

CAPITOLO I

SANZIONI TRIBUTARIE PENALI

Definizioni

di Isabella Fortunato

*Breve commento alla previgente disposizione
dell'art. 1 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*

L'art. 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000 riporta le diverse definizioni di concetti utilizzati poi nella descrizione delle fattispecie criminose di illeciti tributari, fornendo una traccia essenziale nella comprensione delle espressioni utilizzate nel Decreto. La scelta di racchiudere in un'unica disposizione le norme definitorie è volta 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.

La lettera a) dell'art. 1 definisce la nozione di “*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”. L'espressione richiamata dal Legislatore si riferisce alla documentazione attestante operazioni in tutto o in parte prive di riscontro reale, sotto il profilo oggettivo, ovvero sotto il profilo soggettivo.

I documenti cui la norma si riferisce sono solo quelli aventi un rilievo probatorio ai fini fiscali analogo a quello delle fatture, aventi, cioè, l'idoneità a provare di fronte all'Amministrazione finanziaria le operazioni effettuate. In tal senso, rientrano nel concetto di documenti, per come innanzi richiamato, gli atti equiparati alle fatture in base a norme di legge. Al contrario, devono escludersi dalla nozione in commento tutti i documenti “interni” o provvisori, che non siano seguiti da regolare fatturazione (ad es. le ricevute attestanti un'avvenuta consegna di merce).

Come si evince dal dato normativo, il Legislatore disciplina sia l'“*inesistenza oggettiva*”, sia l'“*inesistenza soggettiva*”.

L'“*inesistenza oggettiva*” può assumere i contorni sia di “inesistenza oggettiva totale”, se le fatture sono emesse a fronte di operazioni “in tutto” non realmente effettuate, sia di “inesistenza oggettiva parziale”, se le fatture sono emesse a fronte di operazioni “in parte” non realmente effettuate. In caso di

“inesistenza oggettiva parziale”, ovvero di parziale divergenza tra la realtà e quanto emerge dal supporto cartaceo, l’operazione economica è realmente realizzata, sia pure in termini quantitativi differenti e minori rispetto a quelli documentati. È proprio questa divergenza, tuttavia, che rende l’operazione “solo parzialmente vera” o, se si vuole, “solo parzialmente falsa”, caratteristica che si riscontra nella “sovrapproduzione”, ed è dalla parziale falsità dell’operazione che discende la sanzione penale.

Quanto, poi, alla “*inesistenza soggettiva*” della operazione, essa fa riferimento all’operazione che non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e precettore della fattura o altra documentazione fiscalmente equivalente. Nel caso di operazione soggettivamente inesistente l’operazione risulta essere eseguita, ma il soggetto che l’ha eseguita è diverso da chi ha emesso la fattura. L’inesistenza dell’operazione, in quest’ultimo caso, è la conseguenza dell’esistenza di una simulazione soggettiva, atteso che manca la corrispondenza tra chi ha eseguito l’operazione e chi ha provveduto ad emettere la fattura.

Con l’espressione “*elementi attivi o passivi*” contenuta nella lett. b) dell’art. 1 del Decreto, il Legislatore ha inteso riferirsi, sinteticamente, a tutte le poste che possono formare, in senso positivo o negativo, la contabilità aziendale o che concorrono alla quantificazione del reddito di un soggetto. Nel dettaglio, gli “*elementi attivi*” sono le somme che il soggetto ha incassato durante il periodo, laddove gli “*elementi passivi*” sono i costi sostenuti. Gli elementi attivi e passivi sono espressi in cifre e devono essere utilizzabili ai fini della determinazione dell’imposta sui redditi o sull’IVA. Per esemplificare, assumono rilevanza penale le condotte ricadenti sulle componenti del reddito e sugli oneri deducibili, ma non anche sulle detrazioni di imposta ovvero sui crediti di imposta. La definizione in commento, dunque, circoscrive l’alveo delle condotte penalmente rilevanti, escludendo qualsivoglia rilevanza a condotte che abbiano ad oggetto le varie ipotesi di detrazioni conosciute dal nostro ordinamento tributario, le quali, incidendo sulla determinazione dell’imposta, intervengono in un momento successivo alla avvenuta determinazione del reddito. Da qui, l’assoluta irrilevanza penale di condotte evasive frutto, a titolo esemplificativo, di indebita dichiarazione di crediti d’imposta.

Alla lett. c) della norma definitoria, si precisa che con il termine “*dichiarazioni*” ci si riferisce non solo alle dichiarazioni relative alla posizione della persona fisica contribuente, ma anche a quelle presentate da amministratori, liquidatori o rappresentanti di società, enti o persone fisiche, nella loro veste.

Con le espressioni “*fine di evadere le imposte*” e “*fine di consentire a terzi l’evasione*” di cui alla successiva lett. d), viene chiaramente esplicitato il dolo specifico richiesto, a seconda dei casi, ai fini della configurabilità delle fattispecie di reato richiamate nel Decreto. Segnatamente, si precisa che il “*fine di evadere le imposte*” e il “*fine di consentire a terzi l’evasione*”, ove

previsti nelle varie ipotesi criminose, si intendono comprensivi anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta, nonché del fine di consentirli a terzi. È bene precisare che a nozione di “*evasione fiscale*” va intesa in senso ampio e non restrittivo, riguardando non solo la fase della determinazione del reddito ma anche quella della riscossione o pagamento.

Sull’elemento soggettivo dei reati tributari, si pronuncia anche la lett. e), prevedendo che il dolo specifico di chi agisce nella veste di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, si riferisce al soggetto rappresentato, ovvero che il fine di evasione deve avere ad oggetto le imposte dovute dal soggetto rappresentato.

La lettera f) chiarisce che per “*imposta evasa si intende la differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione*”. Trattasi di concetto assolutamente rilevante, giacché ricorre in numerose disposizioni penali quale criterio a lume del quale valutare la rilevanza della condotta illecita posta in essere dal soggetto attivo. Per diverse figure di reati, infatti, la punibilità della condotta risulta subordinata al superamento della cosiddetta soglia di punibilità, intesa come mancato pagamento di un determinato ammontare di imposta. Sul significato di “*imposta indicata in dichiarazione*”, ovviamente, non si hanno dubbi. Il problema si pone quando occorre individuare l’imposta “*effettivamente dovuta*”, e ciò perché questa è, e non può non essere, quella dovuta secondo la normativa tributaria. Ne deriva che essa deve essere definita in base alle norme giuridiche proprie del settore al quale l’istituto appartiene, dunque in base alla normativa tributaria. Il Giudice penale, quindi, non può prescindere dalla pretesa tributaria dell’Amministrazione finanziaria, salvo che non vi siano elementi idonei a ritenere non corretta la determinazione del *quantum debeatur* validata dall’Ufficio accertatore.

Infine, alla lett. g) dell’articolo in esame, si precisa che le soglie di punibilità ragguagliate all’imposta evasa si intendono estese anche all’ammontare dell’indebito rimborso richiesto o dell’inesistente credito esposto in dichiarazione.

Commento alla riforma

Alla lett. b) della norma, si segnala l’aggiunta della precisazione secondo cui con l’espressione di sintesi “*elementi attivi e passivi*”, valevole, in particolare, con riferimento alle fattispecie criminose concernenti la dichiarazione, devono ricomprendersi “*le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta*”, quali a titolo esemplificativo i crediti di imposta e le ritenute. Ne deriva che, con l’entrata in vigore della Riforma, potranno essere considerati elementi attivi e passivi, sia le componenti che incidono sulle basi imponibili o sul reddito, sia le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta, quali i crediti d’imposta e le ritenute.

La Riforma colma la lacuna della precedente disciplina, conferendo rilevanza penale alle varie ipotesi di detrazioni conosciute dal nostro ordinamento tributario, le quali abbiano luogo dopo la determinazione del reddito, come ad esempio le spese mediche e i crediti d'imposta. Assume, dunque, rilevanza penale anche il mendacio che attinga le detrazioni d'imposta e, comunque, tutte le componenti che, senza intaccare l'imponibile, incidano direttamente sull'imposta.

Alla lett. c), nel fornire la nozione di “dichiarazioni”, il Legislatore ha specificato che si intendono tali anche le dichiarazioni presentate in qualità di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge.

Alla lett. f) che fornisce la definizione di “imposta evasa” viene esplicitato che non si considera tale l'imposta teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili. Per effetto della modifica legislativa, il concetto di imposta evasa è stato circoscritto nel senso che l'evasione di imposte dovute non può verificarsi per effetto della diminuzione della perdita inizialmente dichiarata.

La novella legislativa in commento ha comportato l'introduzione di due nuove definizioni dopo la lett. g) dell'articolo 1: segnatamente:

- alla lett. g-bis) è stata aggiunta la definizione di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”;
- alla successiva lett. g-ter) è stato inserito il concetto di “mezzi fraudolenti”.

Entrambe le nozioni sono richiamate nella nuova formulazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

La nozione di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” contenuta nella nuova lett. g-bis) dell'articolo 1 si riferisce alle operazioni che, non rientrando nella fattispecie di “abuso del diritto”, di cui all'art. 10 bis della Legge n. 212/200, sono riferite a soggetti fittiziamente interposti o poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte.

Il concetto di “mezzi fraudolenti” richiamato alla nuova lett. g-ter) dell'art. 1 identifica le condotte artificiali che determinano una falsa rappresentazione della realtà; dal punto di vista materiale, la condotta illecita può essere integrata sia attivamente che omissivamente, ma, in tale ultimo caso, l'obbligo di agire deve essere imposto da una specifica norma giuridica. A differenza che nel passato, si è voluto contrassegnare puntualmente la portata decettiva dei mezzi fraudolenti, richiedendosi espressamente non soltanto l'idoneità ad ostacolare l'accertamento, quanto piuttosto il conseguimento di un concreto effetto dissimulatorio, come è dimostrato dall'utilizzo del verbo all'indicativo: “determinano una falsa rappresentazione della realtà”.

Quadro di confronto

Norma di riferimento	Testo previgente	Testo attuale
<p>Art. 1, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74</p>	<p>1. Ai fini del presente decreto legislativo:</p> <p>b) 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;</p> <p>f) per “imposta evasa” 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;</p>	<p>1. Ai fini del presente decreto legislativo:</p> <p>b) 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 e le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta;</p> <p>f) per “imposta evasa” 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;</p> <p>g-bis) per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall’art. 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;</p>

Art. 1, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74		g-ter) per “mezzi fraudolenti” si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”.
--	--	--

Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

di Isabella Fortunato

Breve commento alla disposizione previgente dell’art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Il reato di dichiarazione fraudolenta previsto all’art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce il comportamento di chi, avvalendosi, di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, quali mezzi fraudolenti, indica elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni (in precedenza “annuali”) dei redditi o IVA.

La fattispecie criminosa in esame tutela il corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale e costituisce l’ipotesi più grave tra i delitti mediante dichiarazione puniti nel D.Lgs. n. 74/2000. Ciò in quanto l’apparente veridicità della dichiarazione risulta supportata da documentazione falsa o irregolarità contabili che ne stanno alla base e la precedono temporalmente, così da sviare e ostacolare l’attività di accertamento degli uffici finanziari.

Si tratta di un reato “proprio”, in quanto il delitto è imputabile unicamente ai soggetti destinatari dell’obbligo di presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all’IVA.

In particolare, relativamente all’obbligo della dichiarazione dei redditi, il richiamo è agli artt. 1 e 6 del D.P.R. n. 600/1973; l’art. 1 fissa il principio che ogni persona o ente che sia possessore di redditi deve dichiararli annualmente anche se non consegue alcun debito di imposta; analogo obbligo grava su ogni soggetto che sia obbligato alla tenuta di scritture contabili (individuati all’art. 13 del D.P.R. n. 600/1973), anche nel caso in cui non consegua redditi. Nell’ipotesi in cui il soggetto passivo del tributo sia un ente, l’obbligo della dichiarazione deve individuarsi nei confronti del legale rappresentante e nell’eventuale amministratore di fatto. Con riferimento, invece, alla dichiarazione IVA, l’obbligo e i relativi presupposti (cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati nel territorio dello Stato, nell’esercizio di imprese, di arti o di professioni, nonché importazioni) sono previsti negli artt. 1 e 6 del D.P.R. n. 633/1972.

La condotta materiale richiesta dalla fattispecie incriminatrice ha carattere tassativo e la sua principale connotazione consiste nella natura unicamente

“commissiva”: il reato risulta, infatti, integrato per il tramite della predisposizione di “fatture o altri documenti” attestanti l’esecuzione di operazioni in realtà non avvenute o avvenute con ben diversa consistenza (nei casi di c.d. “sovrapproduzione”), trasferendo la falsità nella dichiarazione annuale. Per la nozione di “*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*” si rinvia a quanto già osservato con riferimento all’art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000.

Il reato è a “consumazione istantanea” con effetti permanenti e si perfeziona all’atto della presentazione della dichiarazione (prima della Riforma “annuale”) fraudolenta: tale documento diventa ideologicamente falso in ragione della trasposizione, all’interno dello stesso, di elementi passivi fittizi.

Coerentemente all’impostazione del Legislatore del 2000 – che ha spostato l’asse sanzionatorio al momento della presentazione della dichiarazione, abbandonando il criterio di sanzionare penalmente i comportamenti meramente prodromici all’evasione – il delitto si configura quale fattispecie di danno.

Ai fini della configurabilità della fattispecie criminosa in esame è necessario il dolo specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che comprende – come precisato in sede di definizioni all’art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000 – anche la finalità di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta.

Il reato in esame è punito con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Alla sentenza di condanna conseguono, oltre alla pena principale, le pene accessorie previste all’art. 12, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

In considerazione della pena massima stabilita nella norma incriminatrice, l’eventuale contestazione *ex art. 2* del D.Lgs. n. 74/2000 consente le intercettazioni telefoniche e ambientali (art. 266 cod. proc. pen.), l’arresto (art. 381 cod. proc. pen.), e l’adozione di misure cautelari, tanto coercitive quanto interdittive (artt. 280 e 287 cod. proc. pen.).

Commento alla riforma

L’art. 2 del recente Decreto ha modificato la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, eliminando il riferimento al carattere “annuale” delle dichiarazioni fiscali.

Ne risulta, per l’effetto, ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurazione del reato: ai sensi della nuova formulazione, risultano comprese nel cono di tipicità della fattispecie criminosa anche le dichiarazioni periodiche IVA e le dichiarazioni straordinarie, in precedenza escluse dal perimetro di rilevanza penale.

Essendo rimasti invariati tutti gli altri aspetti qualificanti la fattispecie incriminatrice, si rinvia a quanto già osservato con riferimento alla previgente disposizione.

Quadro di confronto

Norma di riferimento	Testo previgente	Testo attuale
Art. 2, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74	1. 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 fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.	1. 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 fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

di *Isabella Fortunato*

Breve commento alla previgente disposizione dell'art. 3 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Il reato di “*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*” di cui all’art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce la condotta di chi indichi, in una delle dichiarazioni relative alle imposte dirette o all’IVA, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, oltre le soglie di punibilità indicate nella norma, mediante l’uso di mezzi fraudolenti.

La presenza della c.d. clausola di riserva *in incipit* della disposizione in commento – fuori dei casi previsti dall’art. 2 – rende applicabile tale norma unicamente alle dichiarazioni fraudolente non sanzionate dalla fattispecie incriminatrice che precede. Sul punto, è comunque opportuno precisare che tra i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all’art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici non ricorre un rapporto di sussidiarietà, essendo possibile la contestazione di entrambi i reati in relazione a un medesimo fatto. Ciò in quanto l’art. 2 punisce soltanto la falsa indicazione di elementi passivi fittizi, laddove l’art. 3 sanziona anche l’inclusione nella dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo.

Analogamente agli altri delitti previsti dal Decreto Legislativo, il bene giuridico tutelato dalla fattispecie incriminatrice in esame deve essere individuato, in via principale, nell’interesse dello Stato all’integrale e tempestiva percezione del tributo. In aggiunta a tale bene finale, si è individuata la presenza anche di un bene “strumentale” oggetto di tutela, indicato – con accezioni diverse, ma riconducibili a un’unica nozione – nella tutela ora del corretto

esercizio della funzione di accertamento fiscale, ora della c.d. trasparenza fiscale derivante dall'interesse dello Stato a poter fare affidamento su di una dichiarazione annuale veridica.

Sebbene la norma individui quale soggetto attivo del reato “*chiunque*”, tale indicazione va intesa in senso relativo: e difatti, il delitto in esame ha natura di reato “proprio” potendo essere commesso solo da chi riveste una determinata qualifica.

Sotto tale profilo, a differenza di quanto avviene per gli articoli 2, 4 e 5, del D.Lgs. n. 74/2000 in cui si richiede che il soggetto attivo del reato sia un contribuente obbligato alla presentazione di una delle dichiarazioni annuali sulle imposte dirette o sull'IVA, il reato punito all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 richiede, quale elemento ulteriore, che il soggetto agente sia obbligato alla tenuta delle scritture contabili; il reato di dichiarazione fraudolenta può essere, infatti, commesso solo da chi è obbligato alla tenuta delle scritture contabili nonché obbligato alla dichiarazione dei redditi.

Ai fini dell'individuazione dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture, occorre fare riferimento all'art. 13 del D.P.R. n. 600/1973 (recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”). Segnatamente si tratta: delle persone fisiche che esercitano imprese commerciali, arti e professioni; delle società in nome collettivo, in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate; delle società soggette all'imposta sul reddito delle società (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative, società ed enti non residenti nel territorio dello Stato); degli enti pubblici e privati diversi dalle società soggetti all'IRES; delle società od associazioni tra artisti e professionisti. Non risultano, quindi, compresi i soggetti esclusi da questi obblighi quali gli imprenditori agricoli (art. 2135 cod. civ.) e quelli che, pur percependo redditi di lavoro autonomo, non esercitano professionalmente arti e professioni (art. 49 del D.P.R. n. 917/1986, c.d. T.U. imposte sui redditi); tuttavia, trattandosi di soggetti comunque obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, essi risponderanno del meno grave delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

Prima della Riforma, la condotta del reato si articolava in tre distinti momenti, e più segnatamente:

- (i) la “falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie,” ossia le scritture contabili previste dall'art. 2214 cod. civ. per le imprese commerciali (libro giornale e libro degli inventari), dal titolo II del D.P.R. n. 600/1973 (ove sono indicate le scritture contabili obbligatorie in materia di accertamento delle imposte) e dagli artt. 23, 24, e 25 del D.P.R. n. 633/1972 (in materia di IVA); andavano, inoltre, ricompresi anche il bilancio – attesa la sua natura di scrittura contabile – nonché, ex art. 15 del D.P.R. n. 600/1973, l'inventario e il conto dei profitti e delle perdite. La condotta si sviluppa in una falsa rappresentazione realizzata attraverso

una falsità ideologica nelle scritture, estrinsecatasi tanto in forma commissiva quanto omissiva (e, dunque, sia con infedele annotazione di costi fittiziamente creati o gonfiati e/o di ricavi indicati in misura inferiore a quella reale, sia con la mancata registrazione di elementi che avrebbero dovuto essere inseriti in contabilità);

- (ii) l'utilizzo di “*mezzi fraudolenti idonei*” a ostacolare l'accertamento della falsità. È dunque necessario un *quid pluris* che consenta di attribuire all'elemento oggettivo una valenza di insidiosità, derivante dall'impiego di artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile;
- (iii) l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, oltre le soglie di punibilità.

Ai fini della configurabilità della fattispecie incriminatrice in esame, la norma richiede il superamento di una doppia soglia quantitativa di punibilità: la prima rapportata all'imposta evasa (la cui definizione è fornita all'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000); la seconda, di natura composita, ha come parametro l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione, fermo restando che la sottrazione all'imposizione può realizzarsi anche mediante indicazione di passivi fittizi, oltre che mediante indicazione di attivi inferiori al reale.

In particolare, prima della recente Riforma, la norma prevedeva che il reato potesse essere integrato qualora si fossero realizzate, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- imposta evasa superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;
- ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a euro un milione.

Analogamente alla fattispecie criminosa punita all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è a “consumazione istantanea” con effetti permanenti e si perfeziona all'atto della presentazione della dichiarazione fraudolenta.

Ai fini della configurabilità della fattispecie criminosa in esame è richiesto il dolo specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che comprende – come precisato in sede di definizioni all'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000 – anche la finalità di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta. La dimostrazione dell'atteggiamento psicologico del soggetto agente deve passare attraverso la prova della consapevolezza da parte di costui di tutti gli elementi costitutivi del reato, ivi compresi la falsa rappresentazione contabile, i mezzi fraudolenti o gli altri artifici che la supportano, con esclusione di errori sul fatto, come un'impostazione non corretta della contabilità, valutazioni opinabili ed erronee interpre-