



## LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE NEI REATI TRIBUTARI DICHIARATIVI

Antonio Felice Uricchio - Corrado Spriveri

aggiornato al D.lgs. n. 87/2024  
in G.U. n. 150 del 28 giugno 2024



[Read More >](#)

## LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE NEI REATI TRIBUTARI DICHIARATIVI

### Scheda tecnica

**Titolo:** La difesa del contribuente nei reati tributari dichiarativi

**Sottotitolo:** aggiornato al D.lgs. n. 87/2024 in G.U. n. 150 del 28 giugno 2024

**Editore:** Duepuntozero

**Autore:** Antonio felice Uricchio – Corrado Spriveri

**Anno:** luglio 2024

**Libro:** 256 pagine

**Isbn:** 9788833271712

## Presentazione

Dopo decenni dall'ultima vera riforma fiscale, quella dei primi anni 70, finalmente, si sono create le condizioni per varare una nuova e ben più profonda revisione del sistema fiscale italiano. Era da tempo che si sentiva l'esigenza di svecchiare le regole fiscali per renderle non solo al passo con i tempi moderni, ma anche più snelle ed efficienti. L'esigenza, da più parti sentita, era quella di scrivere regole certe per favorire lo sviluppo economico senza tralasciare, però, l'esigenza sacrosanta dello Stato di avere entrate sicure e, al tempo stesso, combattere l'evasione fiscale. Nel 2023, dunque, è stata emanata la Legge n. 111/2023 con la quale il Parlamento ha delegato il Governo ad intervenire su tutti gli ambiti, dalla tassazione delle persone fisiche a quella delle imprese, dalla tassazione diretta a quella indiretta. Tra la fine del 2023 e i primi mesi del 2024, quindi, hanno visto la luce i primi decreti delegati, tra cui quelli che hanno riscritto le regole in materia di IRPEF (d.lgs. n. 216/2023), adempimenti fiscali (d.lgs. n. 1/2024), Statuto dei contribuenti (d.lgs. n. 219/2023), accertamento (d.lgs. n. 13/2024), contenzioso tributario (d.lgs. n. 220/2023) e fiscalità internazionale (d.lgs. n. 209/2023). Inoltre è stato aggiornato l'istituto dell'adempimento collaborativo (d.lgs. n. 221/2023) e, novità assoluta, è stato introdotto il concordato preventivo biennale (d.lgs. n. 13/2024). Il Volume contiene un approfondimento sui decreti attuativi, fornendo al lettore, con un taglio operativo, una prima, completa e rigorosa chiave di lettura alle tantissime novità con le quali, già a partire dal 2024, ci si dovrà necessariamente confrontare.

## Autori

Un vivo ringraziamento va agli Autori di questo numero della collana, al professore Uricchio, ordinario di diritto tributario nella Università di Bari, e all'avvocato Corrado Spriveri, già autore di altri volumi e saggi nella disciplina penale tributaria.

L'Editore

Seguono

Indice Ed Estratti



## Indice

<i>Presentazione (a cura degli Autori)</i> .....	p. 7
--	------

## CAPITOLO PRIMO

**I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE RICONOSCIUTI E GARANTITI  
DALLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE***(Antonio Uricchio)*

1.1. I poteri attribuiti all'Amministrazione Finanziaria: la verifica fiscale e i diritti sanciti dallo Statuto del Contribuente, alla luce delle modifiche introdotte dal decreto legislativo n. 219/2023 .....	9
1.2. Poteri della Guardia di Finanza e diritti del contribuente nella verifica fiscale.....»	22

## CAPITOLO SECONDO

**LE CONTESTAZIONI DEGLI ILLECITI TRA ACCERTAMENTO  
TRIBUTARIO E PROCEDIMENTO PENALE TRIBUTARIO***(Antonio Uricchio)*

2.1. L'accertamento degli illeciti penali-tributari nella verifica fiscale .....	27
2.2. Il rapporto tra processo tributario e processo penale tributario .....	34
2.2.1. Le modifiche introdotte dalla delega fiscale nel rapporto tra i due processi .....	46
2.2.2. Le modifiche introdotte dalla delega fiscale in materia di sanzioni amministrative e penali.....»	49

## CAPITOLO TERZO

**TECNICHE E STRATEGIE DIFENSIVE  
DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE  
O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI***(Corrado Spriveri)*

3.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti .....	65
--	----

3.1.1. Elementi costitutivi del reato .....	76
3.1.2. Soggetti attivi del reato .....	81
3.1.3. La scelta della linea difensiva .....	82
3.1.4. Le investigazioni difensive .....	88

#### CAPITOLO QUARTO

##### **TECNICHE E STRATEGIE DIFENSIVE DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI**

*(Corrado Spriveri)*

4.1. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici .....	93
4.1.1. Elementi costitutivi del reato .....	100
4.1.2. Soggetti attivi del reato .....	104
4.1.3. La scelta della linea difensiva .....	106
4.1.4. Le investigazioni difensive .....	112

#### CAPITOLO QUINTO

##### **TECNICHE E STRATEGIE DIFENSIVE DICHIARAZIONE INFEDELE**

*(Corrado Spriveri)*

5.1. Dichiarazione infedele .....	115
5.1.1. Elementi costitutivi del reato .....	122
5.1.2. Soggetti attivi del reato .....	125
5.1.3. La scelta della linea difensiva .....	127
5.1.4. Le investigazioni difensive .....	133

#### CAPITOLO SESTO

##### **TECNICHE E STRATEGIE DIFENSIVE OMESSA DICHIARAZIONE**

*(Corrado Spriveri)*

6.1. Omessa dichiarazione .....	135
6.1.1. Elementi costitutivi del reato .....	139
6.1.2. Soggetti attivi del reato .....	141
6.1.3. La scelta della linea difensiva .....	142
6.1.4. Le investigazioni difensive .....	146

## CAPITOLO SETTIMO

**IL CODICE DEONTOLOGICO FORENSE  
E LE REGOLE DI CONDOTTA DEL PENALISTA  
NELLE INVESTIGAZIONI DIFENSIVE**

*(Corrado Spriveri)*

7.1. Il Codice deontologico forense .....	149
7.1.1. Le Regole di condotta del penalista nelle investigazioni difensive .....	152
 <i>Appendice</i> .....	 155
A. TABELLE: riferite ai delitti in “ <i>Materia di Dichiarazione</i> ” previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 .....	156
B. TABELLE: riferite ai singoli delitti in “ <i>Materia di Dichiarazione</i> ” previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 .....	164
C. TABELLE: riferite ai chiarimenti forniti dalla Giurisprudenza di legittimità in merito ai delitti in “ <i>Materia di Dichiarazione</i> ”, previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 7 .....	168
D. TABELLE: riassuntive concernenti le sanzioni penali – decreto legislativo n. 74/2000 – che hanno subito delle modifiche in forza al decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, rubricato “ <i>Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell’articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111</i> ”, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024 .....	207
E. TABELLE: riassuntive concernenti le sanzioni amministrative (non penali) – decreto legislativo n. 471/1997 – che hanno subito delle modifiche in forza al decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, rubricato “ <i>Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell’articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111</i> ”, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024 .....	220
 <i>Bibliografia</i> .....	 241
<i>Dottrina</i> .....	241
<i>Rivista</i> .....	247



SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO, AMMINISTRATIVO E DELL'ECONOMIA



A cura di

Antonio Felice Uricchio, Gennaro Terracciano, Francesco Fimmano

### **Antonio Felice Uricchio**

Presidente dell'ANVUR (agenzia nazionale di valutazione del sistema universitario e della ricerca); già Magnifico Rettore dell'Università degli Studi "Aldo Moro" di Bari (2013-2019) e Professore ordinario di diritto tributario dell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro". Ha sempre condotto un'intensa attività di carattere istituzionale. È stato consulente ministeriale per il Ministero delle Politiche Agricole e Forestali e per il Ministero delle Politiche Comunitarie. Ha fatto parte di gruppi di lavoro presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Ha collaborato con le Regioni Puglia e Basilicata, le Province di Bari e Taranto e numerosi comuni sulle problematiche finanziarie e tributarie, partecipando ai lavori preparatori di numerose norme regionali. Socio onorario dell'Accademia Pugliese delle Scienze. Attualmente coordina numerosi gruppi di ricerca nazionale e internazionale sui temi del diritto, dell'economia e dell'ambiente. Intensa la sua attività scientifica e didattica. È autore di 7 monografie, oltre 20 curatele e oltre 200 articoli su riviste scientifiche sui temi di finanza pubblica, diritto tributario, politiche ambientali e profili giuridici dell'innovazione tecnologica. È componente dei comitati scientifici delle principali riviste del suo settore scientifico disciplinare. Nel corso della sua carriera accademica è stato titolare di insegnamenti presso le Università Uade di Buenos Aires (Argentina), Valladolid (Spagna), Lodz (Polonia), Innsbruck (Austria). È Professore onorario dell'Università di Concepcion de l'Uruguay e la Matanza (Argentina). Docente nei più importanti master e corsi italiani di diritto tributario (Università Bocconi, Cattolica, Statale di Milano, Alma Mater Studiorum di Bologna, Federico II di Napoli). È docente presso la Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza e la Scuola Superiore dell'economia e delle Finanze.

### **Gennaro Terracciano**

Professore ordinario di diritto amministrativo e Prorettore dell'Università degli Studi di Roma "Foro Italico", Dipartimento di Scienze Motorie, Umane e della Salute. Avvocato abilitato alle giurisdizioni superiori. Autore di numerose saggi sia monografici, sia apparsi su riviste giuridiche, è condirettore della rivista scientifica di diritto amministrativo *"Amministrativamente"* e componente redazioni delle riviste *"Giurisprudenza Italiana"*, *"Rivista giuridica dell'edilizia"* e *"Il Foro amministrativo"*, *"I TAR"*, *"Il Consiglio di Stato"* con *"Guida al Diritto"* e *"Guida agli Enti Locali"* del Sole 24Ore. È stato insignito dell'onorificenza di Grande Ufficiale dell'Ordine *"Al Merito della Repubblica Italiana"*. Già Rettore della Scuola centrale Tributaria, del Ministero delle finanze (ora Scuola Superiore dell'economia e delle finanze), è stato anche capo dell'ufficio legislativo del Dipartimento della Funzione Pubblica. Ha svolto anche le funzioni di magistrato amministrativo e avvocato dello Stato.

### **Francesco Fimmanò**

Professore Ordinario di Diritto Commerciale presso l'Università degli Studi del Molise, Facoltà di Economia. Direttore scientifico di Ateneo dell'Università Telematica Pegaso. Avvocato Cassazionista e revisore contabile. Già componente del Comitato scientifico del Seminario Formazione Permanente della Corte dei Conti, è attualmente vicepresidente del Consiglio di presidenza della Corte dei Conti. Autore di numerose monografie e riviste scientifiche, dirige la Collana "*Ricerche di Law and Economics*"; partecipa ai comitati di direzione e redazione delle più importanti riviste scientifiche del settore.

Direttore scientifico dell'Università delle Camere di Commercio Universitas Mercatorum, è direttore anche della Collana "*Regole e Mercati*". È stato componente della Commissione governativa di riforma delle Procedure concorsuali e della FIGC per la riforma dello Statuto.

### I titoli della 'Collana'

- Numero 1 La verifica fiscale tra poteri autoritativi e diritti di partecipazione  
I controlli del fisco nelle dimensioni reale e virtuale
- Numero 2 Selected Issues of EU Tax Law as EU Law
- Numero 3 Le intercettazioni di conversazioni e comunicazioni anche a mezzo trojan  
dopo la riforma Bonafede
- Numero 4 Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022
- Numero 5 Indipendenza di giudizio e autovincolo nelle nomine pubbliche fiduciarie
- Numero 6 Manovra di Bilancio 2024
- Numero 7 Riforma fiscale 2024
- Numero 8 La difesa del contribuente nei reati tributari dichiarativi



## **Presentazione**

*(a cura degli Autori)*

Il presente volume ha origine dalla consapevolezza che la difesa tecnica in materia dei reati dichiarativi si atteggia come particolarmente complessa sia per le questioni di carattere giuridico interpretativo derivanti da un quadro normativo frammentario e complesso sia da questioni tecniche di carattere processuale conseguenti al difficile rapporto tra processo penale e processo tributario.

Il difensore si deve, infatti, confrontare molto spesso con le risultanze accusatorie rivenienti dall'attività di polizia tributaria e di polizia giudiziaria posta in essere dalla Guardia di Finanza in sede di accessi, ispezioni e verifiche, ovvero dall'operato dell'Agenzia delle entrate nell'esercizio della funzione accertatrice di propria competenza.

Per far fronte a tali difficoltà, il difensore deve avere piena cognizione delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (ex art. 12, L. 212 del 2000) da ultimo riformato dal D.lgs. n. 219/2023 oltre che di quelle contenute nella disciplina dei reati tributari di cui al D.lgs. n. 74 del 2000 e dalle disposizioni attuative della delega fiscale 9 agosto 2023, n. 111.

Il volume, articolato in sette capitoli, prende le mosse dai diritti riconosciuti e garantiti al contribuente dallo Statuto con particolare riguardo alle funzioni di Polizia Economico-Finanziaria affidate alla Guardia di finanza, per poi occuparsi delle violazioni penal-tributarie constatate nel corso delle verifiche fiscali, alla luce delle norme dettate in materia dal codice di rito (ex art. 654 c.p.p.) e dal decreto legislativo n. 74 del 2000, oltre che della revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario e l'introduzione del principio di proporzionalità rispetto alle condotte contestate.

Nei successivi capitoli il testo analizza distintamente, con riferimento ai “*delitti in materia di dichiarazione*”, tutte le fattispecie delittuose previste dal decreto legislativo n. 74/2000 (siccome aggiornato) e in particolare di quella prevista dall'art. 2 “*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”, che punisce 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 relative alle suddette imposte, elementi passivi fittizi – *inesistenti* –, completamente disancorate dalla realtà ovvero di quella di cui all'art. 3 “*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”; fattispecie delittuosa contraddistinta da condotte fraudolente di rilevante entità (come tra l'altro, anche il delitto di cui all'art. 2), ma a differenza del reato di “*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”, che non contempla soglie di punibilità, la fattispecie delittuosa di cui all'art. 3 richiede, congiuntamente, all'imposta evasa fissata per un ammontare di trentamila euro anche l'indicazione di elementi attivi superiori al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque a un milione e cinquecento mila euro.

Particolare attenzione è riservata alla “*Dichiarazione infedele*” che, a differenza dei delitti di cui agli artt. 2 e 3 sopra descritti, non richiede mezzi fraudolenti, essendo sufficiente ai fini della configurazione del reato l'omessa dichiarazione di “*elementi*



*attivi*” e quindi all’unico reato “*omissivo proprio*”, previsto dall’art. 5 “*Omessa dichiarazione*”, che punisce la condotta dei contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione relativa alle imposte sui redditi, all’imposta sul valore aggiunto o di sostituto d’imposta, i quali abbiano omesso tale adempimento al fine di evadere le imposte.

Per le diverse fattispecie delittuose analizzate nel volume, è delineata la linea difensiva ritenuta più appropriata da seguire, tenuto conto delle caratteristiche e delle peculiarità di ogni singolo reato. Infine, sono state illustrate e analizzate le investigazioni difensive, ritenute utili e indispensabili da esperire, tenuto conto della peculiarità di ogni singola fattispecie delittuosa oggetto d’esame.

Il volume si conclude con l’esame del Codice Deontologico Forense, ovverosia le norme di comportamento che l’avvocato è tenuto ad osservare, in via generale, con il proprio cliente, ed infine, con l’analisi delle regole di condotta che il penalista è obbligato ad osservare nelle investigazioni difensive, a tutela del proprio assistito.



### 3.1.2. Soggetti attivi del reato

Avuto riguardo al soggetto attivo del reato, la norma incriminatrice si riferisce a qualunque contribuente, anche non obbligato alla istituzione e tenuta delle scritture contabili obbligatorie, previste ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto<sup>206</sup>.

Invero, secondo la Circolare Ministeriale n. 154/E del 4 agosto 2000 “*il delitto può essere realizzato da chiunque sottoscriva o presenti una dichiarazione fraudolenta, a prescindere dalla qualificazione di soggetto passivo d'imposta e dalla titolarità dei redditi o dall'intestazione dei beni oggetto della dichiarazione .... L'autore del reato può essere (anche) l'amministratore, il liquidatore o il rappresentante legale di società, enti e persone fisiche, relativamente alle dichiarazioni da loro presentate in tale veste*”.

In tal senso, si può parlare di “*reato comune*”, almeno ove si ritenga che in campo penal-tributario, l'espressione “*reato proprio*” sia da intendersi riferita a quelle fattispecie applicabili non a tutti i contribuenti, ma solo a certe categorie particolarmente qualificate.

Tuttavia, certa dottrina<sup>207</sup> ritiene preferibile qualificare il reato come “*pseudo-proprio*”, con ciò intendendo far riferimento alla circostanza dell'estrema diffusione dell'obbligo dichiarativo, il quale si rivela in concreto ascrivibile alla quasi totalità dei contribuenti.

Da sottolineare inoltre, come il trattamento penale dell'utilizzatore di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia nettamente distinto rispetto a quello dell'emittente “*comunque punito*”, a mente dell'art. 8 del decreto legislativo n. 74/2000 “*per il solo fatto dell'emissione*”.

Fra emittente e utilizzatore infine è esclusa ogni possibilità di concorso, in deroga all'art. 110 c.p., stante il chiaro disposto dell'art. 9 del medesimo decreto legislativo. Il soggetto che detenga le fatture relative a operazioni inesistenti emesse da altri oppure, addirittura, le annoti in contabilità senza trasferirne le risultanze in dichiarazione, non può essere chiamato a rispondere in sede penale neanche a titolo di tentativo, stante il chiaro disposto dell'art. 6 del decreto legislativo n. 74/2000<sup>208</sup>, salvo quanto disposto dall'art. 6, comma 1 decreto legislativo n. 74 del 2000, introdotto dal decreto legislativo n. 75/2020 .

Si riporta di seguito, una tabella riepilogativa riferita alla fattispecie delittuosa prevista dall'art. 2 decreto legislativo n. 74 del 2000:

<sup>206</sup> Relazione Governativa di accompagnamento al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

<sup>207</sup> I. Caraccioli, “*Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*”, Bologna, Il Mulino, 1992 pag. 21, il quale preferisce la qualifica di reato “*pseudo-proprio*”. Anche N. Pollari preferisce qualificare questo reato come “*pseudo-proprio*”, in proposito: N. Pollari F. Loria, “*Elementi di diritto repressivo tributario*”, cit. pag. 32.

<sup>208</sup> Lo scopo di una siffatta previsione consiste nel lasciare la possibilità al contribuente “*scoperto*” in occasione di controlli fiscali di “*ravvedersi*” spontaneamente, presentando, qualora ancora nei termini, una dichiarazione veritiera e corretta che gli consenta di evitare problemi in sede penale, garantendo in tal modo all'Erario l'immediata percezione del debito d'imposta dovuto.

Normativa previgente	Normativa vigente con le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 124 del 2019 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157		
<b>Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (ex art. 2 decreto legislativo n. 74/2000)</b>			
Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	Pena invariata per elementi passivi fittizi inferiori a euro 100.000	<b>Confisca c.d. allargata</b>  ex art. 12-ter D.lgs. n. 74/2000 per elementi passivi fittizi superiori a euro 200.000	<b>Responsabilità amministrativa enti decreto legislativo n. 231/2001:</b>  Sanzione pecuniaria fino a 500 quote (ex art. 2, comma 1);  Sanzione pecuniaria fino a 400 quote (ex art. 2, comma 2-bis)
	Reclusione <b>da 4 a 8 anni</b> per elementi passivi fittizi uguali o superiori a euro 100.000		
<b>Confisca “diretta” e “per equivalente”</b> Ex art. 12-bis D.lgs. n. 74/2000			

### 3.1.3. La scelta della linea difensiva

Uno dei baluardi del nostro ordinamento è rappresentato dalla difesa tecnica e dall'impossibilità, per l'indagato/imputato, di potersi difendere da solo nell'ambito del procedimento/processo penale<sup>209</sup>.

Invero, la funzione del difensore, in materia penalistica, viene assicurata dall'avvocato, soggetto in possesso di elevate conoscenze tecnico-giuridiche, attraverso la c.d. “*difesa tecnica*”, attività questa garantita dalla Carta costituzionale<sup>210</sup>.

Tale diritto va pertanto, assicurato a tutti e, per ragioni di serena e obiettiva difesa e partecipazione alle fasi processuali, anche a quei soggetti che sono in possesso delle specifiche e necessarie conoscenze giuridiche.

È chiaro che la difesa tecnica in ambito penalistico-tributario costituisce attività assai complessa che richiede al difensore, oltre alle necessarie generali conoscenze tecnico-giuridiche, anche le competenze specialistiche in materie giuridiche diverse (dirit-

<sup>209</sup> Si veda in proposito: F. La Malfa, “*Il diritto processuale penale commentato e formulato*”, a cura di Francesca La Malfa, Trani, 2023, pag. 55 e ss.

<sup>210</sup> L'art. 24, comma 2 della Costituzione dispone che “*La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento*”. Quindi, la Costituzione garantisce - ancor prima di iniziare un processo - il diritto alla difesa di tutti i cittadini. Si veda sull'argomento: N. Lombardi Sernesi, N. Capanna, “*Il difensore d'ufficio*”, Milano 2020; D. Negri, P. Renon, “*Nuovi orizzonti del diritto alla difesa tecnica. Un itinerario tra questioni attuali e aperture del quadro normativo*”, Giappichelli, 2017; A. Traversi, “*La difesa penale*”, Milano, 2014.

to tributario sostanziale, diritto commerciale) e scientifico – economiche (economia aziendale, economia politica, politica economica, contabilità, scienza delle finanze, ecc.).

Tra le ragioni della complessità della materia va evidenziato il costante confronto con le risultanze accusatorie desumibili dall'attività ispettiva specialistica (e complessa) posta in essere dal corpo della Guardia di Finanza in sede di accessi, ispezioni e verifiche fiscali, ovvero dall'attività accertatrice realizzata dall'Agenzia delle Entrate.

Invero, le contestazioni accusatorie penalistico-tributarie, relativamente alle quali sono, espressamente, previste specifiche soglie di punibilità, riferite all'imposta evasa<sup>211</sup>, agli elementi attivi e passivi del reddito<sup>212</sup>, richiedono in capo al difensore, oltre alle necessarie competenze tecnico-giuridiche, delle conoscenze specialistiche anche di natura economico-contabile.

A tal fine, per meglio garantire all'indagato/imputato una difesa adeguata è certamente auspicabile, in via preliminare, un riscontro tra gli atti e/o verbali rilasciati dall'Amministrazione finanziaria a conclusione dell'attività ispettiva e i libri e/o registri e la documentazione amministrativo-contabile posta in essere dall'impresa sottoposta a verifica fiscale.

Tale riscontro sarà volto ad analizzare, ad esempio, le modalità di calcolo dell'imposta evasa, degli elementi attivi e/o passivi del reddito cui sono pervenuti i verificatori, le cui risultanze hanno, conseguentemente, permesso l'iscrizione nel registro degli indagati dell'imprenditore o del legale rappresentante dell'ente collettivo, oggetto di verifica fiscale.

Tale accertamento, in caso di errori commessi dai verificatori quali l'errata determinazione dell'imposta evasa o dei componenti positivi e/o negativi di reddito, potrebbe escludere la perseguibilità del contribuente, in radice, sin dalle indagini preliminari, così evitando al contribuente di subire la lungaggine di un processo penale.

Inoltre, occorre verificare attentamente le risultanze amministrative desumibili dall'attività di verifica fiscale eseguita dall'Amministrazione finanziaria, ed in particolare se la soglia di punibilità riferita all'imposta evasa, rilevata dai verificatori, sia stata superata in ragione di un accertamento induttivo, ex art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, eseguito dall'Amministrazione finanziaria.

Invero, tale accertamento, pur se legittimo ai fini tributari e fiscali, non può di certo e nel modo più assoluto avere una rilevanza ai fini penali, ove le presunzioni fiscali si scontrano con le regole probatorie del giudizio penale, ove deve sempre valere la presunzione di non colpevolezza e il rigore degli elementi fondanti della decisione è

---

<sup>211</sup> Per "imposta evasa" secondo l'art. 1 lett. f) del decreto legislativo n. 74 del 2000 "si intende la 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; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili".

<sup>212</sup> Per elementi attivi o passivi a mente dell'art. 1, lett. b) del decreto legislativo n. 74 del 2000 "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 e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta".



---

**C. TABELLE:** riferite ai chiarimenti forniti dalla Giurisprudenza di legittimità in merito ai delitti in “*Materia di Dichiarazione*”, previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74:

---

**Tabella n. 1:** *Giurisprudenza di legittimità in tema di: “dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” di cui all’art. 2 del decreto legislativo n. 74/2000*

**Tabella n. 2:** *Giurisprudenza di legittimità in tema di: “dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici” di cui all’art. 3 del decreto legislativo n. 74/2000*

**Tabella n. 3:** *Giurisprudenza di legittimità in tema di: “dichiarazione infedele” di cui all’art. 4 del decreto legislativo n. 74/2000*

**Tabella n. 4:** *Giurisprudenza di legittimità in tema di: “omessa dichiarazione” di cui all’art. 5 del decreto legislativo n. 74/2000*

**Tabella n. 1:** *Giurisprudenza di legittimità in tema di: “dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” di cui all’art. 2 del decreto legislativo n 74/2000*

▪ **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 13364 del 14/02/2024**

*“In tema di reati tributari, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione sia stata creata dall’utilizzatore della stessa, che la faccia apparire come proveniente da terzi. (In motivazione, la Corte ha precisato che il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nell’art. 3, comma 3, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come riformato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, non ha modificato il rapporto di specialità reciproca sussistente tra il delitto indicato e quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall’art. 3 D.lgs. n. 74 del 2000)”*.

▪ **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 14954 del 13/02/2024**

*“In tema di reati tributari, il rilascio, da parte di professionista abilitato, del c.d. visto “leggero” di conformità della dichiarazione IVA, avvenuto in difetto dei necessari presupposti, configura contributo concorsuale, causalmente rilevante ex art. 110 cod. pen., al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, posto che tale condotta, poiché di norma precedente alla presentazione della dichiarazione, agevola o rafforza l’altrui proposito criminoso”*.

▪ **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 12220 del 26/01/2024**

*“In tema di reati tributari, la causa di non punibilità dell’adesione all’accertamento, prevista dall’art. 13, comma 1, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riguardo ai reati dichiarativi di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, D.lgs. citato per il caso di integrale pagamento del debito tributario effettuato prima dell’apertura del dibattimento di primo grado, non trova applicazione analogica relativamente ai più gravi reati di cui ai precedenti artt. 2, 3, 4 e 5, escludendolo l’assetto complessivo della disciplina dettata dal medesimo D.lgs., che prevede, per essi, la diversa causa di non punibilità del ravvedimento operoso, di cui all’art. 13, comma 2, D.lgs. citato, nel caso di condotta estintiva del debito tributario esplicitata dall’autore del reato all’Amministrazione finanziaria prima di aver avuto conoscenza dell’inizio di una qualsiasi attività di accertamento o un trattamento sanzionatorio più mite, ex art. 13-bis, comma 1, nel caso di attività collaborativa iniziata successivamente alla presa di conoscenza dei menzionati accertamenti”*.

▪ **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 50314 del 27/09/2023**

*“Il reato di fraudolenta utilizzazione in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti è integrato, con riguardo alle imposte dirette, anche dall’inesistenza soggettiva, nel caso in cui i costi documentati, consapevolmente sostenuti dal cessionario, siano espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse rispetto a quelle proprie dell’attività di impresa, posto che comportano la cessazione del requisito indefettibile dell’inerenza tra costi ed attività imprenditoriale”*.

- **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 5148 del 26/09/2023**  
“In tema di confisca per equivalente ex art. 12-bis D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non assume rilievo, ai fini della quantificazione del profitto del reato di cui all’art. 2 del D.lgs. citato, l’evasione dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), non essendo la stessa un’imposta sui redditi in senso tecnico”.
  
- **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 32088 del 22/03/2023**  
“In tema di reati tributari, la nozione di “altri documenti”, di cui all’art. 2 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deve essere intesa come riferita a tutti i documenti destinati ad attestare fatti aventi rilevanza fiscale, cui la normativa tributaria attribuisce valore probatorio analogo a quello delle fatture. (Fattispecie in cui è stato escluso che l’oggetto materiale del reato potesse essere costituito da una scrittura privata relativa a una “consulenza tecnica senza vincoli di subordinazione per ricerca di mercato, rapporti con i clienti e fornitori”)”.
  
- **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 17211 del 14/12/2022**  
“Integra il delitto di cui all’art. 2 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la condotta di chi, agendo quale “autore mediato”, onde evadere le imposte, predisponga fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che traggano in errore il soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione fiscale, inducendolo ad inserire, in quest’ultima, elementi passivi fittizi. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto esente da censure la decisione con la quale era stato condannato l’amministratore di fatto di una società che aveva consapevolmente indicato, nelle scritture contabili, elementi passivi fittizi, inseriti nella dichiarazione presentata dall’amministratore giudiziario)”.
  
- **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 2859 del 30/11/2022**  
“In tema di reati tributari, la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall’art. 9 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non si applica al soggetto che cumula in sé le qualità di emittente e di amministratore della società utilizzatrice della auto-fattura mendace, configurandosi in tal caso sia il delitto di cui all’art. 8 che quello di cui all’art. 2 del D.lgs. citato”.
  
- **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 45114 del 28/10/2022**  
“Integra il delitto di cui all’art. 2 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l’utilizzazione, nella dichiarazione ai fini delle imposte dirette, di fatture formalmente riferite a un contratto di appalto di servizi, che costituisca di fatto lo schermo per occultare una somministrazione irregolare di manodopera, realizzata in violazione dei divieti di cui al previgente D.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, sostituito dal D.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, trattandosi di fatture relative a un negozio giuridico apparente, diverso da quello realmente intercorso tra le parti, attinente ad un’operazione implicante significative conseguenze di rilievo fiscale”.
  
- **Corte di Cassazione penale, sez. III, sentenza n. 18085 del 05/04/2022**  
“In tema di reati tributari, è configurabile il concorso tra il delitto di cui all’art. 2 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e quello di cui all’art. 10-quater D.lgs. citato, realizzato,