pubblico o all’assemblea o nei bilanci, fraudolentemente espongono fatti falsi sulla costituzione o sulle condizioni economiche delle società o nascondono in tutto o in parte fatti concernenti le condizioni medesime... ”

Diversamente da come statuito nella formulazione del codice di commercio, alla norma del decreto del 1930 veniva sostituito l’avverbio scientemente<sup>173</sup> con fraudolentemente, successivamente mantenuto anche nella formulazione attuale; inoltre, introduceva una pena detentiva più gravosa ed eliminava la clausola di riserva (posto che non vi era alcuna forma di truffa o falsità ideologica sanzionata più severamente dal codice penale). Essa dopo scarso un decennio di sporadica applicazione, confluiva nell’articolo 2621 del codice civile del 1942, con diversi cambiamenti: la dicitura “fatti falsi” mutava con quella vigente di “fatti non rispondenti al vero”, tra i soggetti attivi del

---

<sup>173</sup> Relazione SOLMI e FERA alla Camera dei Deputati del 25 aprile 1931, in *Riv. Dir. Comm.*, 1931, I, p. 259 e segg.

reato venivano inseriti anche i soci fondatori mentre i direttori non era più necessario che fossero “direttori generali” essendo sufficiente che avessero il ruolo di “direttori” ed oltre, si sopprimeva il riferimento ai destinatari delle comunicazioni penalmente sanzionate, con la sostituzione della locuzione “fatte al pubblico o all’assemblea” con l’aggettivo “sociali”.

Successivamente con il D.P.R. n. 30/1986<sup>174</sup>, il delitto in esame è stato perfezionato, tuttavia, il riscontro applicativo della fattispecie non ebbe segno positivo, in quanto, i suoi elementi caratterizzati vennero letti in modo troppo estensivo, circostanza che rese estremamente labili i confini della stessa disposizione normativa<sup>175</sup>.

Queste situazioni hanno indotto il legislatore a dare vita ad una vera e propria riforma del diritto penale societario<sup>176</sup>, avvenuta sia con la Legge n. 366/2001 (“Delega al Governo per la riforma del diritto societario”) e sia con il successivo D. Lgs. n. 61/2002 (“Disciplina degli illeciti penali ed amministrativi riguardanti le società commerciali”), effettuando una rimodulazione della fattispecie criminosa del falso in bilancio prendendo come punto di partenza i principi costituzionali che sono alla base del diritto

---

<sup>174</sup> Riforma avvenuta durante la fase di ricezione della seconda Direttiva CEE in materia societaria, con la quale si è fortificato il sistema delle fattispecie criminose volte a tutelare gli interessi connessi all’integrità del capitale sociale.

<sup>175</sup> C. SANTORIELLO (a cura di), *La disciplina penale dell’economia. Società, fallimento, finanza*, Torino, 2008, pagg. 24 e ss..N. MAZZACUVA, *Lo straordinario “sviluppo” delle false comunicazioni sociali nel diritto penale giurisprudenziale: tra legittime istanze punitive ed “irrazionali” soluzioni interpretative ( rassegna di giurisprudenza)*, in *Critica diritto*, 1995, pag. 283.

<sup>176</sup> E. MUSCO, *I nuovi reati societari*, Milano, 2007, pag. 1.

penale: determinatezza e tassatività dell'illecito, sussidiarietà e frammentarietà-offensività<sup>177</sup>. Ciò, insieme alla volontà di delineare in modo compiuto gli interessi tutelabili penalmente, ha indotto ad apportare delle modifiche anche dal punto di vista sanzionatorio<sup>178</sup>.

La conseguenza di quanto detto è stata la divisione dell'art. 2621 c.c., ad opera del D. Lgs. n. 61/2002, in due ipotesi criminose: una contravvenzionale (art. 2621 c.c.), allorché non si verifichi un danno per i soci ed i creditori, ed una delittuosa (art. 2622 c.c.), allorché sussista tale danno. La differenza tra le due fattispecie, infatti, sta proprio nel verificarsi o meno a seguito della falsità di un danno patrimoniale nei confronti dei soci o dei creditori. Nel primo caso il reato mantiene la caratteristica delittuosa (art. 2622 c.c.) e questo comporta differenze sia nel trattamento sanzionatorio che sul piano della procedibilità, infatti, a seconda del tipo di società nel cui ambito si consuma l'illecito: perseguibile a querela e con pena della reclusione da sei mesi a tre anni ove si verta in tema di società non quotate, procedibile *ex officio* e punibile con la pena più severa della reclusione da uno a quattro anni, ove si tratti di società quotata (art. 2622, comma 3, c.c.); nel secondo caso invece l'illecito, in

---

<sup>177</sup> A. CICCIA, *I nuovi reati societari e finanziari*, Napoli, 2009, pag.15, “A ben vedere, infatti, i criteri guida della riforma poggiavano sul rispetto del principio di determinatezza e tassatività dell'illecito penale, così da formulare con precisione il precetto penale e razionalizzare il numero dei reati; sul rispetto del principio di sussidiarietà, garantendo il ricorso alla sanzione penale solo laddove altri interventi fossero insufficienti a tutelare il bene giuridico; sul rispetto del principio di necessaria offensività, in modo da circoscrivere le condotte punibili”.

<sup>178</sup> A riguardo G.M. FLICK, *Gli obiettivi della Commissione per la riforma del diritto societario*, in *Riv. Soc.*, 2000, pagg. 1 e ss..

manca del danno, diventa semplice contravvenzione, procedibile d'ufficio e punita con la pena dell'arresto sino a due anni (art. 2621 c.c.).

Ulteriore intervento in materia, in seguito alla riforma del 2002, è avvenuto con la Legge n. 262/2005 (“Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari”), che ha modificato in parte il falso in bilancio, sia nella forma base *ex art.* 2621 c.c., sia in quella a danno dei soci e creditori di cui all'art. 2622 c.c. (ora anche a danno della società). Nonostante l'intento della riforma fosse quello di garantire una maggiore punibilità dei reati societari, ciò non si è verificato, in quanto vi è stata solo una maggiorazione della pena massima degli illeciti di natura contravvenzionale: da un anno e sei mesi a due anni di arresto e la previsione di una nuova ipotesi di illecito amministrativo nel caso di condotte di falso che non oltrepassino i limiti di non punibilità previste dalla stessa normativa.

Da ciò deriva che le condotte connotate da falsità o le omissioni di informazioni doverose integrano un illecito: se le falsità o le omissioni non superano i limiti statuiti dalle soglie di non punibilità siamo nelle ipotesi di un mero illecito amministrativo, nel caso contrario, invece il fatto tipico integrerà la fattispecie incriminatrice.

Le sanzioni in ambito di falso in bilancio, pertanto, risultano così schematizzate:

- a) una contravvenzione punita con l'arresto fino a due anni (art. 2621 c.c.);

- b) un delitto, caratterizzato rispetto alla prima ipotesi dall'evento del danno, punito più gravemente con la reclusione da sei mesi a tre anni e, nel caso di società quotate, da uno a quattro anni (art. 2622 commi 1 e 3 c.c.);
- c) due ipotesi di illeciti amministrativi qualora le falsità non superano i requisiti di "rilevanza";
- d) un'aggravante per il delitto di cui all'art. 2622 c.c. se le false comunicazioni sociali, perpetrate a danno di soci o creditori di società quotate in mercati regolamentati, hanno determinato un grave nocumento ai risparmiatori.

Infine, bisogna rammentare come le Camere tutt'ora siano impegnate nella predisposizione di un nuovo disegno di legge del reato di false comunicazioni sociali, che qualora andasse a buon fine vedrebbe un aumento delle tutele penali previste. Il Disegno di legge S. 19 (Disposizioni in materia di corruzione, voto di scambio, falso in bilancio e riciclaggio) inviato al Senato il 15 marzo 2013, tende tra l'altro a rimodellare la disciplina penale societaria, soffermandosi in particolare su un cambiamento della normativa delle false comunicazioni sociali. L'approvazione del medesimo, comporterebbe prima di tutto la reintroduzione per il reato in esame della perseguibilità d'ufficio e l'inasprimento della pena della reclusione da uno a cinque anni, mentre il danno patrimoniale alla società, ai soci e ai creditori diverrebbe circostanza aggravante (la cui applicazione comporterebbe un aumento di pena fino alla

metà). Per quanto concerne la condotta, inoltre, verrebbe punita l'esposizione fraudolenta oltre che dei fatti, anche delle informazioni mendaci sulla situazione economico-patrimoniale della società o del gruppo.

Da ultimo, verrebbero meno le cause di non punibilità, derivando da ciò una punibilità penale di tutte le condotte di false comunicazioni sociali, anche in quelle ipotesi in cui non si oltrepassino importi consistenti rispetto al valore dell'attività societaria (o non superino per ogni singola operazione il 10 per cento del valore corretto della stessa)<sup>179</sup>.

Per avere un quadro generale delle conseguenze di tale disegno di legge ad una sua eventuale introduzione, è necessario comprendere le caratteristiche applicative –*rectius*, criticità–degli articoli 2621 e 2622 c.c. attualmente vigenti, per l'analisi delle quali si rimanda ai successivi paragrafi.

## **2. Il bene giuridico tutelato.**

La riforma del 2002 ha inciso in modo particolare sulla natura del reato di false comunicazioni sociali, modificando la qualificazione plurioffensiva<sup>180</sup> della norma previgente, la quale prevedeva tutta una serie di interessi oggetto di tutela: la salvaguardia dell'economia pubblica, la fede pubblica, nonché il

---

<sup>179</sup> Il Disegno di legge S. 19 prevede, infine, un aumento delle sanzioni pecuniarie applicabili all'ente ai sensi del Decreto Legislativo n. 231 del 2001 nel caso in cui il fatto sia commesso a favore dello stesso e l'applicazione in tale ipotesi anche di misure interdittive.

<sup>180</sup> L. D. CERQUA (a cura di), *Diritto penale delle società. Profili sostanziali e processuali*, Cedam, Padova, 2009, tomo I, pag. 84 e ss.; F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, Giuffrè, Milano, 1993, vol. I, pag. 663.

corretto funzionamento dell'organizzazione societaria e gli interessi patrimoniali di natura privatistica dei soci, dei creditori e di tutti i soggetti a vario titolo coinvolti dall'informazione societaria.

La presenza di tutti questi interessi aveva creato diversi problemi, in quanto, un ventaglio così ampio comportava un allargamento delle ipotesi integratrici della fattispecie; quasi ogni comportamento veniva ritenuto potenzialmente idoneo a ledere uno dei beni giuridici tutelati<sup>181</sup>. Il compito del legislatore nel 2002 è stato proprio quello di ridisegnare i confini del reato di falso in bilancio, cercando di conferirgli una struttura monoffensiva e prevedendo la sua scorporazione nelle due fattispecie, previste e disciplinate ai sensi degli artt. 2621 e 2622 c.c., rispettivamente di natura contravvenzionale e di natura delittuosa.

Questo fine è stato messo in luce nella Relazione di accompagnamento al D. Lgs. n. 61/2002, dove vengono classificati in modo dettagliato una serie di beni giuridici salvaguardati: la trasparenza dell'informazione societaria, da un lato ed il patrimonio dei soci e creditori, dall'altro e la nuova struttura del reato cerca di “porre un freno a quel processo di dilatazione operato dalla giurisprudenza nella delimitazione dei confini di rilevanza penale del falso in bilancio”, in un certo senso avallato dalla lettura in chiave plurioffensiva della fattispecie, differenziando il trattamento proprio in relazione alla diversa oggettività giuridica (“così la prima fattispecie continuerà a salvaguardare

---

<sup>181</sup> L. D. CERQUA (a cura di), *op. cit.*, pag. 85.

quella fiducia che deve poter essere riposta da parte dei destinatari nella veridicità dei bilanci o delle comunicazioni dell'impresa organizzata in forma societaria ... La seconda fattispecie, di natura delittuosa, è posta a tutela esclusiva del patrimonio”<sup>182</sup>.

### **3. I soggetti attivi del reato.**

I reati di falso in bilancio appartengono, come gli altri reati societari, alla categoria dei “reati propri”<sup>183</sup>, cioè che possono essere commessi solo da chi riveste una determinata qualifica giuridica.

Il novero dei soggetti attivi (amministratori, direttori generali, sindaci, liquidatori e dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari) di tale reato è stato modificato prima dalla riforma del 2002 e poi da quella del 2005. Infatti, con la prima sono stati eliminati dall’elenco i promotori e i soci fondatori, restringendo l’ambito a quello degli amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori. Con la seconda, la c.d. Legge sul risparmio è

---

<sup>182</sup> Relazione di accompagnamento al D. Lgs. n. 61/2002

<sup>183</sup> A. FIORELLA, *Sui rapporti tra il bene giuridico e le particolari condizioni personali*, in AA.VV., *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, a cura di A. M. STILE, Napoli, 1985, p. 193E. VENAFRO, voce “*Reato proprio*”, in *Dig. Disc. Pen.*, XI, 1996, p. 337; A. GULLO, *Il reato proprio. Dai problemi tradizionali alle nuove dinamiche d’impresa*, Milano, 2005, p. 2; G. P. DEMURO, *Il bene giuridico proprio quale contenuto dei reati a soggettività ristretta*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, II, 1998, p. 846; G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale, Pt. gen.*, V, Bologna, 2007, p.198; F. MANTOVANI, *Diritto penale, Pt. gen.*, V, Padova, 2007, p. 108; F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale, Pt. gen.*, XVI, Milano, 2003, p. 174; G. BETTIOL, *Sul reato proprio*, Milano, 1939 (ora in *Scritti giuridici*, I, Padova, 1966, p. 401).

stata inserita la figura del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari (figura tipizzata, per le sole società quotate, dall'art. 154 bis del T.U.F., che, come è noto, ne definisce obblighi e attribuzioni<sup>184</sup>). Tuttavia, a questi vanno aggiunti altri soggetti attivi previsti da determinate norme di legge, quali:

- 1) le persone che hanno la direzione dei consorzi con attività esterna (art. 2615 bis c.c.);
- 2) coloro che svolgono le funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso banche, anche se non costituite in forma societaria (art. 135 del D. Lgs. n. 385/1993);
- 3) gli amministratori ed i liquidatori del Gruppo europeo di interesse economico c.d. GEIE (art. 13 D. Lgs. n. 240/1991);
- 4) coloro che sono legalmente incaricati dall'autorità giudiziaria o dalla autorità pubblica di vigilanza di amministrare la società o i beni della stessa posseduti o gestiti per conto di terzi (art. 2639 c.c.).

Infine, vengono considerati titolari della qualifica necessaria per la configurabilità del reato *de quo*, ad opera dell'art. 2639 c.c. che allarga ulteriormente tale cerchia, sia coloro che nonostante siano qualificati diversamente da come previsto dal precetto penale svolgono le medesime

---

<sup>184</sup> A. PERINI, *Commento all'art. 2621*, in AA. VV., *Commentario romano al nuovo diritto delle società*, Milano, 2006, pag. 9; L. D. CERQUA, *La responsabilità amministrativa degli enti collettivi: principi generali e prime applicazioni giurisprudenziali*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, n. 2 del 2006, pag. 162.

funzioni richieste dallo stesso e sia i c.d. responsabili di fatto<sup>185</sup>, i quali, esercitano i medesimi compiti dell'amministratore senza aver ricevuto alcuna investitura formale o sostanziale<sup>186</sup>.

Dottrina<sup>187</sup> e giurisprudenza<sup>188</sup> si sono interrogate a lungo sulla tematica dell'estensione della responsabilità penale anche nei confronti dell'amministratore di fatto, tuttavia, entrambe sono arrivate alla conclusione che il soggetto di fatto che nell'esplicazione della sua attività di gestione commetta reati societari, debba essere ritenuto penalmente responsabile, non quale estraneo in concorso con gli organi legali della società, bensì nella sua qualità di diretto destinatario della norma. Ciò per due diversi motivi: il primo in quanto si è ritenuto che la qualifica formale non possa essere considerata l'elemento fondante della responsabilità penale essendole invece l'effettivo esercizio del potere di gestione sul patrimonio sociale; il secondo, in base ad

---

<sup>185</sup> A tal proposito si veda: A. ROSSI, *I criteri per l'individuazione dei soggetti responsabili nell'ambito delle società: l'estensione delle qualifiche soggettive*, in AA. VV. *Reati societari*, A. ROSSI (a cura di), Utet, Torino, 2005, pagg. 82 e ss.; A. ALESSANDRI, *I soggetti*, in AA.VV., *Il nuovo diritto penale delle società. D.lgs. 11 aprile 2002, n. 61*, A. ALESSANDRI (a cura di), Giuffrè, Milano, 2002, pagg. 37 e ss.; DI GIOVINE, *L'estensione delle qualifiche soggettive*, in AA.VV., *I nuovi reati societari: diritto e processo*, A.GIARDA-S. SEMINARA, Cedam (a cura di), Padova, 2002, pagg. 5 e ss.; P. VENEZIANI, *Art. 2639 c.c.*, in *Reati societari*, A. LANZI-A. CADOPPI (a cura di), Cedam, Padova, 2007, pagg. 297 e ss.

<sup>186</sup> Questa figura riecheggia quella del funzionario di fatto tipica del diritto pubblico, ossia, di quell'istituto utilizzato per preservare la validità degli atti della pubblica amministrazione provenienti da un soggetto privo della carica formale necessaria per compierli. F. Caringella, *“La conservazione del provvedimento amministrativo: il funzionario di fatto”*, in *Corso di diritto amministrativo*, Giuffrè, 2001, Tomo I, cap. 45, 1537 ss.

<sup>187</sup> Tra cui cfr. F. ANTOLISEI, *“Manuale di diritto penale. Leggi complementari”*, vol I, *I reati societari, bancari, di lavoro e previdenza*, a cura di Conti, Milano, 1999, 71; Conti, *“I soggetti”*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, diretto da Di Amato, Padova, 1992.

<sup>188</sup> Valgano, tra le tante, Cass., 19/12/1996; Cass. 12/03/1984; Cass. 18 /05/1983.

un'analisi di politica socio – criminale, non condannare tali condotte significherebbe accettare passivamente comportamenti che violano le esigenze di tutela dei beni giuridici di volta in volta coinvolti. Tuttavia, deve rammendarsi come l'estensione della responsabilità da parte dell'art. 2639 c.c., 1 comma in base al compimento effettivo delle funzioni, non viene affermata *sic et simpliciter*, ma viene condizionata normativamente alla sussistenza di due parametri: uno quantitativo – temporale ( l'esercizio della funzione deve avvenire in modo continuativo) ed un altro qualitativo ( la significatività degli atti posti in essere). Pertanto, il legislatore ha circoscritto l'estensione delle qualifiche solo in quei casi in cui vi sia un effettivo e reale svolgimento dei poteri tipici e non meramente occasionale.

#### **4. L'oggetto materiale del reato.**

I reati di false comunicazioni sociali previste dagli artt. 2621 e 2622 c.c. si concretizzano entrambi nel fatto del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, degli amministratori, dei direttori generali, dei sindaci e dei liquidatori, che, “con l'intenzione di ingannare i soci o il pubblico e al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico, espongono fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni ovvero omettono informazioni la cui

comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari sulla predetta situazione”.

In entrambe le norme, pertanto, la condotta si articola in due modalità:

una attiva, consistente appunto nell’esposizione di “fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni” e una omissiva, consistente, invece, nell’omettere “informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge”. Inoltre, esse devono avere ad oggetto la “situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene” e devono essere idonee ad “indurre in errore i destinatari sulla predetta situazione”.

Il fatto tipico, identico nelle due norme, differisce solo nella circostanza che la condotta di cui all’art. 2622 c.c., diversamente da quella di cui all’art. 2621 c.c., richiede, per la sua integrazione, che sia stato cagionato un danno patrimoniale in capo ai soci, ai creditori o alla società.

Infine, per avere un quadro completo delle disposizioni in esame, bisogna prima di tutto definire qual è la documentazione contabile attraverso la quale è possibile integrare la condotta di cui agli articoli 2621 e 2622 c.c., per poi soffermarsi sull’oggetto del falso, sulle diverse modalità di realizzazione dell’illecito (condotta attiva e condotta omissiva) e sulla loro concreta idoneità ingannatoria e/o lesiva.

#### **4.1. (segue) Documentazione contabile.**

In base al dettato normativo i documenti con cui si può configurare il reato di falso in bilancio<sup>189</sup> sono: i bilanci, le relazioni e le altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico.

Nella definizione di “bilancio” sono compresi il bilancio d’esercizio (che, in base all’art. 2423 c.c., “deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell’esercizio”), il bilancio straordinario, il bilancio finale di liquidazione, i prospetti contabili predisposti in occasione di particolari eventi o in relazione a determinate vicende giudiziarie o amministrative (quali riduzione del capitale, fusione, scissione o distribuzione di acconti sui dividendi), la documentazione da depositarsi unitamente all’istanza di fallimento e l’inventario delle attività e passività sociali da redigersi da parte degli amministratori e dei liquidatori all’inizio della liquidazione.

Non rientrano, invece, in tale nozione i c.d. bilanci-tipo, in quanto rappresentano documenti aventi carattere meramente previsionale e programmatico e i c.d. bilanci infrannuali utilizzati per operazioni di tipo

---

<sup>189</sup> Si veda L. FOFFANI, in AA.VV., *La nuova disciplina delle false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 cod. civ.)*, 2001, pag. 292; M. DONINI, «Abolitio criminis e nuovo falso in bilancio. Struttura ed offensività delle false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 cod. civ.) dopo il D.Lgs. 11 aprile 2002, n. 61», in *Cass. Pen.*, 2002, pag. 1244.

privatistico, quali le richieste di finanziamento, e non in quanto considerati obbligatori dalla legge.

Il problema più delicato riguarda però i c.d. bilanci consolidati<sup>190</sup>, istituiti dal D. Lgs. n. 127/1991 e previsti come obbligatori in talune realtà di gruppo ( ad esempio: società di capitali che controllano un'impresa). Questi, rientrati nell'area dei bilanci penalmente rilevanti, comportano delle difficoltà nella ripartizione della responsabilità tra la società *holding* e quella controllata nelle ipotesi di falsità del bilancio consolidato.

Nessuna questione sussiste nell'ipotesi in cui il bilancio sia redatto dagli amministratori della società capogruppo, in questo caso saranno ritenuti responsabili unicamente gli amministratori della *holding* (falsità originaria) Diversa è la situazione in cui i dati per la stesura del bilancio siano forniti da una società controllata (falsità derivata); non sussistendo nessun obbligo da parte degli amministratori della capogruppo di controllare la correttezza degli

---

<sup>190</sup> In dottrina e in giurisprudenza i dibattiti circa l'inserimento di tale bilancio tra quelli penalmente rilevanti per il reato di falso in bilancio sono stati svariati: in senso negativo vedi, fra i tanti: F. GALGANO, *“Il nuovo diritto societario” in Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, Vol XXIX, Cedam, Padova 2003; A. BARTULLI, *Il bilancio d'esercizio nella problematica più recente: riflessi penalistici*, in *Rivista delle società*, 1975, 1153; cfr., *Tre studi sulle falsità in bilancio ed altri scritti di diritto penale societario*, Milano, 1980; cfr., *Riflessioni sulla tutela penale dell'informazione societaria: bilancio d'esercizio e bilancio consolidato*, in *Rivista delle società*, 1996, 18; C. BRUNELLI, *Il falso nel bilancio consolidato di gruppo: un problema sottovalutato*, in *Indice penale*, 1999, 55. A favore, si vedano: PEDRAZZI, *In memoria del falso in bilancio*, in *Rivista delle società*, 2001, 1369. ; B. FOFFANI, *Reati societari*, in AA. VV. *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2000. In giurisprudenza si analizzi la vicenda Fiat, nella quale i giudici hanno riconosciuto la sussumibilità del bilancio consolidato nell'art. 2621 n. 1 c.c. in quanto rientrante nella categoria “altre comunicazioni sociali” (Trib. Torino, 9.4.1997; App. Torino, 28.5. 1999; Cass., Sez. V, 19.10.2000; Cass., Sez. V, 9.7.1992, Boyer, in *Cass. pen.*, 1993, 208; Cass. Sez. V, 13.6.1998, Altissimo, in *Giust. pen.*, 1999, II, 218; Trib. Milano, 28.4.1994, Cusani, in *Riv. pen. ec.*, 1996, 78).

stessi, essi non potranno essere chiamati a rispondere. Viceversa, saranno responsabili del reato di falso in bilancio consolidato gli amministratori della società controllata che consapevolmente abbiano inviato dati non veritieri agli amministratori della *holding*, posto che questi ultimi non siano consapevoli della falsità dei dati, consapevolezza che comporterebbe un concorso nel reato. Nella nozione di “relazione”, invece, devono farsi rientrare tutti quei rapporti informativi scritti previsti obbligatoriamente dalla legge in determinate situazioni, quali, ad esempio, la relazione a corredo del bilancio, la relazione predisposta in occasione di una diminuzione del capitale sociale di oltre un terzo, la relazione sul progetto di fusione, la relazione dei sindaci, la relazione di accompagnamento dei prospetti contabili da redigersi in caso di deliberazione della distribuzione di acconti sui dividendi, etc.

Si tratta, pertanto, di una serie di documenti rientranti non solo in una accezione prettamente tecnica, ma anche nominalistica, comprensiva, cioè, di soli quei rapporti identificati espressamente come “relazioni” dalla legge.

Per quanto attiene, infine, alla nozione di “altre comunicazioni sociali”, categoria si può dire residuale rispetto alle precedenti, occorre evidenziare come l’introduzione della circostanza che deve trattarsi di comunicazioni previste dalla legge e dirette ai soci e al pubblico, introdotta dalla riforma del 2002, ha di gran lunga delimitato l’ampiezza di tale categoria, che nella abrogata formulazione della fattispecie di false comunicazioni sociali aveva determinato non pochi problemi interpretativi per la sua indeterminatezza.

Sulla base della direzionalità della comunicazione sociale, vengono innanzitutto ad escludersi dal novero delle comunicazioni sociali penalmente rilevanti ai sensi degli articoli 2621 e 2622 c.c. le comunicazioni destinate a singoli individui e quelle intraorganiche e interorganiche, in quanto prive della direzionalità esterna e plurisoggettiva dell'informazione, nonché quelle dirette all'Erario e finalizzate alla sola evasione fiscale, per le quali troverà applicazione la normativa di cui al D. Lgs. n. 74/2000. Vengono, altresì, ad escludersi da tale nozione i libri contabili, che assolvono ad una funzione meramente probatoria e di documentazione, e non comunicativa, e le comunicazioni a carattere prettamente confidenziale.

Sulla base della necessità che tali comunicazioni siano previste dalla legge, inoltre, non si escludono quelle comunicazioni che, sebbene atipiche, trovano comunque un qualche riferimento in quest'ultima, quali, ad esempio, le informazioni complementari contenute nella nota integrativa indispensabili per una rappresentazione veritiera del bilancio. Di converso, si tende ad escludere tutte quelle comunicazioni, quali ad esempio comunicati stampa o precisazioni richieste dai soci durante l'assemblea, che appaiono assolutamente atipiche e prive di qualsivoglia disciplina legale. Parte della dottrina, però, ritiene tale lettura eccessivamente aperta ed in contrasto con la volontà del Legislatore di limitare il rischio di poter recuperare all'infinito le comunicazioni penalmente rilevanti tramite la dilatazione interpretativa del precetto base (secondo i fautori di tale orientamento, il Legislatore avrebbe, al contrario, inteso dare

rilevanza soltanto a quelle comunicazioni che provengano da una fonte di rango primario come la legge, con esclusione di qualsiasi altra fonte regolamentare che derivino solo in via indiretta dalla legge).

Ora, per quanto attiene più nello specifico la figura del dirigente preposto, occorrerà andare a vedere se le falsità che tale soggetto può commettere nell'ambito della documentazione da lui redatta possano o meno assumere rilevanza penale rispetto al reato di false comunicazioni sociali. A tal fine, anche rispetto a tale soggetto, si dovrà andare a verificare la tipicità della sua comunicazione e la possibilità di farla rientrare, sulla base di una lettura coordinata del dato normativo penale e della disciplina extrapenale, nella nozione di bilancio, relazione o altre comunicazioni sociali di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c.

## **5. L'Oggetto del falso.**

Ai fini della configurazione del reato di false comunicazioni sociali, la falsità posta in essere dal dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, o di qualsiasi altra persona che possa essere qualificata come soggetto attivo di tale fattispecie di reato, deve riguardare la “situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene”.

Essa, pertanto, per avere una rilevanza penale dovrà andare ad incidere sulla situazione patrimoniale complessiva della società e non più, com'era prima della riforma—ove si parlava di falsità aventi ad oggetto genericamente le “condizioni economiche della società”—su singole voci di bilancio.

Tale locuzione, oltre ad aver ampliato notevolmente l'ambito di applicazione della disposizione in esame—facendovi rientrare anche le falsità commesse non in una singola società ma in un gruppo di imprese (si pensi al c.d. bilancio consolidato)—ha anche posto dei forti dubbi in merito alla rilevanza penale del falso qualitativo, ovvero di quel falso inerente la non veritiera qualificazione di un costo che, però, è stato effettivamente sostenuto dalla società. In tale ipotesi, infatti, sebbene venga data una qualificazione diversa ad un determinato costo, questo costo è stato effettivamente sostenuto, con la conseguenza che tale non veritiera indicazione non sarà, comunque, idonea ad incidere sul risultato economico di esercizio o sul patrimonio netto della società e, pertanto, sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria complessiva della stessa. E' pur vero, però, come evidenziato da parte della dottrina, che tale falsa informazione potrebbe comunque influire, anche in maniera rilevante, sulla corretta rappresentazione che i destinatari di tale comunicazione potrebbero farsi in merito, ad esempio, alla politica gestionale della società o alle effettive capacità della stessa. Comunque sia, tale questione sembra ormai aver trovato una definitiva soluzione negativa con l'introduzione delle soglie quantitative di non punibilità. Ed invero, come si

illustrerà più compiutamente nel paragrafo relativo a tale istituto, una non veritiera indicazione della causale di un costo lascerà necessariamente inalterato il risultato economico di esercizio e il patrimonio netto, rimanendo, pertanto, sempre al di sotto del parametro percentualistico stabilito da tali soglie al fine di una rilevanza penale della falsità.

Sulla base delle modifiche introdotte sempre nel 2002, inoltre, la condotta può avere ad oggetto anche “le informazioni che riguardino beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi”.

Di conseguenza, ricadono oggi nell’ambito delle false comunicazioni penalmente rilevanti ai sensi degli artt. 2621 e 2622 c.c. anche le informazioni rese con riferimento a beni estranei al patrimonio della società, ma dalla stessa posseduti o amministrati<sup>191</sup>.

## **6. La condotta attiva: l’esposizione di fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni**

Come già evidenziato, il reato di false comunicazioni sociali può essere commesso attraverso una condotta commissiva o per mezzo di una condotta omissiva.

---

<sup>191</sup> Potranno, ad esempio, rientrare in tale categoria le false comunicazioni fornite dalle imprese di investimento incaricate di gestire somme di denaro per conto dei clienti.

L'ipotesi attiva, come già evidenziato, si realizza laddove i dirigenti preposti alla redazione dei documentali contabili societari o gli amministratori, i direttori generali, sindaci e liquidatori, espongono nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali previste dalla legge e dirette ai soci e al pubblico, fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni.

L'ambiguità della formula "fatti materiali...ancorché oggetto di valutazioni" ha suscitato non poche perplessità in merito al significato da attribuire al concetto di "fatti materiali" accostato a quello di "valutazioni".

Si ritiene, sul punto, che l'intento del Legislatore fosse quello di esplicitare in maniera ancora più evidente la punibilità delle valutazioni<sup>192</sup>, escludendo dall'area di prescrizione penale degli artt. 2621 e 2622 c.c. solo quelle opinioni, previsioni, progetti o valutazioni di tipo prettamente soggettivo che, nel linguaggio aziendalista, vengono definite come stime congetturali.

Oggi, pertanto, a chiusura del lungo dibattito che si era sviluppato sotto la vigenza dell'abrogata formulazione del reato di false comunicazioni sociali in merito alla riconducibilità delle valutazioni nell'ambito dei fatti non veritieri penalmente rilevanti, appare incontestabile che si possa riconoscere rilevanza

---

<sup>192</sup> Tanto che parte della dottrina è arrivata a sostenere che l'aggettivo "materiali" altro non sarebbe che una frettolosa traduzione del termine "material", che nel linguaggio giuridico contabile statunitense esprime "un giudizio di rilevanza del fatto, come, ad esempio, nel *Securities Act statunitense* [...] dove proprio utilizzando l'espressione material fact viene riassunto il concetto di informazione rilevante che deve essere portata a conoscenza dell'investitore prima che egli proceda all'acquisto" e che, pertanto, nulla aggiungerebbe al concetto di fatti non rispondenti al vero (R. Bricchetti -L. Pistorelli, Punibili solo le "notizie" verso il pubblico e i soci, in Guida al dir., 2002, n. 16, p. 52).

penale anche alle stime di valore dei dati di bilancio. Le valutazioni, del resto, rappresentano una parte essenziale ed ineliminabile di ogni bilancio (è difficile immaginare che il soggetto che procede alla redazione di tale documento possa, ad esempio, indicare dei valori delle diverse poste, senza procedere ad un apprezzamento discrezionale della loro consistenza): difficilmente, di conseguenza, si sarebbe potuto separare, nell'ambito applicativo della normativa penale, la sfera dei fatti da quella delle valutazioni.

Detto ciò, preme rilevare che rientrano nella nozione di “fatto materiale” tutti quei dati oggettivi che attengono alla realtà economica, patrimoniale e finanziaria della società, mentre nella nozione di “valutazione” si ricomprendono tutte quelle “opzioni soggettive tipiche delle figure di riferimento della norma, comunque riconducibili entro parametri certi”, con esclusione, come già evidenziato, delle “valutazioni di natura esclusivamente soggettiva”<sup>193</sup>.

In merito a quest'ultime, tra l'altro, si era posto anche il problema se dovessero ritenersi penalmente rilevanti soltanto le valutazioni che avessero ad oggetto fatti già di per sé falsi o inesistenti o, invece, anche quelle inerenti ma inerenti fatti realmente esistenti (ad esempio, una valutazione eccessiva di un credito che la società realmente vanta).

---

<sup>193</sup> S. Seminara, False comunicazioni sociali, falso in prospetto e nella revisione contabile ed ostacolo alle funzioni dell'autorità di vigilanza, in *Dir. pen. proc.*, 2002, p. 680; G. Lunghini, La nuova disciplina penale delle false comunicazioni sociali, in *Riv. trim. pen. econ.*, 2001, p. 995.

Al riguardo, si noti che la dottrina maggioritaria ricomprende nel precetto penale entrambe le categorie di valutazioni e ciò non solo perché l'ipotesi che si viene maggiormente a configurare è proprio quella delle valutazioni false inerenti fatti storicamente veri, ma anche perché diverrebbe pleonastico l'aver delineato una ipotesi di "falsità delle valutazioni" se poi la si ritiene, di fatto, assorbita nella falsità del fatto oggetto della valutazione stessa. A ciò si aggiunga, tra l'altro, che l'aver introdotto una soglia di non punibilità relativa alle "valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscano in misura superiore al 10% da quella corretta", presuppone necessariamente la possibilità di una falsità nella stessa valutazione. Ed infatti, come ha osservato autorevole dottrina, "non vi è chi non veda come il riferimento normativo alla valutazione corretta si opponga all'accoglimento della prospettata restrizione delle valutazioni punibili soltanto a quelle aventi ad oggetto un fatto falso, a meno di non voler accettare l'idea che possa esistere una valutazione corretta, come tale dovuta, anche su ciò che non esiste"<sup>194</sup>.

## **7. La rilevanza penale delle valutazioni.**

Stabilita la possibilità di realizzare la fattispecie di false comunicazioni sociali anche mediante una falsità nelle valutazioni, si pone il problema di individuare

---

<sup>194</sup> E. Musco, *I nuovi reati societari*, Giuffrè Editore, 2007, p. 69.

un criterio sulla base del quale stabilire quando una valutazione debba essere ritenuta falsa.

Ed invero, mentre tale giudizio può risultare sicuramente più immediato laddove riguardi dei dati oggettivi, esso apparirà più complesso laddove si dovrà andare a giudicare la verità o la falsità di una valutazione che di per sé è semplicemente una opinione, una stima di un valore.

Al riguardo, nel vigore della precedente formulazione dell'art. 2621 c.c., si erano sviluppati diversi orientamenti, che possono essere sintetizzati essenzialmente in tre filoni interpretativi.

Secondo un primo orientamento, seguito maggiormente dalla giurisprudenza, erano da considerarsi false “non solo quelle valutazioni che avessero rappresentato in modo divergente dalla realtà tutti i fatti che ne costituivano la base di riferimento, ma anche quelle che superavano, secondo il principio del vero relativo, una soglia di ragionevolezza dettata da criteri contabili”<sup>195</sup>. Tale orientamento si fondava sul riconoscimento in capo agli amministratori di uno spazio di discrezionalità nella stima delle poste contabili e comportava la rilevanza penale di quei giudizi di valore che determinavano una stima del bene che andava al di là di quei valori ragionevolmente attribuibili secondo i principi di volta in volta applicabili (si era così venuta a creare una sorta di fascia di valori che potevano essere ragionevolmente attribuiti ad un determinato bene, all'interno della quale una valutazione non poteva essere

---

<sup>195</sup> Cass. Pen., Sez. V, 17/04/2012, n. 14759.

ritenuta falsa). Tale orientamento, tuttavia, ha suscitato sin da subito forti critiche per la sua indeterminatezza e la difficoltà di individuare poi in concreto i parametri in base ai quali ancorare il giudizio di rilevanza penale.

Ad esso si contrapponeva un secondo orientamento, quello del c.d. “vero legale”, in base al quale la rilevanza penale delle valutazioni si configurava nel caso in cui risultava che non erano stati rispettati i criteri fissati dalla legge per la redazione del bilancio. In particolare, secondo tale orientamento, bisognava prendere in considerazione la normativa civilistica la quale, non solo sanciva, e sancisce tuttora, dei principi generali per la redazione del bilancio (artt. 2423 e 2423 bis c.c.), ma conteneva, e contiene ovviamente tuttora, anche dei precisi riferimenti in merito ai criteri da utilizzare per le valutazioni (ad es. artt. 2426 e 2427 c.c.). Pertanto, secondo tale orientamento, solo nel momento in cui non venivano rispettati tali criteri, si poteva riconoscere rilevanza penale a quest’ultime, andando tuttavia a svilire la funzione penale del reato di false comunicazioni sociali che così si trasformava in una fattispecie meramente sanzionatoria delle violazioni dei principi di redazione del bilancio (tra l’altro, spesso gli stessi criteri che dovevano essere utilizzati per accertare la violazione delle disposizioni legislative, erano di incerta o elastica interpretazione).

Da ultimo, si era sviluppato un terzo orientamento, quello della c.d. “conformità tra il prescelto e il dichiarato”, in base al quale il giudizio di falsità delle valutazioni doveva individuarsi nella mancata corrispondenza tra i

criteri di valutazione dichiarati e le valutazioni poi effettivamente eseguite in bilancio. Tale indirizzo prendeva le mosse dalla funzione informativa di tale documento contabile e arrivava ad affermare, in relazione alle valutazioni, che quest'ultime dovevano ritenersi false solo se non risultavano intelligibili e se non permettevano una ricostruzione dei percorsi e dei procedimenti valutati.

A seguito della riforma del 2002, la dottrina maggioritaria ha aderito a quest'ultimo orientamento: e ciò perché l'introduzione del requisito dell'idoneità della condotta ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni fa ritenere che il Legislatore abbia accolto il principio della conformità tra il prescelto e il dichiarato, riconoscendo come false solo quelle valutazioni che non abbiano consentito la ricostruibilità del procedimento formativo del bilancio<sup>196</sup> (secondo tale principio, ad esempio, un soggetto che abbia scelto dei criteri valutativi inadeguati, ma che li abbia compiutamente esplicitati nella nota integrativa o nella relazione, avrà sicuramente redatto un bilancio invalido, ma non penalmente falso). Non si può tacere, in ogni modo, che vi è una parte della dottrina che ritiene invece applicabile il criterio del "vero relativo", in quanto, da un lato, questo avrebbe trovato un riconoscimento formale negli artt. 2621, comma 4, e 2622, comma 6, c.c., ma anche perché, secondo i suoi fautori, il Legislatore nel prevedere la soglia di non punibilità delle valutazioni estimative sopra richiamata, sembra aver

---

<sup>196</sup> L. CERQUA, *Diritto penale delle società, profili sostanziali e processuali*, Cedam, 2009, p. 111.

espressamente previsto la non punibilità solo delle valutazioni ragionevoli e non anche di quelle rispetto alle quali i criteri concretamente applicati fossero stati esplicitati nel bilancio o nella nota integrativa<sup>197</sup>.

## **8. La condotta omissiva**

Il reato di false comunicazioni sociali può essere commesso anche attraverso una condotta omissiva, consistente nell'omettere "informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge".

Rispetto alla precedente formulazione, la nuova norma prevede alcuni elementi di novità, quali la sostituzione della condotta di nascondimento con quella di omissione, l'utilizzo dell'espressione "informazioni" al posto della locuzione "fatti" e la specificazione che deve trattarsi di "comunicazioni imposte dalla legge".

La prima modifica sembra essere diretta ad inserire l'ipotesi dell'omissione di informazioni all'interno della struttura del reato omissivo proprio. La precedente formulazione, di fatti, faceva sempre pensare ad una condotta realizzata mediante un comportamento positivo, consistente, appunto, nel "nascondere" una informazione. E' pur vero, però, che si tratta di una modifica meramente formale in quanto, già sotto la vigenza della precedente

---

<sup>197</sup> E. MUSCO, *I nuovi reati societari*, Giuffrè Editore, 2007, p. 74.

disciplina, la dottrina maggioritaria era dell'opinione di far rientrare l'ipotesi di occultamento nella struttura del reato omissivo proprio.

Anche la seconda modifica, in realtà nulla muta nel contenuto della norma<sup>198</sup>, mentre rilevante importanza assume l'introduzione dell'inciso "*imposte dalla legge*", con il quale il Legislatore ha voluto limitare la rilevanza penale solo a quelle omissioni relative ad informazioni obbligatoriamente previste dalla disciplina civilistica: restano di conseguenza escluse tutte quelle informazioni facoltative non espressamente imposte dalla legge.

In ogni modo, ed in via generale, al fine di verificare l'obbligatorietà dell'informazione occorre richiamarsi a tutte le disposizioni di legge che impongono delle informazioni societarie.

Al riguardo, non si sono mai posti particolari problemi rispetto ai bilanci e alle relazioni, per i quali occorre rifarsi alle regole dettate in materia di redazione del bilancio ed, in particolare, a quelle relative alle singole voci previste per lo stato patrimoniale, per il conto economico, per la nota integrativa o per la relazione sulla gestione.

Si potrebbe, pertanto, realizzare l'ipotesi omissiva, ad esempio, nella mancata indicazione di alcune delle voci prescritte per lo stato patrimoniale o nell'omessa indicazione nella nota integrativa dei criteri applicati per le valutazioni delle voci di bilancio.

---

<sup>198</sup> Cfr., sul punto, la Relazione al Progetto Mirone, in *Dir. Soc.*, 2000, p. 229 e in E. MUSCO, *I nuovi reati societari*, Giuffrè Editore, 2007, p. 77.

Non integra, invece, l'ipotesi omissiva delle false comunicazioni sociali l'omesso deposito del bilancio nella sua integrità, per il quale, l'art. 2630 c.c., prevede una specifica sanzione amministrativa.

In merito a quelle informazioni richieste ma non imposte dalla legge—in particolare, il riferimento è all'art. 2423, comma 3, c.c., che prevede che “se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentanza veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo”—si era posta la delicata questione se dovessero ritenersi escluse o comprese dal novero delle comunicazioni obbligatorie

Al riguardo, sebbene una parte della dottrina ha ritenuto che esse dovevano ritenersi escluse dal novero delle comunicazioni obbligatorie, la dottrina maggioritaria ha superato tale questione ritenendo che l'inciso “si devono fornire” ne sanciva comunque l'obbligatorietà nelle ipotesi in cui vi era la necessità di fornirle.

In passato, infine, alcuni problemi sono sorti rispetto alle informazioni omesse nelle altre comunicazioni sociali, poiché prima della riforma del 2002, si poneva il problema di individuare quali informazioni, ove omesse, potessero assumere rilevanza penale. Sul punto, la dottrina riteneva rilevanti quelle omissioni che attenevano ad informazioni significative e che erano essenziali ai soci o al pubblico ai fini del decidere. Con l'introduzione nella nuova formulazione dell'inciso “imposte dalla legge”, tuttavia, tale questione sembra

essere risolta, in quanto oramai anche le altre comunicazioni sociali devono trovare la fonte del proprio obbligo nella legge.

### **9. Le soglie di non punibilità.**

Con il D. Lgs. n. 61/2002 il Legislatore ha introdotto delle soglie di “sbarramento” della rilevanza penale della condotta di falsità nelle comunicazioni sociali, ovvero dei limiti il cui mancato superamento determina l’irrelevanza penale del fatto (che diviene, quindi, mero illecito amministrativo)<sup>199</sup>.

Le soglie di non punibilità –penale, dunque –sono state delineate per dare una risposta concreta al problema della effettiva rilevanza del falso punibile e limitare il costante rischio –sussistente in capo ai dirigenti preposti e agli altri soggetti qualificati –di un’imputazione per falso in bilancio per qualsiasi errore che conducesse ad una errata rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società.

Così, in ossequio al principio “Falsitas quae nemini nocet non punitur (“Non è punibile la falsità che non nuoce ad alcuno”), il Legislatore ha introdotto una

---

<sup>199</sup> Tali soglie, secondo la ormai costante dottrina e giurisprudenza, non sono delle mere condizioni di non punibilità, ma elementi costitutivi del reato che concorrono a tipizzarlo. In tal senso, si è espressa anche la Corte Costituzionale, che con la sentenza n. 161 del 2004 ha affermato che “le soglie di punibilità contemplate dall’art. 2621 cod. civ. integrano requisiti essenziali di tipicità del fatto”.

prima clausola di carattere generale, nonché altre tre clausole legate a dei valori percentuali prefissati.

Secondo l'attuale formulazione normativa, la punibilità (penale) del soggetto agente è esclusa "se le falsità o le omissioni non alterano in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene", e, comunque, "se le falsità o le omissioni determinano una variazione del risultato economico di esercizio, al lordo delle imposte, non superiore al 5 per cento o una variazione del patrimonio netto non superiore all'1 per cento" (art. 2621, comma 3, c.c. e art. 2622, comma 7, c.c.). In ogni caso, inoltre, "il fatto non è punibile se conseguenza di valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura non superiore al 10 per cento da quella corretta" salvaguardando, così, quelle discrasie di giudizio comunque tollerabili in ragione della loro intrinseca opinabilità (art. 2621, comma 4, c.c. e art. 2622, comma 8, c.c.).

Ebbene, la prima soglia detta un criterio di carattere generale, in base al quale la punibilità è esclusa se la falsità o le omissioni non alterano in modo sensibile la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, mentre le altre tre fissano dei valori percentuali massimi di variazione rispetto al risultato economico di esercizio, al lordo delle imposte, o al patrimonio netto o alle valutazioni estimative.

Tali soglie di non punibilità operano in via alternativa tra di loro, con la conseguenza che il reato di false comunicazioni sociali è integrato solo quando esse risultano tutte superate.

Pertanto, ai fini della non punibilità, le falsità o le omissioni devono, in via alternativa, o non alterare in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, o determinare una variazione del risultato economico di esercizio non superiore al 5%, o una variazione del patrimonio netto non superiore all'1%, o le valutazioni estimative, singolarmente considerate, devono differire in misura non superiore al 10% da quella corretta.

Su tale argomento è intervenuta recentemente anche la Suprema Corte di Cassazione, la quale, con la sentenza n. 3229 del 22 gennaio 2013, non solo ha ribadito che “la punibilità resta esclusa in presenza della verifica del mancato superamento anche di una sola delle soglie previste”, ma ha anche stabilito un vero e proprio ordine in base al quale il giudice dovrà valutare tali soglie “singolarmente”.

Ebbene, secondo le indicazioni della Suprema Corte di Cassazione, il Giudice di merito dovrà andare a verificare in primo luogo il superamento della soglia relativa alla valutazioni estimative, la quale, stante l'inciso “in ogni caso”, opera sempre: relativamente ad esse, con l'espressione “singolarmente considerate” si è voluto evitare che venissero effettuate medie tra stime

distinte, sicché il limite del 10% dovrà ritenersi riferito ad ogni singola posta in bilancio suscettibile di apprezzamento<sup>200</sup>.

Verificato il superamento di tale soglia, o l'inapplicabilità di tale criterio al caso di specie, il Giudice dovrà verificare, in via alternativa, il superamento della soglia relativa alla variazione del risultato economico di esercizio o del patrimonio netto o, in caso di impossibilità di tale valutazione, il superamento quantomeno del criterio dell'alterazione sensibile.

Tale ultimo criterio, pertanto, trova applicazione rispetto alle soglie quantitative soltanto in via residuale, e ciò in quanto il mancato superamento delle soglie quantitative comporta una sorta di presunzione assoluta di non sensibile alterazione. Soltanto, laddove si abbia il superamento anche di tali parametri percentualistici, il Giudice dovrà fare una ulteriore valutazione in merito alla non significatività dell'alterazione tra il dato reale, concernente la situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società, e il dato contabilizzato e diffuso.

È opportuno precisare, però, che mentre la verifica delle soglie quantitative legate al risultato economico di esercizio e al patrimonio netto appare di più agevole definizione, la verifica inerente alla soglia legata alle valutazioni estimative e quella alla sensibile alterazione appare più complessa. Ed infatti,

---

<sup>200</sup> In particolare, parte della dottrina ha sostenuto che il superamento della soglia del 10% debba essere calcolato "facendo riferimento ad ogni singola voce degli schemi obbligatori di bilancio ... in riferimento a ciascuna delle voci contraddistinte da un numero arabo" (P.PISONI, *Soglie ed alterazioni sensibili nel nuovo falso in bilancio*, in *La riforma del diritto societario. Il falso in bilancio, nuovi reati societari e fallimento*, Torino, 2002, p. 52).

il superamento della soglia di non punibilità fondato su dati prettamente numerici lascia un margine ben ridotto all'opinabilità, circoscrivendola alla scelta della metodologia di elaborazione<sup>201</sup>. Diverso, invece, è il caso in cui si debba andare a stabilire il superamento o meno della soglia legata, ad esempio, alle valutazioni estimative. In tal caso, infatti, si ha la difficoltà di stabilire un parametro oggettivo rispetto al quale confrontare i dati.

Al riguardo, come si è già evidenziato, si sono succeduti diversi filoni interpretativi: un primo orientamento giurisprudenziale che considerava false non solo quelle valutazioni che avessero rappresentato in modo divergente dalla realtà tutti i fatti che ne costituivano la base di riferimento, ma anche quelle che superavano, secondo il principio del vero relativo, una soglia di ragionevolezza dettata da criteri contabili; un secondo orientamento che riteneva penalmente rilevanti le valutazioni in caso di mancato rispetto dei criteri fissati dalla legge per la redazione del bilancio (criterio del c.d. vero legale); un terzo orientamento in base al quale il giudizio di falsità delle valutazioni doveva individuarsi nella mancata corrispondenza tra i criteri legali di valutazione dichiarati e le valutazioni poi effettivamente eseguite in bilancio (criterio della c.d. conformità tra il prescelto e il dichiarato).

---

<sup>201</sup> Sulla base di tale principio, la Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto valido il ragionamento dei giudici di primo e secondo grado che si sono richiamati ai calcoli effettuati dalla Guardia di Finanza prendendo atto e riconoscendo la correttezza al criterio da questa adottato, consistente nel: imputare al conto economico i singoli componenti negativi e positivi non contabilizzati; ricostruire il risultato economico di esercizio sulla base del conto così rettificato; confrontare il risultato scaturente dal conto economico approvato dalla società e computare la percentuale di scostamento (Cass. Pen., Sez. V, 17/04/2012, n. 14759).

L'introduzione del requisito dell'idoneità della condotta ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni e della previsione di una soglia di non punibilità delle valutazioni estimative, che comporta necessariamente il riconoscimento di un'area in cui le valutazioni sebbene non corrette risultano tollerate, fa ritenere che il Legislatore abbia accolto il principio della conformità tra il prescelto e il dichiarato, riconoscendo come false solo quelle valutazioni che non abbiano consentito la ricostruibilità del procedimento formativo del bilancio.

Detto ciò –ovvero, che è oramai normativamente previsto che affinché si possa ritenere integrato il reato di falso in bilancio è necessario che la condotta del dirigente preposto e degli altri soggetti che possono commettere tale fattispecie di reato determini anche il superamento dei limiti quantitativi e qualitativi normativamente previsti –è bene evidenziare che il mancato superamento delle soglie di non punibilità non determina l'assoluta impunità della condotta che, se illecita, verrà comunque sanzionata a livello amministrativo con la sanzione (amministrativa) da dieci a cento quote e con l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da sei mesi a tre anni, dall'esercizio dell'ufficio di amministratore, sindaco, liquidatore, direttore generale e dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, nonché da ogni altro ufficio con potere di rappresentanza della persona giuridica o dell'impresa (art. 2621, comma 5 e art. 2622, comma 9, c.c.).Preme evidenziare, tuttavia, come, da un punto di

vista squisitamente pratico, tale illecito amministrativo, almeno per quanto riguarda la sanzione principale, potrebbe ad oggi essere una ipotesi di difficile applicazione poiché la normativa non contiene alcun esplicito riferimento ai limiti di valore della singola quota e ai parametri in base ai quali determinarne l'ammontare in concreto.

Ebbene, l'introduzione di tali soglie, sebbene abbia dato una concreta risposta al problema della rilevanza del falso punibile, limitando di fatto l'area del penalmente rilevante, è stata anche fortemente criticata dalla dottrina per diverse ragioni, tra le quali, ad esempio, quella relativa alla disparità di trattamento che inevitabilmente si rileva laddove si mettano a confronto imprese di dimensioni diverse.

#### **10. L'elemento soggettivo del reato di falso in bilancio.**

Con riferimento all'elemento soggettivo, per entrambe le fattispecie incriminatrici, è richiesto, ai fini della configurabilità del reato, il dolo, ravvisabile nell'*“intenzione di ingannare i soci o il pubblico”* e nel *“fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto”* A ben vedere, dunque, il reato in esame, nella sua forma contravvenzionale di cui all'art. 2621 c.c., si caratterizza per essere una contravvenzione esclusivamente dolosa, ciò in deroga al generale principio dell'indifferenza dell'elemento soggettivo in materia di contravvenzioni.

Tale scelta va inquadrata nella iper-reazione del Legislatore alle inammissibili interpretazioni estensive che avevano creato un clima di incertezza tale da condurre ad un continuo sconfinamento della fattispecie di false comunicazioni.

In tale clima di incertezza, il Legislatore ha attuato una sorta di “ristrutturazione” dell'elemento soggettivo –atteggiamento psichico dell'agente che necessariamente dovrà sussistere per aversi reato –conferendogli contorni ben definiti e circoscritti.

Con la riforma del 2002, sono state codificate tre tipologie di dolo: generico, intenzionale e specifico.

In tal modo, l'elemento soggettivo doloso, richiesto dalle norme in esame in capo al dirigente preposto ed agli altri soggetti attivi del reato in commento, ha trovato una struttura pluristratificata: il dolo generico, ovvero la coscienza e volontà della falsità delle comunicazioni o dell'omissione delle informazioni dovute e dell'evento di danno (quest'ultimo in riferimento alla sola ipotesi di cui all'art. 2622 c.c), nonché del superamento delle soglie quantitative e qualitative di rilevanza penale; il dolo intenzionale, dato dall'intenzione di ingannare i soci o il pubblico; il dolo specifico, consistente nella sussistenza fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto. Il profitto avuto di mira dall'agente può essere diretto a suo vantaggio, a favore di altri soggetti, ma anche a favore della società da cui la comunicazione promana.

## **11. Falso in bilancio e frode fiscale: le ragioni delle innovazioni legislative.**

Il diritto penale tributario e il diritto penale societario sono stati oggetto di profondi cambiamenti che hanno riguardato sia le disposizioni che puniscono il falso in bilancio che quelle in tema di frode fiscale. Con il D.Lgs. n. 74/2000 sono state introdotte sette nuove figure di reato in ambito tributario: tre delitti cosiddetti di dichiarazione: a) la dichiarazione fraudolenta (artt. 2, 3); b) la dichiarazione infedele (art.4) e c) la dichiarazione omessa (art. 5)<sup>202</sup>.

Tra le citate la più insidiosa è la dichiarazione fraudolenta, in quanto oltre ad essere connotata dalla falsità è supportata da un "impianto" contabile atto a sviare od ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione tributaria o comunque ad avvalorare artificialmente l'inveritiera prospettazione di dati racchiusi nella dichiarazione<sup>203</sup>.

Per quanto riguarda il diritto penale societario esso ha provveduto ad una rimodellazione degli artt. 2621 -2624 c.c. con il D.Lgs. n. 61/2002, introducendo importanti innovazioni soprattutto nel reato di falso in bilancio (cfr. nuovi artt. 2621, 2622 del codice civile).

Le ragioni che hanno sotteso ambedue le riforme sono complementari, in quanto, hanno cercato di diminuire il carico di lavoro degli uffici giudiziari al

---

<sup>202</sup> Secondo la relazione governativa allo schema del D.Lgs. 74/2000, in "Italia Oggi", 4 marzo 2000, pag. 6, le tre tipologie criminose costituiscono il "cuore" della riforma.

<sup>203</sup> Così Relazione governativa al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in "Guida al diritto, Dossier" n. 3/2000, pagg. 26-27.

fine di adottare l'auspicato obiettivo di un intervento del giudice penale in ambito economico solo in casi particolarmente gravi, e comunque come ultima *ratio*.

Così, nel dare attuazione alla legge delega n. 205/1999, il legislatore si era augurato di attuare una riduzione dell'80 per cento del carico di lavoro degli uffici giudiziari<sup>204</sup> e di evitare che continuassero ad essere punite tutte quelle condotte anche semplicemente idonee ad integrare il reato di evasione<sup>205</sup>.

Sulla stessa scia il c.d. progetto Mirone consistente nella legge delega per la riforma del diritto societario in generale (L. 3 ottobre 2001, n. 366), compresa la parte relativa alle nuove fattispecie di diritto penale societario<sup>206</sup>, si era prefissato la semplificazione, la diminuzione delle ipotesi di reato e in particolare, una riduzione delle sanzioni penali previste.

Infine, in breve tempo il Parlamento emanò il D.Lgs. 11 aprile 2002, n. 61<sup>207</sup>, rubricato *Disciplina degli illeciti penali e amministrativi riguardanti le società commerciali a norma dell'articolo 11 della legge n. 366/2001*.

---

<sup>204</sup> Il riferimento è al tempo in cui vigeva la legge cosiddette "manette agli evasori" (L. n. 516/1982) il cui intero titolo I è stato appunto interamente abrogato. Cfr. sul punto TRAVERSI, *Un diritto penale "minimo" tributario per recuperare il massimo di evasione*, in *"Diritto e giustizia"*, n. 9/2000, pag. 4.

<sup>205</sup> Si pensi ad esempio alla fattispecie di "omessa fatturazione" o di "irregolarità nella tenuta delle scritture contabili".

<sup>206</sup> Così A. MANNA, *La riforma dei reati societari: dal pericolo al danno*, in *"Foro ital."*, IV, 2002, 112.

<sup>207</sup> A. LANZI, *La riforma del reato di falso in bilancio: la nuova frontiera del diritto penale societario*, in *"Le società"*, n. 3/2002, pag. 269, parla al riguardo di rapidità "encomiabile". Per una visione completa delle novità introdotte, cfr. *La riforma delle società*, Allegato a "Il Sole-24 Ore", del 17 gennaio 2003. La riforma dei reati societari è invece entrata in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione, ossia il 15 aprile 2002.

## **12. Elementi comuni e diversi tra i reati di dichiarazione fraudolenta e le false comunicazioni sociali.**

Dall'esame compiuto sui reati di dichiarazione fraudolenta e su quello del falso in bilancio, si può concludere che solo nelle ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e in quella infedele ricorre l'elemento della frode necessario per l'integrazione del reato di false comunicazioni sociali.

Confrontando le due tipologie di illeciti – dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele con il falso in bilancio - emerge che connotato comune è la previsione di vere e proprie soglie di non punibilità. Infatti, il legislatore ha introdotto vere e proprie cause di non punibilità in termini assoluti (per i reati fiscali di dichiarazione) o percentuali (per i reati societari di falsa comunicazione). Comune è pure la giuridica natura delle soglie previste dalle fattispecie di diritto penale tributario e di diritto penale societario.

La riforma governativa da questo punto di vista così dichiara “le soglie di punibilità alla stregua di altrettanti elementi costitutivi del reato” e che, in quanto tali, debbano “essere investiti dal dolo”, il che equivale a sostenere che esse vadano qualificate come eventi del reato<sup>208</sup>. Le prime interpretazioni al D.Lgs. n. 74/2000 hanno contraddetto tale affermazione, ritenendo che le soglie vadano considerate come condizioni obiettive di punibilità di cui all'art. 44 c.p. Questo secondo orientamento è seguito dalla maggioranza della

---

<sup>208</sup> Relazione al decreto legislativo sui reati tributari, in *"Guida al diritto"* de *"Il Sole-24 Ore"*, Dossier, n. 3/2000, pag. 29.

dottrina per due ordini di ragioni: la prima, sarebbe contraddittorio ritenere l'elemento dell'evasione (dell'imposta) elemento costitutivo del reato se proprio tale elemento non si deve necessariamente realizzare, costituendo l'oggetto del dolo specifico previsto dalle fattispecie in esame<sup>209</sup>; la seconda, ben possono sopravvenire, successivamente alla condotta di falso, fattori imprevedibili idonei ad impedire la realizzazione del reato<sup>210</sup>. In senso difforme, favorevole quindi ad una valutazione delle soglie come "evento", si esprime Lunghini: "sia le nuove soglie previste per le fattispecie di diritto penale tributario sia per quelle di false comunicazioni sociali devono entrare nel fuoco del dolo"<sup>211</sup>.

La perplessità che permane è che sarebbe assurdo pensare che chi evade le imposte lo faccia tenendo in considerazione il fatto di dover oltrepassare le soglie di non punibilità. La soglia quantitativa del 5 per cento del risultato di esercizio al lordo delle imposte per le false comunicazioni sociali pare peraltro più il frutto di un equivoco che di una meditata scelta del legislatore.

Come afferma un illustre Autore<sup>212</sup>, infatti, misura della soglia in questione è bensì la medesima, nel suo valore percentuale, a quella adottata dalla

---

<sup>209</sup> L. PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in "Guida al diritto", n. 14/2000, pag. 60; BRICCHETTI, *Sopra i 150 milioni l'omessa dichiarazione è reato*, in "Guida al diritto", n. 14/2000, pag. 70; CERQUA-PRICOLO, *Commento al D.Lgs. n. 74/2000*, in "Dir. pen. proc.", 2000, pag. 577.

<sup>210</sup> In questo senso G. IZZO, cit., pag. 4209.

<sup>211</sup> G. LUNGHINI, *La nuova disciplina penale delle false comunicazioni sociali*, in *Riv. trim. pen. econ.*, 2001, p. 995.

<sup>212</sup> A. CRESPI, *Il falso in bilancio e il pendolarismo delle coscienze*, in *Rivista delle società*, n. 2-3/2002, pag. 458.

Securities and Exchange Commission (SEC) americana, ma non introduce ivi una causa di non punibilità di fronte al dolo (di inganno degli amministratori), essendo applicabile per la sola ipotesi di errore (di calcolo, dei revisori dei conti).

Dal punto di vista delle differenze tra i due tipi di reato, bisogna mettere subito in luce che le ipotesi di dichiarazione fraudolenta diversamente da quella di falso in bilancio non prevedono che il falso debba avere un connotato ingannatorio. (cfr. art. 2621, comma 1, e art. 2622, comma 1). Come già anticipato questa rappresenta un'importante novità nel diritto penale societario, in quanto, ciò permette di circoscrivere in modo netto le condotte ritenute lesive del bene oggetto di tutela e quelle non.

Tuttavia, l'elemento di maggiore discriminazione tra le due fattispecie è ricavabile dall'art. 2622, comma 1, del codice civile, ossia, della punibilità a querela della fattispecie di falso in comunicazioni sociali quando danneggiati siano i soci o i creditori delle società non quotate in borsa. La dottrina sull'introduzione della punibilità a querela ha avuto opinioni discordanti: secondo alcuni<sup>213</sup>, non sarà difficile trovare azionisti (o creditori) disposti a svolgere la funzione di querelante, magari con velleità estorsive al fine di ottenere cioè risultati non direttamente connessi con le (forse anche legittime) pretese del danneggiato. In tal caso, la querela diverrebbe vera e propria "merce di

---

<sup>213</sup> E. COLOMBO, *Il falso in bilancio*, cit., pag. 435.

scambio" per ottenere vantaggi anche illeciti. Altri, invece, manifestano dubbi sulla futura concreta operatività di tale condizione di procedibilità.

Così, mentre taluno<sup>214</sup> mette in risalto la necessaria tempestività per presentare querela (90 giorni dalla data della cognizione del fatto che costituisce il reato), altri<sup>215</sup> sostiene che le obiettive difficoltà nella valutazione degli effettivi elementi qualificanti della fattispecie (oggettivi e soggettivi) e del conseguente danno, potranno esporre i titolari del diritto di querela (soci e creditori) al concreto pericolo di controdennunce nei loro confronti.

Su tale argomento si è pronunciato anche il Tribunale di Milano<sup>216</sup>, in particolare, si è soffermato sull'adeguatezza, in termini di effettività, proporzionalità e dissuasività della sanzione nel caso di tale ipotesi delittuosa, tuttavia, ha sospeso il giudizio chiedendo parere alla Corte europea di Giustizia sull'interpretazione della norma civilistica alla luce dell'art. 6 della cosiddetta prima direttiva n. 68/151 del Consiglio del 9 marzo 1968 e dell'art. 5 del Trattato CEE. Lo stesso ha fatto la Corte di Appello di Lecce<sup>217</sup>.

La Corte ha statuito che il diritto di richiedere una sanzione non può essere limitato a certe categorie di persone.

---

<sup>214</sup> E. ZANETTI, *La nuova disciplina del falso in bilancio*, in *Impresa c.i.*, n. 5/2002, pag. 775.

<sup>215</sup> V. NAPOLITANO, *"Minime" osservazioni critiche sul nuovo falso in bilancio*, in *"Corriere tributario"*, n. 28/2002, pag. 2505.

<sup>216</sup> Sezione I, ordinanza del 26 ottobre 2002 e sezione IV, ordinanza del 29 ottobre 2002, in *"Guida al diritto"*, n. 45/2002, pagg. 93 e seguenti.

<sup>217</sup> Ordinanza 7-12.10.2002, in *"Guida al diritto"*, n.45/2002, pagg. 84 e seguenti.

**13. Dottrina e giurisprudenza sull'eventuale sussistenza di un concorso soggettivo tra il reato di falso in bilancio e i reati in materia di dichiarazione.**

La condotta prevista dal delitto di frode fiscale può in se comprendere anche comportamenti che vengono a determinare, almeno dal punto di vista oggettivo, la ricorrenza della fattispecie di falso in bilancio.

Come è stato molto lucidamente osservato, la volontà di evadere il fisco costituisce uno dei motivi fondamentali che portano gli amministratori a «truccare» i bilanci, ma è pure vero il contrario, anche se in maniera meno frequente, nel caso in cui i redattori del bilancio, allo scopo di ingannare i terzi, traendone un giusto profitto a vantaggio dell'impresa e senza avere lo scopo preciso di evadere o eludere il fisco, finiscono per presentare la dichiarazione dei redditi con allegato un bilancio contenente i dati alterati<sup>218</sup>.

Nella buona sostanza, ci si chiede se tra le violazioni inerenti la materia del bilancio, con risvolti che vanno oltre la sanzionabilità amministrativa, e le violazioni di norme tributarie che comportano, per man degli organi preposti all'accertamento dei redditi, la trasmissione della *notitia criminis* alle procure competenti per territorio, possa configurarsi un concorso formale tra i rispettivi reati di false comunicazioni sociali e frode fiscale.

In vigenza della precedente normativa in materia di reati societari e operatività

---

<sup>218</sup> R. VUOSI, *Frode fiscale e falso in bilancio*, Napoli, 2006., p. 108.

della l. 516/1982 in tema di frode fiscale, il parallelismo tra i due ordinamenti giuridici trovava giusto componimento, nella giurisprudenza di legittimità, alla luce del principio di specialità sancito nell'art. 15 c.p., la cui applicazione conduceva all'affermazione della conflittualità soltanto apparente tra i due reati e la conseguente negazione del loro concorso formale, laddove la condotta del falso in bilancio assumeva una veste meramente strumentale alla realizzazione di un disegno evasivo<sup>219</sup>.

Anche in dottrina tale principio trovava accoglimento<sup>220</sup>, sul presupposto della comunanza di intenti dolosi tra le due ipotesi delittuose e sulla circostanza che destinatari della normativa in materia di falso in bilancio fossero tutti i terzi soggetti, fisici e giuridici, individuali e collettivi, aventi causa dall'impresa, Stato compreso (tesi della cosiddetta «plurioffensività» del reato di false comunicazioni sociali).

L'intervento delle più recenti normative, prima il d.lgs. 74/2000 sulla frode fiscale ed in seguito il d.lgs. 61/2002 sul falso in bilancio, ha delineato un quadro del tutto nuovo sul piano degli elementi oggettivi di punibilità e della determinatezza delle ipotesi criminose, in ambedue le direzioni normative, lasciando tuttavia immutato e non risolto il problema del concorso tra i due reati sul fronte soggettivo.

La progressività, se così possiamo definirla, delle fattispecie di reato di cui ai

---

<sup>219</sup> Cass. pen., sez. V, 25 febbraio 2000, n. 4128; Cass. pen., sez. V, 22 giugno-27 agosto 2001, n. 31953.

<sup>220</sup> F. MUSCO, *Diritto penale societario*, Milano, 1999, 135.

novellati artt. 2621 e 2622 c.c., esclude che il reato di falso in bilancio possa avere come destinatari soggetti non determinati, per il danno dolosamente prodotto ai soci e creditori dell'impresa allo scopo di conseguire un ingiusto profitto, nonostante il riferimento alla trasparenza dell'informativa estraibile dal bilancio e rivolta verso il pubblico di cui all'ipotesi contravvenzionale stabilita dall'art. 2621 c.c.<sup>38</sup>. In realtà, il vero problema è quello di accertare se il fisco, cioè lo Stato, «in relazione alla pretesa tributaria vantata nei confronti della società, possa farsi rientrare nella categoria dei destinatari delle informazioni societarie, la cui veridicità e completezza sono tutelate dagli artt. 2621 e 2622 c.c. Si ritiene in proposito che il fisco non possa essere considerato come uno dei destinatari della tutela apprestata dai reati di false comunicazioni sociali, in quanto non può essere ricompreso nel concetto espresso dal termine 'pubblico' che fa riferimento a categorie di soggetti indeterminati, i quali orientano le loro scelte economiche in base alle informazioni societarie offerte e si identificano con i soci, i creditori e i terzi che hanno instaurato o potrebbero instaurare rapporti economici con la società<sup>221</sup>».

Tale indirizzo interpretativo era confermato anche nella Relazione governativa accompagnatoria al d.lgs. 61/2002, la quale a chiare note riferiva come «appaia all'evidenza indiscutibile che nel concetto espresso dal termine

---

<sup>221</sup> L. GIZZI, *Il rapporto tra falso in bilancio e frode fiscale alla luce della nuova disciplina dei reati societari*, in *Cass. pen.*, 2005, 177 ss.

‘pubblico’ non possa essere ricompreso il fisco», pur sulla considerazione che a tutelare gli interessi dello Stato è previsto uno specifico strumento repressivo degli illeciti operati in violazioni di norme tributarie.

In effetti, concorda Capasso, «la norma delegante attribuisce alle false comunicazioni sociali un disvalore di natura patrimoniale ed individua tra i soggetti passivi del reato i soli soci e creditori, svelando fino in fondo il ‘nuovo volto’ del reato di false comunicazioni sociali, che non lede un bene pubblico, ma interessi privati<sup>222</sup>».

È andato affermandosi, pertanto, il pensiero di chi vede nell’alterazione dei dati contabili effettuati con il solo scopo di evadere le imposte, un unico intento doloso, senza possibilità di agganciare all’interno dell’elemento soggettivo proprio del reato di frode fiscale altre condotte non espressamente manifestate, e questo non in ossequio al principio di specialità della normativa fiscale rispetto a quella generale sancita dal c.c. ex art. 15 c.p., come in diatesi di vecchia normativa, ma proprio in relazione all’unidirezionalità del fattore volitivo della violazione, non approntata per determinare un’alterazione dell’informativa bilancistica in danno del suo bacino di utenza, ma soltanto per ottenere indebiti risparmi d’imposta, anche se a goderne i vantaggi sarebbe stata comunque la stessa società. In tali emergenze, pertanto, a sanzionare l’intento criminoso interverrebbero esclusivamente le norme speciali di cui al

---

<sup>222</sup> F. CAPASSO, *I rapporti tra frode fiscale e falso in bilancio: la novella in materia di falso. Ultimo atto della dibattuta questione dei rapporti con la frode fiscale?*, in *Il Fisco*, 2002, 4699 ss.

d.lgs. 74/2000, tra l'altro più incisive rispetto a quelle comminate dal c.c. in ambiente di false comunicazioni sociali.

Sul contrapposto altare, come era logico attendersi, il concorso formale tra i reati di false comunicazioni sociali e frode fiscale è ravvisabile tutte le volte che le condotte criminose dei redattori del bilancio siano ispirate da un dolo multiplo, cioè da un comportamento adulterativo sia delle scritture contabili, quindi il bilancio e suoi allegati, che della dichiarazione dei redditi, realizzato in modo consanguineo e contemporaneo, per ottenere il duplice effetto di evadere le imposte ed ingannare i soci, i creditori ed i terzi, conseguendo un ingiusto profitto. Così pure, commenta Buccico, i reati di false comunicazioni sociali e frode fiscale appaiono strutturati sulla base di due fondamentali pilastri:

- eterogeneità dei beni giuridici tutelati;
- eterogeneità dell'elemento soggettivo richiesto all'agente

Pertanto, essendo «le due fattispecie rivolte alla tutela di beni giuridici del tutto differenti, non saranno in grado di concorrere materialmente, ad eccezione del caso di dolo multiplo, ossia quando l'agente è mosso sia dalla volontà di evadere le imposte sia dall'ulteriore intento di frodare i soci e gli altri terzi (...) con l'obbligo da parte dell'organo giudicante di accertare la sussistenza degli elementi psicologici previsti dai due reati<sup>223</sup>».

---

<sup>223</sup> C. BUCCICO, *Frode fiscale e falso in bilancio*, Napoli, 2005, p. 157 e ss.

Del resto, sottolinea Caraccioli, quanto appena riferito è una conseguenza del tutto scontata dei principi generali dell'ordinamento giuridico in materia di dolo generico, che non può essere abbandonata anche soltanto per legittimo dubbio<sup>224</sup>. Una simile soluzione è tra l'altro «avvalorata dalla circostanza che l'art. 2621 c.c., nella nuova formulazione, non prevede più la clausola di riserva 'salvo che il fatto non costituisca più grave reato', prevista dalla precedente norma incriminatrice delle false comunicazioni sociali, che consentiva di ritenere tale fattispecie criminosa assorbita nel più grave delitto di frode fiscale di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000<sup>225</sup>».

Infine, vale qui la pena di ricordare che l'art. 11, l. delega 336/2001, aveva comunque previsto che il legislatore delegato potesse «regolare i rapporti delle fattispecie con i delitti tributari in materia di dichiarazione», ex artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000, nonostante nel successivo d.lgs. 61/2002 il legislatore delegato abbia dimenticato di introdurre la richiesta regolamentazione.

---

<sup>224</sup> I. CARACCIOLI, *Falso in bilancio e reati tributari dopo la riforma della «legge sul risparmio»: l. 262/2005*, in *Il Fisco*, 2006, 886.

<sup>225</sup> R. GIZZI, *Il rapporto tra falso in bilancio e frode fiscale alla luce della nuova disciplina dei reati societari*, op. cit., 177 ss.

## **CAPITOLO IV: IL RAPPORTO CON LA SIMULAZIONE CONTRATTUALE.**

### **1. La simulazione contrattuale.**

L'efficacia di un contratto può essere inficiata o dalla presenza di un vizio – che, a seconda dei casi, può comportarne l'assoluta inefficacia fin dal momento della sua conclusione, come nel caso dell'inesistenza o della nullità, ovvero l'efficacia a titolo precario fino alla pronuncia di una sentenza costitutiva da parte di un giudice, come nel caso dell'annullamento o della rescissione – o dalla presenza di elementi accessori espressamente voluti dalle parti e resi palesi ai terzi, come nel caso del termine e della condizione. Vi è anche un'altra ipotesi in cui il negozio può risultare totalmente privo di effetti ovvero dotato di una efficacia diversa rispetto a quella fatta palese dal testo del regolamento negoziale: quella della simulazione.

Questa –in senso generale e preliminare – altro non è se non un accordo concluso fra le parti e diretto ad incidere su un altro negozio giuridico impedendone in toto la produzione di effetti giuridici (simulazione assoluta)

ovvero facendone derivare effetti difformi rispetto a quelli propri del modulo negoziale adottato e resi pubblico (simulazione relativa).

La simulazione, pertanto, si compone di due negozi giuridici indipendenti l'uno dall'altro<sup>226</sup> – nel senso di separati e distinti – ma comunque collegati fra di loro:

il primo (contratto simulato) destinato ad ingenerare l'apparenza nei confronti dei terzi e, dunque, ad essere reso pubblico<sup>227</sup>;

---

<sup>226</sup> M. BIANCA, “*Il contratto*”, in *Diritto Civile*, Ed. Giuffrè, p. 657.

<sup>227</sup> Tutti i contratti sono simulabili, con l'unica eccezione – secondo la migliore dottrina e giurisprudenza – di quelli aventi ad oggetto la costituzione di una società di capitali, restando invece ovviamente simulabili i negozi da questa conclusi. “La simulazione non è configurabile in riferimento alle società di capitali, una volta che queste siano iscritte nel registro delle imprese, in quanto fenomeno estraneo alle cause di invalidità previste tassativamente dal legislatore nell'art. 2332 c.c.” (Corte Appello Genova, 13 dicembre 1997, Soc. Socopetrol c. Soc. S. Giorgio Immobiliare, *Vita not.* 1998, 1655). “Anche alla luce della disposizione, in tema di società di capitali, di cui all'art. 2332 c.c. nel testo modificato dall'art. 3 d.P.R. 29 dicembre 1969 n. 1127, emanato in attuazione della direttiva Cee n. 68/151, la quale disciplina tassativamente le ipotesi di nullità societaria, le complesse formalità di organizzazione e di attuazione che, in virtù del rinvio previsto dall'art. 2475 c.c., caratterizzano anche una società a responsabilità limitata, con particolare riguardo alle finalità ed agli effetti che la pubblicità legale persegue, non rendono configurabile la simulazione della società iscritta nel registro delle imprese” (Corte Cass., Sezione I, 28 aprile 1997, n. 3666, Abbatelli c. Soc. Pian del Marmo agr. e altro, *Giur. comm.* 1998, II, 443 *nota di Cian*). “I principi della simulazione sono inapplicabili alle società di capitali legalmente costituite, precipuamente in considerazione dell'intervento statutale nel procedimento di omologazione, comportante per le stesse l'acquisizione della personalità giuridica, e per la mancata menzione della simulazione tra le cause di nullità del contratto sociale” (Corte Appello Milano, 9 settembre 1994, La Spina c. Poletti e altro, *Società* 1995, 531 *nota di Pagliani*). “La disciplina della simulazione è incompatibile con il regime delle cause invalidative contemplate dal legislatore per il contratto costitutivo di società di capitali, posto che non si potrebbe in alcun modo sostenere che il contratto di società, pur se simulato, sia privo di effetti, dovendosi pur sempre passare attraverso la fase di liquidazione della società inderogabilmente prescritta dal penultimo comma dell'art. 2332 c.c.” (Tribunale di Milano, 12 giugno 1992, Righetti c. Soc. La Fulghera, *Giur. it.* 1993, I,2, 536 *nota di De Vitis*). “Nei confronti di una società cooperativa munita di personalità giuridica, non può valere la simulazione relativa dell'atto costitutivo, al fine di rendere operante la disciplina di una società di capitali dissimulata, atteso che, anche alla stregua del divieto di trasformazione della cooperativa in società di capitali, deve ritenersi sottratta alla disponibilità delle parti l'applicabilità all'una del regime giuridico dell'altra” (Corte Cass., Sezione I, 14 maggio 1992, n. 5735, Pozzi c. Cooperativa Genzianese e altro, *Giust. civ. Mass.* 1992, *fasc.* 5).

il secondo (contratto dissimulato) diretto a privare il primo dei suoi effetti o a farne derivare di diversi.

Entrambe i negozi sono effettivamente voluti dalle parti<sup>228</sup>, e questo elemento costituisce la radicale differenza fra l'istituto qui in esame e l'errore-vizio di cui all'art. 1429 c.c. dal quale può derivare una pronuncia di annullamento: nella simulazione, infatti, la "conseguenza" – ossia la mancata produzione di effetti ovvero la produzione di un effetto diverso rispetto a quello proprio del

---

Occorre peraltro dare notizia della presenza di una giurisprudenza contraria propensa ad ammettere la simulabilità del contratto di costituzione di una società di capitali allorché vi sia l'intesa fra tutte le parti negoziali di non dare attuazione alcuna allo scopo sociale.

“Con riguardo a società di capitali, l'inattuazione dello scopo sociale - che può dipendere anche da fattori esterni non riconducibili alla volontà delle parti - non costituisce prova della simulazione dell'atto costitutivo, essendo a tal fine necessario dimostrare la preordinazione - frutto dell'accordo simulatorio - di detta inattuazione in relazione ad un oggetto sociale voluto solo apparentemente” (Corte Cass., Sezione I, 20 marzo 1997, n. 2465, Soc. Celestini c. Fascia, *Giur. it.* 1998, 90 in nota di Luoni). Resta ovviamente salva la possibilità di far dichiarare la nullità del contratto con cui viene costituita la società di capitali per le ragioni previste dalle disposizioni vigenti, fra le quali la *fraus legis*. In tal senso: Tribunale Milano, 27 settembre 1999, Vecchione c. Fall. soc. Candral Finance, *Giur. milanese* 2000, 119 (“Il collegamento economico - funzionale tra imprese gestite da società di un medesimo gruppo non comporta il venir meno dell'autonomia delle singole società dotate di personalità giuridica distinta, alle quali continuano a far capo i rapporti di lavoro del personale in servizio presso le rispettive imprese. Ad una diversa conclusione sarebbe possibile giungere ove si offra adeguata dimostrazione di fatti da cui desumere una sostanziale simulazione e preordinazione, in frode alla legge, del frazionamento di un'unica attività fra diversi soggetti apparentemente autonomi”). Non sono invece ritenuti simulabili né l'atto unilaterale con il quale viene data vita ad una società di capitali unipersonale per l'ovvia limitazione posta dall'art. 1414 c. 2 c.c. né il contratto con cui viene data vita ad una società di persone (cfr.: Corte Cass., Sezione III, 25 maggio 2000, n. 6864, Alò e altro c. Rodio e altro, *Giust. civ. Mass.* 2000, 1109). “Nessun ostacolo logico o giuridico può legittimamente frapporsi al riconoscimento della possibilità di un'interposizione fittizia di persona nella stipula di un contratto di società ex art. 2247 c.c.” (Corte Cass., Sezione I, 20 giugno 2000, n. 8368, Soc. Saleva c. Fall. soc. Petruzzi e Branca, *Giust. civ. Mass.* 2000, 1344). “La simulazione di una società di persone non è opponibile ai terzi e non è di ostacolo al fallimento della società” (Tribunale Verona, 14 ottobre 1986, Leso e altro c. Fallimento Società Can da la Scala e altro, *Foro it.* 1987, I, 1903 in nota).

<sup>228</sup> F. GAZZONI, “Manuale di diritto privato”, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2007, p. 947.

contratto simulato (e reso pubblico) – è espressamente voluta dalle parti ed è uno dei motivi principali che le ha spinte ad agire.

L'eventuale intento fraudolento perseguito dalle parti negoziali non è di rilievo in quanto non comporta conseguenze in ordine all'applicabilità o meno delle disposizioni civilistiche<sup>229</sup>, le quali, pertanto, trovano applicazione indipendentemente dai motivi – eventualmente anche comuni – che hanno spinto le parti a contrattare. Una eccezione a tale regola è costituita dal comune intento illecito: in questo caso, infatti, il contratto simulato – che, normalmente, è di per sé formalmente lecito – come sempre non ha effetto fra le parti ed il contratto dissimulato è colpito da nullità ex artt. 1418 c. 2 e 1345 c.c.. Discorso simile deve essere fatto per il caso in cui la simulazione sia frutto di un intento fraudolento e, pertanto, costituisca una ipotesi di *frau legis* ex art. 1344 c.c.. In tale ipotesi, (che a ben vedere costituisce comune un caso di motivo comune illecito) come nella precedente, il contratto simulato – formalmente lecito e sorretto da una causa idonea – è destinato a non aver alcun effetto fra le parti mentre il contratto dissimulato – diretto a perseguire

---

<sup>229</sup>«A differenza di quanto avviene nella revocatoria ordinaria, per la quale rilevano le condizioni soggettive dell'acquirente a titolo oneroso, nella azione di simulazione assoluta di un contratto, fatta valere nei confronti delle parti perché in pregiudizio dei diritti dei creditori, non forma oggetto di accertamento l'atteggiamento soggettivo di mala fede di uno dei contraenti; l'elemento psicologico, sotto il profilo della consapevole lesione dei diritti dei terzi, diviene invece rilevante come tema di prova, e non può ritenersi implicito nel fatto stesso della simulazione, ove il terzo intenda far valere il contratto simulato come fatto illecito, fonte di responsabilità dei contraenti» (Corte Cass., Sezione Im 1 febbraio 2001, n. 1404, Soc. Carburanti Quattromini c. Curatela fall. soc. Quattro P. Petroli, *Giust. civ. Mass.* 2001, 186).

uno scopo fraudolento e, pertanto, volto ad “eludere l’applicazione di una norma imperativa” – è colpito da nullità ex artt. 1418 c. 2 e 1345 c.c.

Al di fuori di tali due ipotesi, la simulazione non comporta alcuna ipotesi di nullità nei rapporti tra le parti ma, semplicemente, l’inefficacia originaria del negozio simulato, per lo meno nei rapporti fra queste, visto che, nei confronti dei creditori e dei terzi aventi causa valgono regole del tutto particolari. Anzi, proprio la presenza di queste ultime – che, ricorrendo i presupposti di legge, ammettono l’efficacia limitata del contratto dissimulato – conferma l’erroneità della tesi dottrina che ricostruisce l’effetto dell’istituto in esame nei confronti del negozio simulato in termini di nullità.

## **2. L’accordo simulatorio.**

La simulazione richiede una intesa fra le parti, diretta ad incidere sull’efficacia del negozio simulato, abitualmente denominata accordo simulatorio. Proprio il fatto che debba concretizzarsi in una intesa fra le parti, questo non è configurabile nei propositi fraudolenti che muovono una sola delle parti a contrattare ovvero nella sua riserva mentale<sup>230</sup>. Indipendentemente dal fatto che acceda ad un contratto o ad un negozio giuridico unilaterale, l’accordo

---

<sup>230</sup> “La simulazione relativa, presupponendo un preciso accordo dissimulato tra le medesime parti del contratto simulato, non può identificarsi nei propositi fraudolenti di una sola delle parti” (Corte Cass., Sezione II, 21 giugno 1995, n. 7026, Bonasera c. Posdomani, *Giust. civ. Mass. 1995, fasc. 6*).

simulatorio deve essere precedente o – al più – concomitante con la conclusione dell'atto cui si riferisce; la ragione è chiara: se fosse, infatti, concluso successivamente, non si incorrerebbe in una ipotesi di simulazione negoziale ma, piuttosto, di modifica dell'accordo raggiunto. Interessanti sono le conseguenze derivanti dall'eventuale invalidità dell'accordo simulatorio. Se è vero, infatti, che fra le parti ha effetto la situazione realmente voluta, la nullità dell'accordo dovrebbe comportare – a rigor di logica – la piena efficacia del negozio simulato; questa ricostruzione, a mio modo di vedere, è l'unica ammissibile, anche in applicazione del principio dell'apparenza imputabile della situazione giuridica creata. Impercorribile, invece, appare la tesi che vorrebbe il contratto simulato annullabile per errore ex art. 1429 c.c.: le parti, infatti, non sono incorse in alcun errore nel corso dell'operazione simulatoria ma, al contrario, hanno voluto il negozio simulato esattamente come è stato esternato, salvo affiancarlo ad un ulteriore negozio (accessorio) diretto ad eliminarne ovvero a modificarne l'efficacia.

Dalla necessità che l'accordo simulatorio sia precedente o contestuale non consegue che le medesime caratteristiche debbano riscontrarsi anche nella controdi chiarazione o controscrittura, ossia nel documento – peraltro solo eventuale, ben potendo essere assente – con il quale le parti danno atto dell'intesa diretta a non far conseguire al contratto alcun effetto ovvero a farne conseguire di diversi. Dal punto di vista giuridico, la controdi chiarazione non è un atto negoziale ma una dichiarazione di scienza ed è, normalmente, atto

comune delle parti. Talvolta, invece, proviene solo da una parte, ma anche in questo caso si tratta di una dichiarazione di scienza e, qualora provenga dalla parte contro il cui interesse è redatta, assume valore di confessione stragiudiziale<sup>231</sup>. Proprio per tale funzione “documentale”, la controdeklarazione può anche essere successiva alla conclusione dell’accordo simulatorio<sup>232</sup>

---

<sup>231</sup> “La simulazione della quietanza, che è un atto unilaterale recettizio contenente la confessione stragiudiziale del pagamento di una somma determinata, presuppone, ai sensi dell’art. 1414 comma 2 c.c., un precedente o coevo accordo, tra il dichiarante ed il destinatario, diretto a porre in essere solo apparentemente il negozio confessorio” (Corte Cass., Sezione II, 28 agosto 1993, n. 9135, Ricciuti c. Tolla, *Giust. civ. Mass. 1993, 1344 solo in massima*). “Al fine della prova della simulazione assoluta l’atto scritto è richiesto solo *ad probationem* per superare il divieto della prova orale contraria al contenuto del documento, e, pertanto, tale atto può essere costituito anche da una dichiarazione unilaterale di natura confessoria sottoscritta dalla parte che abbia interesse contrario all’accertamento della simulazione, dovendosi dimostrare soltanto che le parti non hanno voluto concludere il contratto apparente, e non anche, come nel caso di simulazione relativa, che abbiano inteso concludere un contratto diverso per il quale potrebbe essere richiesta la forma scritta *ad substantiam*” (Corte Cass., Sezione II, 18 giugno 1996, n. 4071, Grossi c. Grossi, *Giust. civ. Mass. 1986, fasc. 6*). “Le controscritture redatte allo scopo di rettificare le risultanze di contratti simulati, possono essere costituite anche da dichiarazioni unilaterali quando contengano l’attestazione di un determinato comportamento in conformità all’oggetto del precedente accordo tra le parti, mentre l’atto bilaterale è richiesto nel solo caso in cui le parti, dopo avere simulato il contratto, intendano stipulare un altro negozio giuridico del tutto diverso, in relazione al quale non sia stata espressa una volontà comune” (Corte Cass., Sezione II, 5 luglio 1979, n. 3846, Reina c. Reina, *Giust. civ. Mass. 1979, fasc. 7*).

<sup>232</sup> “In tema di contratto simulato, la cosiddetta controdeklarazione costituisce atto di riconoscimento o di accertamento della simulazione, e non atto richiesto *ad substantiam* per l’esistenza dell’accordo simulatorio, di modo che, mentre è necessario, per l’esistenza della simulazione, che l’accordo simulatorio sia coevo all’atto simulato e vi partecipino tutte le parti contraenti, nulla impedisce, viceversa, che la controdeklarazione sia posteriore a tale atto e provenga da una sola delle parti, e - cioè - quella contro il cui interesse è redatta, purché sia consegnata alle altre parti che hanno redatto l’atto simulato” (Corte Cass., Sezione I 4 maggio 1998, n. 4410, Fabbri c. Cannatà e altro, *Giust. civ. Mass. 1998, 919*). Può peraltro anche essere antecedente la conclusione del contratto simulato; in tal caso, però, la giurisprudenza richiede la prova, anche presuntiva, che l’intento simulatorio sia mantenuto fino al momento della conclusione del negozio. “L’accordo simulatorio deve esistere al momento della stipula del contratto simulato, nel quale soltanto la simulazione si realizza, sicché il documento che rivela l’assurdo, se è anteriore, non giova se non sotto il profilo della rivelazione anticipata del proposito da attuare in futuro e, se posteriore, non può che assumere un valore meramente narrativo e confessorio dell’accaduto, perché proviene dalle

### **3. Simulazione assoluta e simulazione relativa.**

La simulazione è assoluta allorché l'accordo concluso dalle parti è diretto a privare in toto di effetto il negozio simulato, con la conseguenza di non determinare la nascita di alcun rapporto giuridico fra di loro né, tantomeno, di modificare le loro rispettive posizioni giuridiche<sup>233</sup>. In questo caso la discrasia fra la situazione apparente e quella reale è totale: da un lato, infatti, il contratto simulato crea una determinata posizione giuridica "immaginaria" che, in realtà, a causa dell'accordo simulatorio, si rivela inesistente. Tale caratteristica fa dubitare parte della dottrina della presenza, in questo caso, di un negozio simulato e di uno dissimulato, risolvendosi in realtà il secondo nell'accordo simulatorio fra le parti.

Indipendentemente dalle diatribe in ordine alla ricostruzione dell'istituto, giova notare come, ai sensi dell'art. 1414 c.c., fra le parti il contratto simulato non produca alcun effetto in quanto l'unica ad aver rilievo – come già in precedenza detto - è la situazione realmente voluta.

Diversa da quella assoluta è la simulazione relativa, in cui l'accordo concluso tra le parti è diretto a produrre effetti diversi rispetto a quelli resi palesi.

---

stese parti che hanno fittiziamente negoziato" (Corte Cass., 11 aprile 1975, n. 1362). "La simulazione di un contratto può risultare anche da un atto scritto anteriormente formato, purché sia in concreto accertato che l'intento simulatorio sia soggettivamente mantenuto e sussisteva nel momento della stipulazione del contratto simulato" (Corte Cass., Sezione II, 2 settembre 1998, n. 8690, Assoc. Fratellanza Miriam c. Callegaro, *Giust. civ. Mass. 1998, 1831*).

La simulazione relativa può colpire: la natura del contratto o dell'atto; il suo oggetto.

Con tale termine deve intendersi sia il bene della vita su cui cade la contrattazione sia il prezzo stabilito a titolo di corrispettivo<sup>234</sup> sia gli eventuali elementi accessori che possono essere inseriti nel regolamento negoziale; le parti. Per quanto concerne queste ultime, la simulazione – che prende il nome di interposizione fittizia di persone ed ha come scopo quello di fare apparire come parte contraente un soggetto in realtà estraneo al vero rapporto contrattuale – necessita del previo accordo di tutte le parti coinvolte: il dante causa, l'avente causa ed il terzo<sup>235</sup>. Come per la simulazione assoluta, anche

---

<sup>234</sup> “In materia di locazione di immobili urbani ad uso diverso da abitazione, la pattuizione tra le parti di un canone maggiore di quello dichiarato a fini fiscali configura ipotesi di simulazione relativa ex art. 1414, comma 2, c.c., irrilevante essendo al riguardo la circostanza che le maggiori somme siano corrisposte contemporaneamente al canone dichiarato” (Corte Cass., Sezione III, 15 ottobre 2002, n. 14655, Soc. Allò c. Giovannini e altro, *Giust. civ. Mass. 2002, 1805*)

<sup>235</sup> “L'adesione del terzo è necessaria perché costui deve essere consapevole della funzione meramente figurativa del contraente interposto e manifestare pertanto la volontà di contrarre con l'interponente. In difetto di adesione, pur nella conoscenza dell'accordo tra interponente ed interposto, non vi è contrasto tra volontà e dichiarazione e quindi gli effetti si producono tra le parti contraenti, sicché si tratterà solo di stabilire se l'accordo stesso valga come mandato sena rappresentanza o come negozio fiduciario o come negozio di accertamento” (cfr. F. GAZZONI, *op. cit.*, p. 950). “Il giudizio avente ad oggetto l'interposizione fittizia di persona, che costituisce una ipotesi di simulazione relativa, deve svolgersi, a pena di nullità, nel contraddittorio dell'interposto, dell'interponente e del terzo, in quanto oggetto del giudizio è l'accertamento dell'accordo simulatorio tra i tre soggetti (che può tradursi anche nell'adesione successiva da parte del terzo all'intesa già raggiunta dai primi due, contenente la manifestazione di volontà di assumere diritti ed obblighi discendenti dal contratto, direttamente nei confronti dell'interponente” (Corte Cass., Sezione III, 7 novembre 2002, n. 15633, Soc. Finscoop in liquid. c. Soc. Buzzi Unicum, *Giust. civ. Mass. 2002, f. 11*). “L'interposizione fittizia di persona postula la imprescindibile partecipazione all'accordo simulatorio non solo del soggetto interponente e di quello interposto, ma anche del terzo contraente, chiamato ad esprimere la propria adesione all'intesa raggiunta dai primi due onde manifestare la volontà di assumere diritti ed obblighi contrattuali direttamente nei confronti dell'interponente, mentre la mancata conoscenza, da parte di detto terzo, degli accordi intercorsi tra interponente ed interposto (ovvero la mancata adesione ad essi, pur se da lui

per quella relativa ha efficacia fra le parti la situazione realmente voluta, ossia il contratto dissimulato; il legislatore, però, prevede una condizione molto specifica affinché ciò accada: occorre, infatti, che il contratto dissimulato ne abbia “i requisiti di forma e di sostanza”. A stretto rigore letterale, la disposizione dovrebbe essere interpretata nel senso che il contratto dissimulato deve rispondere ai requisiti previsti per il suo tipo negoziale, con la conseguenza che, per esempio, nel caso in cui il contratto simulato sia una compravendita immobiliare conclusa a mezzo di atto pubblico, la correlata donazione (riscontrabile, per esempio, nel caso di vendita per nummo uno) avente forma scritta non potrebbe essere considerata un valido accordo simulatorio per carenza della forma di atto pubblico e della presenza di almeno due testimoni. Una simile interpretazione non è stata però sposata dalla giurisprudenza dominante, la quale ritiene sufficiente che il contratto simulato

---

conosciuti) integra gli estremi della fattispecie dell'interposizione reale di persona, secondo il meccanismo effettuale tipico della rappresentanza indiretta” (Tribunale Napoli, 21 maggio 2002, B.N.L. c. Tallarino e altro, *Gius* 2002, 2474). “L'interposizione fittizia di persona postula la imprescindibile partecipazione all'accordo simulatorio non solo del soggetto interponente e di quello interposto, ma anche del terzo contraente, chiamato ad esprimere la propria adesione all'intesa raggiunta dai primi due (contestualmente od anche successivamente alla formazione dell'accordo simulatorio) onde manifestare la volontà di assumere diritti ed obblighi contrattuali direttamente nei confronti dell'interponente, secondo un meccanismo effettuale analogo a quello previsto per la rappresentanza diretta, mentre la mancata conoscenza, da parte di detto terzo, degli accordi intercorsi tra interponente ed interposto (ovvero la mancata adesione ad essi, pur se da lui conosciuti) integra gli estremi della diversa fattispecie dell'interposizione reale di persona. Ne consegue che, dedotta in giudizio la simulazione relativa soggettiva di un contratto di compravendita immobiliare, la prova dell'accordo simulatorio deve, necessariamente consistere nella dimostrazione della partecipazione ad esso anche del terzo contraente” (Corte Cass., Sezione II, 18 maggio 2000, n. 6451, Ricciardi c. Crisconio, *Giust. civ. Mass.* 2000, 1050).

soddisfi i richiesti requisiti di forma e sostanza<sup>236</sup>. A questo punto, però, le strade interpretative si dividono. Parte della giurisprudenza e della dottrina, infatti, ritiene che il contratto simulato debba soddisfare i requisiti di forma e sostanza richiesti per il proprio tipo negoziale<sup>237</sup>; altra parte, invece, ritiene che la condizione debba essere sì soddisfatta dal contratto simulato, ma avendo in considerazione e soddisfacendo le specifiche condizioni imposte dalla legge in ordine alla tipologia negoziale cui appartiene il contratto dissimulato<sup>238</sup>.

#### **4. Gli effetti della simulazione nei confronti dei terzi**

La caratteristica più saliente della simulazione è quella di comportare una efficacia negoziale diversa in ragione del soggetto cui si riferisce.

Se, infatti, per le parti negoziali ha effetto la situazione reale, salvo – in caso di simulazione relativa – il ricorrere dei requisiti di forma e di sostanza richiesti dalla norma, in ragione dei terzi gli effetti sono diversi a seconda che:

---

<sup>236</sup> “Nell’ipotesi di simulazione per interposizione fittizia di persona, riguardante un contratto per il quale sia richiesta la forma scritta *"ad substantiam"* (nel caso di specie una compravendita immobiliare), la prova dell’accordo simulatorio deve necessariamente avere ad oggetto la partecipazione del terzo contraente e può essere data solo per mezzo di atto scritto” (Tribunale Torino, 22 gennaio 2001, Fusco c. Prestianni, *Giur. it.* 2001, 1863).

<sup>237</sup> “Si ritiene sufficiente che l’elemento formale sia presente nel contratto simulato. Tale soluzione si può spiegare in quanto il contratto simulato e quello dissimulato non sono due entità distinte e separate ma due aspetti della medesima operazione negoziale. Il contratto simulato, precisamente, esterna una parte del contratto voluto e consente in una maggiore o minore misura l’attuazione dei suoi effetti” (cfr. M. BIANCA, *op. cit.*, p. 665).

<sup>238</sup> Se si dissimula una donazione, la vendita dovrà comunque rivestire la forma dell’atto pubblico ex art. 782 c.c. con l’assistenza di due testimoni, che è quella della donazione” (cfr. F. GAZZONI, *op. cit.*, p. 949-950).

- abbiano acquistato in buona fede<sup>239</sup> diritti dal titolare apparente.

---

<sup>239</sup> Alcune massime giurisprudenziali individuano il requisito della buona fede con applicazione diretta ed immediata del principio sancito dall'art. 1147 c.c.. "Quando le norme (nella specie, quelle relative agli effetti della simulazione) facciano riferimento alla buona fede senza nulla dire in ordine a ciò che vale ad integrarla o ad escluderla, ovvero al soggetto tenuto a provarne l'esistenza o ad altri profili di rilevanza della stessa, si deve, in linea di principio, fare riferimento all'art. 1147 c.c., che tali aspetti disciplina in relazione al possesso di buona fede" (Corte Cass., Sezione III, 4 marzo 2002, n. 3102, Pozzolini c. Caso e altro, *Giust. civ. Mass.* 2002, 381). "L'art. 1415 comma 1 c.c. dev'essere interpretato nel senso che la simulazione non può essere opposta dal titolare apparente ai terzi acquirenti in buona fede, ossia a coloro che, in base al contratto simulato, conseguono un effetto giuridico favorevole nell'ignoranza di ledere l'altrui diritto" (Tribunale Torino, 6 luglio 2001, Roffredo e altro c. Cucco e altro, *Giur. piemontese* 2001, 443). "In tema di simulazione, il comma 1 dell'art. 1415 c.c., nel sancire l'impossibilità per le parti contraenti, e per gli aventi causa o creditori del simulato alienante, di opporre la simulazione ai terzi, si riferisce, a differenza del comma 2, non ai terzi in qualche modo pregiudicati dalla simulazione stessa ma solo a quelli che, in buona fede, abbiano acquistato diritti dal titolare apparente (salvi gli effetti della trascrizione della domanda di simulazione); il che, implicando la presenza di un titolare apparente e di uno effettivo al momento dell'acquisto da parte del terzo, limita il campo di applicabilità della norma alle ipotesi di simulazione assoluta e di interposizione fittizia di persona, ad esclusione di ogni altro tipo di simulazione relativa non comportante apparenza del diritto in capo ad un soggetto diverso dal titolare" (Corte Cass., Sezione II, 11 agosto 1997, n. 7470, Ferrari c. Ramazzotti, *Foro it.* 1997, I, 3576). "La simulazione può essere opposta al terzo che, essendo a conoscenza della stessa, abbia acquistato diritti dal titolare apparente in base ad atto trascritto anteriormente alla domanda giudiziale" (Pretura Terni, 10 giugno 1994, Banca Popolare di Spoleto c. Massari e altro, *Rass. giur. umbra* 1994, 699). Altra tesi giurisprudenziale, all'opposto, parte sì dal riferimento contenuto nell'art. 1147 c.c. nel definire la buona fede, ma conclude per l'insufficienza, ai fini dell'esclusione di tale stato psicologico, della mera conoscenza della simulazione richiedendo all'opposto, affinché il terzo possa essere qualificato in mala fede, la presenza di una sorta di *consilium fraudis* con una delle parti simulate. "Al fine di integrare il requisito della mala fede necessario ai sensi dell'art. 1415 c.c. per opporre la simulazione al terzo che abbia acquistato dal titolare apparente, non è sufficiente la mera scienza della simulazione, richiedendosi che il terzo abbia proceduto all'acquisto per effetto della simulazione, nel senso che, accordandosi con il titolare apparente, abbia inteso favorire il simulato alienante per consolidare rispetto agli altri terzi lo scopo pratico perseguito con la simulazione, ovvero abbia voluto personalmente profittare della simulazione stessa in danno del simulato alienante" (Corte Cass., Sezione II, 10 dicembre 1991, n. 13260, Margarone c. Calarese, *Foro it.* 1993, I, 1211). "Al fine d'integrare il requisito della malafede necessario ai sensi dell'art. 1415 c.c. per opporre la simulazione al terzo che abbia acquistato dal titolare apparente, non è sufficiente la mera scienza della simulazione, richiedendosi che il terzo abbia proceduto all'acquisto per effetto della simulazione, nel senso che, accordandosi con il titolare apparente, abbia inteso favorire il simulato alienante per consolidare rispetto agli altri terzi lo scopo pratico perseguito con la simulazione, ovvero abbia voluto profittare della simulazione stessa in danno del simulato alienante" (Corte Cass., Sezione II, 28 agosto 1990, n. 8882, Jovane c. Quattrocchi, *Giust. civ. Mass.* 1990, fasc. 8). Una eccezione al requisito della buona fede dei terzi è riscontrabile, secondo la giurisprudenza, per il caso di fallimento di una società simulata. "In caso di fallimento di una società di persone, il principio della inopponibilità della simulazione non

In tale ipotesi, l'art. 1415 c. 1 c.c. impedisce che la simulazione possa essere loro opposta sia dalle parti negoziali o dai loro aventi causa sia dai creditori del simulato alienante. Pertanto, mentre rispetto alle parti negoziali il contratto simulato continuerà a non avere effetto, applicandosi invece le disposizioni di quello dissimulato, quest'ultimo non potrà essere opposto ai terzi che in buona fede abbiano acquistato diritti da colui il quale ne appariva titolare: normalmente si tratta degli aventi causa del simulato acquirente, ma potrebbe anche trattarsi di altri soggetti che abbiano comunque conseguito un effetto giuridico favorevole in base al contratto simulato. Sicuramente terzo viene considerato il curatore fallimentare. Questa inopponibilità, peraltro, non è assoluta, in quanto è condizionata dalla giurisprudenza alla già intervenuta realizzazione di un effetto giuridico, a favore del terzo, derivante dal contratto simulato.

- abbiano subito un documento dal contratto simulato.

Per questo caso, l'art. 1415 c. 2 c.c. prevede una conseguenza diametralmente opposta rispetto a quella di cui sopra, disponendo che i terzi possano fare valere la simulazione – e quindi pretendere gli effetti derivanti dal contratto

---

può ritenersi limitato ai terzi acquirenti in buona fede dal titolare apparente (e cioè dalla società), ai creditori sociali assistiti da prelazione sui beni societari, ed ai creditori che agiscano *in executivis* sui beni della società, ma va esteso indiscriminatamente alla massa dei creditori concorsuali, indipendentemente dalla posizione individuale a ciascuno di essi attribuibile, sul presupposto ed in conseguenza dell'assimilazione delle azioni esecutive individuali all'esecuzione generale in cui si concreta la procedura fallimentare, con conseguente inopponibilità tout court della pretesa simulazione del rapporto societario di un socio illimitatamente responsabile alla massa dei creditori” (Corte Cass., Sezione I, 24 novembre 1998, n. 11912, D'Innocenzo c. Fall. D'Innocenzo, *Giust. civ. Mass.* 1998, 2442).

dissimulato, il medesimo che trova comunque applicazione tra le parti – allorché questa rechi pregiudizio ai loro diritti.

Terzi pregiudicati dal negozio simulato sono, normalmente, gli aventi causa del simulato alienante e, in genere, tutti coloro i quali vantano un diritto che risulta essere escluso o limitato in base al contratto simulato<sup>18</sup>. Risulta così suscumbibile nella definizione il mandante il quale abbia subito un nocumento dal contratto simulato concluso fra il suo rappresentante ed un altro soggetto.

Anche per questa ipotesi il curatore fallimentare può assumere la veste di terzo, allorché il contratto simulato sia di nocumento agli interessi dei creditori. E' comunque importante notare come il diritto di fare valere la simulazione operata (anche) in suo danno non comporti automaticamente il diritto del terzo ad ottenere il risarcimento del danno, occorrendo piuttosto la presenza di una specifica volontà delle parti di recare nocumento ovvero una leggerezza colposa del loro operare<sup>240</sup>.

Come appare icto oculi, fra le due categorie di “terzi” può sorgere conflitto in quanto i primi hanno interesse a far valere il contratto simulato mentre i

---

<sup>240</sup> “Il contratto simulato non costituisce un atto illecito e, pertanto, non è fonte di responsabilità dei contraenti nei confronti dei terzi, i quali se possono opporre la simulazione alle parti, ai sensi dell'art. 1415 c.c., quando questa pregiudica i loro diritti, non hanno per ciò solo titolo al risarcimento dei danni nei confronti delle parti medesime. Non può, peraltro, escludersi la responsabilità degli autori dell'atto nei confronti del terzo qualora concorrano tutti gli elementi costitutivi di un atto illecito ex art. 2043 c.c., qualificato in particolare dal necessario elemento psicologico, sotto il profilo dell'intenzionale lesione dei diritti del terzo, come effetto della mancanza di prudenza o di diligenza” (Corte Cass., Sezione III, 27 gennaio 1999, n. 721, Redeghieri c. Soc. Gargioni immob. e altro, *Giust. civ.* 1999, I, 1365). In senso esattamente conforme: Corte Cass., Sezione II, 26 febbraio 1991, n. 2085, Manieri e altro c. Cornacchia, *Giust. civ. Mass.* 1991, fasc. 2.

secondi hanno interesse a beneficiare degli effetti del contratto dissimulato. Il conflitto è risolto – in applicazione dei principi dell'apparenza giuridica ed al chiaro fine di rendere più sicura la circolazione dei diritti – a favore dei primi: l'art. 1415 c. 1 c.c., infatti, come già accennato, impedisce alle parti ed agli aventi causa del simulato alienante (ossia ai “terzi danneggiati”) di fare valere la simulazione nei confronti dei “terzi che in buona fede hanno acquistato diritti dal titolare apparente”.

La regola deve peraltro essere coordinata con quanto previsto in tema di trascrizione della domanda giudiziale di simulazione (artt. 2652 n. 4 e 2690 n. 1 c.c.) con la conseguenza che i terzi, seppure di buona fede, non potranno fare valere la situazione reale nei confronti dei terzi aventi causa del simulato alienante i quali abbiano già provveduto alla trascrizione della domanda giudiziale diretta all'accertamento della simulazione.

Altra categoria di soggetti che possono restare danneggiati dal negozio simulato sono i creditori ed, in particolare, quelli del simulato alienante o, comunque, del soggetto che, a cagione della simulazione, dimostra una diminuzione del proprio patrimonio e, pertanto, della garanzia che esso costituisce a favore del credito altrui. Proprio costoro possono chiedere che, nei rapporti con le parti negoziali, venga accertata la simulazione loro pregiudizievole (ex art. 1416 c. 2 c.c.) e, pertanto, pretendere che anche nei loro confronti spieghi effetto l'eventuale negozio dissimulato. Per quanto riguarda i creditori del titolare apparente del diritto, questi non subiscono

alcun documento e, pertanto, nei loro confronti l'art. 1416 c. 1 c.c. prevede che la parti contrattuali non possano loro opporre la simulazione, a condizione però che già abbiano in buona fede compiuto atti di esecuzione sui beni o sui diritti oggetto del negozio simulato. Al creditore del titolare apparente, pertanto, non è *ipso iure* opponibile l'accordo simulatorio, in quanto è necessaria una ulteriore condizione costituita dall'aver già intrapreso – in buona fede – l'azione esecutiva. Nel caso di specie, la buona fede deve essere presente non solo nel momento in cui è sorto il diritto di credito, ma deve permanere fino al momento in cui viene dato inizio all'azione esecutiva (il cui primo atto, come noto, è il pignoramento) nei confronti del debitore-titolare apparente.

Dall'applicazione di queste regole appare chiaro come un conflitto fra le diverse categorie di creditori – ossia dell'alienante e del titolare apparente – sia tutt'altro che ipotetico; a tale situazione pone rimedio l'art. 1416 c. 2 c.c., in virtù del quale viene preferita la posizione del creditore del simulato alienante a condizione che il suo credito sia anteriore all'atto simulato, indipendentemente dal ricorrere delle condizioni di liquidità ed esigibilità e della sottoposizione a termine non ancora scaduto o a condizione non ancora avverata. Questa preferenza, però, viene accordata solo nel conflitto con i creditori chirografari del titolare apparente; nei confronti, invece, dei creditori

privilegiati<sup>241</sup> o ipotecari o comunque assistiti da pegno, sarà il credito di questi ultimi, nel conflitto, a prevalere secondo le normali regole sulle garanzie. Ulteriore eccezione alla rigida applicazione di questa disciplina di preferenza è data dal regime delle trascrizioni, allorché il bene oggetto del negozio simulato sia un immobile o un mobile registrato.

Altra ragione di conflitto può sorgere fra i creditori ed i terzi aventi causa delle parti contrattuali. Il caso è disciplinato dall'art. 1415 c. 1 c.c. in forza del quale la simulazione non può essere opposta dai creditori del simulato alienante ai terzi in buona fede che hanno acquistato diritti dal titolare apparente, salvi gli effetti della domanda di trascrizione e – bisogna ritenere, pur nel silenzio del legislatore – salve le garanzie ipotecarie, pignoratorie ed i privilegi con sequela.

A differenza della disciplina diretta a dirimere il conflitto fra più categorie di creditori, l'art. 1415 c. 1 c.c. non presuppone che il credito sia anteriore alla conclusione del negozio simulato. Non è invece disciplinato il conflitto fra i creditori del titolare apparente ed i terzi aventi causa delle parti, con la conseguenza che l'azione di simulazione può essere proposta – ricorrendo

---

<sup>241</sup> “E’ dubbio il regime giuridico del privilegio generale, che nasce *ex lege* in favore di talune categorie di creditori sull'insieme del patrimonio mobiliare del debitore, quando uno di tali beni sia stato acquisito al patrimonio del debitore stesso simulatamente. Infatti in tal caso il creditore del simulato acquirente è certamente un creditore no chirografario ma egli non è titolare di un diritto su uno specifico bene, cosicché sembra venire meno la ratio della norma che regola il conflitto fra le due categorie di creditori in base alla priorità del credito rispetto all'atto simulato, con il contemperamento della nascita di un diritto specifico sul bene” (cfr. F. GAZZONI, *op. cit.*, p. 953).

l'interesse ad agire – tanto dalle parti negoziali quanto dai loro aventi causa quanto, in ultimo, dai creditori.

### **5. Simulazione contrattuale e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.**

In base a quanto esposto sin ora e soprattutto in base alla ricostruzione fatta dell'istituto della simulazione contrattuale e della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, è possibile riscontrare che quando le norme penali per l'integrazione del reato chiedono l'esistenza di altri artifici ovvero di mezzi fraudolenti, le ipotesi di simulazione contrattuale sono, in tali ambiti, considerati penalmente rilevanti e ricondotti all'una o all'altra delle categorie.

L'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000 ritiene che un atto di alienazione avvenuto in modo simulato deve essere considerato fraudolento, ciò è desumibile nell'ultima parte del comma 1 del medesimo: “aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o sugli altrui beni”.

Ricalcando le varie sentenze che hanno interessato l'ambito, è evidente come non debba essere ritenuto atto fraudolento solo la simulazione oggettiva assoluta, ma anche la simulazione relativa soggettiva, questo a conferma che

devono essere ritenuti atti di tipo illecito e fraudolento tutti quelli che sono portatori di una *apparentia iuris* diversa da quella reale<sup>242</sup>.

Uguualmente, in materia di trasferimento fraudolento di valori – art. 12-*quinquies* del D.L. n. 306/1992, conv. con L. n. 356/1992 – non è revocato in dubbio in giurisprudenza che la simulazione contrattuale abbia natura di atto fraudolento<sup>243</sup>.

Ciò è ribadito anche:

- in materia di aggio di aggio societario<sup>244</sup>, la norma equipara le operazioni simulate al sintagma altri artifici che, ancora di recente, la Suprema Corte ha inteso nel senso di mezzi fraudolenti<sup>245</sup>, situazione identicamente replicata in materia di aggio di aggio su strumenti finanziari<sup>246</sup>;

---

<sup>242</sup> Cass., Sez. III, sent. n. 14720 del 9 aprile 2008, in banca dati “*fisconline*”. In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) commesso mediante simulazione contrattuale, è idonea a configurare gli “atti fraudolenti” richiesti dalla norma non solo la simulazione oggettiva sotto forma della veridicità e congruità del prezzo pattuito, ma anche la simulazione soggettiva intesa quale interposizione fittizia di persona (fattispecie di vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di “*sale and lease back*”).

<sup>243</sup> Cass., Sez. I, sent. n. 30165 del 24 luglio 2007. Il delitto di trasferimento fraudolento di valori (art. 12-*quinquies* del D.L. n. 306/1992, convertito nella L. n. 356 del 1992) è una fattispecie a forma libera che si concretizza nell’attribuzione fittizia della titolarità o della disponibilità di denaro o altra utilità realizzata in qualsiasi forma. Il fatto reato consiste nella dolosa determinazione di una situazione di apparenza giuridica e formale della titolarità o disponibilità del bene, difforme dalla realtà, al fine di eludere misure di prevenzione patrimoniale o di contrabbando ovvero al fine di agevolare la commissione di reati relativi alla circolazione di mezzi economici di illecita provenienza (ha specificato la Corte che se, da un lato, i termini titolarità e disponibilità impongono di comprendere nella previsione normativa non solo le situazioni del proprietario o del possessore ma anche quelle nelle quali il soggetto venga comunque a trovarsi in un rapporto di signoria con il bene; dall’altro lato, impongono altresì di considerare ogni meccanismo che realizzi la fittizia attribuzione consentendo al soggetto incriminato di mantenere il proprio rapporto con il bene).

<sup>244</sup> Art. 2634 c.c.

<sup>245</sup> Cass. 20 gennaio 2009, n. 2063, in banca dati “*fisconline*”.

<sup>246</sup> Art. 185 del Tuf.

- sempre in materia societaria, nell'esegesi dell'art. 2636 del codice civile la giurisprudenza della Corte di legittimità ha ricondotto l'atto simulato alla categoria della condotta artificiosa<sup>247</sup>;
- in materia di delitti contro l'amministrazione della giustizia, gli artt. 388 e 388-ter del codice penale inseriscono l'atto simulato nel *genus* fatti fraudolenti.

La conseguenza di ciò è che la simulazione contrattuale, sia essa assoluta ovvero relativa oggettiva o soggettiva, ha le caratteristiche di una condotta fraudolenta che integra il requisito della fattispecie dichiarativa nel momento in cui è di tipo ingannevole. A dimostrazione di quanto detto, devono essere citati alcuni casi messi in luce dalla giurisprudenza<sup>248</sup> e dalla dottrina<sup>249</sup>: interposizione fittizia di persona (id est: simulazione relativa soggettiva) costituiti dall'instestazione di relazioni bancarie a prestanomi o dall'interposizione di società di comodo in guisa da ostacolare l'identificazione degli effettivi percettori ovvero nell'interposizione di altri

---

<sup>247</sup> Cass., Sez. I, sent. n. 17854 del 29 aprile 2009, in *banca dati "fisconline"*, "In tema del reato di illecita influenza sull'assemblea, la nozione di 'atti simulati' contenuta nell'art. 2636 cod. civ. non deve essere intesa in senso civilistico, con esclusivo riferimento all'istituto della simulazione regolato dagli artt. 1414 e segg. cod. civ., ma deve essere inquadrata in una tipologia di comportamenti più ampia, che include qualsiasi operazione che artificiosamente permetta di alterare la formazione delle maggioranze assembleari, rendendo possibile il conseguimento di risultati vietati dalla legge o non consentiti dallo statuto della società".

<sup>248</sup> Cass., Sez. III, 19 aprile 2002, n. 14772, in *banca dati "fisconline"*. In dottrina, al A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, a cura di U. NANNUCCI-A. D'AVIRRO, Padova, 2000, pag. 120. Trib. Trieste, 30 aprile 1991, in "*Corriere Tributario*", 1991, pag. 3661.

<sup>249</sup> A. ESPOSITO, cit., pag. 602; G. GIORDANENGO, cit., pag. 4145

soggetti nella percezione della titolarità del reddito è stata ritenuta la sussistenza di mezzi fraudolenti.

Del pari, nel caso di simulazione oggettiva, relativa e assoluta, è stata ritenuta la sussistenza di mezzi fraudolenti ove la falsità in scritture contabili si sia fondata su un contratto, ideologicamente falso, di acquisto di diritti televisivi ovvero nel caso di contratto che conteneva l'indicazione di un prezzo di vendita inferiore al reale.

Concludendo, rilevata la natura fraudolenta della simulazione, si riscontra come essa sia idonea da un lato a incidere sulla corretta rappresentazione delle scritture contabili e dall'altro sia valida ad ostacolare l'attività di accertamento degli organi competenti. Si pensi, oltre ai casi delle sentenze dette, alle ipotesi in cui mediante le simulazioni contrattuali assolute oggettive si costituiscano minusvalenze inesistenti (ad esempio cessioni di quote di società a catena che si concludano con una cessione a prezzo vile, di gran lunga inferiore al prezzo d'acquisto, nel periodo d'imposta in cui si producono componenti positivi di reddito, in guisa tale da abbattere l'imponibile) ovvero si rappresentino cessioni inesistenti di rami aziendali. In tali episodi, i fatti di simulazione negoziale:

- vanno ad interferire con la veritiera rappresentazione delle scritture contabili, di cui fa parte anche il bilancio, poiché riproducono valori negativi non esistenti ovvero non rappresentano valori positivi derivanti dall'attività dei rami fittiziamente ceduti;

- è di tipo ingannevole tutte le volte in cui per avere un quadro della simulazione contrattuale sia necessario svolgere indagini dettagliate, societarie e finanziarie;
- determinano un decremento dell'imponibile poiché rappresentano elementi attivi per un ammontare inferiore ovvero elementi passivi fittizi.

Da ultimo, la prova della simulazione in ambito penale non è connotata dai limiti imposti dall'art. 193 del c.p.c., né si può ritenere che potrà esserci interpretazione differente ad opera della Corte di legittimità<sup>250</sup>.

## **6. I rapporti tra simulazione e mezzi fraudolenti con le pratiche di "*transfer price*" e di "*dividend-stripping*".**

Per comprendere perfettamente i rapporti tra frode fiscale e simulazione bisogna tenere nel debito conto la rilevanza storica della simulazione ai sensi delle previgenti ipotesi di frode fiscale: addirittura, tale condotta fu espressamente tipizzata dall'art. 4, n. 7), del D.L. n. 429/1982, convertito nella L. n. 516/1982<sup>251</sup> e rimasta in vigore fino al 1991. Anche successivamente,

---

<sup>250</sup> Cass., Sez. V, sent. n. 3949 del 9 aprile 1991. Ai fini della prova della simulazione contrattuale non sussistono, nell'ambito penale, i limiti di cui all'art. 1417 del codice civile, e pertanto la prova può essere fornita con qualsiasi mezzo ed anche mediante un complesso di indizi che rispondano ai requisiti di gravità, precisione e concordanza voluti dall'art. 192 codice di procedura penale.

<sup>251</sup> Le chiare affermazioni, sulla fattispecie, di Corte Costituzionale 16 maggio 1989, n. 247 e di Corte Costituzionale, 17 gennaio 1991, n. 35, nelle quali espressamente si qualifica come simulazione penalmente rilevante l'utilizzo di "un supporto documentale contrario alla realtà", laddove tale contrarietà alla realtà deve essere intesa - giusta la lettera dell'art. 4, n.

tuttavia, la natura "fraudolenta" della simulazione è stata nuovamente ribadita dalla giurisprudenza con riferimento alla fattispecie di cui alla lettera f) dell'art. 4<sup>252</sup>.

In ultimo, vale ancora la pena rilevare come in tema di truffa (laddove è incriminata una condotta che certamente richiede un *quid pluris* rispetto al delitto di dichiarazione fraudolenta) la giurisprudenza abbia espressamente considerate la simulazione e la dissimulazione come condotte riconducibili alla realizzazione di artifici o raggiri di cui all'art. 640 del codice penale<sup>253</sup>.

Dunque, sembrano sussistere argomenti sufficienti per far ritenere che anche la dichiarazione di una volontà difforme rispetto a quella realmente espressa dalle parti nell'ambito di un negozio giuridico possa assumere la natura di mezzo fraudolento rilevante ai sensi della fattispecie in esame<sup>254</sup>.

Naturalmente, giusta quanto si è dianzi rilevato, occorrerà che il negozio

---

7), letto alla luce delle sentenze citate - come comprensivo sia della falsità *tout court* che della simulazione. Per la distinzione - in un'ottica penalistica - tra falso e simulazione, per tutti ALESSANDRI, *Osservazioni sulle notizie false, esagerate o tendenziose*, in "Riv. it. dir. proc. pen.", 1973, pagg. 720 e seguenti; CARNELUTTI, *Teoria del falso*, 1935, pag. 49: "si mentisce quando si narra, si simula quando si dichiara il volere"; pag. 157: "non occorre molta riflessione per accorgersi che solo il documento narrativo ammette il mendacio mentre il documento dispositivo non può essere se non contraffatto"; ZUCCALÀ, *Il delitto di false comunicazioni sociali*, 1954, pagg. 21 e 43. Recentemente, si vedano pure i chiari rilievi di IACOVIELLO, *Il falso ideologico per omissione*, in "Cass. pen.", 1996, pag. 1426. In giurisprudenza, cfr. Cass., 1 ottobre 1996, in "Giust. pen.", 1997, II, c. 527.

<sup>252</sup> Tribunale di Torino, 3 aprile 1997, in "il fisco" n. 38/1997, pag. 11305; Cass., 23 luglio 1999, in "Dir. pen e processo", 2000, pag. 368 ed in "il fisco" n. 37/1999, pag. 12008.

<sup>253</sup> Si è così sostenuto che "degli artifici o dei raggiri non è necessaria una particolare, sottile ed astuta messa in scena, essendo sufficiente a concretarli qualsiasi simulazione o dissimulazione": Cass., 19 ottobre 1971, in "Cass. pen.", 1973, pag. 262.

<sup>254</sup> Per la trattazione dei rapporti tra simulazione e fatturazione di operazioni inesistenti ex art. 2, facciamo rinvio a PERINI, *Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario*, in "Dir. pen. processo", 2001, pagg. 1411 e seguenti.

simulato abbia una ripercussione contabile e sia recepito dalla dichiarazione annuale sotto forma di indicazione di elementi passivi fittizi o di indicazione parziale di elementi attivi, ma ciò attiene non tanto alla latitudine della categoria dei mezzi fraudolenti quanto alla generale tipicità dell'intera condotta posta in essere dal contribuente.

La trattazione dei rapporti tra simulazione e mezzi fraudolenti conduce, ormai, a dar conto di due diffuse pratiche elusive ritenute al di fuori della rilevanza penale e denominate nella prassi, ricorrendo a termini di origine anglosassone, di "*transfer price*" e di "*dividend-stripping*".

La prima condotta si risolve in un'attenta calibrazione dei prezzi praticati da società all'interno di un gruppo nel quale avvengano significativi trasferimenti di ricchezza: applicando prezzi alti agli acquisti e prezzi bassi alle vendite di una società (magari soggetta ad un regime fiscale sfavorevole) è possibile comprimere gli utili di quella società a favore di altre società del gruppo<sup>255</sup>. Dunque, il manovrare i prezzi dei beni trasferiti all'interno di un gruppo assume a strumento di politica fiscale volto al contenimento dell'onere tributario complessivamente gravante sul gruppo.

---

<sup>255</sup> Sul punto, BARTOLO, *Transfer price all'importazione e trasferimento di utili all'estero: elusione, sovrapproduzione o frode fiscale?*, in "Riv. trim. dir. pen. ec.", 1994, pagg. 875 e seguenti; VENTURATI, MARIOTTI, *La nuova frode*, cit., pagg. 160-161. Con riferimento alla nuova normativa, cfr. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta*, cit., pagg. 135 e seguenti; TRAVERSI, GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, cit., pag. 188. Tra i tributaristi, per tutti, CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del transfer price nell'ordinamento italiano*, in "Riv. dir. trib.", 2000, I, pag. 421.

Nondimeno, di fronte all'effettività di tali prezzi, all'interprete non resta che chiedersi se gli amministratori operino in conformità all'oggetto sociale e nel rispetto della normativa tributaria o se, invece, si rendano responsabili verso soci, creditori e fisco della spoliazione di una certa società. Ma, al di là di considerazioni di diritto civile, amministrativo e - eventualmente - penale fallimentare, da un punto di vista penale tributario non pare si possano ritenere "fraudolenti" comportamenti non occultati ma, anzi, regolarmente documentati e rispetto ai quali gli organi accertatori potranno contestare la violazione di apposite norme fiscali poste proprio ad impedire l'applicazione di prezzi non in linea con i valori di mercato (cfr. artt. 9 e 76 del Tuir).

All'opposto, qualora i prezzi di trasferimento fossero solo fittizi e risultassero da documentazione falsa o da contratti simulati, allora sarebbe sussistente la frode e quindi la responsabilità criminale.

Analoghe le conclusioni in merito al cosiddetto "dividend-stripping" [traducibile come usufrutto azionario finalizzato alla percezione del dividendo ed al recupero del relativo credito d'imposta<sup>256</sup>], la cui estraneità rispetto alle previgenti fattispecie di frode fiscale era alquanto pacifica, sostanziandosi in un paradigmatico comportamento semplicemente elusivo della disciplina fiscale<sup>257</sup>.

---

<sup>256</sup> Sulla disciplina tributaria di tale operazione, per tutti, NUZZO, *Elusione*, cit., pagg. 235 e seguenti.

<sup>257</sup> Ciò dà ragione delle pronunce assolute emesse dalla giurisprudenza che si è occupata della questione: Tribunale di Roma, 25 marzo 1999, in *"Foro it."*, 2000, II, 313; Tribunale di

Chi dovesse rimanere scettico al cospetto di una tale conclusione, potrebbe trarre conferma del nostro argomentare dal fatto che, per impedire il ricorso alla pratica del "*dividend-stripping*", il legislatore ha dovuto intervenire con una norma *ad hoc*, fornendoci la migliore dimostrazione di come tale pratica non fosse *contra legem* ma si limitasse a sfruttare un vuoto normativo, prontamente colmato dal legislatore tributario.

Certo, anche in questo caso le conclusioni potrebbero mutare laddove ulteriori profili di artificiosità fossero innestati su quella che potremmo definire come "l'operazione base" di "*dividend-stripping*": ad esempio, la fittizia creazione di un soggetto estero da utilizzarsi a tal fine creerebbe significative sovrapposizioni con la già analizzata tematica delle società di comodo.

---

Udine, 3 ottobre 1996, in "*il fisco*", n. 10/1997, pag. 2716; Procura della Repubblica Tribunale di Vicenza, 22 agosto 1995, in "*il fisco*", n. 38/1995, 9385; Tribunale di Udine, 5 luglio 1997, in "*il fisco*", n. 45/1997, pag. 13321; Tribunale di Pordenone, 12 luglio 1997, in "*il fisco*", n. 34/1997, pag. 9991; Tribunale di Ivrea, 5 maggio 1997, in "*il fisco*", n. 36/1997, pag. 11039; Procura della Repubblica Tribunale di Ravenna, 3 settembre 1994, in "*il fisco*", n. 36/1994, pag. 8189; Tribunale di Milano, 19 giugno 1996, in "*il fisco*", n. 19/1997, pag. 5233; App. Trieste, 15 luglio 1998, in "*il fisco*", n. 36/1998, pag. 11921. In dottrina, per questa conclusione, cfr. NAPOLEONI, *I fondamentali*, cit., pag. 112. Nella giurisprudenza tributaria, cfr. Cass., 3 aprile 2000, n. 3979, in "*Foro it.*", 2000, I, 1460.

## CONCLUSIONI

Nel lavoro presentato sono stati approfonditi gli aspetti ed i dubbi interpretativi relativi all'applicazione della norma penale tributaria in tema di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del D. Lgs. n. 74 del 2000.

L'indagine si apre con una prima parte dedicata all'evoluzione del diritto penale tributario. In particolare, si è analizzata la disciplina conteplata dalla c.d. legge “manette agli evasori” n. 516/1982, la quale prevedeva in gran parte reati prodromici di tipo contravvenzionale e, dunque, fattispecie criminose dirette a sanzionare comportamenti ritenuti astrattamente idonei al compimento della successiva evasione, a prescindere dall'effettiva lesione degli interessi dell'erario, fino alla riforma del diritto penale tributario, ad opera del D. Lgs. n. 74/2000, che sanziona penalmente l'effettiva lesione degli interessi dell'erario attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale dei redditi e sul valore aggiunto.

Il legislatore con tale riforma ha introdotto un numero limitato di fattispecie delittuose caratterizzate dal dolo specifico di evasione delle imposte e soglie di punibilità per limitare l'intervento penale ai soli illeciti più gravi e per

deflazionare l'elevato numero di processi penali che si erano instaurati con la precedente normativa.

Le modifiche legislative hanno determinato il passaggio dalla previsione di fattispecie di pericolo presunto o astratto, che anticipavano la tutela penale a fatti che in concreto potevano non risultare effettivamente lesivi per l'erario, a fattispecie di danno nelle quali le falsificazioni, le alterazioni e le generali infedeltà del contribuente si riflettono, inevitabilmente, nelle dichiarazioni, in modo da costituire una situazione patrimoniale diversa da quella reale.

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del D. Lgs. n. 74 del 2000, svolge un ruolo fondamentale nel sistema penale tributario, in quanto è una fattispecie residuale, destinata a ricomprendere tutte quelle condotte non sussumibili nell'ambito applicativo della dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti (art. 2).

Esaminati, dunque, nel primo capitolo, gli elementi essenziali della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, nel secondo capitolo, si è analizzato il rapporto di tale ipotesi delittuosa con gli altri reati dichiarativi di tipo commissivo, quali la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti (art. 2) e la dichiarazione infedele (art. 4).

Il terzo capitolo, invece, analizza il rapporto tra la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e il falso in bilancio.

Infine, l'ultimo capitolo è dedicato al rapporto tra il delitto di dichiarazione fraudolenta e la simulazione contrattuale, alla luce del fatto che quest'ultima integra proprio gli artifici ovvero i mezzi fraudolenti richiesti per la realizzazione del reato dichiarativo.

## BIBLIOGRAFIA

- ANTOLISEI F., *I reati tributari*, in *Manuale di diritto penale, leggi complementari*, vol. II, XI edizione aggiornata ed integrata da Conti L., Milano, 2001;
- ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, vol. II, Milano, 2008;
- ARDITO F., *Note in tema di rapporti tra la frode fiscale e il delitto di cui all'art. 3, D.L.vo. 74/2000*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2005;
- BELLAGAMBA G., CARITI G., *I reati tributari*, 2° ed., Milano, 2004;
- BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011;
- BERSANI G., *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele: elementi costitutivi*, in *Il fisco*, 2001;
- BOSIZIO O., PROCIDA M., *Nuovi reati in materia di dichiarazione e bene giuridico protetto*, in *il fisco*, n. 25/2002;
- BRICCHETTI R., *Dichiarazione omessa o infedele. La fattispecie a condotta monobasica*, in *Il Fisco*, 2001;
- BRICCHETTI R., *Sopra i 150 milioni l'omessa dichiarazione è reato*, in *"Guida al diritto"*, n. 14/2000;
- BUCCICO C., *Frode fiscale e falso in bilancio*, Napoli, 2005;

- CAPASSO F., *I rapporti tra frode fiscale e falso in bilancio: la novella in materia di falso. Ultimo atto della dibattuta questione dei rapporti con la frode fiscale?*, in *Il Fisco*, 2002;
- CARACCIOLI I., *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole 24Ore*, 1° aprile 2000;
- CARACCIOLI I., *Falso in bilancio e reati tributari dopo la riforma della “legge sul risparmio”: l. 262/2005*, in *Il Fisco*, 2006;
- CARDONE V., *Il comportamento omissivo e il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Il fisco*, n. 19/2011;
- CARTONI B., *I reati tributari. Definizione e delitti in materia di dichiarazione*, in *il fisco*, n. 45/2003;
- CAVALIERE A., *Riflessioni sul ruolo dell’offensività nella teoria del reato costituzionalmente orientata*, in *Costituzione, diritto e processo penale*, Milano, 1998;
- CERQUA L.D., PRICOLO C., *Commento al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000;
- CERQUA L., *Diritto penale delle società, profili sostanziali e processuali*, Cedam, 2009;
- CICCIA A., *I nuovi reati societari e finanziari*, Napoli, 2009;
- CORDEIRO GUERRA R., *La disciplina del transfer price nell’ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I;

- CRESPI A., *Il falso in bilancio e il pendolarismo delle coscienze*, in *Rivista delle società*, n. 2-3/2002;
- D'ABRUZZO G., *Il reato di dichiarazione infedele*, in AA.VV., *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, V.E. FALSITTA (a cura di) Milano, 2001;
- D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., *I reati tributari*, Milanofiori Assago, 2012;
- DI AMATO A., *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *I reati tributari* (a cura di) A. DI AMATO, R. PISANO, Padova, 2002;
- DONINI M., *Teoria del reato. Una introduzione*, Padova, 1996;
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Roma, 2012;
- GAZZONI F., “*Manuale di diritto privato*”, Napoli, 2007;
- GENNAI S., TRAVERSI A., *I delitti tributari: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011;
- GIOVAGNOLI R., *Studi di diritto penale: parte speciale*, Milano, 2008;
- GIULIANI S., *Sulla fattispecie di fraudolenta dichiarazione fiscale di false comunicazioni sociali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2003;
- GIULIANI G., GIULIANI F., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Torino, 2013;
- GIZZI L., *Il rapporto tra falso in bilancio e frode fiscale alla luce della nuova disciplina dei reati societari*, in *Cass. pen.*, 2005;
- GROSSO C.F., *L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, Torino, 1980;

- GULLO B., *Gli elementi attivi e gli elementi passivi nel diritto penale tributario. Casi pratici di applicazione della norma definitiva*, in *il fisco*, n. 44/2010;
- IORIO A., *I nuovi reati tributari*, in F. CARRARINI, A. IORIO, M. MILANESE (a cura di), *Commento al nuovo sistema penale tributario*, in *Il Fisco*, All. n. 14 del 2000;
- IORIO A., *I nuovi reati tributari*, Milanofiori Assago, 2011;
- IZZO G., *La dichiarazione fraudolenta mediante artifici*, in *Fisco*, 2001;
- IMPERATO L., *sub art. 1*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al d. lgs. 10 marzo 2000, n.74*, Padova, 2001;
- LANZI A., *La riforma del reato di falso in bilancio: la nuova frontiera del diritto penale societario*, in *Le società*, n. 3/2002;
- LANZI A., ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014;
- LUNGHINI G., *La nuova disciplina penale delle false comunicazioni sociali*, in *Riv. trim. pen. econ.*, 2001;
- MANCINI A., PISANI M., *Diritto penale tributario*, Milano, 2012;
- MANGIONE A., *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in E. MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, 2001;
- MANNA A., *La riforma dei reati societari: dal pericolo al danno*, in *Foro ital.*, IV, 2002;

- MANTOVANI F., *Il principio di offensività nello schema di delega legislativa per un nuovo codice penale*, in AA.VV., *Prospettive di riforma del codice penale e valori costituzionali*, Milano, 1996;
- MARRA G., *Evasione d'imposta ed esercizio dell'azione penale nei nuovi reati tributari*, in *Il Fisco*, 2000;
- MASTROGIACOMO E., *Gli elementi attivi penalmente rilevanti nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Fisco*, 2005;
- F. MUSCO, *Diritto penale societario*, Milano, 1999;
- MUSCO E., *Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 2001;
- MUSCO E., *Il nuovo diritto penale dell'economia tra legislativo ed esecutivo*, in *Riv. guardia fin.*, 2003;
- MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, 2° ed., Bologna, 2013;
- NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000;
- NANNUCCI U., *Il delitto di dichiarazione infedele*, in *La riforma del diritto penale tributario*, in U. NANNUCCI, A. D'AVIRRO (a cura di), Padova, 2000;
- PALAZZO F., *Meriti e limiti dell'offensività come principio di ricodificazione*, *Prospettive di riforma del codice penale e valori costituzionali*, Milano;

- PERINI A., *Sulla nozione di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento nell'ambito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2002;
- PERINI A., *I mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2002;
- 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.* n. 1/2002;
- PISONI P., *Soglie ed alterazioni sensibili nel nuovo falso in bilancio*, in *La riforma del diritto societario. Il falso in bilancio, nuovi reati societari e fallimento*, Torino, 2002;
- PISTORELLI L., *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto*, n. 14/2000;
- POLLARI N., LORIA F., *Elementi di diritto repressivo tributario*, Roma, 2013;
- PUOTI G., F. SIMONELLI F., *I reati tributari*, Padova, 2008;
- REBECCA G., ZANNI M., *Perdite fiscali. Guida operativa*, Milano, 2012;
- RIZZELLI A., VILLANI M., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti*, vol. III, Santarcangelo di Romagna, 2013;
- ROSSI A., *Sulle lacune del nuovo diritto penale tributario. In particolare, in materia di società di persone*, in *Il Fisco*, 2000

- SANTAMARIA B., *La frode fiscale*, Milano, 2011;
- SOANA G.L., *I reati tributari*, 3° ed., Milano 2013;
- STEVANATO D., *Gli elementi passivi fittizi tra inesistenza e indeducibilità del costo*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, a cura di R. Lupi, Milano, 2000;
- TALDONE L., *Dichiarazione fraudolenta e truffa ai danni dello Stato. La cassazione esclude il concorso di reati*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2005;
- TARANTINI G., ESPOSITO G., *La nuova disciplina dei reati tributari*, Padova, 2000;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, IX ed., Torino, 2009;
- TINELLI G., MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, III ed., Torino, 2013;
- TRAVERSI A., *Un diritto penale "minimo" tributario per recuperare il massimo di evasione*, in *Diritto e giustizia*, n. 9/2000;
- TRAVERSI A., GENNAI S., *I delitti tributari: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011;
- VENEZIANI P., *Commento all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000*, in I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZA (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001;
- VUOSI R., *Frode fiscale e falso in bilancio*, Napoli, 2006;

- ZANETTI E., *La nuova disciplina del falso in bilancio*, in *Impresa c.i.*, n. 5/2002;
- ZOPPINI G., *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. dir. trib.*, 2002.