

**GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE**  
**Fascicolo 4 - Annata 2015 - Vol. n. LXXXVIII**

diretta da  
Bruno Assumma, Claudio Berliri, Adriano Di Pietro, Marco Miccinesi, Ivan Vacca

**ARTICOLI**

- Marco Greggi**  
*Fatturazione (inesistente) e obblighi formali nell'IVA:  
presupposti, limiti e condizioni alla variazione delle fatture  
emesse* 173
- Carlo Longobardo**  
*Le false risposte all'amministrazione finanziaria* 205
- Maurizio S. Messina**  
*Profili ricostruttivi della disciplina fiscale delle cooperative* 212

**NOTE REDAZIONALI**

Consultabili su [www.giurisprudenzaimposte.it](http://www.giurisprudenzaimposte.it) sezione "Ricerca avanzata"

Carlo Longobardo

### *Le false risposte dell'amministrazione finanziaria*

#### *1. Considerazioni introduttive.*

La lotta all'evasione, nel nostro Paese, è stata caratterizzata da andamenti politico-criminali abbastanza oscillanti. Grosso modo, può dirsi che, in un primo momento si è preferito affidare al diritto penale la tutela degli interessi statali in materia soprattutto attraverso la punizione di fatti prodromici. Il d.lgs. 74/2000 ha voluto, invece, prevedere fattispecie con contenuti di danno e frode. Negli ultimi anni, poi, di nuovo qualche passo verso l'anticipazione con i delitti di omesso versamento e di indebita compensazione. La riforma del 2015, poi, ha voluto rinvigorire il profilo del danno e della frode, intervenendo su vari aspetti delle norme penali tributarie, pur sempre con qualche difficoltà nella tipizzazione delle fattispecie. Ciò che residua, nel quadro di una tutela anticipata, è sicuramente l'art. 11 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in l. 22 dicembre 2011, n. 214, recante "Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici".

L'art. 11 - "Emersione di base imponibile", recita, com'è noto, al comma 1: "Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74".

La giustificazione dell'introduzione di questa norma va ritrovata – si legge nella Relazione al disegno di conversione<sup>1</sup> – nel dato secondo cui l'efficacia dei controlli

---

<sup>1</sup> XVI legislatura Camera dei deputati, disegno di legge n. 4829. Conversione in legge del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, recante: *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*, presentato il 6 dicembre 2011, pp. 14-15, a firma del Presidente del

effettuati dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza (e dunque del complessivo contrasto all'evasione) dipende molto da quella dei poteri istruttori in base ai quali vengono acquisite le informazioni necessarie per verificare la correttezza fiscale del contribuente. In moltissimi casi le informazioni sono fornite dallo stesso contribuente controllato, o da soggetti ad esso collegati per convergenza di interessi economici, e purtroppo sono caratterizzate da *mendacio*, finalizzato a evitare la scoperta dell'evasione. La stessa finalità induce, talvolta, a fornire atti o documenti falsi, sia materialmente che ideologicamente. Tale scorretto comportamento, oltre a ledere il rapporto di fiducia con il Fisco che dovrebbe sussistere anche in caso di controllo, può compromettere, anche gravemente, l'efficacia delle acquisizioni probatorie, ed è sicuramente favorito dalla assenza di un regime sanzionatorio che ne scoraggi fortemente l'adozione.

Il legislatore, in questo passaggio, si è convinto della necessità che un presidio di carattere penale sia la strada attraverso la quale scoraggiare i contribuenti meno onesti che commettono *mendacio* al fine di evitare la scoperta dell'evasione.

Altresì – continua la Relazione – la disposizione intende sanzionare più adeguatamente il comportamento dei contribuenti che, a seguito delle richieste effettuate dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri istruttori (di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972) esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero. La norma si riferisce, ad esempio, alle risposte agli inviti a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento o a esibire atti e documenti o, ancora alle risposte ai questionari inviati ai contribuenti ai medesimi fini, così come alle dichiarazioni rese dai contribuenti ai verificatori e riportate nei processi verbali di constatazione. La disposizione prevede in specie che qualora il contribuente esibisca o trasmetta atti o documenti anche in parte falsi, ovvero fornisca dati e notizie mendaci, è punito alla stessa stregua di chi rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal testo unico delle disposizioni

---

consiglio dei ministri e ministro dell'economia e delle finanze (Monti); del ministro del lavoro e delle politiche sociali (Fornero) e del ministro dello sviluppo economico (Passera) di concerto con il ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare (Clini) e con il ministro per i rapporti con il parlamento (Giarda).

## C.Longobardo - Le false risposte all'amministrazione finanziaria

---

legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000. Ciò in base al rinvio all'articolo 76 del predetto testo unico<sup>2</sup> che sancisce la punibilità dei menzionati comportamenti ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia.

Dalle schede di lettura<sup>3</sup>, inoltre, si evince che l'articolo 11, viene modificato nel corso dell'esame in sede referente; infatti è in questa sede che per effetto dell'intervento delle Commissioni riunite V e VI, il comportamento di chi fornisce dati e notizie non rispondenti al vero in occasione di richieste formulate dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri di accertamento è sanzionato penalmente *solo se, a seguito delle richieste del fisco, si configurano reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*.

In sintesi, il comma 1 prevede la fattispecie penale di esibizione o trasmissione di atti o documenti falsi, ovvero di fornitura di dati e notizie non rispondenti al vero in tutto o in parte, in occasione di richieste formulate dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri di accertamento delle imposte dirette e dell'IVA (disciplinati, rispettivamente, dagli articoli 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dagli articoli 51 e 52 del D.P.R. 29 settembre 1972), disponendo in particolare che a tale ipotesi si applichino le norme penali contenute nel testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (articolo 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445). Rispetto alla formulazione originaria della norma, dunque, il comportamento di chi fornisce dati e notizie non rispondenti al vero in occasione di richieste formulate dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri di accertamento è sanzionato penalmente solo se, a seguito delle richieste del fisco, si configurano reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000). Ai sensi del citato

---

<sup>2</sup> Art. 76 D.P.R. n. 445/2000: Norme penali - 1. Chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico e' punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia. 2. L'esibizione di un atto contenente dati non più rispondenti a verità equivale ad uso di atto falso. 3. Le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi degli articoli 46 e 47 e le dichiarazioni rese per conto delle persone indicate nell'articolo 4, comma 2, sono considerate come fatte a pubblico ufficiale. 4. Se i reati indicati nei commi 1, 2 e 3 sono commessi per ottenere la nomina ad un pubblico ufficio o l'autorizzazione all'esercizio di una professione o arte, il giudice, nei casi più gravi, può applicare l'interdizione temporanea dai pubblici uffici o dalla professione e arte.

<sup>3</sup> Camera dei Deputati - XVI legislatura - Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici, D.L. 201/2011 - A.C. 4829-A Schede di lettura (Articoli 1-24), n. 570/1, Tomo I, 14 dicembre 2011.



articolo 76 del D.P.R. 445/2000, chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal medesimo testo unico in materia di documentazione amministrativa, è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia.

### *2. Profili problematici del precetto e della sanzione.*

Innanzitutto, può dirsi che la riforma del 2015 in tema di reati tributari ha perso l'occasione di eliminare questa norma nella quale – come purtroppo avviene non di rado nel campo della legislazione penale speciale e complementare – si concentra un coacervo di violazioni ai principi più elementari del diritto penale, oltre che, nel caso in esame, anche una evidente difformità con le linee guida del d.lgs n. 74/2000.

In altri termini, non può che concordarsi con chi evidenzia come questa norma sia scritta “con tecnica, linguaggio e sintassi sconcertanti”, oltre che “fare strame dei principi cardine dell'ordinamento liberal-democratico” e porre “gravissimi problemi di legittimità costituzionale per contrasto con il principio di determinatezza sotto più profili”<sup>4</sup>.

Ma andiamo con ordine.

In primo luogo, il precetto. La tecnica del rinvio – che riecheggia un diritto penale meramente sanzionatorio – suggerisce gli elementi delle condotte che sono ricavabili dagli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in materia di imposte sul reddito e dagli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, in materia di imposte sul valore aggiunto. Si tratta della descrizione dei poteri degli uffici delle imposte e della Guardia di Finanza in tema di accertamento: controllo delle dichiarazioni, esecuzione degli accessi, ispezioni verifiche *etc.*

Rispetto a questi poteri si muovono una pluralità di soggetti attivi: quel chiunque può riferirsi al contribuente, al rappresentante e ad un terzo.

Preoccupante è il rapporto tra precetto e principio del *nemo tenetur contra se detegere*: il contribuente si trova innanzi ad una triplice alternativa: a) fornire documentazione o rendere dichiarazioni corrispondenti al vero, a costo però, per ciò

---

<sup>4</sup> Sul punto, FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “diritto penale del nemico”?*, in *Dir. pen. e proc.* 1/2012, p. 15 ss. in part pp. 23-24.

## C.Longobardo - Le false risposte all'amministrazione finanziaria

---

solo, di denunciarsi per eventuali illeciti amministrativi o penali commessi in precedenza; b) *giocare d'azzardo* violando il precetto dell'art. 11 l. 214/2011, con il rischio, solo parzialmente neutralizzabile in via interpretativa, di una doppia incriminazione; c) assumere un atteggiamento non collaborativo rifiutando di dar seguito alle pretese dell'Autorità procedente, senza incorrere in alcuna sanzione quando la stessa possa conseguire *aliunde* quanto richiesto (art. 7 comma 1 lett. f) della l. 106/2011), ma accettando di subire le conseguenti sanzioni amministrative, ex art. 11 d. lgs. 471/1997, laddove di tali informazioni l'amministrazione non disponga<sup>5</sup>.

Quanto al contenuto della clausola costituente un limite espresso di tipicità e che fa riferimento ai delitti del d.lgs. n. 74 del 2000, che abbiamo visto comparire in sede di conversione della norma, anche se qualcuno ha cercato, in qualche modo, lodevolmente, di salvare il salvabile, pur rimanendo molto critico<sup>6</sup>, ci sentiamo di concordare con chi boccia senz'appello il legislatore. Ed infatti i termini normativi sono privi di senso logico, prima ancora che giuridico. Le fattispecie delittuose contemplate dal d.lgs. n. 74 del 2000 non possono "all'evidenza configurarsi "a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo" e cioè in forza delle richieste di rendere dichiarazioni o di esibire atti o documenti o di riempire questionari da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di finanza! Pare evidente che il legislatore volesse scrivere: "a seguito delle risposte" e quindi a seguito dei comportamenti tenuti in adempimento delle richieste. Forse il periodo ellittico sarebbe da evitare, tanto più nelle norme incriminatrici!"

Una volta chiarito che le falsità tese ad ostacolare l'accertamento non potrebbero che rilevare ai sensi degli artt. 2 o 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, ci si deve chiedere come sia possibile che un reato che richiede come elemento costitutivo la presentazione della dichiarazione, e ne contraddistingue, così, il momento consumativo, possa perfezionarsi con un comportamento successivo alla sua consumazione. Non solo,

---

<sup>5</sup> Sul punto cfr. CAVALLINI, *Il nuovo delitto di "False risposte all'amministrazione finanziaria", tra vecchie e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, in *Riv. dott. comm.*, 2/2012, p. 313 ss., in part. pp. 315-316; FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, cit. p. 24; FONTANA, *Conversione in legge del d.l. 201/2011: sanzione penale ad ampio spettro per le mendaci comunicazioni e dichiarazioni del contribuente al fisco*, in *Penale.it*, dicembre 2011, 1.

<sup>6</sup> CAVALLINI, *Il nuovo delitto di "False risposte all'amministrazione finanziaria", tra vecchie e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, cit., p. 318 ss.

ma il medesimo comportamento integrerebbe due reati, se commesso dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi, ma uno solo se realizzato prima, dovendosi ritenere inammissibile che lo stesso comportamento possa essere messo due volte a carico dello stesso soggetto (post-fatto non punibile).

Solo un accenno al profilo sanzionatorio. L'art. 76, l. 74/2000 dispone che chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia. Una norma che rinvia ad una norma di rinvio possiamo dire che certamente non è il massimo della determinatezza.

### 3. *Considerazioni conclusive.*

La norma, per fortuna, è ancora sostanzialmente inapplicata ma, come tutte le norme di questo tipo, rappresenta un pericoloso relitto.

Le difficoltà segnalate sono solo alcune. Dall'uso troppo 'leggero' del rinvio all'impiego di termini alquanto indeterminati, dall'inafferabilità della tipicità finanche a quella della sanzione già hanno consegnato, di fatto, all'interprete, una fattispecie che, se applicata (finora non ci risulta), sarà tutta di diritto *giurisprudenziale*. In effetti, dalla complessiva indeterminatezza della previsione del fatto illecito, deriva una serie di deroghe ai compiti propri della giurisdizione, con una vera e propria confusione tra poteri. I fondamentali principi dello stato di diritto implicano necessariamente un modello di criminalizzazione con la definizione di regole di condotta che, facilmente comprensibili dai consociati, siano, al tempo stesso, facile oggetto di prova sul piano della verifica giudiziaria. Si tratta di costruire fattispecie imperniate su di un risultato esteriore rispetto alla condotta del soggetto, utile ad esprimere la reale dannosità sociale del fatto, che, sotto il profilo della tecnica di incriminazione, potrà configurarsi come evento di danno o di pericolo, quando si voglia realizzare una tutela più avanzata di interessi ritenuti di particolare significatività; "sarà, in ogni caso, un evento di danno o di pericolo concreto da accertare caso per caso. Una volta che si sia ben delineato l'evento, emergerà nei

## C.Longobardo - Le false risposte all'amministrazione finanziaria

suoi contorni definiti la condotta tipica e l'elemento soggettivo assumerà un'evidente nota di disvalore: la previsione e la volontà del danno o del pericolo"<sup>7</sup>.

Inoltre, se già a livello sostanziale opera un principio di necessaria determinatezza e precisione del fatto punibile, quello stesso principio vincola inevitabilmente anche sul piano della procedibilità, in quanto espressione diretta dello stesso principio di "obbligatorietà" dell'azione penale dettato dall'art. 112 Cost<sup>8</sup>. Su questo piano la precisione deve essere assoluta, in quanto rilevante rispetto ad un requisito che deve poter essere apprezzato con sicurezza ed univocità già *in limine litis* e non all'esito di un possibile futuro processo.

Quando invece già nelle stesse schede di lettura<sup>9</sup> della norma in esame si è costretti a scrivere che (corsivo nostro): "Circa le norme penali codicistiche che appaiono applicabili alla fattispecie in esame, possono richiamarsi, *senza pretesa alcuna di esaustività*, per l'ipotesi di esibizione o trasmissione di atti o documenti falsi, gli artt. 482 e 489 c.p, relativi, rispettivamente, ai delitti di falsità materiale commessa dal privato e uso di atto falso", forse può essere necessario un pizzico di riflessione in più.

---

<sup>7</sup> Sul punto, limpidamente, MOCCIA, *La promessa non mantenuta. Ruolo e prospettive del principio di determinatezza/tassatività nel sistema penale italiano*, Napoli 2001, § 2.4.2.

<sup>8</sup> V. BRICOLA, *La discrezionalità nel diritto penale*, Milano 1965, p. 279.

<sup>9</sup> Camera dei Deputati – XVI legislatura - Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici, D.L. 201/2011 – A.C. 4829-A Schede di lettura (Articoli 1-24), n. 570/1, Tomo I, 14 dicembre 2011.