

PENALE TRIBUTARIO

Quando la dichiarazione infedele espone al reato tributario

di Luigi Ferrajoli

Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'**art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000** punisce con la **reclusione da uno a tre anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indica in una delle **dichiarazioni annuali** relative a dette imposte elementi attivi per un **ammontare inferiore** a quello effettivo od elementi passivi **fittizi**.

Detta figura criminosa è caratterizzata da un'ampia portata applicativa dal punto di vista oggettivo, essendo richiesta la mera **presentazione** di una dichiarazione non veritiera, non qualificata da ulteriori **espedienti fraudolenti** finalizzati ad ostacolare i poteri di accertamento erariale (cfr.: [Cass. 2 agosto 2012, n. 13926](#)).

Sulla conformazione della fattispecie è poi di recente intervenuto il **D.L. n. 138/2011**, convertito in Legge n. 148/2011, il quale, con incisive modifiche in tema di **abbassamento delle soglie** di punibilità e di allungamento dei **termini di prescrizione**, ha contribuito ad un ulteriore ampliamento della platea di soggetti passibili di rispondere penalmente per l'evasione.

La dilatazione dell'ambito applicativo del delitto di dichiarazione infedele si interseca con il tema della rilevanza penale delle diverse **tipologie di accertamento** a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, *in primis* l'accertamento di tipo sintetico, nonché della contestazione in sede tributaria dell'**elusione fiscale** e dell'**abuso del diritto**.

Emerge, pertanto, la necessità di ripercorrere, sia pure in sintesi, gli orientamenti giurisprudenziali riguardanti i rapporti tra la **formazione della prova** in ambito tributario, da una parte, e penale, dall'altro, allorché all'origine sussista un **fatto illecito** rilevante per entrambi i rami dell'ordinamento. Orientamenti che, se confermati, saranno idonei ad incrementare in maniera significativa la rilevanza penale delle violazioni tributarie.

Innanzitutto, un delicato aspetto del sistema è rappresentato dal fatto che moltissimi rilievi fiscali hanno natura essenzialmente **presuntiva**, nella misura in cui il Legislatore tributario consente di contestare e sanzionare amministrativamente un'evasione presunta e non fondata su fatti materiali. Con riferimento, ad esempio, all'**accertamento redditometrico**, la capacità di spesa del contribuente manifestatasi in un determinato periodo d'imposta non costituisce di per se? prova che il contribuente stesso abbia conseguito un reddito tale da giustificare le spese sostenute nel medesimo periodo temporale.

Di fronte a tali fattispecie, occorre allora chiedersi se, una volta superate in sede di accertamento le soglie di punibilità previste dal D.Lgs. n. 74/2000, i **valori** fondanti la maggiore imposta evasa e, di conseguenza, i **metodi** determinativi di questi ultimi siano vincolanti anche in **sede penale** ed in che misura.

Al riguardo, la Giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare che anche l'accertamento sintetico può rappresentare un valido **elemento di indagine** per stabilire, in ambito penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, ma e? d'altro canto indispensabile, a tal fine, *“che il giudice non arresti il proprio esame alla constatazione dell'esistenza di detto accertamento e ad un apodittico richiamo di uno dei singoli dati posti a fondamento del medesimo, ma proceda ad una specifica valutazione di tutti gli estremi tenuti in considerazione dall'Ufficio finanziario e di ogni altro eventuale indizio acquisito, sicché? deve ripercorrere in modo chiaro e puntuale, anche se sintetico, prima l'apprezzamento di ognuno di essi ed esprimere successivamente una valutazione globale di questi ultimi, rendendo chiari i passaggi della motivazione da lui adottata, per consentire di verificare l'esistenza effettiva e la sua coerenza logica”* (cfr.: [Cass. 21 giugno 2011, n. 24811](#); in senso conforme, cfr.: Cass. 26 settembre 2012, n. 37071 e Cass. 10 gennaio 2013, n. 1261).

In definitiva, e? quindi da escludere che la **penale responsabilità** di un contribuente imputato di reato tributario possa essere affermata sulla base della sola determinazione sintetica del reddito effettuata ai sensi dell'**art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973**, qualora tale elemento, avente valenza meramente indiziaria, non sia sorretto da altri e piu? consistenti **elementi di riscontro**.

Un'ulteriore problematica che negli ultimi anni è stata oggetto di acceso dibattito in dottrina e giurisprudenza concerne la **rilevanza penale** di comportamenti del contribuente ritenuti **elusivi** dall'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento a tale tema, una recentissima sentenza la Corte di Cassazione ha individuato i **limiti** alla trasmigrazione nel processo penale dell'accertamento tributario dell'elusione. In particolare, nella [sentenza n. 36894, depositata il 9 settembre 2013](#), la Suprema Corte, confermando l'orientamento di recente espresso anche nella nota sentenza n. 7739/2012, ha ritenuto che le condotte elusive possano costituire reato tributario, ma soltanto laddove queste siano strettamente riconducibili alle **ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge**, ovverosia quelle di cui agli artt. 37, comma terzo, e 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Nella pronuncia in esame si osserva, infatti, che *“nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescinda da specifiche norme (...) mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva”*.

Se da un lato, quindi, viene affermata la rilevanza penale di atteggiamenti del contribuente che rientrino in specifiche fattispecie normative di elusione, dall'altro pare escludersi che le condotte genericamente riconducibili all'**abuso del diritto** possano costituire una fattispecie penalmente rilevante, in quanto ciò comporterebbe seri problemi di compatibilità? col

principio di stretta legalità? in materia penale.