

**Senato della Repubblica  
VI Commissione Finanze e Tesoro**

**A.S. n. 1058**

**Delega al Governo recante disposizioni per  
un sistema fiscale più equo, trasparente e  
orientato alla crescita.**

25 - 27 Febbraio 2014

Indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul  
rapporto tra contribuenti e fisco



***“Potenziamento delle attività  
di contrasto alle frodi fiscali e ruolo  
dell’Agenzia delle Entrate”***

## **1. Art. 8 (Revisione del sistema sanzionatorio)**

La frode fiscale in questo Paese è un reato che, per ora, esiste solo mediaticamente. E spieghiamo perché.

La Commissione europea, nel raccomandare agli Stati membri (Raccomandazione del 6 dicembre 2012) l'adozione di norme idonee a contrastare efficacemente l'elusione fiscale, definisce l'abuso del diritto: *“una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione, che comporti un vantaggio fiscale e che pertanto deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”.*

La Raccomandazione europea, rispetto ai fenomeni di elusione fiscale, non distingue tra frode fiscale e abuso del diritto che, invece, nell'ordinamento interno, sono fattispecie distinte e separate sotto il profilo degli effetti e delle competenze.

L'abuso del diritto consiste in una costruzione giuridica non dissimulata, utilizzata in modo distorto rispetto alla sua “ratio juris” al fine conseguire un indebito vantaggio fiscale.

La frode invece è una artificiosa costruzione giuridica, creata allo scopo di trarre in inganno il Fisco e dietro la quale dissimulare la vera sostanza economica di determinati affari<sup>1</sup>.

Mentre l'abuso del diritto è una costruzione palese che il Fisco, una volta esaminata, può rettificare o disconoscere in via amministrativa sulla base della sostanza economica dei fatti (anche in contraddittorio con il contribuente) la frode è per definizione una costruzione occulta o mimetizzata, destinata ad essere conosciuta solo dagli autori e quindi ad ingannare il Fisco.

Tuttavia, nella esperienza pratica di contrasto alla elusione fiscale, il profilo penale (frode) e il profilo tributario (abuso del diritto) seppure separati dal punto di vista degli effetti e delle competenze, sotto l'aspetto strutturale sono intimamente connessi e non possono essere preventivamente distinti, pena l'inefficacia dell'azione di contrasto.

La differenza tra le due fattispecie è data dal grado di artificiosità della costruzione.

Nell'abuso la costruzione non è congegnata in modo tale da impedirne la conoscenza o la conoscibilità ai terzi ed in particolare al Fisco. Nella frode invece, il grado di artificiosità è idoneo a rendere la costruzione occulta, mimetizzata, non conosciuta o non conoscibile ai terzi in generale ed al Fisco in particolare.

Pertanto, ancorché i due fenomeni siano intimamente connessi e le differenze siano soltanto qualitative, il profilo che crea il maggiore pericolo per l'Erario non è tanto quello dell'abuso quanto quello della frode.

Eppure, sebbene la frode fiscale sia un comportamento che inquina la fede pubblica e quindi la fiducia nei rapporti economici e negli scambi commerciali al pari della truffa (art. 640 C.P.) della falsa fatturazione (art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000) e della frode in commercio

---

<sup>1</sup> La frode consiste in generale nell'uso di artifici o raggiri diretti a conseguire un profitto indebito. Nell'accezione fornita dalla giurisprudenza consolidata l'artificio è inteso come “la manipolazione o la trasfigurazione della realtà esterna, provocata mediante la simulazione di circostanze inesistenti o la dissimulazione di circostanze esistenti”. Mentre, il raggio consiste in una “attività simulatrice sostenuta da argomentazioni atte a far scambiare il falso per vero”.



(art. 515 del C.P.) non esiste nell'ordinamento nazionale una norma penale che punisca questa fattispecie.

L'art. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000, nonostante sia intitolato "*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*", lungi dal punire la frode fiscale, è stato congegnato come un catenaccio giuridico di rara e difficile applicazione concreta, che impedisce l'applicazione della norma generale "antifrode" prevista dall'art. 640 del codice penale (Truffa aggravata commessa a danno dello Stato).

L'art. 3 punisce infatti il comportamento di chi, "*al fine di evadere le imposte, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quelli effettivi o viceversa, elementi passivi per un ammontare superiore*".

La Corte di Cassazione anche nella recente sentenza del 22/11/2012 nr. 2292 ha ribadito che la dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dall'art. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000, rappresenta una frode contabile alla quale deve associarsi un *quid pluris* artificioso non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, integrante l'ipotesi di cui all'art. 2) ma comunque caratterizzato dalla idoneità ad indurre in errore e ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione annuale d'imposta (è stato ritenuto che rientri nella fattispecie la tenuta di un sistema parallelo di contabilità "in nero").

Anche conservando il principio informatore del D.Lgs. 74/2000 secondo cui il momento consumativo del reato fiscale è quello della presentazione della dichiarazione, nulla vieta di riformulare l'articolo 3 ponendo in risalto la condotta fraudolenta del soggetto o di più soggetti associati tra loro, anche a prescindere dalla artificiosità delle scritture contabili.

Sempre in tale contesto sarebbe opportuno riformulare anche il reato di omessa dichiarazione (art. 5 del D.lgs 74/2000) non limitandolo al mero comportamento omissivo ma contestualizzandolo in un più vasto e complesso contesto fraudolento di cui l'omessa presentazione della dichiarazione costituisce il solo fatto emergente ma funzionale alla realizzazione del sistema artificioso posto in essere da uno o più soggetti partecipanti a vario titolo alla frode.

Infatti, in una realtà economica globalizzata come quella attuale, la frode fiscale, raramente si realizza mediante artifici e raggiri contabili in senso stretto ma piuttosto utilizza complessi e sofisticati meccanismi societari e commerciali anche transnazionali, privi di apprezzabile funzionalità o ragione economica o aziendale e finalizzati prevalentemente, se non esclusivamente, a conseguire un profitto fiscale indebito.

Per tutti questi motivi é da accogliere positivamente la delega contenuta nell'art. 8 (*Revisione del sistema sanzionatorio*) dove al comma 1 si prevede che:

*"Il Governo è delegato 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 punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa..."*.



**Tuttavia, in attuazione di questa delega, il Legislatore deve avere il coraggio di andare fino in fondo e attuare una riforma degli artt. 2, 3 e 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 che punisca con un'unica norma generale *"l'uso di artifici o raggiri allo scopo di creare una falsa rappresentazione dei fatti finalizzata a conseguire un indebito vantaggio fiscale"*.**

Dopodiché la riqualificazione dei fatti a fini fiscali in base alla loro sostanza economica, è una conseguenza naturale ed automatica dell'accertamento della frode.

## **2. Il ruolo dell'Agenzia delle Entrate.**

Una volta stabilito che la frode fiscale è un reato pericoloso per l'Erario e per la trasparenza del mercato (e pertanto merita una specifica sanzione penale) si pone il problema dell'efficacia dei controlli da parte degli organi competenti.

L'art. 55 del Codice di procedura penale prevede: *"La polizia giudiziaria deve, anche di propria iniziativa, prendere notizia dei reati, impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale. Svolge ogni indagine e attività disposta o delegata dall'autorità giudiziaria"*.

Come abbiamo detto, nella elusione fiscale il profilo penale (frode) e il profilo tributario (abuso del diritto) seppure separati sotto il profilo degli effetti e delle competenze, sono intimamente connessi dal punto di vista strutturale e non possono essere preventivamente distinti, pena l'inefficacia dell'azione di contrasto.

Quindi, gli stessi funzionari dell'Agenzia delle Entrate che si occupano di contrasto alla elusione fiscale e che rivestono la qualifica di polizia tributaria ma non anche quella di polizia giudiziaria, rispetto a tali fenomeni non possono: *"impedire che vengano portati a conseguenze ulteriori, ricercarne gli autori, compiere gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale"* nemmeno su disposizione o delega dell'Autorità Giudiziaria.

Ma questa è una situazione paradossale perché, come abbiamo detto, la frode e l'abuso sono fenomeni spesso compenetrati e comunque estremamente complessi e separare le competenze del personale addetto ai controlli in base al profilo penale ed al profilo amministrativo non solo è una operazione impossibile ma anche francamente inspiegabile.

Non c'è un solo motivo che possa giustificare una simile anomalia nel sistema dei controlli.

**Pertanto, l'attribuzione delle funzioni di P.G. (al pari dei colleghi dell'Agenzia delle Dogane e dei militari della Guardia di Finanza) anche ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, porterebbe ad un forte e immediato incremento dell'attività di recupero dell'elusione fiscale, senza alcun costo aggiuntivo per le casse dell'Erario e senza ricorrere ad un inasprimento inutile quanto velleitario delle attuali sanzioni le quali attendono solo di essere applicate.**