

# Le Frodi in Bilancio

## FRODI IN BILANCIO: IL PROFILO TRIBUTARIO

Dott. Antonio Ferragù  
(Associate Partner - Studio Pirola Pennuto Zei & Associati)

[www.piolapennutozei.it](http://www.piolapennutozei.it)

### Decreto legislativo del 10 marzo 2000, n. 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto

Tre tipologie di fattispecie penali-tributarie contemplate dall'attuale impianto normativo:

- **Violazioni in materia di dichiarazione**
  - Art. 2 – Dichiarazione fraudolenta mediante fatture false
  - Art. 3 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici
  - Art. 4 – Dichiarazione infedele
  - Art. 5 – Omessa dichiarazione
- **Violazioni agli obblighi di documentazione**
  - Art. 8 – Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
  - Art. 9 – Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
  - Art. 10 – Occultamento o distruzione di documenti contabili
- **Violazioni agli obblighi di versamento**
  - Art. 10-*bis* – Omesso versamento di ritenute certificate
  - Art. 10-*ter* – Omesso versamento IVA
  - Art. 10-*quater* – Indebita compensazione
  - Art. 11 – Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

→ **Violazioni** in linea di principio **ascrivibili**, salvo concorsi di reato, nei confronti di **chi sottoscrive la relativa dichiarazione** (Redditi o IVA)

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

3

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Principali novità apportate all'art. 4 dal «Decreto fiscale» (DL 26 ottobre 2019, n. 124)

- Modifica al comma 1:
  - limiti di pena aggravati → da due anni a quattro anni e sei mesi (precedentemente stabiliti tra 1 e 3 anni)
  - abbassamento delle soglie di rilevanza penale → 100.000 e 2.000.000 euro (precedentemente pari a 150.000 e 3.000.000 di euro)
- Modifica al comma 1-ter: viene specificato che non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che "complessivamente" (e non più "singolarmente") considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette
- Divengono applicabili anche per questo reato le misure coercitive previste dal Capo II del Libro IV del codice di procedura penale (divieto di espatrio, l'obbligo di presentarsi alla polizia giudiziaria, gli arresti domiciliari) (cfr. art. 280 c.p.p.)

→ la nuova disposizione è applicabile unicamente alle condotte poste in essere successivamente al 24.12.2019 (principio di irretroattività della legge penale di cui all'art. 2 c.p.)

4

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Comma 1 - Condotta e perfezionamento del reato

Il delitto consiste nell'indicare in una delle dichiarazioni annuali (Redditi o IVA)

- elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo (omessa annotazione di ricavi e sottofatturazione)
- elementi passivi **inesistenti**

→ Punisce la mera «dichiarazione mendace» priva di connotati di frode, incentrata sulla sola evidenziazione di un'informazione non veritiera

- assenza della «fraudolenzza» → la condotta è sussidiaria e residuale rispetto ai più gravi artifici di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 74/2000
- legittima la riqualificazione giuridica del fatto (da dichiarazione infedele a dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) nel corso del medesimo procedimento, laddove i requisiti della condotta integrino quanto richiesto dall'art. 3 del D.Lgs. 74/2000 (**Cass. pen. 15500/2019**)

→ Sostituzione del termine «fittizi» con l'aggettivo «inesistenti» (cfr. circolare GdF 1/2018, Vol I, Pt. 2, cap. 1, pp. 137 e ss.)

- irrilevanza penale dei componenti negativi di reddito, sostenuti dal contribuente, ma non fiscalmente deducibili
- «nessun costo realmente sostenuto, ancorché indeducibile, può concorrere a determinare l'imposta evasa per come declinata dal D.Lgs. n. 74/2000. *Classici esempi possono essere rinvenibili nelle spese di rappresentanza, di pubblicità, di acquisto beni contestati come non inerenti dall'Amministrazione finanziaria»* (circ. GdF n. 1/2018; Vol. I, pag. 167)

5

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Comma 1 - Ambito applicativo

- **Soggetti attivi:** il reato può essere integrato soltanto dai contribuenti tenuti a presentare le dichiarazioni ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, nonché dai soggetti cui si riferisce l'art. 1 lett. e) del D.Lgs. 74/2000 (ossia "(...) *chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche*")

→ società di persone

- Volontà di evadere:
  - Imposte sui redditi
  - Imposta sul valore aggiunto
- **Soglie di punibilità:**
  - Imposta evasa > 100.000 euro e

- Ammontare di elementi attivi sottratti ad imposizione > 10 % dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque > 2.000.000 euro

6

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Comma 1-bis – Irrilevanza penale delle valutazioni di bilancio e delle questioni interpretative

Sono escluse dall'area di rilevanza penale:

- la non corretta classificazione e la difformità nelle valutazioni di elementi attivi o passivi, oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali (*i.e.* in nota integrativa)
- la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza
- la “non inerenza”, con riferimento alla normativa per la deducibilità dei costi dal reddito di impresa o per la detraibilità dell'IVA da acquisti (purché si tratti di elementi passivi reali, cioè che non si tratti di costi non realmente sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quanto dichiarato)
- la non deducibilità di elementi passivi reali

7

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Comma 1-ter – Irrilevanza penale delle valutazioni di bilancio e delle questioni interpretative

*«fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)»*

- Disposizione di «chiusura del sistema»
- La norma in precedenza precisava trattava le valutazioni «singolarmente» considerate in luogo di complessivamente
- Esclusione da rilevanza penale per ogni indicazione di elementi attivi o passivi la cui erroneità sia connessa ad un giudizio valutativo e non alla loro effettiva esistenza → la mera irregolarità o non condivisibilità in sede fiscale di una dichiarazione non ne dovrebbe determinare la sua rilevanza penale

8

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Sanzioni

- Reclusione da 2 a 4 anni e sei mesi
- Applicabili misure coercitive previste dal Capo II del Libro IV del codice di procedura penale (ossia il divieto di espatrio, l'obbligo di presentarsi alla polizia giudiziaria, gli arresti domiciliari)
  - operatività di tali misure quando si procede per delitti per i quali la legge stabilisce la pena della reclusione superiore nel massimo a 3 anni (co. 1 dell'art. 280 c.p.p.)
- Non è invece applicabile la custodia cautelare in carcere
- Esclusa la c.d. confisca per sproporzione o allargata, ma resta applicabile unicamente la confisca obbligatoria del profitto del reato
- **Cass. 4439/2021** – Doppia sanzione penale e tributaria per dichiarazione infedele
  - i Giudici di legittimità hanno ritenuto cumulabili le sanzioni di natura pensale e quelle tipiche di natura amministrativo-tributaria
  - restringimento del principio «**ne bis in idem**» →connessione tra procedimento amministrativo e penale sostanziale e temporale sufficientemente stretta tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema (cfr. Corte Costituzionale nn. 222/2019 e 43/2018)
- Responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. 231/2001 (cfr. D.Lgs. 75/2020)

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### TP e dichiarazione infedele

- Modifiche apportate all'art. 4, co. 1 del D.Lgs. 74/2000 dal D.Lgs. 158/2015  
→ Sostituzione del termine «fittizi» con «inesistenti»
  - nessun costo realmente sostenuto, ancorché indeducibile, potrà essere conteggiato nell'imposta evasa ai fini penali
  - il reato di dichiarazione infedele non è configurabile nei casi di contestazioni aventi ad oggetto le politiche societarie riguardanti i prezzi di trasferimento
  - l'esplicitazione in nota integrativa dei criteri di transfer pricing adottati è idonea a non costituire causa di punibilità

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Art. 13 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

#### Cause di non punibilità:

- pagamento dei debiti tributari, comprese sanzioni e interessi
  - Ravvedimento operoso
  - Presentazione della dichiarazione omessa  
*semprechè*
- il ravvedimento o la presentazione devono intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali

11

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Abuso del diritto - art. 10-bis L. 27 luglio 2000, n. 212

- L'abuso del diritto tributario non è punibile in sede penale
  - Comma 13: *«le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie»*
- Cassazione, Sez. III pen., Sent. n. 41755, 2015
  - È punibile ai sensi dell'art. 4 D.Lgs. N. 74/2000 l'omessa dichiarazione di una plusvalenza derivante da ripetute cessioni al fine di:
    - Utilizzare in compensazione una perdita
    - Non corrispondere le imposte
  - Il negozio simulato non rientra nelle previsioni dell'art. 10-bis
  - Cfr. inoltre Cass., sez. III pen., 1° ottobre 2015 (dep. 20 ottobre 2015), m. 40272; Cass., sez. III pen., 21 aprile 2017 (dep. 31 luglio 2017), n. 38016

12



## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Corte di Cassazione, Sent. n. 6869 del 2017

- Contestazione del reato di dichiarazione infedele
  - Elementi passivi fittizi > della soglia di punibilità
  - Errore negli elementi attivi, dichiarati in misura maggiore rispetto ai ricavi accertati dalla GdF
  - Il reato non sarebbe stato integrato perchè gli elementi passivi inesistenti non erano > al 10 % di quelli attivi
- «*la dichiarazione dei redditi non è un atto negoziale o dispositivo, bensì una dichiarazione di scienza, sicchè, in caso di errore (di fatto o di diritto), commesso dal contribuente, essa è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile quando possa derivarne l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante*»

13

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

### Corte di Cassazione, Sent. n. 43817 del 2017

- Ai fini della sussistenza del reato rileva anche la contabilizzazione delle giacenze di magazzino
- Margine di tolleranza di cui all'art. 4, c. 1-ter in merito alle valutazioni
- Difficoltà di valutazione delle rimanenze
  - Non è un dato numerico obiettivo: si può utilizzare anche il presumibile valore di realizzazione
- «*...trattandosi di un dato valutativo, deve trovare applicazione il margine di tolleranza tra accertato e dichiarato pari al 10 %...*»

14

## Art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 – Dichiarazione infedele

- **Cassazione penale, sez. III, sentenza 29/05/2019 n° 23810**
  - il delitto di dichiarazione infedele si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale, non rileva l'eventuale presentazione di una dichiarazione integrativa mediante la quale il contribuente abbia emendato il contenuto di quella annuale originaria
- **Cassazione penale, sez. II, sentenza 28/02/2012 n° 7739**
  - Le condotte elusive corrispondenti ad ipotesi espressamente previste dalla legge possono presentare rilevanza penale
  - «se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile»

15

## Alcune fattispecie «*particolari*».....spunti di riflessione

1. *Transfer Pricing*
2. *Esterovestizione societaria*
3. *Stabile organizzazione occulta*
4. *Dichiarazione integrativa*

16



## Transfer Pricing

- ❑ La tematica del *Transfer Pricing* è generalmente ricondotta nell'ambito dei fenomeni delle valutazioni estimative
- ✓ L'idonea documentazione (*Master File* e *Documentazione Nazionale*) - dal punto di vista formale e sostanziale - predisposta dall'impresa scongiura la rilevanza penale della dichiarazione infedele in caso di contestazioni in materia di *transfer pricing* (c.d. *penalty protection*)

17

## Esterovestizione societaria

Corte di Cassazione, Sentenza n. 7739/2012



Nei limiti fissati dalle norme sui reati tributari e valutando caso per caso l'elemento psicologico, sono ravvisabili i reati previsti dagli artt. 4 e 5, Dlgs. 74/2000 (rispettivamente dichiarazione infedele e omessa dichiarazione)

18

## Stabile organizzazione «*occulta*»

Corte di Cassazione, Sentenza n. 16106/2011



È stata contestata alla società residente in Italia, riqualficata stabile organizzazione, l'ipotesi delittuosa dell'infedele dichiarazione



La questione appare controversa, posto che in altre Sentenze della Suprema Corte è stato contestato il delitto di omessa dichiarazione

19

## Dichiarazione Integrativa

Cassazione penale, Sentenza n. 23810/2019



Il delitto di dichiarazione infedele si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale, con la conseguenza che non rileva l'eventuale presentazione di una dichiarazione integrativa mediante la quale il contribuente abbia emendato il contenuto di quella annuale originaria

20

## CONTATTI:

Antonio Ferragu

**Pirola Pennuto Zei & Associati**

Via Belgio 12

37135 Verona (Italy)

Tel. +39 045 8092511

E-mail: [antonio.ferragu@studiopirola.com](mailto:antonio.ferragu@studiopirola.com)