

I NUOVI REATI TRIBUTARI



TRACCE

Tema: Le operazioni inesistenti, simulate ed elusive nei reati tributari

Tema: Natura giuridica e disciplina delle soglie di punibilità nei reati tributari

Tema: La confisca penale in genere e quella tributaria. Natura e funzioni

Tema: il principio di specialità nel diritto penale tributario

Sommario Generale: 1. Corte di cassazione Ufficio del Massimario. Relazione sul Decreto Legislativo n. 2015/158 (p.1). 2. La confisca tributaria (p.25). 3. Ancora sulla responsabilità dell'ente nei reati tributari (p. 34). 4. La confisca senza condanna (p. 35). 5. Il ravvedimento tributario (p. 55) . 6. Le definizioni delle condotte illecite tributarie (p. 60). 7. I singoli delitti (p. 62). 8. Giurisprudenza (p. 68). 9. Approfondimenti teorici. Il diniego del patteggiamento nel caso di non integrale estinzione del debito (p. 74). 10. I reati tributari (p.78). 11. I reati di pericolo in materia tributaria (p.146) 12. Le pene accessorie tributarie (p. 216). 13. Il principio de ne bis in idem (p. 219)

- 1. Corte di Cassazione: Novità legislative: Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23.**

(GU n.233 del 7-10-2015 - Suppl. Ordinario n. 55)

Sommario: Premessa – 1. Art. 1 (Modifica dell'articolo 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74) - 1.1. Le operazioni “simulate”. - 1.2. Le operazioni “elusive”. – 1.3. I “mezzi fraudolenti” - 2. Art. 2 (Modifica dell'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o

altri documenti per operazioni inesistenti) - 3. Art. 3 (Modifica dell'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) - 3.1. I "mezzi fraudolenti" nella condotta ex art. 3. - 3.2. I "documenti falsi": le false fatturazioni. - 3.3. Le operazioni "simulate": la problematica delle operazioni soggettivamente inesistenti. - 3.4. Le nuove soglie di punibilità dell'art. 3. 4. Art. 4 (Modifica dell'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione infedele) - 4.1. Sulla irrilevanza delle "valutazioni": la problematica delle "classificazioni". - 4.2. Le nuove soglie di punibilità dell'art. 4. - 5. Art. 5 (Modifica dell'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omessa dichiarazione) - 6. Art. 6 (Modifica dell'articolo 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di occultamento o distruzione di documenti contabili) - 7. Art. 7 (Modifica dell'articolo 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute certificate) - 7.1. La nuova soglia di punibilità dell'art.10-bis. - 8. Art. 8 (Modifica dell'articolo 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto) - 9. Art. 9 (Modifica dell'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di indebita compensazione. 10. Art. 10 (Confisca) - 10.1. Il primo comma del nuovo art. 12-bis del d. lgs. 74/2000. - 10.1.1. Sulla nozione di profitto del reato e sul nesso di derivazione. - 10.1.2. (segue): sulla natura della confisca di somme di denaro depositate su conto corrente bancario. 10.1.3. (segue): considerazioni riepilogative. - 10.1.4. (segue): i corollari che ne derivano. 10.1.5. (segue): reati tributari e responsabilità dell'ente ai sensi del d. lgs. n. 231 del 2001. - 10.1.6. (segue): reati tributari e confisca senza condanna. - 10.2. Il secondo comma del nuovo art. 12 bis del d. lgs. n.74 del 2000 - 11. Art. 11 (Modifica dell'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di cause di estinzione e circostanze del reato. Pagamento del debito tributario) - 12. Art. 12 (Circostanze del reato) - 12.1. La circostanza speciale dell'elaborazione di modelli "seriali" di evasione. - 13. Art. 13 (Custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito di procedimento penali relativi a delitti tributari) - 14. Art. 14 (Abrogazioni).

Premessa.

Il decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2015^[1] attua le previsioni contenute nell'articolo 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un **sistema fiscale più equo**, trasparente ed orientato alla crescita; l'art. 8, in particolare, detta principi e criteri direttivi per la revisione dell'assetto sanzionatorio tributario, penale ed amministrativo, in attuazione dei principi di tassatività e di proporzionalità delle sanzioni rispetto all'effettiva gravità dei comportamenti.

Sul versante penale, l'esigenza di razionalizzazione del sistema sanzionatorio trae origine dal riconoscimento, da parte del legislatore, dell'inadeguatezza e insufficienza dell'attuale assetto normativo.

E' noto come la struttura portante della precedente riforma portata con il decreto legislativo n. 74 del 10 marzo 2000 – in sintesi: un'estesa depenalizzazione; il superamento dei c.d. “reati ostacolo” previsti dalla precedente legge n. 516/82; la criminalizzazione delle sole condotte decettive in danno della Amministrazione Finanziaria; l'introduzione di elevate soglie di punibilità e la conseguente criminalizzazione delle sole condotte di evasione caratterizzate da una certa gravità – sia stata molto presto incisa (per la constatazione del permanere di un enorme livello di evasione fiscale, soprattutto sul terreno dell'omesso versamento dell'IVA) per effetto dell'introduzione, nel corpo del d. lgs. 74/2000, delle fattispecie di cui agli articoli 10-bis^[2] e 10-ter^[3], mediante le quali il legislatore è tornato a punire il mero inadempimento del debito tributario a prescindere da ogni condotta fraudolenta o comunque attinente al momento dichiarativo.

Nello stesso solco antinomico rispetto all'impianto originario si è inserita poi la legge n. 148 del 14 settembre 2011^[4], intervenuta nuovamente sul d.lgs. 74/2000 attraverso l'abbassamento delle soglie di punibilità, l'abrogazione delle circostanze attenuanti legate alle modesta entità del fatto e la subordinazione del patteggiamento all'avvenuto pagamento del debito tributario.

La scarsa tenuta del tessuto normativo così risultante rispetto all'incedere della crisi economica - testimoniata in primo luogo dal crescente moltiplicarsi di procedimenti penali derivanti dalla situazione di insolvenza o di crisi di liquidità delle imprese – ha indotto il legislatore a conferire nuova delega al Governo al fine di riordinare il sistema penale tributario, anche alla luce dei contemporanei richiami della giurisprudenza Cedu al rispetto del ne bis in idem a fronte del cumulo di sanzioni penali ed amministrative. Ai sensi dell'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, dunque, “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, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie;

l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative". Come dichiarato nella Relazione governativa di illustrazione del provvedimento^[5], l'obiettivo è quello di "...una riduzione dell'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo"; la finalità di riduzione delle fattispecie penali è perseguita anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità.

La Relazione governativa sottolinea anche la circostanza che la legge di delegazione parli di «revisione», e non già di «riforma» o di «riscrittura» del diritto penale tributario, a significare che il legislatore intende muoversi entro le coordinate di fondo del sistema vigente, per come originariamente delineate dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, a cominciare da quelle della preminente focalizzazione della risposta repressiva sul momento dell'«auto-accertamento» del debito di imposta, ossia della dichiarazione.

Deve peraltro ancora necessariamente ricordarsi che il tema – contenuto nell'art. 8 della delega – della individuazione e possibile rilevanza penale delle condotte elusive non trova disciplina nel decreto legislativo in commento, bensì nel precedente d. lgs. n. 128 del 5 agosto 2015: mediante l'introduzione dell'art. 10-bis alla legge 27 luglio 2000, n. 212, tale provvedimento ha statuito che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, mentre resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie; è opportuno premettere, peraltro, che in questa sede il tema dell'abuso e dell'elusione tributaria non sarà oggetto di specifico approfondimento, se non per limitati accenni in ordine ai confini con la nuova categoria delle operazioni «simulate».

In concreto, il decreto legislativo 158/2015 è composto da un Titolo Primo, dedicato alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, ed un Titolo Secondo, volto alla Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo. L'articolato normativo finale

recepisce buona parte delle condizioni e delle osservazioni contenute nei pareri resi dalle competenti Commissioni parlamentari della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Con gli inevitabili limiti e le approssimazioni di una prima lettura, nella presente relazione si tenterà una ricognizione delle sole modifiche apportate al sistema sanzionatorio penale, provando ad evidenziare le possibili criticità anche alla luce dell'esperienza giurisprudenziale maturata nel vigente assetto; per ragioni di comodità espositiva, l'analisi si articolerà seguendo pedissequamente l'ordine delle singole disposizioni di cui al Titolo Primo del decreto n.158/2015.

L'articolo 1 del decreto prevede una serie di nuove "definizioni", che vanno ad integrare il contenuto dell'art. 1 del d. lgs. n. 74/2000.

In particolare, la nuova disposizione interviene:

- sull'espressione "elementi attivi o passivi" (lettera b), includendovi le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta: alla luce dell'opportuno innesto, è eliminata ogni incertezza sul fatto che la condotta decettiva o infedele possa riguardare tanto le componenti che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili, quanto quelle componenti - come ad esempio i crediti d'imposta e le ritenute - che intervengono dopo la determinazione del reddito complessivo o della base imponibile Iva e che quindi possono determinare una variazione dell'imposta netta;
- sulla definizione di "dichiarazioni" (lett. c), nelle quali sono adesso ricomprese anche quelle del sostituto d'imposta nei casi previsti dalla legge: l'addizione si spiega alla luce della estensione (di cui si dirà oltre) ai sostituti di imposta della incriminazione per omessa dichiarazione;
- sul concetto, assai rilevante ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità, di "imposta evasa" (lett. f), nel quale non viene fatta rientrare quella teorica collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio che all'utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili: il riferimento è all'ipotesi che l'imposta evasa sia solo teorica perché "assorbita" (o "ridotta" sotto soglia) dalla perdita di esercizio verificata in quel periodo o negli anni precedenti, utilizzabile ai fini del calcolo degli elementi detraibili per l'esercizio in contestazione. Come noto, nella giurisprudenza della Corte si è ritenuto che, ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria[6], con la precisazione che, in caso di

accertamento con adesione o successivo concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario al fine della verifica del superamento o meno della soglia di punibilità, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta[7]. E' ipotizzabile la conferma di tale orientamento, alla luce di una perimetrazione della definizione di "imposta evasa" che certifica, sul piano normativo, la rilevanza delle "perdite", delle quali è necessario verificare (con il necessario rispetto delle regole tributarie in materia) in primo luogo se sono "spettanti e utilizzabili" e, subito dopo, se il loro ammontare incide sul calcolo dell'evasione in maniera tale da determinare o meno il superamento delle soglie.

1.1. Le operazioni "simulate".

Un intervento altrettanto rilevante sull'ambito definitorio deriva dall'aggiunta, dopo la lettera g)[8] di una lettera g-bis), dove viene affermato che per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, riferite a soggetti fittiziamente interposti. Con riferimento alle "operazione simulate", spicca - in prima battuta - l'utilizzo del binomio "oggettivo/soggettivo"[9], in luogo della canonica ripartizione della simulazione in "assoluta" e "relativa", a seconda che gli interessi dedotti nel negozio risultino in tutto inesistenti o solo diversi rispetto a quelli in realtà perseguiti.

Più in generale, l'introduzione della categoria della simulazione pone evidenti problemi di coordinamento, nella misura in cui non è semplice stabilire se vi sia o meno coincidenza fra le operazioni "inesistenti" documentate in fatture e di cui alla lettera a) dell'art.1 del d. lgs. 74/2000 (rimasta invariata), ossia quelle "non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi", e le operazioni "simulate", ossia quelle "poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti" di cui alla nuova lettera g-ter) dell'articolo medesimo. E ciò tanto più in quanto la giurisprudenza di legittimità[10] è incline a ritenere che tra le "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" di cui all'art. 1, comma primo, lett. a), d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, qualificate come "inesistenti" ai fini della configurabilità dei reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato decreto, devono intendersi anche quelle "giuridicamente" inesistenti, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa. Secondo tale rigoroso orientamento, infatti, ogni divergenza tra la realtà fattuale e quanto risulta dai documenti fiscali

integra la situazione indicata dalla disposizione, nel senso che l'operazione descritta in fattura, diversa quanto a qualificazione giuridica rispetto a quella realmente posta in essere nei fatti, genera comunque la falsità di tale documento fiscale[11]; anche la situazione di simulazione relativa parrebbe dunque ricadere nella "inesistenza" della operazione, allorquando nella fattura viene descritto un negozio che, in quanto diverso rispetto a quello effettivamente intercorso tra le parti e realmente voluto dalle stesse allo scopo di disciplinare i reciproci rapporti, tuttavia consente un alleggerimento del peso fiscale.

1.2. Le operazioni "elusive".

Dalla categoria delle operazioni "simulate" sono invece dichiaratamente escluse le operazioni "elusive", quelle cioè disciplinate dal nuovo art. 10-bis[12] (inserito dall'art.1, comma 1, D. lgs. 5 agosto 2015, n. 128) della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente), che provocano conseguenze solo sul piano tributario. Sul punto, è opportuno ricordare come la Corte - Sez. 5, n. 36859 del 16 gennaio 2013, Mainardi e altri, Rv. 258037 - si sia mostrata sin qui ferma nell'affermare che intanto si può parlare di operazione elusiva in quanto l'operazione è effettivamente esistente sotto il duplice profilo giuridico ed economico; con il risultato di ritenere ricadente nella sfera punitiva penale (sub art. 2 o art. 3, a seconda dell'utilizzo o meno di fatture o documenti equipollenti) l'operazione che, pur se valida sotto il profilo giuridico, è in realtà fittizia (nel senso di inesistente) sul piano economico.

La non sempre agevole distinzione fra operazioni simulate (inesistenti) e operazioni elusive emerge dalla lettura dell'arresto appena citato, in cui è stata ritenuta "inesistente" l'operazione di dividend washing avente ad oggetto la distribuzione di utili mai conseguiti: in quella fattispecie, la Corte ha escluso la ricorrenza di "contratti simulati in senso civilistico", visto che gli acquisti e le retrocessioni di quote delle varie società erano voluti, anche sul piano della minima dimensione cronologica del trasferimento dei relativi diritti, sostenendo tuttavia che "un conto è che una proprietà passi davvero di mano, sia pure a prezzo vile o per una frazione di secondo..., ben altra cosa è che la traslazione riguardi anche un contenuto economico che il diritto oggetto di cessione non può avere (nella fattispecie, i dividendi derivanti dagli utili, proprio perché appunto mai conseguiti). Nella pronuncia, la Corte afferma che si deve parlare di operazione inesistente anche quando un'operazione giuridica vi sia, ma debba intendersi non coincidente, sul piano economico, da quella documentata, che è la sola presa in considerazione, agli effetti penali, dal D. lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 8[13]. Anche ciò che giuridicamente è effettivo può essere senz'altro fraudolento, se sul piano economico non vi è stata affatto l'operazione che le parti di un contratto abbiano convenuto: e ciò per la ragione che, <<...nell'ipotesi di un accordo per far

figurare come realmente avvenute operazioni in realtà inesistenti, la cosa non cambia imbastendoci sopra un negozio giuridico formalmente ineccepibile>>.

Prudentemente, è ipotizzabile che una tale posizione interpretativa possa conservare validità anche di fronte al nuovo dato normativo - quello rappresentato dal citato art. 10-bis della legge 212/2000 - che, nel definire le operazioni “abusive” come quelle “prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti” (comma 1), le sottrae espressamente a qualsiasi sanzione di carattere penale (comma 13): la “sostanza economica” - per come definita nel comma secondo dell’art. 10-bis - dovrebbe attenere alla “ragione economica”, ossia alla sola “inidoneità delle operazioni (fatti, atti, contratti) a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”, ma sempre però sul presupposto che le operazioni intanto siano qualificabili come “non inesistenti” sotto il profilo del loro contenuto commerciale.

Al contrario - e sempre con tutte le riserve di una prima cauta lettura - potrebbe essere messa seriamente in discussione[14], in forza della espressa previsione di legge, la sorte penale di operazioni dotate di reale consistenza economica, ma poste in essere nella totale assenza di ragioni diverse dal risparmio fiscale che le possano giustificare economicamente; operazioni che invece nel passato[15], pur con qualche incertezza[16], sono state ritenute penalmente rilevanti in presenza di specifiche disposizioni fiscali antielusive, quali quelle di cui all’art. 37, comma terzo, e - ancor più - di cui all’abrogato successivo art. 37-bis del d. P.R. n. 600 del 1973. In tale prospettiva, deve darsi conto di una prima - Sez. 3, n. 40272 del 1 ottobre 2015 (dep. 7 ottobre 2015), non ancora massimata[17] - importante applicazione del nuovo art.10-bis dello Statuto del contribuente, in una fattispecie di prestito di azioni effettuato essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale. Ivi la Corte, stimando che l’operazione, “né inesistente, né simulata, ma esistente e voluta”, presenta “tutti gli elementi che il nuovo art. 10-bis considera essenziali per la configurabilità di un’operazione abusiva”, ha ritenuto di conseguenza che “la predetta condotta non può che essere considerata come penalmente irrilevante in forza della statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive sancita comma 13 del nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente”; disposizione “destinata ad esplicare effetto, oltre che naturalmente per le nuove operazioni abusive poste in essere dalla data del 1° ottobre 2015, anche per quelle poste in essere prima di tale data per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall’art. 2 del cod. pen.”. In motivazione, la Corte ha comunque ribadito che “rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno

dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione”.

1.3. I “mezzi fraudolenti”.

Infine, sempre dopo la lettera g), è aggiunta una lettera g-ter) contenente la definizione di “mezzi fraudolenti”, intendendosi per tali le condotte artificiali o omissive (queste ultime in presenza di uno specifico obbligo giuridico) che determinano una falsa rappresentazione della realtà. Con riferimento ai “mezzi fraudolenti”, il legislatore delegato ha preferito continuare ad impiegare tale formula, già presente nella previgente formulazione, anziché quella di «comportamenti fraudolenti» contenuta nella legge delega, “... anche per garantire la continuità con gli approdi interpretativi al riguardo raggiunti nell’ormai significativo periodo di vigenza del decreto legislativo n. 74 del 2000...”[18].

A tale riguardo - ed anticipando per un momento (per mere ragioni di necessità espositiva) le osservazioni dedicate al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - deve segnalarsi che la nozione di “mezzi fraudolenti” di cui all’art. 1 deve leggersi in coordinamento con il comma 3 del “nuovo” art. 3, disposizione che esclude espressamente che nella definizione possano rientrare le semplici violazioni degli obblighi di fatturazione o annotazione, ovvero i fenomeni di c.d. “sottofatturazione”.

Nelle prime letture[19] si è evidenziato come tale delimitazione dell’ambito della definizione rischia di pregiudicare la concreta configurabilità omissiva della fattispecie, in quanto è molto ardua l’individuazione di obblighi giuridici, in materia, distinti da quelli di (corretta) fatturazione/annotazione; tuttavia, la scelta del legislatore pare appunto corrispondere agli insegnamenti della giurisprudenza di legittimità sviluppatasi sul regime previgente, che ha sempre reclamato, per la realizzazione del mezzo fraudolento, di un *quid pluris* rispetto non solo alle mere condotte di mendaci indicazioni di componenti attivi, ma anche alla condotta di sottofatturazione dei ricavi.

Già nel vigore della legge n. 516 del 1982 (art. 4, n.7), infatti, l’elaborazione giurisprudenziale[20] aveva condotto a ritenere come, successivamente alla declaratoria di illegittimità costituzionale parziale recata da Corte cost. n. 35 del 1991, la mera sottofatturazione di corrispettivi di cessioni di beni non potesse rivestire gli estremi del delitto di frode fiscale per difetto di una condotta fraudolenta.

Anche con riferimento all’art. 3 sino a ieri vigente, la Cassazione[21] ha precisato come la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se

finalizzata ad evadere le imposte, non è sufficiente, di per sé, ad integrare il delitto, dovendosi invece verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

2. Art. 2. - Modifica dell'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

L'art. 2 opera una modifica limitatissima della pari numero disposizione del d. lgs. 74/2000, ampliando il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato ivi previsto mediante l'eliminazione dell'aggettivo "annuale". L'iniziale proposta di introdurre una fascia di mera rilevanza amministrativa dei documenti falsi - sino a diecimila euro dell'importo in essi indicati - è stata abbandonata, vista anche la contraddizione interna con l'abrogazione - operata dalla legge 148/2011 e rimasta confermata nella formulazione odierna - dell'originario terzo comma dell'art. 2, che contemplava una pena più ridotta, da sei mesi a due anni, per il caso in cui gli elementi passivi fittizi fossero inferiori a euro 154.937,07. Sul punto, valga il richiamo alla Relazione di questo Ufficio del Massimario n. III/13/2011 del 20 settembre 2011, nella quale veniva già evidenziata "la vistosa differenza" esistente, quanto meno in astratto, tra il trattamento sanzionatorio riservato al reato di presentazione di una dichiarazione fraudolenta con utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, anche di modestissimo importo, e quello previsto per il delitto di omessa dichiarazione; una differenza che risalta anche nell'odierno assetto, dove se è vero che la pena per il reato ex art. 4 d. lgs. 74/2000 è aumentata, la fattispecie vede tuttavia un sensibile innalzamento delle soglie di punibilità, soglie invece del tutto assenti della fattispecie di cui all'art. 2 del decreto medesimo.

Per effetto della cancellazione del riferimento alla annualità delle dichiarazioni, il delitto in questione può dunque ora perfezionarsi con qualunque dichiarazione, fra le quali rientrano, a titolo meramente esemplificativo, le dichiarazioni dei redditi ed IRAP infra-annuali conseguenti alla messa in liquidazione di una società, le dichiarazioni nell'ipotesi di trasformazione, fusione e scissione societaria, le dichiarazioni di operazioni intracomunitarie relative agli acquisti, le dichiarazioni mensili di acquisti di beni e servizi compiuti da enti o altre associazioni non soggetti passivi di imposta. Il campo di applicazione della norma risulta dunque ampliato, ma non, naturalmente, con efficacia retroattiva, trattandosi di nuova incriminazione, anche se parziale.

3. Art. 3. - Modifica dell'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Intervento senza dubbio più consistente sull'impianto esistente è quello recato dall'art. 3, che modifica la norma incriminatrice della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dilatandone i confini applicativi. Come anche sottolineato nella Relazione illustrativa, se la disposizione sinora vigente era articolata in tre segmenti distinti – una falsa dichiarazione dei redditi o Iva, una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie posta a base del predetto mendacio, una utilizzazione di “mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento” - con la modifica del comma 1 del citato articolo 3, la struttura dell'illecito viene semplificata, tramite l'eliminazione dell'elemento della “falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie” e una più articolata descrizione delle condotte artificiose.

Importanti le conseguenze dell'operazione, tanto sul versante soggettivo che su quello oggettivo della fattispecie.

Sul piano soggettivo, si tende a ritenere^[22] che, nonostante l'uso del pronome “chiunque”, la formulazione sino a ieri in vigore configurasse un reato proprio, non limitandosi a pretendere che il soggetto attivo del reato sia un contribuente obbligato alla presentazione di una delle dichiarazioni annuali sulle imposte dirette o sull'Iva, ma richiedendo, quale elemento ulteriore, che si tratti di un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili^[23]; e ciò in quanto per la commissione del reato è (era) necessario che l'artificio si sviluppi, tra l'altro, in una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie. Ai sensi della nuova formula, invece, il delitto dovrebbe ascrivarsi non solo ai contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ma a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Da un punto di vista oggettivo, la condotta, adesso a struttura “bifasica”, passa attraverso l'effettuazione di operazioni simulate ovvero l'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti (per come questi ultimi individuati nella nozione dall'art. 1), idonei ad ostacolare l'accertamento e, congiuntamente, ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria: l'utilizzo della disgiuntiva fa ritenere che ciascuna delle due connotazioni modali (operazioni simulate “ovvero” documenti falsi/mezzi fraudolenti) sia sufficiente ad integrare il reato; la non sintatticamente perfetta formulazione del periodo non permette invece di chiarire se l'idoneità ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria sia una caratteristica esclusiva del secondo binomio o debba essere un requisito riscontrabile anche nelle operazioni simulate.

Sul punto, non pare superfluo ricordare che, per quanto riguarda l'idoneità della condotta a determinare questo ostacolo, la giurisprudenza della Corte è ferma nel ritenere che tale giudizio vada effettuato con valutazione ex ante, non invece a

posteriori sulla base del dato meramente contingente costituito dalle difficoltà, più o meno rilevanti, dai verificatori nella ricostruzione del reddito imponibile[24].

Come sottolineato nella Relazione illustrativa, la soppressione del riferimento alle scritture contabili obbligatorie non significa che tale elemento abbia perso qualsiasi rilievo nella configurazione del reato: infatti, la condotta può essere integrata, oltre che compiendo operazioni simulate ovvero mediante mezzi fraudolenti, anche avvalendosi di “documenti falsi”, i quali – ai sensi del comma secondo del nuovo testo - valgono ad integrare la condotta del reato solo in quanto “sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie[25] o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria”.

3.1. I “mezzi fraudolenti” nella condotta ex art. 3.

Capovolgendo per necessità espositive l’ordine di apparizione nella norma, con riguardo ai “mezzi fraudolenti” si è già detto in precedenza (sub art. 1) che il comma terzo dell’art. 3 nella nuova formulazione si premura di stabilire che non rientra tra essi la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (scontrini fiscali, documenti di trasporto, ecc.) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, o la mera indicazione nelle fatture o nei documenti ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali. Si consacra dunque, sul terreno del diritto positivo, il principio per il quale non vengono sanzionati dalla norma comportamenti meramente omissivi, quali – appunto - la mera omessa fatturazione o registrazione, essendo, invece, necessaria una condotta di natura commissiva nella quale il supporto fraudolento deve tradursi in espressioni (le operazioni simulate, l’utilizzo di documenti falsi o di altri artifici) oggettivamente distinte dalle mere violazioni contabili, funzionali a dare credibilità alla dichiarazione mendace e dotate dunque di idoneità decettiva; comportamenti la cui capacità ingannatoria, in assenza di elementi tipizzati, è rimessa al libero convincimento del Giudice, chiamato a decidere se gli stessi siano atti ad eludere la normale possibilità di accertamento del mendacio seguendo le regole di ordinaria diligenza.

Nella Relazione illustrativa[26] è espresso il timore che, una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile quale requisito di fattispecie, la giurisprudenza possa essere indotta a far rientrare proprio nel concetto di mezzi fraudolenti le suddette violazioni; ciò soprattutto nel caso di indicazione - nelle fatture o nelle annotazioni nelle scritture - di corrispettivi inferiori a quelli effettivi, potendosi in tal caso teoricamente ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conseguente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi: si teme allora che una siffatta interpretazione, lungi dall’ottenere gli auspicati effetti di deflazione del settore penale tributario, comporti una trasformazione dei fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione infedele in fatti di dichiarazione

fraudolenta (peraltro aventi soglie di punibilità notevolmente più basse) nei confronti della gran parte dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili. Al riguardo, si può prudentemente ipotizzare che la più volte ribadita[27] necessità di un *quid pluris* per la configurazione del mezzo fraudolento possa difficilmente condurre, solo per effetto della soppressione dell'elemento della falsa rappresentazione nelle scritture contabili, ad un disconoscimento di un principio espresso nella vigenza della legge 516/1982 ma mai abbandonato, per il quale - siccome ai fini della frode fiscale non è sufficiente semplicemente indicare nella dichiarazione componenti positivi inferiori al reale o componenti negativi superiori, ma occorre invece che nel far ciò si utilizzino "documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero" ovvero si pongano in essere "altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento dei fatti materiali" - la mera sottofatturazione dei ricavi non costituisce comportamento fraudolento[28]. Peraltro, un ulteriore ostacolo alla interpretazione paventata potrebbe derivare dal riconoscimento della disparità di trattamento tra omessa fatturazione e sottofatturazione, la cui eventuale inclusione nell'orbita del nuovo art. 3 farebbe punire in modo più grave un comportamento che non solo si estrinseca in modo simile alla omessa fatturazione, ma che rispetto a quest'ultima risulta anche essere meno lesivo degli interessi dell'Erario, posto che almeno una parte dei corrispettivi non vengono sottratti alla imposizione.

Non è questa la sede per analizzare le possibili concrete estrinsecazioni dei "mezzi fraudolenti": a supporto della lettura della norma, può essere utile ricordare come, nella non sempre agevole opera di demarcazione della fattispecie, la giurisprudenza di legittimità abbia sempre guardato alla ricorrenza o meno, nella fattispecie esaminata, di una particolare potenzialità decettiva del mezzo adoperato[29].

3.2. I "documenti falsi": le false fatturazioni.

Per quanto attiene all'avvalimento di "documenti falsi", si tratterà di vedere l'impatto sulla interpretazione della disposizione della lunga elaborazione giurisprudenziale in tema di fatture false. Come noto, in una prima fase di applicazione dell'art. 3 nel testo sino ad oggi in vigore, la giurisprudenza della Cassazione ha ritenuto che l'ipotesi di fattura materialmente falsa rientrasse in tale fattispecie di reato e non invece in quella di cui all'art. 2, ritenendo che quest'ultima avesse ad oggetto unicamente l'utilizzazione in dichiarazione di documenti ideologicamente falsi[30].

L'indirizzo è stato tuttavia successivamente abbandonato in favore di una lettura dell'art. 2 come norma che punisce l'utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti senza alcuna distinzione tra fatture false nella loro materialità obiettiva e fatture ideologicamente false[31]; per cui integra il reato di cui al d. lgs. n. 74 del 2000, art. 2, comma 1, e non già la diversa fattispecie di cui all'art. 3, l'utilizzo, ai fini dell'indicazione di elementi passivi fittizi, di fatture false non solo sotto il profilo

ideologico, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, ma anche sotto il profilo materiale, perché apparentemente emesse da ditta in realtà inesistente.

Secondo la dominante interpretazione delle norme sinora applicate, dunque, l'ipotesi di reato ex art. 2 si differenzia dall'ipotesi ex art. 3 non per la natura del falso, ma per il rapporto di specialità reciproca in cui si trovano le due norme: infatti, ad un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono in chiave specializzante, da un lato, l'utilizzazione di fatture e documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti e, dall'altro (nel testo dell'articolo sino a ieri vigente) una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento; dovendosi aggiungere, per l'art. 3, la presenza di una soglia minima di punibilità. Di conseguenza, l'ipotesi di cui all'art. 3 è stata ritenuta trovare applicazione quando il reo, per l'indicazione di elementi passivi fittizi, non si avvale delle fatture e degli altri documenti aventi un contenuto probatorio analogo alle fatture. In altra pronuncia^[32] la Corte ha osservato che, ai fini del riconoscimento del delitto ex art. 2, d. lgs. n. 74/2000, ciò che tipizza la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è sia l'inesistenza della operazione economica, oggettiva o soggettiva, totale o parziale, sia la natura del documento che la certifica, che deve essere costituito da una fattura o altro documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie^[33].

E' dunque l'efficacia probatoria, in base alle norme tributarie, del documento utilizzato per la dichiarazione fraudolenta l'elemento essenziale che – secondo la Cassazione^[34] - qualifica tale fattispecie criminosa e la distingue da quella di cui all'art. 3.

Sarà allora interessante verificare se, anche alla luce del nuovo assetto normativo, troverà conferma la lettura sin qui dominante, da cui dovrebbe discendere, come logica conseguenza, che tanto la falsità ideologica quanto quella materiale sono attratte nell'orbita di applicazione del “nuovo” art. 3 solo in quei casi nei quali abbiano ad oggetto documenti diversi da quelli indicati dall'art. 2 (per i quali si applica quest'ultima fattispecie), di diretta od indiretta rilevanza fiscale, e che siano ovviamente diversi dalle scritture contabili.

3.3. Le operazioni “simulate”: la problematica delle operazioni soggettivamente inesistenti. In ordine alle “operazioni simulate oggettivamente”, valga il richiamo alle osservazioni operate con riferimento alla definizione datane all'art. 1 (lett. g-bis). Quanto alle simulazioni “soggettive”, come noto i casi di fatture (ai fini Iva) emesse per operazioni solo soggettivamente inesistenti sono stati sinora ricondotti dalla giurisprudenza^[35] entro lo schema dell'art. 2 d.lgs. 74/2000, sull'affermazione che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni

inesistenti, mentre è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, con riguardo invece all'Iva comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura». La motivazione della posizione interpretativa della Corte è bene espressa in Sez. 3, n. 10394 del 14 gennaio 2010, Gerotto, Rv. 246327, della quale pare utile riportare il cuore della motivazione: «... la detrazione Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione. Non entrano cioè nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni inesistenti per quanto concerne il rapporto relativo alle operazioni fatturate. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti. In proposito questa corte, sezione quinta, con la sentenza n. 15374 del 2002 ha statuito che in tema d'imposta sul valore aggiunto, la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad una ipotesi di fatturazione con "indicazioni incomplete o inesatte" di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 41, comma 3, né a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui la operazione è effettuata, prescritta dall'art. 21, comma 2, n. 1, stesso decreto. Di conseguenza deve essere necessariamente riconducibile ad un'operazione inesistente. Invero, tutto il sistema dell'Iva poggia sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva versata per l'acquisto di beni e di servizi) mentre il versamento dell'Iva ad un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'Iva stessa. Il principio è stato anche affermato dalla Corte CE, nella decisione n. 78 del 2003. In tale decisione si è sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'Iva mediante addebito alla controparte non è elemento assorbente per stabilire che l'Iva resti definitivamente dovuta. Quest'effetto discende, in altre parole, dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione del tributo, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto passivo. Cercando di astrarre dei principi dall'affermazione della Corte, si può stabilire che l'imposta si applica sulle operazioni che oggettivamente e soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo; di qui nasce l'obbligo della rivalsa (cioè dell'addebito), in mancanza del quale non può sorgere nella controparte il potere di esercitare la detrazione. Per la realizzazione dello schema attuativo dell'Iva nel suo complesso l'addebito è necessario ma non sufficiente. La soggezione di un'operazione ad Iva, peraltro, non dipende dall'addebito (altrimenti basterebbe ometterlo - o effettuarlo - per condurre l'operazione stessa fuori dal - o rispettivamente dentro il - campo applicativo dell'imposta) ma esclusivamente dalla ricorrenza delle condizioni normative (desunte

da direttive comunitarie e legislazione interna) che riguardano gli elementi oggettivo e soggettivo. Pertanto, non è possibile assegnare all'avvenuto addebito dell'imposta un'efficacia sostitutiva della ricorrenza delle condizioni normative, né l'esercizio della rivalsa costituisce prova certa dell'appartenenza dell'operazione al campo di applicazione dell'Iva, ma, al più, semplicemente un elemento indiziario che denota la convinzione delle parti in buona fede di dover ricondurre lo schema contrattuale della cessione o della prestazione all'interno di quel campo. In conclusione non v'è perfetta simmetria tra pagamento dell'Iva e diritto al rimborso. Pertanto esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale per il principio dianzi esposto non si ha diritto. L'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura, non è circostanza indifferente ai fini dell'Iva, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre...>>.

Orbene, alla luce di tali premesse, non pare così scontata l'ipotesi – prospettata nelle prime osservazioni allo schema di decreto – secondo cui, per effetto del formale riferimento al compimento di “operazioni simulate (anche) soggettivamente”, il legislatore abbia inteso riattrarre nell'orbita applicativa dell'art. 3 anche le situazioni testé evidenziate.

Sotto il profilo testuale, infatti, ai fini della esatta definizione dell'attuale perimetro del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d. lgs. 74/2000), occorre pur sempre fare riferimento alla definizione che di tali fatture o altri documenti fornisce la lett. a) dell'art. 1, disposizione che non è stata affatto incisa dalla riforma e che continua a qualificare per tali le “fatture o altri documenti” che, tra le altre ipotesi, “riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi” o “indicano l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale”.

Su un piano più generale e sistematico, inoltre, non pare irragionevole – secondo una valutazione suscettibile di essere estesa anche alla simulazione oggettiva - la diversificazione delle situazioni in dipendenza della esistenza, nell'art. 2, della copertura cartolare offerta dalla fattura (art. 2) rispetto al compimento di operazioni simulate prive di tale riscontro (art. 3), in virtù della particolare efficacia probatoria delle fatture o documenti equipollenti secondo il diritto tributario; salvo non prospettare (con un timore, però, che se mal non si interpreta avrebbe potuto trovare analogo fondamento anche nel precedente assetto) il dubbio di possibile irragionevolezza di un sistema che diversifica il trattamento - non quanto alla pena, identica, ma in dipendenza di un più circoscritto orizzonte applicativo derivante da soglie di punibilità presenti solo nell'art.3, oggi peraltro sensibilmente innalzate – fra

condotte (l'utilizzo di fatture false, il compimento di operazioni simulate, l'uso di altri documenti falsi o di ulteriori mezzi fraudolenti) tutte riconducibili all'unico genus della frode fiscale e fra le quali non è affatto certo che – quanto meno in determinate fattispecie - proprio quelle di cui all'art. 3 non rappresentino, per la particolare insidiosità, un pericolo in concreto più elevato per il bene giuridico presidiato dall'ordinamento.

3.4. Le nuove soglie di punibilità dell'art.3.

Affinché il fatto assuma penale rilevanza nel nuovo art. 3, occorre che siano travalicate determinate soglie: è necessario che l'imposta evasa (con riferimento a taluna delle singole imposte) sia superiore ad euro trentamila; ma tale prima condizione non è sufficiente, perché si richiede anche che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi fittizi, sia superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a un milione cinquecentomila euro, ovvero ancora che l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta sia "superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila".

E' prevedibile l'incidenza sui processi in corso dell'intervento "ampliativo" operato sulle soglie di punibilità, in presenza di condotte di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici che, pur travalicando congiuntamente le soglie vigenti all'epoca del fatto, non soddisfino più gli odierni più alti parametri[36]; identiche conclusioni, ex art. 2 comma 2 cod. pen., in punto di cessazione dell'esecuzione e degli effetti penali di condanne intervenute su fattispecie non più conformi alle nuove soglie.

Non dovrebbero riscontrarsi scostamenti nella giurisprudenza di legittimità per la quale il superamento delle soglie ivi indicate opera come una condizione oggettiva di punibilità[37], come tale sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente.

4. Art. 4. - Modifica dell'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione infedele.

L'articolo 4 del d. lgs. 158/2015 effettua un'operazione sostitutiva e additiva sull'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, in particolare aggiungendo alla disposizione due nuovi commi (1-bis e 1-ter) che modificano sensibilmente la disciplina penalistica della dichiarazione infedele. Nella Relazione governativa[38] si indicano le ragioni dell'intervento nella necessità di superare l'attuale descrizione del fatto incriminato che - per un verso, prescindendo da comportamenti fraudolenti e, per altro aspetto, rendendo penalmente rilevanti non solo le omesse o mendaci indicazioni di dati oggettivi ma anche l'effettuazione di valutazioni giuridico-

tributarie difformi da quelle corrette – aumenta il “rischio penale” a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni e non sufficientemente compensato dalla previsione di un dolo specifico di evasione.

Nel nuovo art. 4, la struttura della condotta - consistente nella indicazione, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi – rimane inalterata, fatta eccezione per la sostituzione del termine “fittizi” con “inesistenti”.

Tuttavia, il comma 1-bis aggiunto all’art. 4 prevede ora che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza di elementi passivi reali, della non deducibilità di elementi passivi reali.

La disposizione deve essere letta, peraltro, congiuntamente alla soppressione dell’art. 7 del d. lgs. 74/2000 (Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio), operata dall’art. 14 del decreto in commento: anticipando per ragioni espositive le osservazioni sul punto, occorre qui ricordare che l’art. 7 prevedeva la non punibilità non solo della dichiarazione infedele ma anche della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art.3) in relazione alle rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché in relazione alle valutazioni estimative (ad es: immobilizzazioni materiali soggette ad ammortamento, rimanenze di merci, accantonamenti a fondi rischi) rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.

Rispetto all’abrogato art. 7, dunque, la modifica legislativa, se confina l’esonero della rilevanza penale al solo ambito della dichiarazione infedele, amplia però sensibilmente il perimetro delle “valutazioni”, sopprimendo la condizione prevista dalla disposizione abrogata in ordine alla non deviazione da metodi costanti di rilevazione contabile e consentendo che l’indicazione dei criteri di stima possa avvenire anche in documenti rilevanti ai fini fiscali.

In particolare, il comma 1-bis esclude in primo luogo la ricorrenza della fattispecie di dichiarazione infedele, in presenza di difformità nelle valutazioni di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio. La disposizione pare dunque precludere ogni

sindacato sulla scelta del criterio adoperato, in cui si sostanzia a ben vedere gran parte dell'operazione di valutazione, a condizione che del criterio sia data indicazione e che, una volta prescelto, esso sia correttamente (cioè nella sua correttezza intrinseca) applicato al valore da stimare e indicare.

La totale irrilevanza penale della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza potrebbe a questo punto far rimettere in discussione quell'indirizzo secondo cui <<le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio che, ai sensi dell'art. 7 del d. lgs. n. 74 del 2000 [NDR: articolo, come già anticipato, soppresso dall'art. 14 del d. lgs. in commento] non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 dello stesso decreto sono solo quelle che, pur eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, rispondono a "metodi costanti di impostazione contabile", a condizione che tale corrispondenza emerga con chiarezza dalla lettura dei bilanci e delle scritture nella loro interezza e non sulla base di semplici rilievi a campione>>[39].

Per quanto riguarda il concetto di "non inerenza", il riferimento è alla condizione prevista dalla normativa per la deducibilità dei costi dal reddito di impresa o anche per la detraibilità dell'IVA da acquisti: fra i casi più icastici, le spese di rappresentanza, di pubblicità, o gli acquisti di beni che il soggetto imprenditore dichiara di aver sostenuto perché inerenti all'attività svolta, ma che invece il Fisco contesta come tali. La norma introdotta sembra sbarrare la strada a qualsiasi ipotesi di dichiarazione infedele nella quale l'infedeltà sia basata esclusivamente sulla non inerenza di un costo; con l'unica condizione che 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 generalizzazione del principio di irrilevanza penale della non inerenza pone evidenti problemi in relazione ai costi non inerenti direttamente connessi a fatti di reato realizzati dal contribuente: anche per ragioni di coerenza con la previsione dell'articolo 14, comma quarto-bis, l. n. 537 del 1993 (come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012) – per il quale sono indeducibili i costi e le spese dei beni e delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o di attività qualificabili come delitto non colposo per le quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale – sarebbe stata probabilmente opportuna una deroga per tali casi, la cui mancata previsione suscita inevitabili interrogativi sulla futura tenuta dell'indirizzo secondo cui l'indeducibilità dei componenti negativi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui

perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorché realmente sostenuti^[40].

4.1. Sulla irrilevanza delle “valutazioni”: la problematica delle “classificazioni”.

Nei primi commenti alla riforma del sistema sanzionatorio dei reati fiscali^[41] si è sottolineato come tale scelta di sostanziale depenalizzazione si inserisca nella tendenza normativa più generale che ha condotto ad escludere la penale rilevanza dei contenuti valutativi delle comunicazioni sociali, per effetto dell’espunzione del termine “informazioni” dagli artt. 2621 e 2622 cod. civ. e della adozione dell’espressione “fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero”, operata dalla legge n. 69 del 2015. In proposito, un utile conforto, ai fini della configurazione del nuovo reato ex art. 4 d. lgs. 74/2000, potrebbe provenire proprio dalla lettura dai primi approdi di legittimità sul “nuovo” falso in bilancio, in particolare da Sez. 5, n. 33774 del 16 giugno 2015, in corso di massimazione: nell’arresto, al culmine di una lunga ricostruzione del nuovo assetto dettato dalla legge 69/2015, la Corte considera che, se è vero che la maggior parte delle poste di bilancio altro non è se non l’esito di procedimenti valutativi e che quindi non può essere in alcun modo ricondotta nell’alveo dei soli “fatti materiali”, sono comunque ipotizzabili casi nei quali possa trovare applicazione anche una condotta incentrata sul mendacio ricadente solo su fatti materiali, ad esempio, nelle ipotesi di ricavi “gonfiati”, di costi effettivamente sostenuti ma sottaciuti, di falsità aventi ad oggetto l’esistenza di conti bancari o a rapporti contemplati da fatture emesse per operazioni inesistenti, di crediti lasciati in bilancio sebbene ormai definitivamente inesigibili per il fallimento senza attivo del debitore, di omessa indicazione della vendita o dell’acquisto di beni, di mancata svalutazione di una partecipazione nonostante l’intervenuto fallimento della società controllata o, ancora, di omessa indicazione di un debito derivante da un contenzioso nel quale si è rimasti definitivamente soccombenti.

Sarà interessante allora verificare - alla luce di un riconquistato parallelismo di disciplina che (inopportuno in questa sede ogni giudizio di valore sulla scelta legislativa, anche in termini di mera efficacia special-preventiva della norma) appare comunque più rispondente a criteri logici^[42] - se, ed in quale misura, la perimetrazione dell’intervento di depenalizzazione delle “valutazioni” effettuata dalla Corte per la materia societaria sarà mutuata anche in ambito penal-tributario: in particolare, sarà interessante verificare se, ad esempio, casi di errori di classificazione macroscopici (l’indicazione di un ricavo all’interno degli elementi negativi e viceversa) saranno tranquillamente ricondotti nell’ambito delle valutazioni e non, piuttosto, in quel concetto di “inesistenza” che potrebbe rientrare in gioco quando la non rispondenza al vero non attiene alla qualificazione e valutazione dell’elemento, ma alla

sua corretta indicazione (classificazione) sotto il profilo della natura (idest: della materialità) dell'elemento[43].

La ricordata collocazione della penale irrilevanza delle “valutazioni” all'interno del solo art. 4, unita al mantenimento del concetto di “fittizietà giuridica” all'interno degli artt. 2 e 3 fa peraltro ritenere che il legislatore abbia inteso deliberatamente separare gli ambiti dell'evasione penale, con contenuti declinati differentemente a seconda della tipologia di delitto[44]: il che dovrebbe condurre alla ricomprensione nell'area del penalmente illecito fatti di “valutazione”, quando accompagnati dagli altri elementi costitutivi delle fattispecie fraudolente ed in particolare in presenza di falsa documentazione (art. 3 d. lgs. 74/2000)[45].

4.2. Le nuove soglie di punibilità dell'art. 4.

Definito il perimetro della condotta, occorre rammentare che, per espressa previsione contenuta nella stessa norma, l'indicazione nelle dichiarazioni di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi inesistenti è, in ogni caso, penalmente rilevante alla duplice congiunta condizione che:

- a) l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantamila: il limite, già originariamente indicato in euro 103.291,38 e poi sceso ad euro 50.000,00 per effetto della modifica apportata dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lett. d), d.l. 13 agosto 2011, n. 138 (conv., con modif., dalla legge 14 settembre 2011, n. 148), subisce dunque un nuovo innalzamento verso l'alto;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni: anche in questo caso, il limite, già originariamente indicato in euro 2.065.827,60 e poi abbassato ad euro 2.000.000,00 per effetto della predetta modifica, viene sensibilmente accresciuto.

Valgono anche per tale fattispecie le considerazioni spese in precedenza sulla natura giuridica (condizioni obiettive di punibilità) delle soglie e sulla prova del travalicamento.

Allo stesso modo, è da replicare quanto osservato sulle ripercussioni, sui processi in corso e sulle condanne intervenute di cui siano ancora in corso l'esecuzione o gli effetti penali, tanto dei nuovi e più ridotti confini della condotta quanto dell'innalzamento delle soglie; la necessità, nel caso specifico, di verificare se la condotta originariamente contestata, oltre a rientrare nei nuovi parametri numerici di cui al comma 1 lett. a) e b), consenta di escludere che la dichiarazione infedele abbia riguardato le “valutazioni” di cui al comma 1-bis deliberatamente escluse dallo spazio penalmente presidiato

(ovvero ancora le altre valutazioni di cui al comma 1-ter - di cui si dirà appena oltre - rispetto alle quali occorre controllare l'avvenuto scostamento rispetto alle ulteriori soglie introdotte), potrebbe peraltro portare alla adozione, in sede di giudizio per cassazione, a formule di annullamento con rinvio tutte le volte in cui sono coinvolte valutazioni di merito precluse al giudice di legittimità.

Qualche incertezza interpretativa suscita la lettura del nuovo comma 1-ter, secondo cui “fuori dai casi di cui al comma 1 bis” – ossia al di fuori delle “valutazioni” già escluse dal paradigma della dichiarazione infedele - non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e che degli importi compresi in tale “scarto tollerato” non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b”).

La disposizione pare avere una funzione di “chiusura” del sistema, mirando a tutte le possibili situazioni residuali rispetto alle possibili discrasie valutative elencate nel precedente comma 1-bis ed esplicitando la volontà legislativa di escludere il rischio penale per qualsiasi indicazione di elementi attivi/passivi la cui “infedeltà” sia agganciata alla stima del valore e non alla sua esistenza materiale.

Tuttavia, da una parte non è affatto agevole immaginare quali possano essere, in concreto, valutazioni “diverse” da quelle elencate nel comma 1-bis, ossia che non attengano in qualche modo alla classificazione, ai criteri di inserimento in bilancio, ai criteri di competenza, alla inerenza, alla deducibilità; per altro e più importante aspetto, non è ben chiaro il significato di un intervento che – affermando che non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e che degli importi compresi in tale “scarto tollerato” non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b) – riproduce nella sostanza il comma 2 dell’abrogato art. 7, una disposizione che trovava significato nel sistema previgente ma che però – pare di poter dire – diventa poco comprensibile in un assetto, quello disegnato dal comma 1-bis, nel quale le “valutazioni”, in quanto tali e a prescindere da qualsiasi soglia, sono già prive di rilevanza penale. A meno di non formulare l’ipotesi, opposta, che il legislatore abbia inteso assegnare alle valutazioni un confine quantitativo ultimo, il cui territorio interno è totalmente immune da riflessi sanzionatori ma al di là del quale riguadagnano valenza penale le valutazioni estimative: una interpretazione che però deve confrontarsi con l’ostacolo di una struttura dell’intera disposizione che depone in senso contrario, tenuto conto – in particolare - della clausola di riserva (“fuori dai casi di cui al comma 1-bis”) che, come evidenziato, fa pensare ad un ambito di applicazione del comma 1-ter completamente diverso da quello del comma precedente.

5. Art. 5. - Modifica dell'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omessa dichiarazione.

L'articolo 5 del decreto opera un triplice intervento sull'art. 5 del d. lgs. n. 74/2000. E' innalzata anche in questo caso la soglia di punibilità (dove le consuete conseguenze sui fatti di reato pregressi sotto i nuovi limiti), prevedendosi che la fattispecie delittuosa di omessa dichiarazione si configura quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a cinquantamila euro (e non più trentamila). Contemporaneamente, è aumentata la misura minima e massima della pena, portata, rispettivamente, da un anno a un anno e sei mesi, e da tre a quattro anni[46]. Infine, è punita, con la stessa soglia e con le stesse previsioni edittali, anche la condotta dei sostituti d'imposta che non presentano, essendovi obbligati, la dichiarazione di sostituto d'imposta. Si nota che nella formulazione del comma 1-bis dell'art. 5 - che tale nuova incriminazione contempla - non è presente il riferimento al dolo specifico del "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto": sarà interessante verificare, nello sviluppo giurisprudenziale, se la discrepanza, di difficile decifrazione immediata, verrà addebitata ad un mero lapsus legislativo (in un'ottica di interpretazione sistematica) o, all'opposto, sarà letta come la precisa intenzione di qualificare la condotta di omessa dichiarazione del sostituto come reato a dolo generico.

Quanto alla nuova incriminazione per la mancata presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta (cod. modello 770), potrebbe teoricamente ipotizzarsene l'applicabilità anche alla dichiarazione da presentare nell'anno in corso: se è vero infatti che il termine è scaduto il 21 settembre 2015, ossia prima dell'entrata in vigore del decreto in commento, occorre tuttavia considerare che, secondo le regole già vigenti per l'omessa presentazione di dichiarazioni dei redditi e IVA, la dichiarazione non si considera omessa se presentata entro l'ulteriore lasso di giorni novanta dalla scadenza del termine originario, il che sposta il termine di perfezionamento[47] dell'eventuale reato al 20 dicembre 2015, in epoca cioè successiva all'entrata in vigore del decreto 158/2015.

6. Art. 6. - Modifica dell'articolo 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di occultamento o distruzione di documenti contabili.

Attraverso l'articolo 6 del d. lgs. in commento è stato modificato l'art. 10 del decreto legislativo n. 74 del 2000, prevedendo un innalzamento della pena - da un anno e sei mesi fino a sei anni di reclusione per chi al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari; un aumento non privo di conseguenze anche sul piano delle conseguenze procedurali, aprendo

la strada alle operazioni di intercettazione. Se è vero che, in quanto peggiorativo, l'intervento non può valere per i fatti pregressi, deve peraltro considerarsi che la condotta di occultamento (non quella di distruzione, ovviamente istantanea) è considerata dalla costante giurisprudenza di legittimità^[48] come reato permanente: il che potrebbe condurre l'applicazione della nuova disciplina anche a situazioni di occultamento iniziate in vigenza della previgente normazione ma tuttora in corso^[49].

7. Art. 7. - Modifica dell'articolo 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute certificate.

L'articolo 7 interviene sull'art.10-bis del d. lgs. 74/2000 prevedendo che la condotta di omesso versamento riguarda le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti di cui all'articolo 10-bis o "quelle dovute sulla base della dichiarazione".

Come noto, nella giurisprudenza della Cassazione si è fatto strada negli ultimi tempi un indirizzo^[50] per il quale la prova dell'elemento costitutivo del reato di omesso versamento di ritenute certificate, rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate – ed il cui onere incombe all'accusa - non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione contenuta nel cd. "modello 770" proveniente dal datore di lavoro: l'art. 10-bis - nella formulazione sino ad oggi vigente - punisce infatti solo l'omesso versamento sopra soglia delle ritenute oggetto di certificazione e non il mancato versamento delle ritenute esclusivamente indicate nella dichiarazione modello 770, che non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni: in altri termini, il mod. 770 contiene una dichiarazione non vincolante per il sottoscrittore che, se non integrata dall'elemento della avvenuta consegna delle certificazioni, non vale a costituire prova del delitto.

L'orientamento in questione si è posto in consapevole contrasto con precedenti decisioni della Corte^[51], secondo cui dal solo modello 770 emergerebbe la prova delle ritenute operate e che tali ritenute devono ritenersi per ciò stesso certificate. La questione è stata recentemente rimessa al vaglio delle Sezioni Unite^[52], la cui decisione tuttavia è rimasta preclusa dall'intervenuta estinzione del reato.

L'estensione del comportamento omissivo non più alle sole ritenute "certificate", ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, ha evidenti conseguenze future sul conflitto interpretativo, ove l'aggiunta venga letta nel senso che il modello 770 assume una valenza formale di tipo confessorio sulla circostanza di aver rilasciato le dichiarazioni (fatte salve tutte le possibili perplessità su una disposizione che pone una sorta di presunzione dai confini non chiari, che

rischia di entrare in contraddizione con il principio dell'assenza di prove legali nel processo penale e del libero convincimento del giudice).

Più complesso il discorso se l'interpolazione dovesse essere interpretata non sul piano probatorio ma - sotto il profilo della struttura materiale della fattispecie - come specificazione normativa della possibilità che il reato discenda dal mancato versamento di ritenute risultanti, indifferentemente, dalle certificazioni o dalla dichiarazione: in questa ipotesi, potrebbero riprendere vigore tutti i dubbi sollevati sulla razionalità del sistema^[53] che erano stati sopiti dall'intervento delle Sezioni Unite "Favellato"^[54], secondo cui attraverso il previgente art. 10-bis il legislatore del 2000 ha reintrodotto la distinzione tra illecito amministrativo ed illecito penale, mantenendo ferma la punizione con una sanzione amministrativa per il mancato versamento di qualsiasi tipo di ritenuta, e punendo (oltre che con la sanzione amministrativa) anche con la sanzione penale il mancato versamento di ritenute certificate che superino una certa soglia; un impianto normativo che si basava dunque sul presupposto che ben possono esistere (e di solito esistono) omessi versamenti di ritenute per le quali non è stata rilasciata certificazione ed omessi versamenti di ritenute per le quali essa è stata rilasciata.

In ogni caso, saranno tutte da verificare le ripercussioni sui processi in corso: pare comunque di poter escludere che la disposizione introdotta possa definirsi norma di interpretazione autentica, intanto perché così non si autoqualifica, ma soprattutto perché non si limita a chiarire la portata applicativa della disposizione precedente ma anzi ne integra il precetto, così dando mostra di non rispettare i tradizionali indicatori della norma interpretativa, per come rassegnati nella giurisprudenza costituzionale^[55].

7.1. La nuova soglia di punibilità dell'art.10-bis. Un ulteriore intervento sull'art. 10-bis riguarda la soglia di non punibilità, innalzata da cinquantamila euro a centocinquantamila.

Attraverso l'aumento delle soglie - operato come si dirà fra breve anche per il reato di omesso versamento Iva - il legislatore delegato ha inteso così intervenire per ridurre l'area di penale rilevanza dei cd. reati di riscossione, rinunciando all'idea di decriminalizzarli totalmente (e dunque non aderendo pienamente all'indicazione della legge delega di dare rilievo ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa), ma al contempo fissando un limite piuttosto alto, superato il quale può dirsi in qualche modo giustificato una reazione diversa e più importante da parte dell'ordinamento, considerato che sotto il profilo qualitativo la condotta materiale non muta affatto a seconda che la soglia sia o meno raggiunta. Scontate paiono, anche in questo caso, le conseguenze già prima

evidenziate, rispetto ai reati commessi precedentemente all'entrata in vigore del decreto di riforma.

8. Art. 8. - Modifica dell'articolo 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Come sottolineato nella Relazione illustrativa^[56], l'intervento sulla fattispecie di cui all'art. 10-ter del d. lgs. è direttamente ispirato a dare attuazione al criterio direttivo che demanda al Governo di applicare per le fattispecie meno gravi «sanzioni amministrative anziché penali», obiettivo che – in modo semplificato – il legislatore persegue portando la soglia di punibilità per il delitto di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, già oggetto di precedenti interventi e vicissitudini^[57], ad euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, e ritenendo così che per i fatti “sotto-soglia” siano sufficienti le sanzioni amministrative già comminate dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471^[58].

Il legislatore, dunque, sceglie di ridurre in maniera significativa l'area di rilevanza penale delle fattispecie di omesso versamento mediante un'operazione “quantitativa”, rinunciando dunque a sciogliere una volta per tutte la questione relativa alla scelta se criminalizzare o meno condotte di mero inadempimento fiscale, non caratterizzate da alcun profilo di fraudolenza; peraltro non si rinvergono elementi che spieghino la differenziazione, quanto al valore concretamente individuato, fra la condotta di cui all'art. 10-ter (euro duecentocinquantamila) e quella ex art. 10-bis (euro centocinquantamila), tenuto conto anche della rilevanza “comunitaria” dell'Iva.

Inevitabili le ricadute sui tanti processi in corso, concretando l'innalzamento una evidente abolitio criminis quanto alle condotte sotto soglia.

9. Art. 9. - Modifica dell'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di indebita compensazione.

L'articolo 9 del decreto “riscrive” integralmente l'art. 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000, operando una scissione all'interno della precedente previsione.

Nel primo comma, la fattispecie originaria è confermata nella sostanza ma ridisegnata in maniera autonoma, eliminando il richiamo all'art. 10-bis e prevedendo che la sanzione della reclusione da sei mesi a due anni prevista per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, del d. lgs. 9 luglio 1997, n.241, crediti “non spettanti”, scatti solo al superamento – anche in questo caso - di una soglia di punibilità, determinata in cinquantamila euro.

Con il secondo comma è invece punita più gravemente, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, la fattispecie, maggiormente offensiva, di utilizzo in

compensazione, sempre ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, di crediti "inesistenti" per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

E' pronosticabile una non sempre agevole distinzione fra crediti "non spettanti" e crediti "inesistenti": salvo errori, in questa seconda categoria dovrebbero potersi includere, oltre ai crediti che risultano inesistenti sin dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta), anche quei crediti che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione) ovvero quelli sottoposti a condizione sospensiva; nella prima dovrebbero invece ricomprendersi, ad esempio, quei crediti utilizzati oltre il limite normativo, ovvero utilizzati in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati.

L'inasprimento per l'indebita compensazione mediante crediti inesistenti non può che valere, trattandosi di norma meno favorevole, solo per i fatti commessi dopo l'entrata in vigore del decreto; anche in questo caso, l'aumento di pena non è privo di conseguenze anche sul terreno procedimentale, consentendo sul piano investigativo le operazioni di intercettazione e permettendo, altresì, in presenza delle altre condizioni del codice di procedura, finanche la custodia cautelare in carcere.

2. CONFISCA TRIBUTARIA

10. Art. 10 – Confisca.

L'art. 10 del d. lgs. n. 158 del 2015, introducendo l'art. 12-bis, riconduce nell'ambito del decreto legislativo n. 74 del 2000 la disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 [legge finanziaria 2008]. Si tratta(va) della disposizione con cui era stata estesa (a partire dal 1° gennaio 2008) la confisca - anche per equivalente - prevista dall'articolo 322-ter c.p. ai reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 [“Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale”]. Il nuovo art. 12-bis del d. lgs. n. 74 del 2000 prevede la confisca in relazione ad “uno dei delitti previsti dal presente decreto” ed ha come presupposto costitutivo una sentenza di condanna o di applicazione di pena su richiesta delle parti.

La disposizione di legge è strutturata in due commi.

Il primo comma, definisce l'oggetto del provvedimento ablativo e riproduce la distinzione, già contenuta in numerose altre disposizioni, tra confisca obbligatoria diretta del prezzo o del profitto del reato - salvo che appartengano a persona estranea

- e, nel caso in cui non sia possibile la confisca di proprietà, confisca per equivalente di cose corrispondenti al valore del prezzo o del profitto derivante dal reato. Nel secondo comma la norma prevede che la confisca “non opera” per la parte che il contribuente “si impegna a versare” all’erario anche in presenza di sequestro, precisandosi peraltro che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

10.1. Il primo comma del nuovo art. 12-bis del d. lgs. 74/2000. In relazione al primo comma, restano sullo sfondo, irrisolte, una serie di questioni di indubbio rilievo che vertono:

- 1) sulla nozione di profitto del reato, con particolare riferimento al nesso di derivazione che deve sussistere fra vantaggio ed illecito;
- 2) sulla struttura del profitto con specifico riferimento ai reati tributari, in cui il vantaggio derivante dal reato consiste non in incremento del patrimonio del reo quanto, piuttosto, in un mancato decremento (risparmio di spesa);
- 3) su come debba essere qualificata la confisca avente ad oggetto le somme di danaro, depositate su conto corrente, che costituiscono i risparmi di spesa derivanti dal reato tributario;
- 4) su quale sia il rapporto tra la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti prevista dal d. lgs. n. 231 del 2001 ed il sistema sanzionatorio tributario;
- 5) sul se ed in che limiti possa essere disposta la confisca in presenza di una sentenza di non doversi procedere per intervenuta estinzione del reato per prescrizione.

In questa sede si farà solo un sintetico riferimento alle questioni indicate, senza alcuna pretesa di esaustività.

10.1.1. Sulla nozione di profitto del reato e sul nesso di derivazione. Facendo rinvio alla relazione predisposta sul tema dall’Ufficio del Massimario[59], è necessario evidenziare come nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, anche a Sezioni unite, fossero stati individuati nel tempo una serie di stabili principi:

- a) il profitto, per rilevare ai fini della disciplina della confisca, deve essere accompagnato dal requisito della «pertinenzialità», inteso nel senso che deve derivare in via immediata e diretta dal reato che lo presuppone (principio di “causalità” del reato rispetto al profitto)[60].
- b) tale collegamento diretto reato-profitto esiste anche rispetto ai c.d. surrogati, cioè rispetto al bene acquisito attraverso l’immediato impiego/trasformazione del profitto diretto del reato, ma tale estensione del concetto di “pertinenzialità” trova il suo limite

estremo in siffatto requisito di immediatezza (del reimpiego), che – in sostanza – ne garantisce la “riconoscibilità” probatoria[61].

c) in virtù del “principio di causalità” e dei requisiti di materialità e attualità, il profitto, per essere tipico, deve corrispondere a un mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale del suo beneficiario ingenerato dal reato attraverso la creazione, trasformazione o l’acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica, sicché non rappresenta “profitto” un qualsivoglia vantaggio futuro, immateriale, o non ancora materializzato in termini strettamente economico-patrimoniali[62].

d) quanto al c.d. profitto risparmio di spesa, esso avrebbe potuto assumere rilievo solo se inteso non in senso assoluto ma in senso relativo, presupponendo tale concetto un ricavo introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere; anche nel caso di profitto - risparmio sarebbe stato, cioè, necessario un risultato economico positivo concretamente determinato[63].

Il tema del profitto risparmio di spesa è storicamente connesso con quello dei reati tributari in relazione ai quali era condivisa l’affermazione secondo cui l’illiceità connota non la produzione della ricchezza da sottoporre a tassazione quanto, piuttosto, la sua sottrazione a tassazione.

Nella gran parte dei casi, infatti, il profitto del reato si realizza, come già detto, attraverso il mancato pagamento della imposta dovuta e, quindi, mediante un risparmio che si traduce non in un miglioramento della situazione patrimoniale, quanto, piuttosto, in un mancato decremento patrimoniale. La frode fiscale non origina proventi sicuramente identificabili e riconoscibili come tali nel patrimonio, traducendosi per lo più in un risparmio fiscale (nell’ipotesi di frode per evasione di spesa) ovvero in un potenziale arricchimento futuro sub specie di indebito rimborso (nell’ipotesi di frode per rimborso).

Con specifico riferimento al tema dei reati tributari, si assumeva che il profitto non potesse essere assoggettato a confisca diretta perché:

- 1) il valore sottratto, cioè l’imposta non corrisposta, essendo già presente nel patrimonio del reo, non poteva considerarsi “proveniente da reato”;
- 2) era impossibile ricostruire il nesso di derivazione tra res, cioè il denaro risparmiato, e il reato.

Si affermava, cioè, che in tema di reati tributari il profitto consistesse, salvo casi eccezionali[64], solo in un mancato esborso conseguente all’inadempimento di un obbligazione di pagamento.

Sul punto, come è noto, era intervenuto il legislatore, attraverso l'art. 1, comma 143, della legge finanziaria 24 dicembre 2007, n. 244, prevedendo espressamente l'applicabilità dell'art. 322-ter cod. pen. ai reati tributari.

Le Sezioni unite hanno affermato il principio secondo cui, in tema di reati tributari, il profitto confiscabile anche nella forma per equivalente è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (Sez. Un., 31 gennaio 2013, n. 18734, Adami, Rv. 255036).

In tale articolato quadro di riferimento, si colloca Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10651, Gubert in cui è stata invece recepita una nozione quanto mai estesa di profitto funzionale alla confisca, capace di accogliere al suo interno <<non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa... la trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è quindi di ostacolo al sequestro preventivo il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito. Infatti, il concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca e quindi nelle indagini preliminari, ai sensi dell'art. 321, comma 2, cod. proc. pen., il suddetto sequestro, deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa>>.

Nel affermare tali principi, la Corte ha espressamente qualificato come risparmio di spesa il profitto, corrispondente all'imposta evasa, derivante dal reato tributario.

Come intuibile, il recepimento di una tale nozione di profitto conduce ad un allargamento della sfera applicativa della confisca, idonea a colpire ogni utilità, anche indiretta e riflessa, derivante dal reato.

Sul tema sono nuovamente intervenute le Sezioni unite della Corte di cassazione con la sentenza emessa il 24 aprile 2014, n. 38343, Rv. 261117, nel processo per i tragici fatti della "Tyssen", in cui non si verteva su risparmi di spesa derivanti dal mancato pagamento della imposta, quanto, su mancati esborsi, cioè sul denaro che avrebbe dovuto essere speso nel corso degli anni dalla società se questa avesse osservato le prescrizioni in tema di sicurezza sul lavoro.

La Corte di cassazione, nel confermare la confisca delle somme in sequestro, ha sostanzialmente recepito il principio affermato nella sentenza "Gubert" secondo cui "il

concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa”.

Dalla ricostruzione estensiva della nozione di profitto, e, in particolare, dalla possibilità di far rientrare in essa ogni utilità, anche indiretta e mediata, derivante dal reato sembrerebbe essersi allontanata Sez. Un., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci, che, pur facendo riferimento al c.d. profitto accrescitivo, pare aver riaffermato la necessità ai fini della individuazione della nozione di profitto che il vantaggio derivi in via diretta ed immediata dal reato.

10.1.2. (segue): sulla natura della confisca di somme di denaro depositate su conto corrente bancario.

Chiarito che in tema di reati tributari il profitto è costituito dal risparmio di spesa in senso assoluto derivante dall'inadempimento di una obbligazione, la questione sulla quale si è diretta l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza è se la confisca delle somme di denaro depositate su un conto corrente bancario debba qualificarsi come diretta o per equivalente: il tema attiene, da una parte, alle caratteristiche intrinseche del bene oggetto dall'ablazione, cioè l'essere il denaro un bene fungibile, e, dall'altra, al nesso di pertinenzialità che, in caso di confisca diretta, deve intercorrere, tra il bene e il reato.

La questione non è meramente classificatoria.

Qualificare la confisca delle somme di denaro disponibili su un conto corrente bancario come confisca diretta ovvero come confisca per equivalente produce infatti almeno due decisive conseguenze, alla luce dello stato attuale della giurisprudenza di legittimità.

La prima attiene alla possibilità di aggredire il patrimonio di un ente nel quale sia “rimasto” il profitto del reato fiscale commesso dal suo legale rappresentante.

La seconda riguarda la possibilità di disporre la confisca anche nel caso in cui il reato si estingua per prescrizione.

Si tratta di questioni che per la loro portata non possono essere trattate compiutamente nella presente relazione, in cui invece ci si limiterà in seguito a brevissimi cenni alla luce degli ultimi arresti giurisprudenziali.

Le Sezioni unite della Corte di Cassazione avevano in passato affrontato il tema del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta di somme di denaro costituenti

"profitto del reato", affermando che il sequestro deve ritenersi ammissibile sia quando la somma si identifichi proprio in quella che è stata acquisita attraverso l'attività criminosa, sia ogni qual volta vi siano indizi per i quali il denaro di provenienza illecita sia stato depositato in banca ovvero investito in titoli, trattandosi di assicurare ciò che proviene dal reato e che si è cercato di occultare.

In particolare, Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29951, Focarelli, Rv. 228166, chiamate a pronunciarsi in una fattispecie in cui si procedeva per i reati di associazione per delinquere, reati fiscali e truffe ed era stato disposto il sequestro di somme di denaro depositate su conti correnti bancari, ritennero che la fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le medesime specie monetarie illegalmente percepite, bensì la somma corrispondente al loro valore nominale, ovunque sia stata rinvenuta, purché sia attribuibile all'indagato[65]; si sottolineò, tuttavia, con chiarezza, che anche per il denaro deve pur sempre sussistere il rapporto pertinenziale, quale relazione diretta, attuale e strumentale, tra il "bene" sequestrato ed il reato del quale costituisce il profitto illecito (utilità creata, trasformata od acquisita proprio mediante la realizzazione della condotta criminosa).

Con specifico riferimento agli illeciti tributari, le Sezioni unite esclusero tuttavia la possibilità di fare riferimento a nessi di derivazione esclusivamente congetturali tra denaro e reato, che avrebbero potuto condurre "all'aberrante conclusione di ritenere in ogni caso e comunque legittimo il sequestro del patrimonio di qualsiasi soggetto venga indiziato di illeciti tributari"[66].

Secondo le Sezioni unite:

- 1) la fungibilità del bene non può sostituire il giudizio di relazione fra "res" e reato, che funge da presupposto per la confisca diretta;
- 2) per confiscare in via diretta le somme di danaro disponibili su un conto corrente bancario, occorre provare che il denaro provento del reato sia stato depositato in banca;
- 3) nessun automatismo può essere consentito anche nei casi in cui il profitto è costituito da un risparmio di spesa.

Significativa pare al riguardo anche Sez. V, 26 gennaio 2010, n. 11288, Natali, Rv. 246360 in cui, in fattispecie relativa al sequestro preventivo disposto in relazione a reati tributari, la Corte ha affermato che il provvedimento che dispone il sequestro preventivo ex art. 321 cod. proc. pen., sia pur nei suoi limiti connaturati, deve pur sempre riguardare cose che si trovino in rapporto di pertinenza con i reati in ordine ai quali sono svolte le indagini, e, qualora oggetto del sequestro siano somme di

denaro depositate presso istituti di credito, il rapporto di pertinenza fra le cose ed i reati deve essere individuato e chiarito nella motivazione del provvedimento, nel senso che deve trattarsi di denaro che costituisca il prodotto, il profitto o il prezzo del reato oppure che sia servito a commetterlo o, comunque, concretamente destinato alla commissione del medesimo.

Secondo la Corte, l'astratta possibilità di destinare il denaro a tale fine non è sufficiente a farlo ritenere cosa pertinente al reato ed una tale analisi s'impone soprattutto ove venga prospettata la commissione di reati fiscali, attesa la giurisprudenza secondo cui le provviste di denaro esistenti sui conti correnti non costituiscono corpo di reato o cosa comunque ad esso pertinente, giacché non possono essere considerate il "quantum" di imposta non versata all'erario[67].

Tale indirizzo giurisprudenziale porterebbe a ritenere che ogniqualvolta non vi sia la prova che sul conto corrente sia stato versato il prezzo o il profitto del reato, ovvero, comunque, manchi la prova del nesso di derivazione tra denaro e reato, la confisca dovrebbe essere qualificata come di valore.

Si tratta tuttavia di un orientamento rivisitato in senso critico da Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10651, Gubert, secondo cui, invece, proprio in tema di reati tributari, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, la confisca non è qualificabile per equivalente, ma diretta, e, soprattutto, essa non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato[68].

Le Sezioni unite hanno fatto riferimento ad un orientamento di legittimità già esistente secondo cui:

- se il profitto del reato è costituito da numerario, cosa fungibile, è legittimo il sequestro delle disponibilità di conto corrente dell'imputato in base alla prima parte e non alla seconda parte dell'art. 322 ter cod. pen., comma 1;
- nella dizione dell'art. 322 ter cod. pen. il denaro, come cosa essenzialmente fungibile e, anzi, quale parametro di valutazione unificante rispetto a cose di diverso valore rispettivo, non può qualificarsi come cosa di valore corrispondente ed esorbita pertanto dal sistema della confisca per equivalente;
- la norma indicata dev'essere intesa nel senso che, ove sia impossibile sottoporre a confisca i beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato e nel patrimonio del condannato non vi sia disponibilità di denaro liquido, si ricorrerà alla confisca di beni

diversi, eventualmente disponibili, nei limiti del valore corrispondente al prezzo del reato[69].

A fronte di questa interpretazione, ha ritenuto la Corte che erroneamente si esclude la configurabilità della confisca, e quindi del sequestro, in relazione al denaro liquido disponibile sul conto corrente dell'imputato, atteso che la fungibilità del bene e la confusione delle somme che ne deriva nella composizione del patrimonio, rendono superflua la ricerca della provenienza con riferimento al prezzo o al profitto del reato[70].

Nondimeno in alcune sentenze, la Corte di cassazione, anche successive alla pronuncia delle Sezioni unite Gubert, ha chiaramente qualificato, in caso di reati tributari e, dunque, in casi in cui si discute di profitto - risparmio, la confisca delle somme di denaro come confisca per equivalente.

Prima della sentenza Gubert, attraverso Sez. III, 6 ottobre 2011, n. 36293, Leg. rappresentante Hipo Alpe Adria Bank s.p.a, Rv. 251133, in tema di reati tributari, la Corte ha testualmente affermato che l'inciso contenuto nell'art. 322 ter cod. pen. [quando essa non è possibile] è diretto a consentire la confisca per equivalente in ogni caso in cui il bene che costituisce il profitto del reato sia un bene fungibile, come il denaro, perché questo non può essere oggetto di confisca diretta, in quanto non materialmente individuabile.

Negli stessi termini, sempre in tema di reati tributari, Sez. III, 16 maggio 2012, n. 25677, Caneva e altro, in motivazione; Sez. III, 20 marzo 1996, n. 1343, P.M. in proc. Centofanti, Rv. 205466, secondo cui in tema di frode fiscale non è assoggettabile a sequestro preventivo nella prospettiva di una successiva confisca il saldo liquido di conto corrente in misura corrispondente all'imposta evasa non sussistendo il necessario rapporto di derivazione diretta tra l'evasione dell'imposta e le disponibilità del conto dal momento che non può affermarsi che la disponibilità liquida sia frutto dell'indebito arricchimento per una somma equivalente all'imposta evasa.

Sempre prima della sentenza Gubert, nell'ambito di tale orientamento devono essere ricondotte, ancora, Sez. III, 25 settembre 2012, n. 1261, Marseglia, Rv. 254175, in tema di reati tributari; Sez. VI, 23 giugno 2006, n. 25877, P.M. in proc. Maniglia, Rv. 234851, secondo cui <<qualora il profitto tratto da taluno dei reati per i quali, ai sensi dell'art. 322 ter cod. pen., è prevista la confisca per equivalente, sia costituito da danaro, l'adozione del sequestro preventivo in vista dell'applicazione di detta misura non può essere subordinata alla verifica che il danaro sia confluito nella effettiva disponibilità dell'indagato giacché, altrimenti, si verrebbe a ristabilire la necessità di un nesso pertinenziale tra la "res" ed il reato che la legge, con l'istituto della confisca per equivalente, ha inteso invece escludere>>; più recentemente, Sez. II, 29 aprile

2014, n. 21228, Riva Fire, s.p.a., Rv. 259717, in tema di truffa; Sez. VI, 20 dicembre 2013, n. 3635/2014, Riva Fire s.p.a., Rv. 257788.

In tale contesto, significativa è - dopo la sentenza Gubert - Sez. V, 4 giugno 2014, n. 27523, Argento e altro, Rv. 259855. Nella specie era stato disposto un sequestro preventivo per equivalente di denaro corrispondente al valore derivante dalla mancata corresponsione di oneri previdenziali e contributivi cioè di un indebito trattenimento disposto per il reato di truffa: la Corte di cassazione ha affermato che quando la illecita locupletazione si sostanzia in un mancato esborso, il sequestro dovrà necessariamente avvenire "per equivalente" e ciò, non solo perché il denaro è bene assolutamente fungibile (di talché non avrebbe senso, come è ovvio, il vincolo apposto su quelle specifiche banconote), ma principalmente perché, in tal caso, esso non ha mai avuto una sua dimensione fisica, ma è consistito in una immateriale entità contabile che, proprio perché non ha dato luogo a un esborso, non si è mai "incorporata" in moneta contante. Non diversamente, proprio in tema di reati tributari, Sez. III, 30 maggio 2014, n. 49631, P.M. in proc. Guarracino, Rv. 261148, in cui la Corte ha testualmente affermato che il denaro del quale è chiesto il sequestro non entra nel patrimonio del reo, andandosi a sommare con gli altri beni di esso facenti parte, ma, semplicemente, non ne esce, perché esso è illecitamente risparmiato, essendo il frutto della mancata corresponsione di imposte dovute.

Sulla base di tale presupposto, la Corte ha chiarito che, allorquando l'illecita locupletazione si sostanzia in un mancato esborso, il sequestro dovrà necessariamente avvenire nella forma per equivalente e ciò, non solo perché il denaro è bene assolutamente fungibile (di talché non avrebbe senso, come è ovvio, l'apposizione di un vincolo su taluni individuati beni nummari), ma principalmente perché, in tal caso, esso non ha mai avuto una sua materialità fisica, ma è consistito in una immateriale entità contabile che, proprio perché non ha dato luogo a un esborso, non si è mai reificata in moneta contante[71].

Sul tema sono nuovamente intervenute le Sezioni unite della Corte di cassazione che, recependo i principi della sentenza Gubert, hanno ribadito che la confisca di somme di denaro depositate su conto corrente bancario costituenti prezzo o profitto (accrescitivo) del reato deve essere qualificata come confisca diretta (Sez. U., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci).

10.1.3. (segue): considerazioni riepilogative.

Alla luce delle affermazioni delle Sezioni unite della Corte di cassazione sembrerebbe, allo stato, configurarsi un terzo genere di confisca. Il primo sarebbe costituito dalla classica forma di confisca diretta, avente natura di misura di

sicurezza patrimoniale, sottratta allo statuto di garanzia di cui al principio di legalità, e che, attenendo alla res, richiederebbe sempre la prova del nesso di derivazione della cosa dall'illecito.

Il secondo sarebbe costituita dalla confisca c.d. di valore, avente, secondo l'orientamento maggioritario, natura punitiva, riconducibile, quanto alla natura giuridica, nel genus delle sanzioni "penali" e quindi al principio di legalità penale in tutte le sue espressioni di garanzia, come il divieto di interpretazione analogica o il principio di irretroattività. Tale forma di confisca prescinde dalla prova della pertinenzialità della res dall'illecito, essendo sufficiente che il reo abbia la disponibilità della cosa. Una terza forma di confisca, quella avente ad oggetto somme di denaro, che sembra cumulare le caratteristiche delle prime due, nel senso che manterrebbe la natura giuridica di misura di sicurezza patrimoniale, con gli importanti corollari di essere soggetta all'art. 200 cod. pen. e non al principio di legalità penale in tutte le sue manifestazioni, ma, al tempo stesso, non richiederebbe la prova del nesso di derivazione del bene dall'illecito.

10.1.4. (segue): i corollari che ne derivano.

Qualificare la confisca delle somme di denaro disponibili su un conto corrente bancario, come confisca diretta produce, come già detto, due decisive conseguenze. La prima attiene alla possibilità di aggredire il patrimonio di un ente nel quale sia rimasto il profitto del reato fiscale commesso dal suo legale rappresentante. La seconda riguarda la possibilità di disporre la confisca anche nel caso in cui il reato si estingua per prescrizione.

3. La responsabilità dell'ente nei reati tributari.

10.1.5. (segue): reati tributari e responsabilità dell'ente ai sensi del d. lgs. n. 231 del 2001.

Le Sezioni unite della Corte di cassazione sono state chiamate a dirimere la questione relativa alla possibilità di disporre nei confronti dell'ente la confisca del profitto derivante del reato tributario commesso dal legale rappresentante della persona giuridica; il tema attiene alla possibilità di fare ricorso alla confisca allorquando si sia in presenza di uno sdoppiamento tra l'autore del fatto - ovvero la persona fisica - amministratore della persona giuridica - ed il soggetto nel cui patrimonio viene a maturare il profitto conseguito a mezzo del reato - ovvero la società che ha evaso l'imposta. In tal caso, qualificare la confisca come diretta o per equivalente significava ammettere o escludere la possibilità di aggredire il patrimonio dell'ente, attesa, da un parte, la natura giuridica di sanzione della confisca prevista dall'art. 19 del d. lgs. n.

231 del 2001 nonché la natura punitiva della confisca di valore, e, dall'altra, la mancata previsione dei reati tributari fra quelli c.d. presupposto per la responsabilità da reato della persona giuridica. Ove si fosse qualificata la confisca delle somme di denaro costituenti il profitto del reato tributario - rimaste nella disponibilità dell'ente - come confisca di valore, la conseguenza sarebbe stata quella di escludere la possibilità di aggredire il patrimonio dell'ente, non essendo previsti i reati tributari fra quelli idonei a fondare la responsabilità della persona giuridica ed avendo la confisca di valore la natura di "pena"; a conclusioni diverse si poteva giungere qualificando invece la confisca del denaro come confisca diretta, come, cioè, misura di sicurezza, e l'ente come soggetto non estraneo al reato. Anche nel caso in cui la confisca fosse stata qualificata come diretta, residuava inoltre il tema del se ed in che limiti, in caso di risparmi di spesa assoluti, l'ablazione del denaro dai conti correnti bancari dell'ente richiedesse la prova di un nesso di derivazione dal reato.

Se si fosse ritenuta necessaria la prova del nesso di derivazione la conseguenza sarebbe stata quella di qualificare comunque la confisca come di valore in tutti i casi in la prova in questione non fosse stata raggiunta. Le Sezioni Unite hanno escluso la possibilità di disporre la confisca per equivalente nei confronti dell'ente, salvo il caso in cui quest'ultimo costituisca un mero schermo della persona fisica, affermando, tuttavia, il principio secondo cui laddove il profitto del reato consista in somme di denaro o in altri beni fungibili il sequestro preventivo e la confisca assumerebbero sempre la natura di confisca diretta e, di conseguenze, sarebbe senz'altro adottabile anche nei confronti di una società in relazione agli illeciti tributari commessi dalla persona fisica che l'amministra e la dirige, non potendo ritenersi l'ente che si avvantaggia dal reato commesso nel suo interesse una persona estranea all'illecito.

Affermato, in particolare, che laddove il profitto del reato sia rappresentato da una somma di denaro la confisca è sempre diretta, le Sezioni unite hanno poi precisato che in caso di confisca di somme di denaro corrispondenti al profitto dell'illecito fiscale, la natura fungibile del bene - denaro, non richiede la <<verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare>>. Il corollario che ne consegue è che il profitto del reato tributario commesso dal legale rappresentante dell'ente, rappresentato dal risparmio di spesa in senso assoluto e costituito dal mancato pagamento della imposta, è individuabile in una somma di denaro, confiscabile sempre in via diretta anche nei riguardi dell'ente, soggetto terzo non estraneo al reato, senza che sia necessaria la prova del nesso di derivazione della "res" dal reato.

4. LA CONFISCA SENZA CONDANNA

10.1.6. (segue): reati tributari e confisca senza condanna. Nella consapevolezza della complessità del tema e della impossibilità di trattarlo compiutamente in questa relazione, è doveroso segnalare tuttavia che le Sezioni unite della Corte di Cassazione, anche sulla base dei principi affermati dalla Corte Costituzionale con la sentenza 26 marzo 2015, n. 49, hanno affermato i seguenti principi di diritto:

1) il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può disporre, ai sensi degli artt. 240, comma 2, n. 1 e 322 ter cod. pen. la confisca diretta del prezzo o del profitto a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e che l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto rimanga nei successivi gradi di giudizio inalterato nel merito.

2) il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, non può disporre, atteso il suo carattere afflittivo e sanzionatorio, la confisca per equivalente delle cose che ne costituiscono il prezzo o il profitto.

Anche in questo caso la qualificazione della confisca del denaro costituente profitto del reato tributario in termini di confisca diretta assume decisiva valenza perché consente, alle condizioni fissate dalle Sezioni unite, di disporre la confisca anche in presenza di un reato prescritto.

10.2. Il secondo comma del nuovo art. 12-bis del d. lgs. n.74 del 2000 Il secondo comma dell'art. 12 bis del d. lgs. n. 74 del 2000 prevede che la confisca, di cui al primo comma, "non opera" per la parte che il contribuente "si impegna a versare" all'erario anche in presenza di sequestro, e precisa che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta. La ratio di tale disposizione sembrerebbe quella di far prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in modo non dissimile da quanto previsto all'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001 (che esclude la confisca all'ente "per la parte che può essere restituita al danneggiato") e in modo coerente con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario (v. infra, art. 13).

La formulazione della norma è diversa da quella comparsa nello schema di decreto, in cui si faceva riferimento alla "parte che può essere restituita all'Erario".

Si erano segnalati da parte della dottrina i rischi connessi all'allora dato letterale della disposizione e se ne era auspicata una maggiore precisione, così da limitare i relativi problemi interpretativi e applicativi, inerenti - ad esempio - alla possibilità o meno, per il reo, di evitare l'esecuzione della misura ablativa allegando un programma di restituzione rateizzata del debito. Una simile preoccupazione era stata manifestata anche dalle competenti commissioni parlamentari chiamate ad esprimere un parere sullo schema citato: la locuzione "può essere restituita" è stata infatti ritenuta

"suscettibile di ingenerare dubbi applicativi" e se ne auspicava la modifica[72]. L'intervento manipolativo è stato operato, ma il risultato non sembra eliminare una serie di profili problematici. Infatti, "se - da un lato - può apparire ragionevole non assoggettare a sequestro chi dimostri la concreta possibilità e intenzione di restituire all'Erario l'imposta evasa, così che possa godere degli istituti premiali che la stessa riforma introduce e che, altrimenti, rischierebbe di vedersi ingiustamente preclusi; per altro verso, sembra irragionevole permettere al condannato di evitare la confisca semplicemente "impegnandosi a versare all'Erario" ciò che, fino a quel momento, non ha mai versato e che presumibilmente non verserà certo dopo la pronuncia della sentenza. In relazione alla confisca giunta a valle della condanna, quindi, sarebbe stato preferibile che la norma si esprimesse in termini di "parte che è già stata restituita", così da godere di maggiore precisione e da recepire l'approdo giurisprudenziale secondo cui la restituzione all'erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca"[73].

La Corte di cassazione aveva infatti affrontato la questione relativa al se l'intervenuta sanatoria della posizione tributaria potesse determinare il venir meno dei presupposti della confisca e, quindi, consentire la revoca del sequestro preventivo disposto in funzione della futura esecuzione di tale misura ablativa.

La Corte aveva osservato che col versamento dell'imposta evasa veniva meno la funzione sanzionatoria della confisca e che tale finalità si realizzava attraverso l'eliminazione dell'ingiustificato arricchimento derivante dalla commissione del reato, impedendo che, attraverso l'impiego dei beni di provenienza delittuosa o del loro equivalente, il colpevole potesse assicurarsi quel vantaggio economico che era oggetto specifico del disegno criminoso[74]; in tal caso, si assumeva, ove fosse stata accertata la responsabilità dell'indagato, alle pene previste per i reati finanziari di cui al d.lvo n. 74 del 2000 si sarebbe dovuta aggiungere, quale sanzione accessoria, la confisca di beni di valore equivalente a quello costituente il profitto del reato. Secondo la Corte, tuttavia, se il reo avesse provveduto al pagamento dell'imposta, considerato che il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, col pagamento sarebbe venuto meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio, cioè, la stessa ragione giustificatrice della confisca, da rinvenirsi proprio nella necessità di evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo al reo.

La Corte aveva aggiunto che non doveva farsi discendere dalla natura di pena accessoria di tale forma di confisca la conclusione che essa avrebbe dovuto sempre e comunque trovare applicazione (nel caso di accertamento della responsabilità), anche quando l'indagato avesse provveduto a sanare il suo debito verso l'erario. La natura prevalentemente sanzionatoria riconosciuta non doveva cioè condurre ad un

indiscriminato automatismo nella sua applicazione, che non tenesse conto che con l'adempimento, sia pure tardivo, dell'obbligazione tributaria, veniva meno quel profitto del reato che la misura ablatoria era destinata ad aggredire. Diversamente opinando, si sarebbe assistito, secondo la Corte, ad un ingiustificato ricorso alla misura sanzionatoria in quanto l'indagato, oltre ad aver adempiuto al suo debito verso l'amministrazione finanziaria, si sarebbe visto privato, all'esito dell'accertamento della responsabilità penale, anche di beni equivalenti per valore al profitto del reato, ormai dismesso con il versamento dell'imposta evasa.

Ne discendeva, secondo il Supremo Collegio, che l'adempimento del debito verso l'amministrazione finanziaria faceva venir meno lo scopo principale che si intendeva perseguire con la confisca.

La restituzione all'erario del profitto derivante dal reato eliminava in radice lo stesso oggetto sul quale avrebbe dovuto incidere la confisca. Pertanto il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca, nonostante l'intervenuta sanatoria fiscale, avrebbe dato luogo ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato.

Il corollario che se ne faceva derivare era che il mantenimento della misura ablativa era giustificato fino al momento in cui era realizzato il recupero delle imposte evase a favore dell'amministrazione finanziaria con corrispondente deminutio del patrimonio personale del contribuente, momento superato il quale non aveva più ragione di essere mantenuto in vita il sequestro preventivo^[75].

È fondato ritenere il principio affermato alla giurisprudenza quello per cui il pagamento integrale del debito impedisce la confisca e, se intervenuto prima dell'adozione della misura ablativa, impone la revoca del sequestro; in caso di restituzione parziale del profitto, il sequestro preventivo e l'eventuale confisca non potrebbero essere disposti o mantenuti in relazione a quanto effettivamente restituito.

In tale contesto si colloca la norma in esame, che, nonostante la modifica intervenuta nel corso dell'iter parlamentare, non recepisce i principi elaborati dalla giurisprudenza ma fa riferimento all'"impegno di restituire", cioè all'assunzione dell'obbligo restitutorio del profitto da parte del reo.

La norma non chiarisce in cosa debba consistere "l'impegno": a) se esso debba avere carattere formale con l'amministrazione finanziaria; b) se, per produrre effetti nel procedimento penale, possa essere anche solo unilaterale, cioè solo del soggetto che "rischia" la confisca del profitto o se, invece, come parrebbe logico, debba essere

consacrato in un accordo con l'Amministrazione finanziaria che, quindi, fornisca un riscontro formale al giudice penale dell'intervenuto obbligo restitutorio, della sua entità, delle sue modalità adempitive; c) quale sia il termine ultimo entro il quale l'impegno a restituire possa intervenire; d) se la prestazione restitutoria concordata possa essere adempiuta da un terzo garante o debitore ceduto.

Con specifico riferimento a tale ultimo complesso profilo, in questa sede è sufficiente evidenziare che la Corte di cassazione in passato aveva affermato che la sanatoria della posizione tributaria non determinava il venir meno dei presupposti della confisca per equivalente (e del prodromo sequestro), nel caso in cui il versamento all'Erario dell'imposta evasa fosse eseguito non da parte dall'obbligato principale, bensì da parte terzi garanti, ragione per cui permarrrebbe in capo al primo l'indebito vantaggio economico conseguito dall'azione criminosa che giustifica il mantenimento del sequestro, proprio perché ad effettuare il pagamento sono terzi e non il reo, che continua a fruire di tali vantaggi (Sez. VI, 9 aprile 2010, n. 25166, Rv. 247770).

Sul tema, deve essere segnalata anche Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, Rv. 258903, secondo cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta evasa non può essere mantenuto qualora, a seguito di procedura coattiva di pignoramento presso terzi, intrapresa dall'agente della riscossione ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, il debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal terzo debitore in luogo del contribuente effettivamente obbligato verso l'Amministrazione finanziaria, posto che, per effetto di questa operazione solutoria, non residua all'indagato alcun indebito arricchimento o vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa.

La norma in esame non è inoltre chiara sul se la confisca, in presenza "dell'impegno a versare", possa o meno essere disposta.

Nonostante la parte finale della disposizione precisi che, in caso di mancato versamento, "la confisca è sempre disposta", e lasci in tal modo sullo sfondo l'opzione interpretativa secondo cui solo il mancato versamento consentirebbe la adozione della confisca, una opzione interpretativa differente sembra ipotizzabile. L'uso del termine "opera" utilizzato nella prima parte della norma sembrerebbe interpretabile nel senso di ritenere che la confisca debba comunque essere disposta nonostante l'impegno a restituire e che essa, nondimeno, produca effetti (operi) e, quindi, sia eseguibile solo in un momento successivo, cioè in caso di mancato adempimento dell'impegno assunto.

In tale contesto si dovrebbe ipotizzare una forma di costante e virtuosa comunicazione tra amministrazione finanziaria e Autorità giudiziaria finalizzata ad informare quest'ultima della esecuzione del programma obbligatorio e, soprattutto, dell'intervenuto inadempimento dell'obbligo restitutorio.

Il corollario che pare potersi fare derivare è, quindi, che comunque il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, adottato prima o dopo l' "impegno a restituire", dovrebbe ritenersi legittimo. Non è chiaro ancora quale sia il termine ultimo entro il quale l'impegno a versare il profitto possa intervenire e, in particolare, se possa essere concordato con l'amministrazione finanziaria anche successivamente alla sopravvenuta irrevocabilità della sentenza di condanna o di applicazione di pena ex art. 444 cod. proc. pen.. Il tema attiene alla possibilità della stessa parte, che avrebbe potuto adoperarsi prima della irrevocabilità della sentenza, di bloccare la effettività della confisca, concordando la restituzione del profitto.

La parte, cioè, si troverebbe a beneficiare, dopo la sopravvenuta irrevocabilità della sentenza, di un ulteriore periodo di tempo, quello intercorrente fra la costituzione dell'impegno a restituire e l'effettiva restituzione del profitto, in cui gli effetti della definitiva confisca sarebbero provvisori[76].

Art. 15. Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie 1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

Art. 16. Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive (Abrogato - vedi fine documento)

1. Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

Art. 17. Interruzione della prescrizione

1. Il corso della prescrizione per i delitti previsti dal presente decreto è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale, dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

1-bis. I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo.

Art. 18. Competenza per territorio

1. Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

2. Per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

3. Nel caso previsto dal comma 2 dell'articolo 8, se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale.

ART. 18-bis. Custodia giudiziale dei beni sequestrati 1. I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

2. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181.

[1] In vigore dal 22 ottobre 2015.

[2] Introdotto dall'art.1, comma 414, l. 30 dicembre 2004, n. 311 [3] Introdotto dall'art. 35, comma 7, d.l. 4 luglio 2006, n. 233, conv., con mod., in l. 4 agosto 2006, n. 248.

[4] Cfr. Rel. n. III/13/2011, Ufficio del Ruolo e del Massimario, 20 settembre 2011.

[5] Reperibile alla pagina <http://www.governo.it/Governo/Provvedimenti/dettaglio.asp?d=78894>.

[6] Sez. 3, n. 38684 del 4 giugno 2014, Agresti, Rv. 260389; Sez. 3, n. 37335 del 15 luglio 2014, Buonocore, Rv. 260188.

[7] Così Sez. 3, n. 5640 del 2 dicembre 2011, Manco, Rv. 251892. [8] Singolare - sul piano della tecnica di redazione normativa - l'utilizzo, in luogo della prosecuzione con le lettere successive, della iterazione "g-bis" e "g-ter", non giustificata peraltro da alcuna comunanza fra l'oggetto delle nuove definizioni e quello della lettera "g". Opportunamente, invece, in sede di stesura definitiva, si è scelto (non recependo così un'osservazione di cui al parere reso dalle Commissioni riunite 2° Giustizia e 6° Finanze del Senato) di non ricomprendere in una medesima categorie le definizioni di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" e di "mezzi fraudolenti": sebbene riconducibili ad una più ampia accezione di frode intesa quale comportamento artificioso e con capacità/finalità decettive, si tratta di categorie diverse idonee a definire comportamenti eterogenei.

[9] Già sottolineata nei primi commenti: cfr. S. Cavallini, Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penale tributaria, in www.penalecontemporaneo.it

[10] Sez. 3, n. 13975 del 6 marzo 2008, PM in proc. Carcano e altri, Rv. 239910, in una fattispecie nella quale la Corte ha ritenuto erroneo l'assunto del giudice di merito che, in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulato da acconti su forniture oggetto di false fatturazioni, ne aveva escluso la natura di operazioni inesistenti.

[11] Così, in motivazione, Sez. 3, n. 1996 del 25 ottobre 2007, Figura, Rv. 238547; contra, quella dottrina (ex multis: L. Imperato, Art. 2 d. lgs. n. 74 del 2000, in Falsitta, Fantozzi, Marongiu, Moschetti, Commentario breve alle leggi tributarie, Padova 2011, 526; E. Musco – F. Ardito, Diritto penale tributario, Bologna, 2010, p. 116) secondo cui dall'utilizzo nella disposizione dell'avverbio "realmente" consegue che l'inesistenza rilevante ai fini penali è solo quella materiale, non anche quella giuridica, in quanto nel caso della simulazione relativa sussiste un rapporto economico reale ed

effettivo, i cui estremi essenziali sono riprodotti in fattura o negli altri documenti fiscali e nonostante la causale sia fallace, o comunque differente dal vero, il passaggio di denaro tra gli interessati avviene in rerum natura.

[12] “Art. 10-bis (Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale), Legge 27 luglio 2000, n. 212.1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. 2. Ai fini del comma 1 si considerano:

1. a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

2. b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto.

5. Il contribuente può proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto. Con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze, sono disciplinate le modalità applicative del presente comma. Fino all’emanazione del decreto, si applica il regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259.

6. Senza pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l’abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine

di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.”.

2. L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento.

4. I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea.

5. Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

[13] Cfr. anche Sez. 3, n. 13975 del 6 marzo 2008, PM in proc. Carcano e altri, Rv. 239910, cit.

[14] Sebbene la Relazione governativa del 2° aprile 2015, illustrativa dello schema poi tradottosi nel decreto legislativo n. 128 del 2015, osservi a pag. 11 che “Resta, di contro, impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)”.

[15] Così: Sez. 2, Sentenza n. 7739 del 22 novembre 2011, PM in proc. Gabbana e altri, Rv. 252019, in una fattispecie di "esterovestizione"; Sez. 5, n. 36894 del 23 maggio 2013, Della Gatta, Rv. 257190, proprio in una fattispecie di “retrocessione di

dividendi” conseguiti da una società; Sez. 4, n. 3307 del 20 novembre 2014, Bellavista Caltagirone, Rv. 262026, fattispecie nella quale la S.C. ha valutato immune da censure la decisione del Tribunale del riesame che riteneva sussistente il "fumus" del reato di omessa dichiarazione in ragione della cosiddetta "estero-vestizione" della società, avente residenza fiscale all'estero ma operante effettivamente in territorio nazionale; Sez. 3, n. 19100 del 6 marzo 2013, Pm in proc. Bova, Rv. 254992, in una fattispecie relativa alla cessione dei diritti di utilizzazione economica dell'immagine di un attore ad una società appositamente costituita, nella quale le quote erano ripartite dall'indagato con la sorella, il ruolo di procuratrice era svolto dalla moglie e le funzioni di amministratore unico erano esercitate da un'altra sorella, con il fine di ottenere la riduzione della base imponibile mediante trasformazione dei guadagni costituenti poste attive in costi deducibili come poste passive

[16] Sez. 3, n. 14486 del 26 novembre 2008, Rusca, Rv. 244071 [17] Per un commento della pronuncia, cfr. F. Mucciarelli, Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi, in www.penalecontemporaneo.it del 9 ottobre 2015.

[18] Relazione governativa illustrativa, cit., pag. 7. [19] S. Cavallini, Osservazioni..., cit.

[20] Sez. 3, n. 9486 del 12 maggio 1999, Tomatis, Rv. 214076; Sez. 3, n. 201 del 10 dicembre 1991, Simonato, Rv. 188878; Sez. 3, n. 3273 del 25 febbraio 1991, Aloia, Rv. 186573.

[21] Così, in motivazione, Sez. 3, n. 13641 del 12 febbraio 2002, Pedron, Rv. 221274, cit. [22] Così, in motivazione, Sez. 3, n. 2156 del 18 ottobre 2011, P.M. in proc. Iossa e altro, Rv. 251877; esplicitamente Sez. 3, n. 46785 del 10 novembre 2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251622, secondo cui “il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3 del D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è configurabile esclusivamente nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, in ciò differenziandosi dal reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del citato decreto, che può essere commesso da qualsiasi soggetto obbligato alle dichiarazioni dei redditi o IVA; cfr. anche Sez. 3, n. 13641 del 12/02/2002, Pedron, Rv. 221274, cit.).

[23] Per l'individuazione dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture si deve fare riferimento all'art. 13 del d.P.R. del 29.9.1973 n. 600 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), intendendo per scritture obbligatorie quelle previste dall'art. 2214 del Codice Civile e quelle previste specificatamente dalla normativa fiscale. Si tratta: delle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del T.U.I.R.; delle società in nome collettivo, in accomandita

semplice e quelle ad esse equiparate; delle società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, compresi gli Enti Pubblici e Privati diversi dalle società, inclusi i Trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Sono inoltre obbligate alla tenuta di particolari scritture contabili, definite nell'art. 19 del D.P.R. 600/1973, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'art. 53 del T.U.I.R. e le società o associazioni fra artisti e professionisti, di cui alla lettera c dell'art. 5 del T.U.I.R. Per gli Enti Pubblici e Privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i Trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali le scritture contabili obbligatorie sono definite nell'art. 20 del D.P.R. 600/1973. Restano, invece, fuori dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili di cui all'art. 2214 cod. civ. gli imprenditori agricoli (art. 2135 c.c.) e quei soggetti che, pur percependo redditi di lavoro autonomo, non esercitano professionalmente arti e professioni (art. 67 lettera l del T.U.I.R.).

[24] Così in motivazione, Sez. 3, n. 20785 del 18 aprile 2002, Caramia, Rv 221460.

[25] Per quanto riguarda l'individuazione delle scritture contabili qui rilevanti, sono identificate in quelle considerate obbligatorie per espressa previsione normativa civilistica o tributaria: si fa riferimento a quelle previste dall'art. 2214 c.c. 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). Inoltre, tra di esse sono compresi anche il bilancio - considerando la sua natura di scrittura contabile - e, ex art. 15 del d.P.R. n. 600/1973, l'inventario ed il conto dei profitti e delle perdite. Sebbene non richiamate esplicitamente nell'art. 2214 cod. civ., anche le schede di mastro dovrebbero rientrare fra le scritture contabili la cui tenuta è obbligatoria "considerata la natura e le dimensioni dell'impresa", tenuto conto che, per effetto della gestione computerizzata, il libro giornale (dove sono riportate cronologicamente le operazioni) è accompagnato alle schede di mastro, cosicché senza di queste non è possibile ricostruire il movimento degli affari allorquando si ha a che fare con attività non minimali.

[26] Rel. Ill., cit., pag. 8.

[27] Sez. 3, n. 2292 del 22 novembre 2012, Stecca, Rv. 254136. [28] Sez. 3, n. 9486 del 12 maggio 1999, Tomatis, Rv. 214076, cit. [29] La riconosciuta potenzialità ingannatoria ha condotto la Corte a ritenere integrati gli estremi del reato previsto dall'art. 3 nel regime sinora in vigore, nell'ordine:

- nella condotta di chi, ricorrendo ad artifici realizzati mediante gli strumenti informatici di tenuta della contabilità, altera in maniera sistematica le risultanze contabili e la loro rappresentazione (Sez. 3, n. 13641 del 12 febbraio 2002, Pedron, Rv.

221274, cit., in una fattispecie di predisposizione di codici di accesso sui sistemi contabili informatizzati della ditta, al fine di non rendere rilevabile la contabilità "in nero" e di prospettare ai terzi una realtà diversa da quella effettiva);

- nel ricorso sistematico a titoli di credito emessi senza indicazione del beneficiario o all'ordine medesimo al fine evidente di occultare i pagamenti effettuati in relazione ad operazioni di acquisto o di vendita di merci (Sez. 3, n. 36977 del 24 giugno 2005, Petrucci, non massimata);

- nel sistematico accredito degli elementi attivi in conti correnti non inseriti nei libri, in quanto mezzo fraudolento idoneo a ostacolare l'accertamento delle imposte evase, aggiuntivo e distinguibile dalla "falsa rappresentazione nelle scritture contabili", posto che quest'ultima è già integrata dalla semplice omessa indicazione degli elementi attivi, laddove l'utilizzo di conti correnti occulti (in quanto non inseriti nei libri) per l'accredito di detti elementi costituisce una modalità ulteriore di realizzo dell'evasione non necessitata dalla falsa rappresentazione ma evidentemente funzionale ad ostacolarne la scoperta (Sez. 6, n. 13098 del 18 febbraio 2009, Molon, non massimata sul punto).

Di converso, non sono stati riconosciuti gli estremi del "mezzo fraudolento" nella mera condotta omissiva della mancata comunicazione delle operazioni mediante il cosiddetto modello "Intrastat" (Sez. 3, n. 8962 del 1 dicembre 2010, Rossi, Rv. 249689).

[30] In motivazione, Sez. 3, n. 1994 del 10 dicembre 2004, Molina, Rv. 230667 e Sez. 3, n. 30896 del 25 giugno 2001, Giandolfo, Rv. 219935; espressamente, Sez. 1, n. 32493 del 20 febbraio 2004, Barduca e altro, Rv. 229282.

[31] Sez. 3, n. 2156 del 18 ottobre 2011, P.M. in proc. Iossa e altro, Rv. 251877, cit.; Sez. 3, n. 9673 del 9 febbraio 2011, Chen, Rv. 249613.

[32] Sez. 3, n. 46785 del 10 novembre 2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251622, cit.

[33] A titolo di esempio: autofatture, schede carburanti, ricevute fiscali. [34] Il percorso giurisprudenziale ha origine già con Sez. 3, n. 12284 del 7 febbraio 2007, Argento, Rv. 236812, dove la Corte osserva che "la norma non presuppone che il documento utilizzabile debba necessariamente essere emesso a favore dell'utilizzatore da un terzo giacché, come dianzi precisato, si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia chi li riceve da terzi compiacenti sia chi li crea ex novo facendo apparire di averli ricevuti da terzi. Invero il delitto in questione è incentrato sulla posizione di colui che artificiosamente si precostituisce dei costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile e non presuppone il concorso con il terzo. Il falso commesso dal cedente rimane estraneo al delitto in questione ed entra nell'orbita applicativa del d. lgs. n. 74 del 2000, art. 8. La riprova è costituita dal fatto che tra i documenti

equiparabili alle fatture rientra anche la cosiddetta “autofattura” la quale viene emessa dal cessionario nell’ipotesi in cui il cedente abbia rilasciato una fattura irregolare o più semplicemente non l’abbia emessa”; cfr. anche Sez. 3, n. 5642 del 2 dicembre 2011, Manta, Rv. 252121, Sez. 3, n. 2169 del 3 novembre 2011, Sgaraglia, Rv. 251881; Sez. 3, n. 48486 del 24 novembre 2011, Sorvillo, Rv. 251625.

[35] Sez. 3, n. 27392 del 27 aprile 2012, PM in proc. Bosco e altro, Rv. 253055. [36] Discussa è la formula liberatoria da adottare: secondo Sez. 5, n. 25532 del 03/06/2015, Casarola, Rv. 263912 - deve essere annullata senza rinvio, perché il fatto non è previsto dalla legge come reato, la sentenza di condanna per il reato di omesso versamento dell’Iva - per un importo non superiore, per ciascun periodo di imposta a euro 103.291,38, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 - previsto dall’art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, dichiarato costituzionalmente illegittimo con sentenza n. 80 del 2014; altro orientamento distingue il caso in cui il fatto non corrisponda ad una fattispecie incriminatrice in ragione di un’assenza di previsione normativa o di una successiva abrogazione della norma o di un’intervenuta dichiarazione integrale d’incostituzionalità, nel quale l’imputato va assolto perché “il fatto non è previsto dalla legge come reato”, permanendo in tutti tali casi la possibile rilevanza del fatto in sede civile, affermando invece che mentre la formula “il fatto non sussiste”, che esclude ogni possibile rilevanza anche in sede diversa da quella penale, va adottata quando difetti un elemento costitutivo del reato (così Sez. 3, n. 36859 del 26 giugno 2014, Bottaro, Rv. 260187, proprio in una fattispecie in cui la Corte ha annullato, “perché il fatto non sussiste”, la sentenza di condanna per il reato di omesso versamento Iva di importo inferiore alla soglia normativa di punibilità).

[37] Sez. 3, n. 25213 del 26 maggio 2011, Calcagni, Rv. 250656; Sez. 3, n. 52038 del 11 novembre 2014, Ferri, Rv. 261520.

[38] Relazione illustrativa, cit., pagg. 8-9

[39] Sez. 3, n. 36910 del 27 marzo 2013, Giannotte, Rv. 256509 [40] Sez. 3, n. 22108 del 19 dicembre 2014 (dep. 27/05/2015), Berni e altri, Rv. 264010, in una fattispecie di utilizzo di fatture per prestazioni effettivamente rese, i cui costi venivano fraudolentemente trasferiti a società “cartiere” costruite per frodare il Fisco.

[41] Si cfr. in particolare, le osservazioni contenute in F. Di Vizio, La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, Relazione per la Scuola superiore della Magistratura, Struttura territoriale di Genova, 9 ottobre 2015.

[42] La disarmonia tra la disciplina delle “valutazioni” risultante dalla legge n. 69 del 2015 e quella derivante dal d. lgs. 74/2000 nella versione ante riforma – che avrebbe

potuto condurre ad esiti diversi sul piano penale in relazione allo stesso comportamento storico – era stata sottolineata nella stessa sentenza n. 33774/2015, cit..

[43] Per la irrilevanza penale degli errori di classificazione solo se entro la medesima macro-classe, cfr. F. Di Vizio, *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, cit..

[44] La stessa Relazione governativa di illustrazione al decreto in commento afferma che “La circostanza che il contribuente supporti la violazione dei criteri di rilevazione contabile con manovre a carattere fraudolento, idonee ad ostacolarne l’accertamento, fa apparire, in effetti, inopportuno e, almeno per certi versi, contraddittorio il mantenimento delle predette regole di esclusione del dolo di evasione, ferma restando la possibilità, per il giudice, di pervenire alla conclusione della insussistenza dell’elemento soggettivo del reato sulla base delle peculiarità dei singoli casi concreti”.

[45] Cfr., ancora, F. Di Vizio, *La revisione...*, cit., in cui si postula il rilievo penale, in presenza degli altri presupposti di cui all’art. 3 d. lgs. 74/2000, di condotte di cd. “trasfer pricing”, sostenendosi che il comportamento del contribuente che non si adegui al precetto normativo ed ometta di indicare il valore “normale” della componente di reddito, secondo quanto imposto dall’art. 110 comma 7 del d.P.R. n. 917/86, non può affatto dirsi formalmente rispettoso delle norme fiscali (come nel caso delle operazioni economiche prive di sostanza economica che realizzano essenzialmente vantaggi fiscali), bensì illecito, in quanto trasgressivo di una norma volta a reprimere il fenomeno dei prezzo di trasferimenti, per il pericolo che può derivarne all’interesse erariale nazionale, a prescindere dal conseguimento di un risultato elusivo.

[46] Con conseguenze sul piano della applicabilità delle misure cautelari, integrando ora la soglia edittale prevista per gli arresti domiciliari.

[47] Cfr. Sez. 3, n. 17120 del 20 gennaio 2015, Nicosi, Rv. 263251, secondo cui il termine di prescrizione del reato di omessa dichiarazione, di cui all’art. 5 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, decorre non dal giorno in cui l’accertamento del debito di imposta diviene definitivo, ma dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale. (In motivazione, la S.C. ha precisato che, nel vigente sistema, l’atto di accertamento ha effetti interruttivi della prescrizione, ma non costituisce più condizione di procedibilità dell’azione penale).

[48] Da ultimo, Sez. 3, n. 5974 del 5 dicembre 2012 (dep. 7 febbraio 2013), PG in proc. Buonocore, Rv. 254425.

[49] Per tale ipotesi, cfr. Riforma dei reati tributari: le note di indirizzo della Procura di Trento, Nota in data 8 ottobre 2015 del Procuratore della Repubblica di Trento (Dott. G. Amato), in www.penalecontemporaneo.it, 15 ottobre 2015.

[50] Da ultimo, Sez. 3, n. 10475 del 9 ottobre 2014, Calderone, Rv. 263007, arresto nel quale la Corte afferma espressamente che il mancato versamento delle ritenute esclusivamente indicate nella dichiarazione modello 770 integra illecito amministrativo; in precedenza, sullo stesso solco, Sez. 3, n. 11335 del 15 ottobre 2014 (dep. 18 marzo 2015), Pareto, Rv. 262855; Sez. 3, n. 6203 del 29 ottobre 2014, Rispoli, Rv. 262365; Sez. 3, n. 40526 del 8 aprile 2014, Gagliardi, Rv. 260090.

[51] Fra le altre, Sez. 3, n. 19454 del 27 marzo 2014, Onofrio, Rv. 260376, Sez. 3, n. 1443 del 15 novembre 2012, Salmistrano, Rv. 254152; Sez. 3, n. 27479 del 30 maggio 2014, Giua, Rv. 259198.

[52] Sez. III, Ordinanza n. 21629 del 29 aprile 2015.

[53] Nonché – in ipotesi – sulla compatibilità del regime con il divieto di bis in idem, per come interpretata la portata del termine “stessa infrazione” dalla giurisprudenza Cedu – cfr. Grande Stevens e altri contro Italia (Ric. n. 18640/10, 4 marzo 2014), e cioè intesa nella sua materialità e non negli elementi costitutivi della fattispecie.

[54] Sez. U, Sentenza n. 37425 del 28 marzo 2013, Favellato, Rv. 255759, così massimata: “Il reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D. lgs. n. 74 del 2000), che si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore ad euro cinquantamila delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale, non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con l'art. 13, comma primo, D. lgs. n. 471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni”

[55] Cfr. Corte Costituzionale, n. 525 del 27 novembre 2000 e n. 41 del 7 febbraio 2001. [56] Rel. Ill., cit., pag. 10

[57] Come noto, la Corte Costituzionale (Sentenza n. 80/2014) ha dichiarato l'illegittimità del D. lgs. n. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 ter, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento

dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad Euro 103.291,38. Secondo la Consulta, la norma censurata, nel prevedere, per effetto del richiamo all'art. 10-bis dello stesso d. lgs., una soglia di punibilità più bassa (50,000 euro) di quelle previste (anzitutto alle modifiche introdotte con il d.l. n. 138 del 2011, aggiunto dalla legge di conversione n. 148 del 2011) per i reati di omessa dichiarazione (77.468,53 euro) e di dichiarazione infedele (103.291,38 euro), lede il principio di uguaglianza per le conseguenze sanzionatorie palesemente illogiche che ne derivano.

[58] Sanzioni amministrative che, in base all'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Sez. U., n. 37424 del 28 marzo 2013, Romano, Rv 255757), si cumulano alla pena prevista dall'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000.

[59] Ufficio del Massimario, Relazione di orientamento di giurisprudenza, n. 41 del 17 giugno 2014.

[60] Sez. Un., 3 luglio 1996, n. 9149, Chabni, Rv. 205707; Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29951, Focarelli, in motivazione; Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29952, Romagnoli, in motivazione; Sez. Un., 25 ottobre 2005, n. 41936, Muci, Rv. 232164; Sez. Un., 27 marzo 2008, n. 26654, Fisia Impianti, Rv. 239924; Sez. Un., 25 giugno 2009, n. 38691, Caruso, in motivazione, in cui si è invece sempre fatto riferimento alla circostanza che il parametro della pertinenzialità al reato del profitto rappresenta l'effettivo criterio primario selettivo di ciò che può essere confiscato in via diretta; le stesse Sez. Un., 25 ottobre 2007, n. 20208/08, Miragliotta, Rv. 238700, pure valorizzate dalla sentenza Gubert, pur ammettendo la confiscabilità dell'utilità mediata – c.d. surrogati- hanno sempre fatto riferimento alla necessità di individuazione del profitto originario e di accertare i passaggi attraverso i quali si è compiuta la trasformazione. Si presuppone, cioè, la positiva verifica che si sta andando a colpire esattamente il provento del reato: ciò è chiarito proprio dalle Sezioni Unite nella sentenza Miragliotta del 2008, richiamata dalla pronuncia in commento, dove, nell'ancorare la confiscabilità dell'utilità mediata alla descrizione del legame di derivazione causale con il provento diretto, si è rimarcata la necessità di una indagine circa l'effettività di tale collegamento; Sez. Un., 25 giugno 2009, n. 38691, Caruso, in motivazione..

[61] Sez. Un., 25 ottobre 2007, n. 12208, Miragliotta; Sez. Un., 25 giugno 2009, n. 38691, Caruso.

[62] Sez. V, 28 dicembre 2013, n. 10265, Banca Italease s.p.a, Rv. 258577; ma anche Sez. un. "Fisia impianti", cit.

[63] Sez. U,n. “Fisia impianti”, cit.; nello stesso senso, anche letteralmente, Sez. VI, 28 maggio 2013, n. 35490/14, Ri.va. Fire s.p.a. ed altro, Rv. 244274.

[64] Si può pensare ad un indebito rimborso d'imposta laddove sia possibile quantificare esattamente ed individuare la somma acquisita illecitamente dal reo.

[65] In tal senso cfr. anche Sez. VI, 1 febbraio 1995, n. 4289, Carullo, Rv. 200752.

[66] Nello stesso senso, in precedenza, Sez. VI, 25 marzo 2003, n. 23773, Madaffari, Rv. 225757, Sez. I, 20 gennaio 1994, n. 325, Pirazzini, Rv. 197134, successivamente, Sez. II, 20 settembre 2007, n. 38600, Corigliano, Rv. 238161.

[67] Nello stesso senso, Sez., II, 28 aprile 2011, n. 19105, Iapigio e altro, Rv. 250194. Più in generale, non difformi sembrano essere anche Sez. II, 12 marzo 2014, n. 14600 Ber Banca spa, Rv. 260145; Sez. VI, 26 marzo 2015, n. 15923, Antonelli, Rv. 263124, in fattispecie tuttavia di peculato, Sez. V, 12 febbraio 2015, n. 16008, Capriotti, non massimata in fattispecie di sequestro preventivo finalizzata alla confisca diretta delle somme depositate su un conto corrente bancario e ritenute profitto del reato di bancarotta fraudolenta per distrazione; Sez. V, 22 aprile 2014, n. 45510, Messina, Rv. 260759)

[68] Nello stesso senso, Sez. III, 9 maggio 2012, dep. 4 ottobre 2012, n. 38740, Sgarbi, Rv. 254795, ha affermato il principio così massimato: “È consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto derivante dal reato di omesso versamento di ritenute certificate commesso dall'amministratore, profitto consistente nell'imposta non versata la cui somma corrispondente sia rimasta nelle casse della società”.

[69] In particolare, nello stesso senso, Sez. VI, 26 novembre 2009, n. 14174, P.G. in proc. Canalia, Rv. 24672; Sez. VI, 14 giugno 2007, n. 30966, Puliga, Rv. 236984.

[70] Nello stesso senso si collocano - dopo le Sezioni unite “Gubert” - Sez. VI, 7 gennaio 2015, n. 2336, Pretner Calore, Rv. 262082 (fattispecie in tema di peculato, in cui la Corte ha precisato che la confisca di denaro versato su conto corrente deve considerarsi diretta in relazione alla fungibilità del bene), Sez. VII, ordinanza 12 novembre 2014, n. 50482, Castellani, Rv. 261199 (in tema di concussione e peculato), e, fra le altre, Sez. III, 8 maggio 2014, n. 39177, P.M. in proc. Civil Vigilanza, srl., Rv. 260547, in tema di reati tributari)

[71] Nel senso che in tema di reati tributari la confisca del profitto ha natura di valore, tra le altre, Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 25166, Rv. 247770; Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, Rv. 263409; Sez. III, 6 febbraio 2014, n. 18308, Rv. 261501; Sez. VI, 16 dicembre 2014 n. 6705/15, Rv. 262394; Sez. III, 30 maggio 2014, n. 49631, Rv. 261148.

[72] Si tratta, in particolare, della condizione di cui alla lett. k) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati.

[73] Così testualmente Finocchiaro, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo* al d. lgs. 158/2015, in *diritto penale contemporaneo*, 9 ottobre 2015.

[74] Sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120, Rv. 249752.

[75] Sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120/11, Rv. 249752; Sez. III, 17 luglio 2012, n. 46726, Rv. 253851; in senso simmetrico si pongono le pronunce secondo cui in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, non può essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma deve essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, Rv. 258903; Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, Rv. 263409).

[76] La tesi favorevole alla possibilità di revoca da parte del giudice della esecuzione della confisca definitiva, a seguito dell'adempimento dell'impegno a restituire, è recepita nella Nota in data 8 ottobre 2015 del Procuratore della Repubblica di Trento (Dott. G. Amato), in www.penalecontemporaneo.it, 15 ottobre 2015..

[77] Esula dall'oggetto della presente relazione, se non per qualche richiamo ritenuto opportuno, il tema collegato della (speciale) causa di non punibilità dei reati tributari derivante dalla attivazione della cosiddetta procedura di voluntary disclosure, di cui all'art. 5 quinquies d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e dall'art. 1, comma IV, lett. b), della stessa l. 186/2014.

[78] La titolazione dell'articolo pare frutto di un mancato coordinamento redazionale, considerato che l'intervento sulle "circostanze del reato" è contenuto nel successivo art. 13-bis.

[79] Relazione governativa illustrativa, cit, pag. 8. [80] Possono considerarsi atti con cui l'indagato acquisisce conoscenza formale di un procedimento penale l'informazione di garanzia, l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari, l'invito a comparire per rendere interrogatorio, la fissazione dell'udienza a seguito di opposizione alla richiesta di archiviazione, i decreti di

sequestro, le ordinanze relative a misure cautelari personali, il decreto penale di condanna e gli atti di vocatio in jus.

[81] Differentemente da quanto previsto, per la verità abbastanza inopinatamente, dall'art. 5 quater, comma II, d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e dall'art. 1, comma IV, lett. a), della stessa l. 186/2014, in tema di preclusione all'accesso alla procedura della cd. voluntary disclosure, cit..

[82] Tale riduzione era già prevista precedentemente alla l. 148/2011: cfr. Relazione Ufficio del Massimario, cit..

[83] Sez. 3, n. 11352 del 10 febbraio 2015, Murari, Rv. 262784; Sez. 3, n. 26464 del 19 febbraio 2014, Manzoni, Rv. 259299; Sez. 3, n. 176 del 5 luglio 2012, Zorzi, Rv. 254146.

[84] Attraverso l'art. 2 comma 36 vices semel della legge n. 158 del 14 settembre 2011, di conversione, con modificazioni, del d. l. 13 agosto 2011, n. 138, si era infatti aggiunto all'art.13 del d. lgs. n. 74/2000, dopo il comma 2 dell'art. 13, un comma 2-bis che già prevedeva che per tutti i delitti considerati dal citato testo normativo il patteggiamento ex art. 444 cod. proc. pen. possa essere chiesto «solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2», ovvero, in altri termini, allorché, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, venga effettuato il pagamento ad estinzione dei debiti tributari conseguenti alle condotte illecite.

[85] Relazione Ufficio del Massimario, n. III/13/2011 del 20 settembre 2011, cit..

[86] Corte costituzionale, Sentenza 28 maggio 2015, n. 95. [87] Da ultimo, Sez. 4, n. 23663 del 24 gennaio 2013, Segatto, Rv. 256194, per il caso di risarcimento effettuato dalla società o dall'ente nell'ambito del quale opera l'imputato.

[88] Sez. 3, n. 24967 del 14 maggio 2015, Taurino, non massimata sul punto specifico

[89] Sez. 5, n. 49472 del 9 ottobre 2013, Albasi e altro, Rv. 257566. [90] Sez. 3, n. 23522 del 9 aprile 2014, Natale, non massimata, in una fattispecie nella quale la gravità indiziaria poteva trarsi da un complesso mosaico di elementi, che denotavano il debordamento da una "normale" attività di consulenza e assistenza fiscale, tra cui il possesso dei documenti contabili di alcune società, la presenza di contatti telefonici (captati mediante intercettazioni) da cui emergeva che l'indagato aveva impartito alla segretaria vere e proprie "direttive" sulle modalità di emissione delle fatture per operazioni inesistenti, la materiale esecuzione della trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, la tenuta frammentaria e incompleta della documentazione contabile.

[91] Per l'individuazione, invece, degli intermediari finanziari o bancari sembrerebbe doversi ricorrere alla definizione di "intermediario del credito" data dall'art.121 comma 1 lett. h del d. lgs. n. 385/1993, per come sostituito dal d. lgs. n. 141/2010.

[92] 2. Ai soli fini dell'applicazione del presente articolo si considerano soggetti incaricati della trasmissione della dichiarazione: a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro; b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;

c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 78, commi 1, lettere a) e b), e 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, le quali possono provvedervi anche a mezzo di altri soggetti, individuati con decreto del Ministro delle finanze.

d) i centri autorizzati di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati.[93] Sez. 2, n. 22136 del 19 febbraio 2013, Nisi e altro, Rv. 255728. [94] Par. 1-9, 11, 12, 14

[95] Par. 10, 13

5. IL RAVVEDIMENTO TRIBUTARIO

11. Art. 11. - Modifica dell'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di cause di estinzione[77] e circostanze del reato[78]. Pagamento del debito tributario. L'art. 11 del decreto n. 158/2015 provvede a sostituire il previgente art. 13 del d. lgs. n. 74/2000, introducendo speciali istituti premiali, finalizzati ad ottenere il "ravvedimento" e la percezione, in capo all'Erario, del debito fiscale da questi dovuto.

Nello specifico, il primo elemento di novità è rappresentato dalla disposizione che contempla l'estinzione del debito tributario (comprensivo di sanzioni e interessi) come causa di non punibilità per un significativo elenco di reati, secondo però diverse scansioni temporali. In primo luogo, l'adempimento del tributo estingue i reati di omesso versamento delle imposte certificate (art. 10-bis), omesso versamento Iva (art. 10-ter) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-quater, comma 1), qualora avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado. Come sottolineato nella Relazione illustrativa[79], per tali reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della condotta attraverso una piena soddisfazione della pretesa erariale purché ciò avvenga, evidentemente, prima del processo penale: il contenuto della condotta risiede infatti in un mero

inadempimento di un debito fiscale che tuttavia il contribuente ha correttamente indicato, sicché il suo adempimento in tempo utile in rapporto alle scansioni processuali, anche se non spontaneo, giustifica il solo ricorso alle sanzioni amministrative. Anche i reati di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) sono non punibili se il debito tributario (comprensivo di interessi e sanzioni) sia stato estinto mediante il pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione previsto per il periodo di imposta successivo, a condizione però che il ravvedimento o la presentazione intervengano 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. In questi casi, il nucleo delle condotte non risiede in un mancato pagamento di quanto dichiarato, ma “retrocede” ad un momento precedente, connotato di maggiore disvalore, quale quello della omessa o infedele dichiarazione: ne deriva l'esigenza di una caratteristica diversa ed ulteriore del ravvedimento, ossia di una “spontaneità” individuata in un agire tempestivo e anticipatorio rispetto alla formale conoscenza di un accertamento fiscale o di un procedimento penale; un requisito che, se allontana possibili dubbi di incostituzionalità (regolando opportunamente in maniera diversa comportamenti differenti sotto il profilo dell'offesa), sul piano pratico rende poco probabile una significativa applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di “ravvedimento” da omessa/infedele dichiarazione che non siano in qualche modo “sollecitati” dalla conoscenza di accertamenti in corso sulla dichiarazione medesima. A quest'ultimo riguardo, mentre la “formale conoscenza” di un'indagine preliminare è ricavabile dal codice di rito[80], le altre situazioni saranno date o dalla fisica presentazione degli organi accertatori presso il luogo del contribuente con contestuale consegna dell'atto che legittima l'accesso, l'ispezione, la verifica, ovvero dalla notifica o comunicazione di un qualsiasi atto posto ad inizio all'accertamento fiscale; un requisito da valutare – sembra di poter dire – con riferimento al singolo indagato/imputato, non rilevando l'eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato[81]. La disposizione regola altresì l'ipotesi che il contribuente stia provvedendo alla estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, prevedendo la obbligatoria (“è dato”) concessione di un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, con proroga a discrezionalità motivata del giudice (“qualora lo ritenga necessario”); in entrambi i casi con l'esplicita sospensione del termine di prescrizione.

12. Art. 12. – Circostanze del reato.

L'art. 12 del decreto 158/2015 inserisce nel corpo del d. lgs. 74/2000 l'art. 13-bis, norma rubricata con il titolo di “circostanze attenuanti” ma contenente anche una disposizione a valenza processuale. Il primo comma del nuovo art. 13-bis stabilisce

che l'eventuale estinzione del debito tributario intervenuta prima dell'apertura del dibattimento, mediante integrale pagamento degli importi dovuti (anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione previste dalle norme tributarie), **fuori dai casi in cui integra la causa di non punibilità**, funge come circostanza attenuante ad effetto speciale (riduzione sino alla metà della sanzione edittale)[82] ed esclude l'applicazione delle pene accessorie ex art. 12.

Sul punto, è opportuno ricordare la giurisprudenza della Corte[83] che ha sempre ininterrottamente ritenuto che l'attenuante speciale del pagamento del debito tributario non è applicabile in caso di adesione all'accertamento qualora (per esempio, per effetto di rateazione) l'imputato non abbia provveduto all'integrale estinzione dell'obbligazione tributaria, mediante il pagamento dell'intero debito comprensivo di sanzioni ed interessi. Il secondo comma – confermando l'intervento sul tessuto del d.lgs. 74/2000 già operato con la legge 148/2011[84] - limita l'applicazione della pena su richiesta, condizionandola al pagamento del debito tributario ovvero al ravvedimento operoso. La disposizione si indirizza ovviamente solo alle fattispecie diverse dai reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, per i quali l'adempimento tributario intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento (il che equivale a dire: prima del patteggiamento) vale già come causa di non punibilità; con l'ulteriore precisazione della salvezza della causa di non punibilità anche per i delitti di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione, quando il ravvedimento interviene spontaneamente prima della formale conoscenza dell'accertamento o del procedimento. Come già sottolineato in precedenza da questo Ufficio[85], la disposizione potrebbe rivelarsi di non facile realizzazione laddove, in concreto, si dovesse registrare un ampio ricorso, nella fase delle indagini preliminari, al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, con conseguente difficoltà o addirittura impossibilità oggettiva di disporre di somme idonee al saldo del debito tributario. Ancora, conservano integrale valore le osservazioni già formulate in ordine alla singolarità di un regime di accesso al rito riferito indistintamente a tutte le fattispecie di reato, incluse quelle di cui agli articoli 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) che tuttavia, attesa la loro configurazione, non comportano evasione fiscale per il loro autore, e, plausibilmente, anche al reato di cui all'art.11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) configurato come reato a consumazione anticipata. **Deve anche ricordarsi che la Corte costituzionale ha di recente[86] ritenuto infondato il dubbio di costituzionalità – in relazione all'art. 3 Cost. (per irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati del medesimo reato, a seconda delle loro condizioni economiche) e all'art. 24 Cost. (per limitazione del diritto di difesa dell'imputato non abbiente – del previgente art. 13, comma 2-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000, che – come ricordato – stabiliva per**

la prima volta che, per i delitti di cui al medesimo decreto legislativo, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2 dello stesso art. 13, e cioè solo nel caso di estinzione, mediante pagamento, dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei predetti delitti; la sentenza della Consulta – nella quale si sottolinea tra l'altro che <<... con riguardo ai reati tributari vi è, di regola - anche se non immancabilmente - una diretta correlazione tra entità del danno cagionato e risorse economiche del reo (ove questi si identifichi nel contribuente persona fisica), o da lui comunque gestite (ove si tratti dell'amministratore o del liquidatore di società o enti), posto che il profitto conseguente al reato corrisponde all'imposta sottratta al fisco>> - non può che riverberare i propri effetti anche sulla nuova disposizione, del tutto riproduttiva della precedente.

L'ipotesi affrontata dalla Consulta di più concorrenti nel reato apre il tema della rilevanza dell'estinzione (tempestiva) del debito tributario compiuta da soggetto diverso dall'indagato/imputato. Nel totale silenzio del legislatore delegato, sarà interessante vagliare le risposte interpretative all'interrogativo se il pagamento produca gli effetti previsti dalla normativa anche se eseguito dal concorrente o addirittura da soggetto terzo, tenuto conto del mutevole atteggiarsi della disciplina codicistica a seconda dell'una o dell'altra evenienza, nonché dell'ulteriore diversità di regolazione a seconda che il saldo dell'imposta (comprensiva di interessi e sanzioni) operi come causa di non punibilità o come circostante attenuante.

A quest'ultimo riguardo, si tratterà di verificare se la nuova attenuante godrà dello stesso inquadramento riservato – nella giurisprudenza di legittimità^[87] - alla attenuante di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen., riconosciuta anche quando il risarcimento è effettuato da un terzo, anche se correo, tutte le volte in cui questi ne abbia conoscenza e mostri la volontà di farlo proprio.

12.1. La circostanza speciale dell'elaborazione di modelli “seriali” di evasione. Per ultimo, nel comma terzo si tipizza una circostanza aggravante ad effetto speciale (aumento della pena fino alla metà) quando il reato è commesso da particolari compartecipi nell'esercizio dell'attività di “consulenza fiscale”, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.

La disposizione contempla una punizione rafforzata in presenza di un contributo concorsuale “qualificato” determinante per la commissione del reato fiscale, già più volte oggetto di riconoscimento nella giurisprudenza della Corte: è stato ritenuto infatti che il commercialista che tiene sistematicamente la contabilità del contribuente accusato di dichiarazione infedele, risponde del reato a titolo concorsuale e, pur non

avendo tratto alcun profitto dal reato, può essere assoggettato al sequestro preventivo finalizzato alla confisca dei suoi beni personali[88] (secondo un principio conforme all'orientamento già espresso in materia di reati fallimentari[89], per il quale concorre, in qualità di "extraneus" nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale il consulente contabile che, consapevole dei propositi distrattivi dell'amministratore di diritto della società dichiarata fallita, fornisca consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori e lo assista nella conclusione dei relativi negozi ovvero svolga attività dirette a garantirgli l'impunità o a rafforzarne, con il proprio ausilio e con le proprie assicurazioni, l'intento criminoso); ancora, la Corte ha ritenuto legittima la misura degli arresti domiciliari applicata nei confronti di un professionista che aveva preso parte a una associazione per delinquere, aveva pianificato e realizzato un complesso progetto criminoso in grado di coinvolgere un numero consistente di persone, aveva commesso i reati per un lungo periodo di tempo ed aveva lucrato ingenti capitali destinati all'Erario.[90]

La locuzione normativa lascia peraltro spazio a qualche interrogativo. In primo luogo, dal punto di vista della esatta individuazione dei "professionisti"[91] che svolgono attività di "consulenza fiscale", non è chiaro se la norma si riferisca solo a coloro che, ai sensi dell'art. 7, comma secondo, del D. lgs. 9 luglio 1997, n. 241[92], sono abilitati dalla Agenzia delle Entrate alla trasmissione delle dichiarazioni o – come pare preferibile - ricomprenda tutti i soggetti (in primo luogo, gli avvocati) che svolgono attività lato sensu di consulenza fiscale. La posizione soggettiva peraltro non basta a fondare l'aggravante, che si riconnette altresì, sotto il profilo della particolare modalità della condotta indicativa di maggior disvalore, alla "elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale" (espressione i cui esatti connotati non potranno che essere riempiti dalla concreta elaborazione giurisprudenziale) e, se mal non si interpreta il termine "attraverso", al diretto rapporto causale tra tale elaborazione seriale e la specifica condotta criminosa. Dalla formulazione della norma ("le pene ... sono aumentate ... se il reato è commesso...") non si evince con chiarezza se il legislatore vuole estendere l'aggravante su tutti i compartecipi ovvero solo sul professionista/intermediario che abbia elaborato i modelli seriali di evasione: al riguardo, è opportuno ricordare quanto statuito dalla Corte[93] circa l'estensione ai concorrenti, e sempre che questi ne siano consapevoli, delle sole aggravanti soggettive che, oltre a non essere "inerenti alla persona del colpevole" a norma dell'art. 70, secondo comma, cod. pen., abbiano in qualche modo agevolato la realizzazione del reato, dovendo procedersi ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 118 cod. pen.; il che consente di avanzare qualche prudente perplessità sulla legittimità della estensione oggettiva della nuova aggravante quando manchi qualsiasi riscontro della consapevolezza, in capo al fruitore della "consulenza", non

tanto della qualità personale del consulente (da immaginarsi ovviamente conosciuta), quanto della serialità dello schema nel quale rientra la condotta criminosa ideata ed adoperata. Sia il riscritto art. 13 che il nuovo art. 13-bis non contemplano ulteriormente la previsione contenuta nell'ultimo comma della precedente versione dell'art. 13: scompare dunque la preclusione alla possibilità per il giudice di tenere conto della diminuzione di pena conseguente all'attenuante del pagamento del debito tributario ai fini della sostituzione della pena detentiva con quella pecuniaria ai sensi dell'art. 53 della legge 689/81.

13. Art. 13 – Custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari.

L'art. 13 del d. lgs. n. 158 del 2015 ha introdotto l'articolo 18 bis, comma 1 del d.lgs. n. 74/2000 dispone: «I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative». Si tratta di una disposizione che richiama analoghe previsioni, previste, in particolare, in materia di sostanze stupefacenti [articolo 100 del dpr n. 309 del 1990], contrabbando doganale [articolo 301 bis del dpr 23 gennaio 1973 n. 43], reati informatici [articolo 86 bis disp. att. cod. proc. pen..].

L'assegnazione in custodia non può essere disposta d'ufficio, ma presuppone una richiesta, da rivolgere all' "autorità giudiziaria" [che procede] e, quindi, attesa l'espressione utilizzata, si può supporre che nel corso delle indagini preliminari la richiesta debba essere indirizzata al pubblico ministero.

La richiesta deve essere accompagnata dalla indicazione delle specifiche finalità che si intendono perseguire con l'affidamento.

Pare sostenibile che l'Autorità provveda con decreto non impugnabile.

14. Art. 14. – Abrogazioni.

L'ultimo articolo del Titolo I del decreto 158/2015, dedicato alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, contiene le abrogazioni conseguenti agli interventi operati.

In particolare:

- la lettera a) del comma 1 dell'art. 14 dispone la già ricordata abrogazione dell'art. 7, collegata alla riscrittura dell'art. 4 e in particolare alla nuova disciplina delle "valutazioni"; nonché dell'art. 16 (Adeguamento al parere del Comitato per

l'applicazione delle norme antielusive), collegata evidentemente alla già menzionata riscrittura dell' "abuso del diritto" in ambito fiscale operata dal D. lgs. 5 agosto 2015, n. 128;

- la lettera b) del comma 1 dell'art. 14 dispone l'abrogazione del comma 143 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n.244, disposizione che rimandava alle disposizioni di cui all'articolo 322-ter cod. pen. ai fini della confisca per equivalente nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 e che ora non trova altrimenti giustificazione alla luce del diverso e organico inserimento organico dell'istituto nel corpo del d. lgs. n. 74/2000.

Redattori: Pietro Molino[94], Piero Silvestri[95] Il Vice Direttore

ALLEGATO – LE DEFINIZIONI TRIBUTARIE

Titoli I e II del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74,

coordinati con le modifiche apportate dal D. Lgs. n. 158/2015

Titolo I

DEFINIZIONI

Art. 1 Definizioni

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

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;

c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge;

d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

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.

g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

g-bis) per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 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;

g-ter) per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiali e non quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

7. I singoli Delitti

Capo I

Delitti in materia di dichiarazione

Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. E' 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.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture

contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

[3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni), si applica la reclusione da sei mesi a due anni.]

Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici 1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, 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, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

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

Nuovo art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici 1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, 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, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

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

comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

Art. 4. Dichiarazione infedele

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi inesistenti, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila centocinquantamila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due tre milioni.

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente 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).

Art. 5. Omessa dichiarazione

1. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1.bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Art. 6. Tentativo

1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.

Art. 7. Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio (Abrogato - vedi fine documento)

1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.

2. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli.

Capo II

Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte

Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

[3. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni) per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.]

Art. 9. Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

1. In deroga all'articolo 110 del codice penale:

a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;

b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8 .

Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Art. 10-bis. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla

certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Art. 10-ter Omesso versamento di IVA

1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

Art. 10-quater Indebita compensazione

1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti.

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione

coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

8. GIURISPRUDENZA:

Sentenza	Sintesi
Cass. Pen., sent. 9 del 2 gennaio 2019	<p>Reati tributari - Omesso versamento IVA - Esimente - Causa di forza maggiore - Ammissibilità - Stato di dissesto imputabile al precedente legale rappresentante - Irrilevanza</p> <p>Ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento IVA non rileva quale causa di forza maggiore per il legale rappresentante di un'impresa lo stato di dissesto imputabile alla precedente gestione, quando risulta che l'agente al momento del suo subentro nella carica aveva la consapevolezza della crisi di liquidità e non era nell'impossibilità a lui non ascrivibile di intraprendere alcuna iniziativa per fronteggiare tale situazione.</p>
Cass., sent. 352 del 9 gennaio 2019	<p>Contenzioso - Impugnazioni - Ricorso per Cassazione - Decisione di primo grado con due autonome e distinte <i>rationes decidendi</i> - Gravame solo per una - Giudicato interno sull'altra - Sussistenza - Omessa rilevazione del giudice di appello - Rinvio per Cassazione della sentenza di secondo grado - Necessità</p> <p>Allorquando la decisione del giudice di primo grado, basata su due autonome e distinte <i>rationes decidendi</i> - ognuna della quali sufficiente da sola a sorreggerla -, sia stata oggetto di gravame solo per una di esse, la formazione del giudicato interno sull'altra, non rilevato dal giudice di appello, comporta la rilevabilità anche d'ufficio del giudicato da parte del giudice di legittimità, con cassazione senza rinvio della sentenza di</p>

Sentenza	Sintesi
	secondo grado, perché il processo non poteva essere proseguito.
Cass., ord. 581 dell'11 gennaio 2019	<p>Imposte sui redditi - Dichiarazioni - Inadempimento del professionista incaricato - Sanzioni a carico del contribuente - Esonero - Prova del fraudolento mascheramento dell'inadempimento da parte del professionista - Necessità</p> <p>In caso di presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di professionista incaricato dal contribuente, quest'ultimo è tenuto a vigilare sulla corretta esecuzione dell'incarico. Pertanto, in caso di inadempimento del professionista, il contribuente, per ottenere l'esonero dal pagamento delle sanzioni irrogate dal Fisco, deve dimostrare, con onere probatorio a suo carico, che il professionista abbia mascherato fraudolentemente il proprio inadempimento.</p>
Cass., ord. 582 dell'11 gennaio 2019	<p>Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente - Avviso di accertamento - Notifica - Termine sospensivo di 60 giorni dalla consegna del PVC - Necessità - Mera acquisizione documentale presso la sede del contribuente - Rilevanza</p> <p>La legge non prevede alcuna distinzione, nemmeno in via interpretativa, tra verbale di chiusura di operazioni di controllo e verbale di mero accesso istantaneo finalizzato ad acquisire documentazione. Pertanto, risulta arbitrario applicare il termine di 60 giorni distinguendo a seconda del tipo di operazione svolta dall'Ufficio: la redazione di un verbale, infatti, è sempre necessaria, anche in caso di mera acquisizione di documentazione. È legittimo, quindi, l'avviso di accertamento emesso dopo 60 giorni dal rilascio del processo verbale di accesso e acquisizione della documentazione presso la sede del contribuente, consentendo così l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale in relazione alla verifica <i>in loco</i>, anche se il controllo fiscale è poi proseguito e materialmente avvenuto presso l'Ufficio tributario.</p>
Cass., ord. 583 dell'11 gennaio 2019	<p>Riscossione - Cartella di pagamento - Notifica - A mezzo posta - Consegna del piego raccomandato a familiare convivente - Presunzione di conoscenza del destinatario - Sussistenza - Indagine sulla riconducibilità del luogo di consegna a casa o ufficio o luogo di lavoro - Irrilevanza</p>

Sentenza	Sintesi
	<p>Ove la consegna del piego raccomandato sia avvenuta a mani di un familiare convivente con il destinatario, deve presumersi che l'atto sia giunto a conoscenza dello stesso, restando irrilevante (anche) ogni indagine sulla riconducibilità del luogo di detta consegna fra quelli indicati dall'art. 139 c.p.c. (casa di abitazione, ufficio o luogo in cui sono esercitati l'industria o il commercio), in quanto il problema della identificazione del luogo ove è stata eseguita la notificazione rimane assorbito dalla dichiarazione di convivenza resa dal consegnatario dell'atto, con la conseguente irrilevanza esclusiva della prova della non convivenza, che il destinatario ha l'onere di fornire.</p>
<p>Cass., ord. 584 dell'11 gennaio 2019</p>	<p>Imposte sui redditi - IRPEF - Plusvalenza da cessione di immobile - Area destinata a servizi pubblici o di interesse pubblico - Carattere edificabile dell'area - Sussistenza - Plusvalenza imponibile - Sussistenza</p> <p>In tema di IRPEF, l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico, quale la destinazione a parcheggio, incide nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore potenzialità edificatoria, senza escluderne l'oggettivo carattere edificabile, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione, sicché la relativa cessione a titolo oneroso è idonea a determinare l'insorgenza di una plusvalenza imponibile. Analogamente, le aree destinate a opere di urbanizzazione per servizi di quartiere, come attrezzature scolastiche, sociali, culturali, assistenziali, nonché le zone di verde pubblico, sono da ritenersi edificabili, comportando, in caso di relativa cessione a titolo oneroso, la determinazione dell'eventuale plusvalenza IRPEF, tenuto conto che la norma non contiene alcun elemento dal quale possa evincersi la limitazione unicamente all'edilizia residenziale.</p>
<p>Cass. Pen., sent. 1295 dell'11 gennaio 2019</p>	<p>Reati fallimentari - Bancarotta <i>post</i>-fallimentare - Proventi dell'attività lavorativa del fallito - Esclusione della quota necessaria al mantenimento del fallito o della sua famiglia - Determinazione della quota - Valutazione del giudice penale - Necessità</p> <p>Il trattenimento da parte del fallito dei proventi della sua attività lavorativa integra il reato di bancarotta <i>post</i>-fallimentare esclusivamente per la parte di guadagno che</p>



Sentenza	Sintesi
	<p>ecceda i limiti di quanto occorre per il mantenimento suo e della famiglia, anche a prescindere dal fatto che questo non sia stato previamente determinato dal giudice delegato al fallimento. Spetta al prudente apprezzamento del giudice penale fissare la quota dei proventi necessari al mantenimento del fallito o della sua famiglia, che non deve essere conferita al fallimento; i parametri cui il giudice a tal fine deve fare riferimento non sono le esigenze meramente alimentari, bensì quelle correlate ai presupposti che costituiscano incentivo all'impegno del fallito in attività produttive e reddituali che lo sottraggano dal ricorrere al sussidio alimentare.</p>
<p>Cass., ord. 646 del 14 gennaio 2019</p>	<p>Fallimento e altre procedure concorsuali - Stato di insolvenza - Accertamento - Situazione esistente alla data della sentenza dichiarativa del fallimento - Rilevanza - Fatti ulteriori adducibili in sede di reclamo - Utilizzabilità - Limiti di allegazioni e mezzi di prova - Inapplicabilità</p> <p>L'accertamento dello stato di insolvenza va compiuto con riferimento alla situazione esistente alla data della sentenza dichiarativa di fallimento. Tale accertamento può fondarsi, in sede di reclamo, anche su fatti ulteriori e/o diversi da quelli in base ai quali il fallimento è stato dichiarato, purché anteriori alla sua pronuncia, pure se conosciuti successivamente in sede di gravame e desunti da circostanze non contestate dello stato passivo. Il predetto reclamo è caratterizzato, per la sua specialità, da un effetto devolutivo pieno, con conseguente inapplicabilità dei limiti previsti dagli artt. 342 e 345 c.p.c. in tema di nuove allegazioni e nuovi mezzi di prova.</p>
<p>Cass. Pen., sent. 1506 del 14 gennaio 2019</p>	<p>Accertamento - Atti di verifica fiscale redatti da personale dell'Agenzia delle entrate - Natura amministrativa - Sussistenza - Facoltà del contribuente di avvalersi di difensore di fiducia - Obbligo di avviso preventivo da parte dei verificatori - Insussistenza</p> <p>La natura degli atti di verifica fiscale redatti dal personale dell'Agenzia delle entrate è tipicamente amministrativa, di tal che il loro svolgimento non richiede l'adempimento dell'obbligo da parte degli accertatori di avvisare il soggetto sottoposto a controllo della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia; ciò, tanto più ove gli indizi di reità che avrebbero dovuto allertare i funzionari accertatori siano costituiti dalla mancata risposta ai questionari informativi notificati al contribuente.</p>

Sentenza	Sintesi
Cass., sent. 705 del 15 gennaio 2019	<p>Imposte sui redditi - IRPEF - Esenzione - Stipendi ed emolumenti corrisposti al personale civile dai quartieri generali interalleati - Intassabilità - Pensioni corrisposte dopo la cessazione del rapporto lavorativo - Tassabilità</p> <p>L'esenzione dal pagamento delle imposte sui redditi del personale civile utilizzato dai Quartieri Generali Interalleati (disciplinati in esecuzione dell'Accordo tra il Governo italiano e il Comando supremo alleato in Europa degli Stati membri del Trattato dell'Atlantico del Nord) presuppone, all'art. 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 2083/1962, la sussistenza di due condizioni tassative, ossia che si tratti di redditi derivanti da stipendi ed emolumenti e che essi siano corrisposti al personale civile dai quartieri generali interalleati nella loro qualità di impiegati di detti quartieri generali. La disposizione normativa fa, quindi, esclusivo riferimento agli stipendi e agli emolumenti percepiti in costanza del rapporto lavorativo, senza menzionare le pensioni corrisposte dopo la cessazione del medesimo, che quindi scontano la relativa tassazione IRPEF.</p>
Cass., ord. 719 del 15 gennaio 2019	<p>IRAP - Presupposto impositivo - Autonomia organizzazione - Necessità - Entità dei compensi percepiti e spese consistenti - Irrilevanza</p> <p>L'entità dei compensi percepiti dal contribuente e, cioè, l'ammontare del reddito conseguito, è irrilevante ai fini della ricorrenza del requisito dell'autonomia organizzazione, presupposto impositivo dell'IRAP. Analogamente, spese consistenti possono derivare da costi strettamente afferenti all'aspetto personale (spese alberghiere o di rappresentanza, assicurazione per i rischi professionali o carburante utilizzato per il veicolo strumentale) e, pertanto, rappresentare un mero elemento passivo dell'attività professionale, non funzionale allo sviluppo della produttività e non correlato all'implementazione dell'aspetto organizzativo.</p>
Cass., ord. 769 del 15 gennaio 2019	<p>Accertamento - Accertamento induttivo - Parametri e studi di settore - Riparto dell'onere probatorio - Dimostrazione da parte del Fisco dell'applicabilità dello <i>standard</i> concreto - Necessità - Prova presuntiva contraria del contribuente - Ammissibilità - Mera asserzione di parte - Irrilevanza</p> <p>In materia di accertamento fondato sugli studi di settore, nel riparto degli oneri probatori, al contribuente è assegnato</p>

Sentenza	Sintesi
	<p>quello non solo di allegare, ma anche di provare - ancorché senza limitazioni di mezzi e di contenuto - la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, così da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato; mentre, all'ente impositore incombe l'onere della dimostrazione dell'applicabilità dello <i>standard</i> prescelto al caso concreto oggetto di accertamento. Riguardo agli elementi, anche presuntivi, su cui fondare (da parte del contribuente) la contestazione dei risultati dell'applicazione degli studi di settore e (da parte del giudice) la valutazione della fondatezza dell'accertamento in quanto fondato su detti studi, si deve far riferimento a una qualche informazione ricavabile comunque da una fonte di prova, non già dalla mera asserzione della parte.</p>
<p>Cass., ord. 771 del 15 gennaio 2019</p>	<p>Imposte sui redditi - IRPEF - Rimborso - Presentazione dell'istanza - Termine decadenziale - Decorrenza - Data di pagamento dell'importo soggetto all'erronea ritenuta d'imposta - Rilevanza</p> <p>Il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso di versamenti diretti decorre dal versamento del saldo solo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza delle somme anticipatamente corrisposte rispetto all'ammontare del tributo complessivamente dovuto al momento del saldo, ovvero alla successiva determinazione in via definitiva dell'<i>an</i> e del <i>quantum</i> dell'obbligazione fiscale; mentre, non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto ove questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poiché, in tale ipotesi, l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin dall'inizio. Pertanto, nel caso di erronea trattenuta effettuata a saldo dell'IRPEF versata in unica soluzione, il termine di decadenza ha inizio a decorrere dal giorno del pagamento dell'importo soggetto alla ritenuta di imposta.</p>
<p>Cass., sent. 888 del 16 gennaio 2019</p>	<p>Imposta di registro - Cessione di azienda - Valore dell'impresa bancaria - Determinazione del valore venale in comune commercio - Necessità - Somma algebrica di attività e passività - Insufficienza - Entità della raccolta bancaria - Rilevanza</p>

Sentenza	Sintesi
	<p>Nel prevedere che il valore dichiarato, ai fini dell'imposta di registro, per gli atti che hanno a oggetto aziende o diritti reali su di esse, è controllato dall'Ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, al netto delle passività, la norma non pone deroghe al criterio generale dell'accertamento del valore secondo il parametro del valore venale in comune commercio. Ne consegue che l'imponibile va definito in funzione della ricognizione dal valore venale in comune commercio del complesso aziendale, che non è necessariamente espresso dalla sommatoria delle sue componenti positive, valore dal quale vanno poi dedotte le passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa. Per l'impresa bancaria, in particolare, le passività non possono essere considerate essenzialmente estranee alla gestione caratteristica in quanto rappresentano, al contrario, la necessaria materia prima che alimenta i processi produttivi di tipo finanziario, per cui la valutazione della banca potrebbe risultare incoerente ove la stima fosse ottenuta sottraendo rigidamente dal valore complessivo degli <i>asset</i> aziendali il debito in essere, sicché per un verso vanno evitati procedimenti estimativi di pura natura algebrica e per altro verso va pure tenuto conto, attese le peculiarità del settore, della singolarità di valutare l'avviamento anche sulla base di una voce di passivo, quale è la raccolta, che esprime l'insieme delle operazioni che consentono all'intermediario di dotarsi, in condizioni di equilibrio gestionale, delle risorse finanziarie a titolo di debito per lo svolgimento della propria funzione di intermediazione creditizia.</p>
<p>Cass. Pen., sent. 1925 del 16 gennaio 2019</p>	<p>Reati fallimentari - Bancarotta fraudolenta documentale - Impossibile o difficoltosa ricostruzione del patrimonio del fallito - Necessità - Esistenza di contabilità in nero che faciliti la ricostruzione patrimoniale - Esimente penale - Insussistenza</p> <p>Poiché l'interesse tutelato dal delitto di bancarotta fraudolenta documentale non è circoscritto a una mera informazione sulle vicende patrimoniali e contabili dell'impresa, ma concerne una loro conoscenzadocumentata e giuridicamente utile, il reato sussiste, non soltanto quando la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari del fallito si renda impossibile per il modo in cui le scritture contabili sono state tenute, ma anche quando gli accertamenti, da parte degli organi fallimentari,</p>

Sentenza	Sintesi
	<p>sono stati ostacolati da difficoltà superabili solo con particolare diligenza; a tal fine, non è sufficiente a escluderlo l'esistenza di una contabilità parallela, in nero, costituita da semplici appunti (manoscritti o informatici) provenienti dall'imputato, specie se destinati a restare clandestini, siccome non costituenti scritture informali di supporto, ma solo documenti destinati a rimanere occulti e utilizzabili soltanto da chi, all'interno del gruppo, ha contezza dei ricavi in nero.</p>
<p>Comm. trib. reg. Roma, sent. 16/16/19 dell'8 gennaio 2019</p>	<p>IMU - Esenzione - Scuola materna paritaria - Rette percepite pari al 40% del costo del servizio - Intassabilità</p> <p>L'esenzione IMU prevista per gli immobili in cui si svolgono attività a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, risulta certamente applicabile a una scuola materna paritaria gestita dalle suore, che percepisca una somma totale a titolo di iscrizione e retta pari a circa il 40% di tutto il costo del servizio, dovendosi in tal caso considerare l'attività come svolta con modalità non commerciali.</p>
<p>Comm. trib. reg. Campobasso, sent. 70/2/19 del 10 gennaio 2019</p>	<p>Accertamento - Accertamento induttivo - Parametri e studi di settore - Sistema di presunzioni semplici - Sussistenza - Mero scostamento tra i ricavi dichiarati e gli <i>standard</i> considerati nello studio - Insufficienza - Attività dislocata in un piccolo centro con possibile sospensione per brevi periodi - Rilevanza</p> <p>Le procedure di accertamento standardizzato, mediante applicazione di studi di settore, costituiscono un sistema di presunzioni semplici, le quali, affinché possano assurgere a presunzioni qualificate, necessitano di essere integrate dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, che non si realizzano automaticamente con il mero scostamento tra l'ammontare dei ricavi dichiarati rispetto agli <i>standard</i> considerati. Né gli studi di settore da soli possono rispecchiare la gestione di qualsiasi piccolo imprenditore in ogni situazione ambientale ed economica operi. Pertanto, non è legittimo l'accertamento fondato sugli studi di settore che non consideri la zona dove è dislocata l'attività né il fatto che essa possa essere soggetta a periodi di sospensione più o meno brevi, trovandosi in un piccolo centro.</p>

9- Approfondimenti teorici

NIENTE PATTEGGIAMENTO PER I DELITTI DICHIARATIVI IN CASO IN CASO DI MANCATA ESTINZIONE DEL DEBITO - COMMENTO

Ciro Santoriello

[Cass. pen. Sez. III, 16 ottobre 2018, n. 55498](#)

Per comprendere il fondamento e la rilevanza della sentenza della Cassazione penale n. 55498/2018, in commento, che ha escluso il patteggiamento per i reati dichiarativi di cui agli artt. [2](#), [3](#), [4](#) e [5](#), del [D.Lgs. n. 74/2000](#), in caso di mancata preventiva estinzione del debito tributario mediante integrale pagamento dell'imposta, occorre formulare due premesse.

In primo luogo, si ricorda che, ai sensi dell'art. [13-bis, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000](#), in relazione ai reati previsti dallo stesso testo normativo, per l'imputato è possibile accedere al rito dell'applicazione della pena, ai sensi [dell'art. 444 c.p.p.](#), solo se "prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie"[\(1\)](#).

In secondo luogo, una recente decisione della stessa III Sezione della Corte di cassazione ha ridimensionato l'ambito di applicazione del citato art. [13-bis](#), sostenendo che "per i reati di mancato versamento delle ritenute d'acconto e degli acconti IVA e di indebita compensazione di crediti non spettanti, di cui agli artt. [10-bis](#), [10-ter](#) e [10-quater, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000](#), è possibile procedere ad applicazione della pena su richiesta di parte anche se l'imputato, contribuente inadempiente in sede tributaria, non ha proceduto ad estinguere, mediante integrale pagamento dell'imposta, il debito erariale"[\(2\)](#). In quest'occasione, la Corte di cassazione ha evidenziato come non sia sostenibile che la previsione di cui al comma 2 del più volte citato art. [13-bis](#) possa trovare applicazione per tutti gli illeciti tributari previsti e disciplinati dal [D.Lgs. n. 74/2000](#), ivi compresi i reati di cui agli artt. [10-bis](#), [10-ter](#) e [10-quater, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000](#) e ciò in quanto lo stesso art. 13, al comma 1, prevede che i suddetti reati di omesso versamento delle ritenute d'acconto e degli acconti IVA e di indebita compensazione di crediti non spettanti non sono punibili se "prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso'. Orbene, è evidente che, come afferma la Suprema Corte, 'rappresentando il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento (...) ..., causa di non punibilità dei reati *ex* artt. [10-bis](#), [10-ter](#) e [10-quater](#), lo stesso non può logicamente, allo stesso tempo, per queste stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili".

La motivazione con cui la Corte di cassazione ha escluso l'operatività della preclusione al patteggiamento per i reati di omesso versamento delle ritenute d'acconto e degli acconti IVA e di indebita compensazione di crediti non spettanti, tuttavia, fa intendere chiaramente come questa conclusione non possa operare con riferimento a tutti gli altri illeciti previsti dal [D.Lgs. n. 74/2000](#), ovvero per tutti quelli illeciti in cui non è prevista per il contribuente infedele la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario, in particolare per i reati dichiarativi (le due fattispecie di dichiarazione fraudolenta - mediante utilizzo di false fatture, come nel caso deciso dalla sentenza n. 55498/2018 in commento, o con il ricorso ad altri artifici -, la dichiarazione infedele, l'omessa dichiarazione). In relazione a tali illeciti, infatti, non è possibile sostenere che l'imputato o provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilità del reato, ovvero non provvede ad alcun pagamento, potendo in tal caso liberamente scegliere di far ricorso al rito dell'applicazione della pena con accordo del Pubblico ministero; di contro, nelle ipotesi di dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, se l'imputato estingue il debito tributario può accedere al rito del patteggiamento, mentre se non provvede in tal senso deve affrontare il processo secondo modalità diverse.

Si ricorda che, secondo la giurisprudenza, per accedere al rito di cui [all'art. 444 c.p.p.](#) e al conseguente sconto di pena l'imputato deve estinguere integralmente il debito tributario, non essendo sufficiente, per la concessione della predetta attenuante, che il contribuente si sia visto accogliere dai competenti Uffici il piano di rateizzazione e ciò in quanto, secondo la Cassazione, riconoscere la possibilità di accedere al rito alternativo suddetto in presenza di un mero piano di rateizzazione sarebbe in contrasto con la *ratio* di tale disposizione, la quale è finalizzata a premiare una condotta che porti un concreto ed effettivo beneficio in termini patrimoniali a favore dell'Erario: tale beneficio non matura in presenza della sola rateizzazione, la quale potrebbe non essere rispettata dal contribuente, con il che, quindi, rimarrebbe non soddisfatta la pretesa del Fisco⁽³⁾.

(1) Sulla disposizione, oggetto di severe critiche in dottrina, sia in relazione alla circostanza che tale previsione pare subordinare l'esercizio di un diritto spettante all'imputato (qual è, per l'appunto, quello di richiedere che il suo procedimento sia definito a mezzo di un rito alternativo, godendo del relativo sconto di pena) al raggiungimento di un risultato economico il cui perseguimento è evidentemente estraneo rispetto alle finalità proprie del processo penale, sia in relazione al fatto che, sul piano pratico, la disposizione di cui al comma 2 dell'art. [13-bis](#) del [D.Lgs. n. 74/2000](#), incide significativamente sulla funzionalità dell'amministrazione della giustizia giacché preclude, per un gran numero di procedimenti in cui sono contestati illeciti tributari, la possibilità di beneficiare degli effetti deflattivi riconnessi al ricorso all'istituto dell'applicazione della pena su accordo delle parti, cfr. A. Perini - C.

Santoriello, *I reati tributari*, Milano, 2015, pag. 57.

La norma è stata denunciata alla Corte costituzionale sostenendo che l'art. 13-bis fa discendere l'accesso al rito premiale del patteggiamento dalla maggiore o minore disponibilità economica dell'imputato, creando così una discriminazione tra soggetti abbienti e non abbienti e che, in secondo luogo, gli imputati dei reati tributari verrebbero assoggettati ad un trattamento irragionevolmente deteriore rispetto a quello riservato agli imputati di altri reati, anche di maggiore gravità e commessi in danno dello Stato o di altri enti pubblici, ma la Consulta ha sempre dichiarato inammissibile la questione.

(2) Cass., Sez. III pen., 12 aprile 2018, n. 38684, in *il fisco*, n. 34/2018, pag. 3284.

(3) Cass., Sez. III pen., 28 settembre 2016, n. 40314.

PENALE - Reati tributari (I agg.) di Andrea Perini (Anno di pubblicazione: 2016)

Mostra bibliografia

Mostra riferimenti

Sommario: I. LA GENESI DELL'ATTUALE SISTEMA PENALE TRIBUTARIO. - 1. Genesi del d.lg. 10-3-2000, n. 74. - 2. L'accentuazione del disvalore della condotta mediante la previsione di soglie di punibilità. - 3. Gli ulteriori interventi del legislatore del 2004 e del 2006: verso una tutela penale del gettito tributario? - 4. Le modifiche apportate nel 2011 al sistema penale tributario: il complessivo inasprimento del sistema. - 5. La riforma del 2015: un nuovo depotenziamento del sistema penale tributario. - II. I PRINCIPI GENERALI DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO. 6. Note introduttive: applicabilità al diritto penale tributario dei principi generali previsti dal codice penale. - 7. Sanzioni penali tributarie e sanzioni amministrative tributarie: il principio di specialità. - 8. (Segue). La tendenziale prevalenza della norma penale tributaria. - 9. Sanzioni penali meno afflittive delle sanzioni amministrative? Il correttivo previsto dal 2° comma dell'art. 19: la responsabilità dell'ente in presenza di illeciti penali tributari. - 10. Sanzione amministrativa, sanzione penale e principio del ne bis in idem. - 11. La non punibilità del tentativo. - 12. (Segue). Il concorso di persone nell'emissione e nell'utilizzo di documenti relativi ad operazioni inesistenti. Rinvio. - 13. Le pene accessorie ed i limiti all'applicazione della sospensione condizionale della pena. - 14. La confisca. - 15. L'estinzione del debito tributario quale causa sopravvenuta di esclusione della punibilità. - 16. Le circostanze attenuanti speciali dei reati tributari. Ricadute sul "patteggiamento". - 17. La circostanza aggravante speciale dei reati tributari. - 18. L'errore di diritto nel diritto penale tributario. - 19. La prescrizione dei reati tributari. - III. LA TUTELA PENALE DELLA DICHIARAZIONE FISCALE. 20. Il delitto di dichiarazione infedele. - 21. (Segue). La condotta tipica ed i soggetti attivi: profili introduttivi. - 22. (Segue). La

dichiarazione mendace e la portata delimitativa del comma 1 bis. - 23. (Segue). Dichiarazione infedele e valutazioni: l'indicazione dei "criteri concretamente applicati". - 24. (Segue). Ricadute in materia di transfer pricing. - 25. (Segue). L'elemento soggettivo del delitto di dichiarazione infedele. - 26. (Segue). Le soglie di punibilità. - 27. Questioni di diritto intertemporale: la parziale abolitio criminis introdotta dalla nuova fattispecie. - 28. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: cenni introduttivi. - 29. (Segue). La dichiarazione mendace. - 30. (Segue). Le attività fraudolente di supporto alla dichiarazione mendace. - 31. (Segue). I "mezzi fraudolenti": qualche osservazione su taluni casi controversi. - 32. (Segue). "Contabilità irregolare", "sottofatturazione", "contabilità nera" e dichiarazione fraudolenta. - 33. (Segue). Un caso controverso: l'intestazione fittizia di conti bancari. - 34. (Segue). "Società di comodo" e mezzi fraudolenti. - 35. (Segue). Elusione fiscale, "abuso del diritto" ed illeciti penali tributari: un tema (forse) superato dalla riforma del 2015. - 36. (Segue). L'elemento soggettivo, il momento consumativo e le soglie di punibilità. - 37. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti relativi ad operazioni inesistenti. - 38. (Segue). Operazioni "oggettivamente" inesistenti ed operazioni "soggettivamente" inesistenti. - 39. (Segue). L'elemento soggettivo. - 40. (Segue). La (abrogata) circostanza attenuante prevista dal 3° comma. - 41. L'omessa presentazione della dichiarazione fiscale. - 42. (Segue). L'elemento soggettivo della fattispecie e la soglia di punibilità. - 43. L'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta. - 44. Omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali ed "esterovestizione" del contribuente. - 45. (Segue). La rilevanza del "place of effective management". - 46. (Segue). L'art. 73, 3° co., t.u.i.r.: elementi sintomatici della residenza dell'ente. - IV. I REATI ESTERNI ALLA DICHIARAZIONE: I REATI DI PERICOLO E LA TUTELA PENALE DEL GETTITO. 47. Brevi note introduttive. - 48. L'emissione di fatture per operazioni inesistenti. Note introduttive: l'art. 8 come fattispecie speculare rispetto all'art. 2. - 49. (Segue). I soggetti attivi. - 50. (Segue). La condotta tipica. - 51. (Segue). I documenti relativi ad operazioni inesistenti. - 52. (Segue). L'elemento soggettivo della fattispecie. - 53. (Segue). Il momento consumativo. L'emissione di fatture per operazioni inesistenti come reato eventualmente abituale. L'abrogata circostanza attenuante di cui al 3° comma. - 54. (Segue). L'art. 9 ed il delicato intreccio con il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2. - 55. Occultamento o distruzione di documenti contabili. Lineamenti generali della fattispecie: suo significato criminologico. - 56. (Segue). Elementi costitutivi della fattispecie. - 57. (Segue). L'elemento psicologico. - 58. (Segue). Rapporti con la fattispecie di bancarotta fraudolenta documentale. - 59. Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate: la responsabilità penale del sostituto d'imposta. - 60. (Segue). I soggetti attivi e la condotta. - 61. (Segue). L'elemento soggettivo e la soglia di punibilità. - 62. I delitti di omesso versamento dell'Iva dichiarata e di indebita compensazione di imposte dovute. - 63. (Segue). Il delitto di omesso versamento dell'Iva dichiarata. - 64. (Segue). Lineamenti della fattispecie: i soggetti attivi, la condotta e la soglia di punibilità. - 65. (Segue). L'elemento soggettivo

della fattispecie. - 66. (Segue). Il delitto di "indebita compensazione". - 67. (Segue). Lineamenti delle fattispecie: i soggetti attivi, la condotta e la soglia di punibilità. - 68. (Segue). L'elemento soggettivo. - 69. sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. - 70. (Segue). I soggetti attivi. - 71. (Segue). La condotta. - 72. (Segue). L'elemento soggettivo, la soglia di punibilità e la circostanza aggravante. - 73. (Segue). Il delitto di false indicazioni nella transazione fiscale.

I. LA GENESI DELL'ATTUALE SISTEMA PENALE TRIBUTARIO.

L'entrata in vigore, il 22-10-2015, del d.lg. 24-9-2015, n. 158, rende necessario un nuovo aggiornamento della voce dedicata ai "Reati tributari" ⁽¹⁾, originariamente scritta nel 1996 da Angelo Mambriani e giunta, ormai, alla sua quarta edizione. Ed invero, come si avrà modo di approfondire, l'intervento del legislatore è stato particolarmente incisivo, per molti versi in controtendenza rispetto a scelte di politica criminale compiute solo quattro anni prima, con la "mini-riforma" del 2011.

Il sistema dei reati tributari che scaturisce da un tale intervento innovatore presenta, quindi, alcuni significativi punti di discontinuità rispetto alla disciplina previgente, rendendo non differibile una nuova, complessiva, trattazione della materia.

Seguendo l'approccio che già adottammo nel 2008, riterremo doveroso non intervenire sui temi generali che furono affrontati da Angelo Mambriani, quali i rapporti con la parte generale, la ricostruzione della genesi storica del sistema penale tributario, nonché le acute osservazioni che egli svolse in merito al bene giuridico oggetto di tutela ed ai soggetti attivi: tali principi, infatti, sopravvivono agli interventi del legislatore e rimangono del tutto attuali. Ciò consentirà, in questa sede, di riprendere l'analisi della disciplina introdotta dal legislatore del 2000 per aggiornarla alla luce dei più recenti interventi normativi, pur conservando sempre nella risalente "voce" del 1996 le solide fondamenta sulle quali radicare la trattazione.

1. Genesi del d.lg. 10-3-2000, n. 74.

La data di nascita che - convenzionalmente - potremmo attribuire all'attuale "micro-sistema" dei reati tributari può essere fatta risalire al 19-12-1997, allorché il Consiglio dei Ministri approvò un disegno di legge di delegazione predisposto dalla cosiddetta "Commissione Tinti" (dal nome del magistrato che la presiedeva) e che già conteneva i profili essenziali della [legge n. 205](#), che verrà approvata nel giugno del 1999.

Dopo oltre un anno di torpore legislativo, il 3-3-1999 il Senato della Repubblica approvò un disegno di legge recante "Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale tributario", accorpando la riforma penale tributaria al progetto di depenalizzazione di taluni reati minori. In quella sede, tuttavia, venne varato un testo legislativo in alcuni punti difforme rispetto al progetto messo a punto dalla "Commissione Tinti", circostanza che innescò immediate e vivaci polemiche da parte del presidente della Commissione, il quale non esitò a disconoscere la paternità di una riforma ritenuta ormai sostanzialmente tradita ⁽²⁾.

Nonostante tali altalenanti vicende, il 16-6-1999 si giunse, infine, all'approvazione della delega al Governo volta a ridisegnare il sistema penale tributario. Tale riforma si inserisce in una più generale opera di complessiva risistemazione dell'intera legislazione tributaria alla quale pose mano il Parlamento - pungolato dal Ministero delle Finanze - a partire dal 1996; riforma che - con precipuo riferimento al sistema punitivo - già aveva trovato concretizzazione nella riscrittura dell'apparato sanzionatorio di natura amministrativa e, quindi, nel superamento - almeno su tale versante - della [l. 7-1-1929, n. 4](#) da parte dei d.lg. nn. 471, 472 e 473 del 18-12-1997 ⁽³⁾. I pochi scampoli di tale risalente normazione sopravvissuti (alcuni dei quali in modo, peraltro, dubbio) ⁽⁴⁾ alla riforma di fine '97 furono, così, cancellati dal nostro sistema giuridico, comportando un definitivo superamento della legge del 1929. Ed identica sorte toccò anche alla [legge n. 516/1982](#), atteso che l'inequivoco dettato del 1° co. dell'art. 9 della legge di delegazione vincolava l'esecutivo a procedere «all'abrogazione del titolo I del [decreto legge 10-7-1982, n. 429](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 7-8-1982, n. 516](#), e delle altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina».

2. L'accentuazione del disvalore della condotta mediante la previsione di soglie di punibilità.

Per ottemperare a quanto imposto dal legislatore delegante, ossia dar seguito all'istanza di calibrare le novelle fattispecie sulla «rilevante offensività» che le condotte sanzionate avrebbero dovuto presentare «per gli interessi dell'erario», al legislatore delegato non restava altro che coniare nuove ipotesi di reato volte a colpire «reali» fenomeni di evasione fiscale. Una simile opzione di politica criminale, tuttavia, era certamente destinata a rivitalizzare lo spettro della «pregiudiziale tributaria», atteso che la volontà di colpire fatti *davvero* forieri di evasione fiscale comporta la necessità di accertare, *in qualche modo*, se vi sia stata una effettiva evasione d'imposta.

Nondimeno, lo stesso legislatore delegante appariva alquanto risoluto tanto a colpire situazioni dotate di concreta offensività quanto ad evitare una surrettizia ricomparsa della pregiudiziale tributaria. Lo svolgimento di un tale, delicato esercizio di equilibrismo legislativo, volto a contemperare il rispetto del principio di necessaria offensività con l'incriminazione di comportamenti svincolati dall'accertamento dell'evasione, è così stato affidato in buona parte all'introduzione di soglie di punibilità che hanno ad oggetto proprio la quantificazione dell'imposta concretamente evasa.

In altri termini, il legislatore del 2000 ha ritenuto di non sanzionare penalmente la realizzazione di condotte di evasione fiscale laddove queste si rivelino capaci di dar luogo ad una perdita di gettito inferiore rispetto al quantum previsto da tali soglie di punibilità.

Peraltro, le soglie di punibilità incentrate sull'effettiva evasione fiscale non sono state considerate necessarie per tutte le fattispecie penali di nuovo conio ma, in un primo momento, si era ritenuto sufficiente introdurre siffatte previsioni solamente nelle ipotesi imperniate sulla veridicità della dichiarazione fiscale. Come vedremo, tuttavia,

a tali soglie il legislatore ha fatto ricorso anche quando ha inteso, successivamente, integrare l'apparato repressivo originariamente messo in atto con la riforma del 2000. Altro pilastro portante della riforma, poi, fu rappresentato dalla scelta di superare quel dualismo contravvenzioni/delitti che, consentendo l'obblazionabilità di ampia parte delle fattispecie penali tributarie ⁽⁵⁾, finiva con il trasformarle - sostanzialmente - in illeciti di natura "para-amministrativa". A norma del 2° co., lett. a) dell'art. 9, l. n. 205/1999, infatti, il Governo era vincolato a coniare "un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa", da sanzionarsi "con pena detentiva compresa tra sei mesi e sei anni con esclusione del ricorso a circostanze aggravanti a effetto speciale". Si tratta, per inciso, di pene che nel massimo coincidono con quella prevista, ad esempio, per il falso in atto pubblico commesso dal pubblico ufficiale (art. 479 c.p.) o per la falsa testimonianza (art. 372 c.p.) e, complessivamente, superiori alla pena prevista per l'omicidio colposo (art. 589 c.p.) ⁽⁶⁾.

In tal guisa, quindi, risultava attinto quello che il legislatore delegante riteneva essere l'obiettivo "minimo" che la legislazione penale doveva perseguire al cospetto di rilevanti forme di evasione fiscale: concretizzare la minaccia penale -quantomeno - in un serio pregiudizio per la possibilità di usufruire ulteriormente della sospensione condizionale della pena. Di qui l'abbandono di ogni meccanismo premiale che fosse in grado di comportare tout court l'*estinzione del reato* ⁽⁷⁾, secondo quella che -invece - era stata in precedenza una consolidata prassi legislativa. Al riguardo, tuttavia, non è forse fuori luogo ricordare come le istanze ablativo, che sempre covano sotto la cenere del diritto penale tributario, siano divampate dopo neppure tre anni dall'entrata in vigore della riforma, assumendo la forma del "condono tributario" promosso, nel 2003, dal nostro legislatore.

Ma, al di là di questo temporaneo cedimento, la riforma del 2000 diede senza dubbio vita ad un notevole inasprimento sanzionatorio, soprattutto a carico di condotte quali l'omessa presentazione di dichiarazioni annuali o la presentazione di dichiarazioni infedeli ma non fraudolente ⁽⁸⁾ che, in precedenza, erano sanzionate con ipotesi meramente contravvenzionali.

Inoltre, anche le ipotesi connotate da maggior fraudolenza e che storicamente vengono inquadrare sotto un ampio cappello, evocativamente definito come "frode fiscale", videro innalzarsi di un anno il massimo edittale di pena e scomparire una generosa circostanza attenuante ad effetto speciale, in precedenza racchiusa nel 2° co. dell'art. 4, legge n. 516/1982.

3. Gli ulteriori interventi del legislatore del 2004 e del 2006: verso una tutela penale del gettito tributario?

Certamente, come si è detto, all'indomani della riforma del 2000, il "nuovo" diritto penale tributario appariva come un sistema di illeciti penali prevalentemente incentrato sulla tutela della dichiarazione fiscale. In tale ambito, gli illeciti penali ad essa "esterni" assumevano un ruolo meramente satellitare o, al più, complementare rispetto alla tutela della dichiarazione fiscale: si pensi al reato di emissione di fatture

per operazioni inesistenti (art. 8), complementare rispetto al reato di dichiarazione fraudolenta realizzato mediante l'uso di quelle stesse fatture (art. 2).

Tuttavia, il legislatore dovette valutare come insufficiente una tale disciplina se, nel 2004 e nel 2006, ritenne di arricchire il novero delle fattispecie penali con tre, ulteriori, ipotesi criminose che nulla hanno a che fare con la dichiarazione fiscale.

Come si avrà modo di approfondire in seguito, infatti, dapprima fu introdotta una fattispecie volta a colpire l'omesso versamento di ritenute ⁽⁹⁾e, successivamente, videro la luce due ipotesi di reato tipizzanti l'omesso versamento dell'Iva indicata nella dichiarazione ⁽¹⁰⁾, nonché l'indebita compensazione di debiti fiscali con crediti fittizi o non utilizzabili ⁽¹¹⁾. In tal guisa, il baricentro della tutela penale, almeno quantitativamente, si spostò nuovamente a favore dei fatti di evasione *esterni alla dichiarazione fiscale*, atteso che ai quattro delitti dedicati alla tutela della dichiarazione vennero a contrapporsi ben sei fattispecie "extra-dichiarazione", quattro delle quali imperniate - molto pragmaticamente - sulla tutela del gettito fiscale (artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater ed 11). Emblematiche, al riguardo, proprio le disposizioni aggiunte alla versione originale del decreto (artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater), fattispecie che - almeno di norma - intervengono in un ambito di fedele dichiarazione ⁽¹²⁾cui, semplicemente, non fa seguito la regolare estinzione del debito fiscale dichiarato ⁽¹³⁾.

In un simile contesto, quindi, sembra corretto rilevare come sia stato davvero portato alla ribalta la tutela penale del gettito tributario, allontanandosi dalla prospettiva dell'*accertamento* fiscale. Probabilmente, anche il legislatore penale ha dovuto rassegnarsi alla difficoltà di svolgere indagini tributarie mirate onde scovare l'infedeltà del contribuente, preferendo così mirare al "bersaglio grosso" e, quindi, colpire le insufficienze connesse al *versamento* delle imposte. Resta l'anomalia di un creditore che, in via eccezionale, vede i propri crediti tutelati penalmente al di là di qualsiasi dichiarazione di insolvenza del debitore: un favor forse di dubbia equità ma specchio di un'economia che non può più tollerare un'evasione fiscale che, secondo i dati dell'Agenzia delle Entrate, si attesterebbe abbastanza stabilmente tra il 17 ed il 18% del PIL. Ed è proprio in questo contesto, di spiccata sensibilità per la perdita di gettito che consegue all'evasione fiscale, che deve essere letta l'introduzione della "confisca per equivalente" anche in ambito penale tributario, ad opera della "Finanziaria 2008". Come si avrà modo di approfondire in seguito, infatti, si tratta di una misura solo in apparenza "di contorno" al complessivo impianto del sistema ma che - in realtà - ha incrementato in modo assai significativo l'efficacia repressiva degli illeciti penali tributari.

4. Le modifiche apportate nel 2011 al sistema penale tributario: il complessivo inasprimento del sistema.

Se già la riforma del 2000, poi estesa dalle ulteriori fattispecie introdotte successivamente, aveva dato luogo ad un significativo rafforzamento della tutela penale degli obblighi tributari, occorre segnalare che nel 2010 e, soprattutto, nel 2011 il legislatore ritenne di dare un ulteriore "giro di vite" alla materia in esame. In particolare, vedremo che nel 2010 vi è stato un primo intervento, particolarmente

mirato, volto ad estendere l'area applicativa e ad introdurre una circostanza aggravante al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 d.lg. n. 74/2000) ⁽¹⁴⁾. Ma è nella metà dell'agosto 2011 che si registra un vero e proprio provvedimento riformatore della disciplina penale tributaria ⁽¹⁵⁾, con interventi a tutto campo che spaziano dalla compressione delle soglie di punibilità all'allungamento della prescrizione, passando per la limitazione della possibilità di usufruire della sospensione condizionale della pena e con una inaspettata incursione di natura processuale, quale l'introduzione di uno sbarramento al cosiddetto "patteggiamento" laddove questo non sia accompagnato dal risarcimento del danno.

Non solo: la compressione delle soglie di punibilità innescò un significativo incremento del numero di procedimenti penali per reati fiscali destinati ad impegnare la magistratura ⁽¹⁶⁾, con il rischio di riattivare quella ipertrofia della repressione penale il cui deficit di effettività venne già sperimentato con la legge "manette agli evasori" del 1982.

5. La riforma del 2015: un nuovo depotenziamento del sistema penale tributario.

Come si accennava, il 22-10-2015 è entrato in vigore il d.lg. 24-9-2015, n. 158, che, in attuazione dell'art. 8, l. 11-3-2014, n. 23, ha modificato profondamente il d.lg. 10-3-2000, n. 74, riformando il sistema penale tributario. Ed invero, nonostante la *Relazione governativa* parli di "revisione" e non di "riforma" del tessuto normativo, la portata dell'intervento è così incisiva da indurre a ritenere che il legislatore abbia inteso, in realtà, rimeditare alcune scelte di fondo compiute nel 2000 e poi ribadite (o rafforzate) nel 2011 ⁽¹⁷⁾: in questo nuovo solco, ad esempio, si colloca l'efficacia estintiva della punibilità riconosciuta al pagamento del debito tributario (cfr. art. 13). Ma anche il significativo innalzamento della soglia di punibilità prevista dall'art. 10 ter (oggi pari ad euro 250.000), la forte compressione dell'area applicativa dell'art. 4, la riscrittura della "frode fiscale" di cui all'art. 3, riavvicinandola, per diversi aspetti, alla fattispecie in vigore prima del 2000, nonché il ritorno alla criminalizzazione dell'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta (cfr. il nuovo co. 1 bis dell'art. 5), sono altrettanti segnali inequivoci di una progressiva presa di distanze da quella riforma voluta ad inizio secolo e della quale - a ben vedere - rimane oggi in vita poco più di qualche scampolo.

Senza dubbio, il più recente intervento del legislatore dà luogo ad un non marginale arretramento della tutela penale: l'innalzamento delle soglie di punibilità ed il depotenziamento della fattispecie di dichiarazione infedele, unitamente alle già citate cause di esclusione della punibilità, paiono destinati ad avere un'incidenza assai più marcata, nella prassi, rispetto ai nuovi profili di criminalizzazione che pur presenta la riforma ⁽¹⁸⁾. E ciò senza dimenticare l'espressa "depenalizzazione" dei fatti riconducibili a quell'abuso del diritto che è stato finalmente normato con l'art. 1, d.lg. 5-8-2015, n. 128 con l'intento di porre termine ad una querelle interpretativa che, nondimeno, sembra ancora presentare non marginali profili di incertezza.

La sensazione che ne trae l'interprete è quella di essere al cospetto di un legislatore che sembra procedere a tentoni, senza avere ben chiari gli obiettivi di politica criminale che intende perseguire. Emblematico, di questo incedere ondivago, è proprio l'esempio offerto dall'efficacia riconosciuta all'estinzione del debito tributario, passato da circostanza attenuante ad effetto speciale (nel 2000) a circostanza ad effetto comune (nel 2011), per ritornare oggi ad effetto speciale o, come si osservava, addirittura assurgere a causa sopravvenuta di esclusione della punibilità per alcune fattispecie, sempre che siano rispettati taluni requisiti di tempestività e - talora - di spontaneità (cfr. art. 13, 1° co. e 2° co.).

Non solo. Importanti nodi interpretativi, quali la cumulabilità tra sanzione amministrativa e sanzione penale in ambito tributario, i limiti applicativi che presenta la confisca per equivalente, le delicate questioni di tipicità che pone l'applicazione delle norme penali tributarie alla dichiarazione consolidata fiscale, rappresentano altrettanti temi che il legislatore ha preferito non affrontare, lasciando alla giurisprudenza la ricerca di soluzioni che non sempre paiono del tutto convincenti.

In conclusione, quindi, il novello sistema penale tributario pare calibrare il proprio livello di intervento attestandolo su di un duplice profilo di tutela: in prima battuta, gli artt. 2, 3, 4 e 5 d.lg. n. 74/2000 si focalizzano sulla salvaguardia penale della presentazione e della veridicità della dichiarazione fiscale, dando vita a fattispecie nelle quali la concreta offensività delle condotte sanzionate è comunque garantita - ad eccezione che nell'art. 2 - dalla presenza di soglie di punibilità parametriche all'imposta *evasa*. A valle, per così dire, rispetto ad un tale livello di intervento si colloca, invece, la tutela che gli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater ed 11 assicurano direttamente al *gettito fiscale*. A latere residuano due autentici fossili normativi, ormai alquanto eterogenei rispetto all'impianto generale: il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 e l'ipotesi di falso per soppressione della contabilità di cui all'art. 10. Il primo, come si è accennato, va a completare l'area di intervento "coperta" dall'art. 2; il secondo perpetua l'utilizzo, in ambito penale tributario, della longeva categoria dei "reati ostacolo", continuando a colpire condotte soltanto sintomatiche di evasione fiscale: una sorta di vitale fantasma di quella che fu, ormai trentacinque anni fa, la legge "manette agli evasori".

II. I PRINCIPI GENERALI DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO. 6. Note introduttive: applicabilità al diritto penale tributario dei principi generali previsti dal codice penale.

In passato, il legislatore che era intervenuto nella materia penale tributaria aveva ritenuto assai spesso di introdurre deroghe peculiari, talvolta anche vistose, ai principi generali che governano il diritto penale e che, in virtù dell'art. 16 c.p., dovrebbero abbracciarne l'intera "parte speciale". Solo per citare qualche esempio, si può rammentare il risalente principio secondo il quale il delitto tentato veniva equiparato al delitto consumato, oppure la deroga - sopravvissuta fino al 2000 - al principio di retroattività della norma penale più favorevole o, ancora, l'autonoma disciplina della prescrizione.

Ciò aveva contribuito a fare del diritto penale tributario un autentico sottoinsieme rispetto agli altri comparti della parte speciale del diritto penale, disciplinato da regole proprie anche in materia - ad esempio - di continuazione, di errore, di successione di norme nel tempo, prescrizione, ecc. ⁽¹⁹⁾.

Opportunamente, la normativa introdotta nel 2000 ha fortemente contribuito ad eliminare pressoché interamente tali ipotesi derogatorie, riconducendo il diritto penale tributario nell'alveo dei principi generali validi per tutti i comparti della parte speciale. Nondimeno, il già ricordato intervento dell'agosto 2011 ha segnato una parziale inversione di tendenza, introducendo nuovamente alcune previsioni derogatorie rispetto ai principi generali che governano il sistema penale.

7. Sanzioni penali tributarie e sanzioni amministrative tributarie: il principio di specialità.

Prima di condurre l'attenzione su tali norme derogatorie, tuttavia, è utile prendere in esame un altro tema di carattere generale che, per lungo tempo, è stato oggetto di disciplina peculiare in ambito tributario: si tratta del concorso tra norme sanzionatorie penali e norme sanzionatorie di natura amministrativa.

In estrema sintesi, il problema che si pone è quello di individuare la norma (o le norme) applicabile/i in presenza di un concreto caso di evasione fiscale: ad esempio, al cospetto di una dichiarazione infedele con valori di evasione superiori alle soglie di punibilità previste dall'art. 4 d.lg. n. 74/2000, ci si interroga attorno all'applicabilità di *ambidue* le tipologie di risposta sanzionatoria (penale e amministrativa) ⁽²⁰⁾ piuttosto che all'inflizione di *una sola* (e, in tal caso, *quale*) tra tali sanzioni.

Ovviamente, è solo il legislatore a poter rispondere - a livello generale - ad una simile domanda, compiendo una scelta di politica sanzionatoria che - in astratto - potrebbe privilegiare tanto il *cumulo* tra le risposte sanzionatorie (quindi, sanzione penale *più* sanzione amministrativa) quanto optare per l'applicazione alternativa dell'una piuttosto che dell'altra (dunque, sanzione penale *oppure* sanzione amministrativa).

A tale riguardo, infatti, si può osservare come, in ambiti diversi da quello tributario, il legislatore abbia già da tempo optato per l'alternatività delle risposte sanzionatorie (cfr. art. 9 legge n. 689/1981) ⁽²¹⁾ mentre, in materia fiscale, ancora una volta era stato il rigore punitivo a guidare le scelte compiute dal parlamento. Ed infatti, prima dell'introduzione del d.lg. n. 74/2000, l'art. 10 legge n. 516/1982 prevedeva, in caso di concorso di norme, il *cumulo* tra sanzione penale e sanzione amministrativa. Trovava così conferma una scelta legislativa già operata nel 1973 con l'art. 56 del d.p.r. n. 600, a norma del quale la sanzione penale veniva ad assommarsi a quella amministrativa ⁽²²⁾.

Ponendo mano alla riforma del diritto penale tributario, tuttavia, il legislatore del 1999 ritenne di riproporre ⁽²³⁾, all'art. 9, 2° co., lett. i), della legge di delegazione, il superamento del cumulo tra sanzione penale ed amministrativa, delegando il Governo a «prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è

punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa».

Si giunse così alla formulazione del 1° co. dell'art. 19 d.lg. n. 74/2000, norma che espressamente introduce anche in ambito tributario il principio di specialità tra illecito amministrativo ed illecito penale, prevedendo - appunto - la prevalenza della norma *speciale* ⁽²⁴⁾.

Dunque, in caso di concorso tra norme di natura amministrativa e penale, a trovare applicazione al caso concreto sarà solamente la norma *speciale* tra quelle concorrenti.

Nel rinviare all'apposita *voce* ⁽²⁵⁾ la trattazione del principio di specialità, in questa sede possiamo limitarci a rilevare che, sotto il profilo della politica legislativa, una tale scelta gode certamente di coerenza sistematica, uniformando la materia tributaria ai principi generali che governano il sistema sanzionatorio, inteso in senso lato.

Nondimeno, l'introduzione di un tale principio in ambito fiscale può schiudere le porte a due ordini di problemi, il più grave dei quali giustifica il conio del 2° co. dell'art. 19 d.lg. n. 74/2000.

8. (Segue). La tendenziale prevalenza della norma penale tributaria.

Per un verso, infatti, l'introduzione del principio di specialità può dare la stura a non trascurabili questioni di concorso tra norme amministrative e penali, provocando nodi interpretativi non sempre facili da districare e potenzialmente forieri di involontarie depenalizzazioni, derivanti dalla *scoperta* o dal nuovo conio di illeciti amministrativi che risultino inopinatamente speciali rispetto ad illeciti penali.

Ed infatti, è certamente vero che - in linea di principio - le norme penali tributarie appaiono *speciali* (e, quindi, *prevalenti* in caso di concorso) rispetto alle norme sanzionatorie amministrative: gli illeciti penali - come si avrà modo di approfondire in seguito - prevedono spesso soglie di punibilità che mancano nelle omologhe fattispecie amministrative, così come il particolare coefficiente psicologico richiesto in ambito penale risulta assai più circoscritto rispetto all'atteggiamento soggettivo sufficiente per l'ascrizione della responsabilità amministrativa. Di qui, quindi, l'emersione di due elementi specializzanti che - di norma - dovrebbero assicurare l'applicabilità delle norme penali a tutti i casi di evasione fiscale suscettibili di essere tipici sia ai sensi della norma penale che della fattispecie amministrativa.

Nondimeno, occorre rammentare come ci si trovi nell'ambito di una materia che vede comunque l'illecito amministrativo tipizzato in modo *estremamente minuzioso*, circostanza che espone il sistema repressivo penale al pericolo di svolgere la propria funzione a *macchie di leopardo*, vale a dire con una penalizzazione a tappeto costellata da imprevisi vuoti di tutela nei quali la severa sanzione penale cede il passo a blandi (o comunque *monetizzabili*) illeciti amministrativi di certissima articolazione ⁽²⁶⁾.

Un esempio per tutti: la specifica previsione dell'aggravamento delle sanzioni amministrative conseguenti all'infedele o all'omessa presentazione di dichiarazioni rilevanti per l'imposizione diretta, qualora le violazioni riguardino *redditi prodotti*

all'estero (cfr. art. 1, 8° co., d.lg. n. 471/1997), potrebbe rivelarsi un elemento specializzante capace, in caso di emersione di ulteriori elementi tipizzanti, di rendere la sanzione amministrativa prevalente su quella penale.

Ed ancora: la capillare descrizione di condotte lesive degli obblighi di documentazione di cui al 3° co. dell'art. 6 d.lg. n. 471/1997, potrebbe far constatare la natura di norma generale (e quindi soccombente) del reato di dichiarazione fraudolenta rispetto ad una tanto minuziosa fattispecie amministrativa.

Di qui, in sintesi, l'innescarsi di questioni interpretative potenzialmente molto delicate, anche se - per la verità - occorre rilevare che, ad oltre sedici anni dall'entrata in vigore della disciplina, non pare che questioni di tal fatta abbiano avuto occasione di impegnare la giurisprudenza.

9. Sanzioni penali meno afflittive delle sanzioni amministrative? Il correttivo previsto dal 2° comma dell'art. 19: la responsabilità dell'ente in presenza di illeciti penali tributari.

Ma l'aspetto potenzialmente più preoccupante innescato dall'introduzione di tale principio di specialità è, tuttavia, un altro. Ed infatti, la rilevanza delle sanzioni amministrative connesse all'evasione fiscale in quanto - di norma - commisurate all'entità dell'imposta evasa, avrebbe potuto dar luogo ad un risvolto particolarmente pernicioso, addirittura criminogeno, conseguente all'introduzione del principio di specialità ⁽²⁷⁾.

Basti pensare, infatti, all'onere economico potenzialmente gravante su di una società nel cui ambito un amministratore abbia realizzato una condotta di evasione fiscale destinata a rimanere *al di sotto* delle soglie di punibilità previste dalla normativa penale: in un tale contesto, la sanzione amministrativa si "scarica" *sulla sola persona giuridica* ⁽²⁸⁾. Di qui l'emergere di una facile tentazione, foriera di rilevanti vantaggi economici in capo alla persona giuridica/contribuente determinata a divenire anche evasore: l'abbandono della prospettiva amministrativa per sconfinare nell'ambito dell'illecito penale, siccome destinato a colpire - sotto il profilo sanzionatorio - la *sola persona fisica*.

Un tale scenario, quindi, sembrava aprire le porte alla concreta possibilità, in assenza di meccanismi correttivi, di scambiare centinaia di migliaia di euro di sanzioni e di evasione con qualche mese di carcere sospeso condizionalmente. La portata criminogena di un simile impianto sarebbe stata innegabile, così come evidente sarebbe stata la spinta a ricercare compiacenti prestanome le cui fedine penali avrebbero fatto da scudo a temibili sanzioni amministrative.

Proprio per ovviare ad una simile, potenziale, distorsione della gerarchia tra livelli di intervento sanzionatorio, il 2° co. dell'art. 19 d.lg. n. 74/2000, dispone che «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, 1° co., d.lg. 18-12-1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato». La portata di una tale previsione diveniva apprezzabile allorché si fosse portata l'attenzione sul richiamato art. 11, 1° co., a norma del quale «nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è

commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso, secondo le disposizioni vigenti».

In sostanza, quindi, attraverso il rinvio contenuto nel 2° co. dell'art. 19, la commissione di un illecito penale tributario nell'ambito di contribuenti/persone giuridiche comportava comunque l'irrogazione, in capo all'ente, delle sanzioni amministrative che sarebbero derivate dalla condotta illecita. Si realizzava, così, una deroga all'applicazione del principio di specialità, capace di rendere meglio coordinati tra loro i due sistemi sanzionatori.

Senonché, a seguito dell'entrata in vigore del già citato art. 7 d.l. n. 269/2003 (convertito dalla legge n. 326/2003), è mutato il tessuto normativo sul quale andava ad innestarsi il disposto del 2° co. in esame, atteso che la novella ha previsto che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». Di qui, dunque, lo svuotamento di gran parte del significato originariamente rivestito dal 2° co. dell'art. 19, oggi probabilmente destinato a trovare applicazione esclusivamente nei confronti delle persone fisiche rappresentate e degli enti non dotati di personalità giuridica. In tutti gli altri casi, infatti, la norma del 2003 appare già in grado, da sola, di assicurare la sanzionabilità amministrativa dell'ente, pur con significative perplessità in ordine alla coerenza di tale previsione con il disposto dell'art. 2, 2° co., d.lg. n. 472/1997 che - a livello di principio generale - dispone che la sanzione è riferibile alla *persona fisica* che ha commesso o concorso a commettere la violazione tributaria ⁽²⁹⁾.

Infine, non è inutile ricordare come il pagamento, da parte dell'ente, del quantum derivante dalla condotta di evasione e delle relative sanzioni amministrative, finisca per ritornare a vantaggio anche della persona fisica resasi autrice dell'illecito, rendendo applicabile la circostanza attenuante ad effetto speciale contemplata dall'art. 13 d.lg. n. 74/2000.

10. Sanzione amministrativa, sanzione penale e principio del ne bis in idem.

Il tema dei rapporti tra illecito penale ed illecito amministrativo ha poi subito un'ulteriore, e significativa, perturbazione a seguito della nota pronuncia della Corte Europea dei Diritti dell'uomo cosiddetta *Grande Stevens* ⁽³⁰⁾, nell'ambito della quale la Corte ha affermato che «l'articolo 4 del protocollo n. 7 della Convenzione deve essere inteso come espressivo del divieto di perseguire o giudicare una persona per un secondo "reato" quando quest'ultimo scaturisce da fatti che sono sostanzialmente gli stessi. Il principio del ne bis in idem previsto dall'articolo 4 del Protocollo 7 della Convenzione impedisce l'applicazione di una sanzione penale e di una sanzione

afflittiva, sebbene qualificata come amministrativa dall'ordinamento nazionale, a carico dello stesso soggetto e per una condotta sostanzialmente identica».

Nonostante il principio in questione (peraltro nient'affatto inedito)⁽³¹⁾ sia stato pronunciato nell'ambito di illeciti in materia di mercati finanziari (artt. 185 e 187 ter d.lg. n. 58/1998), immediato è stato il contraccolpo nel sistema penale tributario, assodato che di frequente la commissione di un fatto di evasione fiscale dà luogo - come si rilevava - a reazioni sanzionatorie sia sul piano amministrativo che su quello penale⁽³²⁾.

Per la verità, a ben vedere, occorre osservare che la commissione di un illecito tributario dotato (anche) di rilevanza penale comporta, perlomeno nella maggioranza statistica dei casi, l'irrogazione di una sanzione amministrativa che colpisce il contribuente-*persona giuridica*⁽³³⁾, mentre destinataria della sanzione penale è la *persona fisica* autrice del fatto tipico. Dunque, in situazioni di tal fatta non pare che possano porsi questioni di violazione dell'art. 4, Protocollo 7, atteso che destinatari delle risposte sanzionatorie (amministrativa e penale) sono comunque soggetti differenti.

Vero è che residua un non trascurabile numero di casi nei quali a commettere il fatto di reato è una persona fisica che agisce in qualità di soggetto contribuente e non in rappresentanza di una persona giuridica: in tali ipotesi, quindi, le due tipologie di sanzioni vengono a convergere sul medesimo soggetto, ma il loro concorso dovrebbe essere escluso proprio dall'applicabilità dell'art. 19, 1° co., in uno con l'art. 21, 2° co. che sospende la possibilità di eseguire le sanzioni amministrative prima che il procedimento penale sia definito⁽³⁴⁾.

Tuttavia, occorre rammentare come una tale disciplina generale contempli, in realtà, numerose situazioni particolari nelle quali, di fatto, il contribuente viene ad essere oggetto - se non di una duplicazione di *sanzioni* - perlomeno di una moltiplicazione di *procedimenti* (procedimento penale ed accertamento amministrativo), ponendo così in crisi il volto processuale del principio del *ne bis in idem*⁽³⁵⁾.

Non solo. Come si avrà modo di approfondire, la disciplina che governa gli illeciti penali tributari prevede casi nei quali - in concreto - sanzione penale e sanzione amministrativa vengono a cumularsi: basti pensare alla circostanza attenuante di cui all'art. 13 bis, 1° co., suscettibile di essere integrata dal contribuente solo a fronte dell'estinzione dell'intero debito tributario, comprensivo delle sanzioni amministrative (cfr. il successivo par. 16). È quindi chiaro come, in presenza di tale circostanza, sanzione penale e sanzione amministrativa (spesso irrogata nell'ambito di un accertamento con adesione o di una conciliazione giudiziale) possano finire con il cumularsi tante volte quante il contribuente-evasore coincida con la persona fisica autrice dell'illecito penale⁽³⁶⁾, con evidente frizione del citato divieto di duplicazione di risposte sanzionatorie⁽³⁷⁾. Tanto più che, a norma del 2° co. dell'art. 13 bis, la stessa possibilità di "patteggiare" la pena risulta subordinata all'estinzione del debito tributario.

Dunque, nonostante la giurisprudenza della Cassazione non sembri ravvisare (almeno per ora) un tale profilo di criticità ⁽³⁸⁾, in realtà il legislatore del 2015 pare aver perso un'importante occasione per intervenire su uno dei principali nervi scoperti dell'attuale sistema penale tributario ⁽³⁹⁾.

11. La non punibilità del tentativo.

«Frequentemente le leggi tributarie equiparano il delitto tentato al delitto consumato». Questa constatazione di Alessandro Malinverni ⁽⁴⁰⁾ fotografa uno dei principi del diritto penale tributario in vigore nei primi Anni '60 e che la normativa del 2000 ha, invece, rovesciato totale: a norma dell'art. 6 d.lg. n. 74/2000, infatti, i delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 4 non sono comunque punibili come tentativo. Quindi, condotte quali l'inserimento in contabilità di documenti falsi o la presenza di eventuali omissioni nella tenuta delle scritture contabili non rilevano a titolo di delitto tentato.

Anche questa disposizione conferma quell'indirizzo di fondo che ispira l'intera disciplina introdotta nel 2000 e che si è già avuto modo di evidenziare, vale a dire l'intento di polarizzare tutto il disvalore dell'illecito penale tributario sulla presentazione della dichiarazione fiscale mendace ⁽⁴¹⁾. Fino a quel momento, quindi, il contribuente può "ravvedersi" decidendo di presentare comunque una dichiarazione veritiera capace, almeno sul versante penale, di porlo al riparo da qualsiasi censura.

È questa un'opzione di politica criminale che mira ad incentivare ogni possibile impulso di resipiscenza, anche se - probabilmente - finisce con il dispiegare la sua portata prevalentemente nei confronti di contribuenti oggetto di verifiche tributarie dalle quali emergano (ad esempio) omissioni contabili inerenti periodi di imposta *per i quali non sia ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione*. In questi casi, pur in presenza di ravvedimenti tardivi ed assolutamente privi di qualsiasi spontaneità, non troverà comunque applicazione la sanzione penale. Ciò, beninteso, sempre che ci si trovi nell'ambito applicativo delle fattispecie previste dai citati artt. 2, 3 e 4 in quanto le altre ipotesi di reato soggiacciono ai principi generali e, quindi, non presentano alcuna preclusione alla punibilità del tentativo ([art. 56 c.p.](#)).

Un rilievo a parte meritano le ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione (art. 5), di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 bis) e di omesso versamento dell'Iva (art. 10 ter), atteso che si tratta di reati la cui condotta è, almeno in parte, di *tipo omissivo*. È infatti noto come la maggioranza della dottrina (ma non senza autorevoli voci di dissenso) tenda ad escludere la configurabilità del tentativo nelle fattispecie omissive proprie. Senza poter affrontare, in questa sede, l'approfondimento di un tema tipico della parte generale, sarà sufficiente ricordare come l'inconfigurabilità del tentativo nei delitti omissivi propri (ossia delitti nei quali la sanzione penale è comminata in conseguenza della mancata realizzazione della condotta tipica entro la scadenza prevista) sia fatta sostanzialmente discendere dalla natura unisussistente di tali fattispecie.

Nessuna preclusione, invece, paiono presentare le ipotesi di cui agli artt. 8, 10 e 11, nonché l'ipotesi di cui all'art. 10 quater, assodato che - come si avrà modo di

approfondire - in tale ambito il mancato versamento delle imposte deve avvenire attraverso la realizzazione di una condotta tipica ben precisa (ossia un'indebita compensazione), capace di trasformare il reato in un'autentica fattispecie di azione.

12. (Segue). Il concorso di persone nell'emissione e nell'utilizzo di documenti relativi ad operazioni inesistenti. Rinvio.

Altro tema di portata generale che il diritto penale tributario provvede a derogare è quello del concorso di persone nel reato. Tuttavia, trattandosi di una deroga limitata all'ambito applicativo delle fattispecie previste dagli artt. 2 ed 8, si ritiene opportuno affrontarne la trattazione solo dopo aver analizzato funditus tali delitti. Facciamo quindi rinvio al successivo par. 50 54 della Parte IV per l'esame della disposizione racchiusa nell'art. 9 d.lg. n. 74/2000.

13. Le pene accessorie ed i limiti all'applicazione della sospensione condizionale della pena.

A conferma della severità con la quale il legislatore ha inteso colpire gli evasori fiscali, alla condanna per taluno dei reati contemplati dal d.lg. n. 74/2000 segue l'assoggettamento del reo a sanzioni accessorie particolarmente temibili, il cui effetto deterrente si affianca (ed accentua non poco) quello delle pene principali.

Tali sanzioni accessorie trovano disciplina nell'art. 12 del decreto, il quale contempla *cinque distinte previsioni*, suddivise nelle lett. da *a*) ad *e*) del 1° co., cui va ad aggiungersi una *sesta misura* interdittiva racchiusa nel 2° co.

Ad esse, l'art. 2, co. 36 *vicies semel*, lett. *h*), **d.l. 13-8-2011, n. 138** ha aggiunto all'art. 12 un comma 2 bis che contempla uno sbarramento all'applicazione della sospensione condizionale della pena: pur non avendo nulla a che fare con le pene accessorie, tale previsione è comunque stata inserita in seno all'art. 12, con una scelta topografica di certo rivedibile.

Prendendo le mosse dal 1° co., si può rilevare come la condanna per uno qualsiasi dei delitti previsti dal d.lg. n. 74/2000 comporti *a*) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese⁽⁴²⁾; *b*) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione; *c*) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria; *d*) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissioni tributarie; *e*) la pubblicazione della sentenza di condanna.

Il 2° co. dell'art. 12, invece, prevede la pena accessoria dell'*interdizione dai pubblici uffici* esclusivamente in seguito alla commissione dei delitti di cui agli artt. 2, 3 ed 8, evidentemente ritenuti dal legislatore come particolarmente rivelatori di una personalità non compatibile con l'assunzione di cariche pubbliche.

Il già citato co. 2 bis, invece, dispone letteralmente che la sospensione condizionale della pena di cui **all'art. 163 c.p.** non possa trovare applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: *a*) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; *b*) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

Ora, tale novella appare ictu oculi foriera di non poche perplessità, sia sotto il profilo della politica criminale che della formulazione stessa della disposizione.

Quanto alla politica criminale, infatti, appare lecito interrogarsi in merito all'opportunità di una previsione tanto severa, con pochissimi precedenti tutti assai lontani sia nel tempo che dal contesto penale tributario, riguardando la materia alimentare e quella elettorale ⁽⁴³⁾. Peraltro, come tradisce anche la collocazione della previsione, il legislatore impiega in chiave sanzionatoria, e quindi in modo del tutto eterodosso, un istituto dalle chiare finalità rieducative, la cui applicazione è funzione di una prognosi di recidiva che qui viene del tutto obliterata a fronte di indici di particolare gravità dell'illecito. Dunque, la negazione della sospensione condizionale diviene un sovrappiù di sanzione che dipende, in via eccezionale, non dalla *quantità* della pena inflitta ma dalla particolare *qualità* dell'illecito commesso ⁽⁴⁴⁾.

Sotto il profilo della formulazione, poi, la norma presenta numerosi aspetti di criticità. In primo luogo, il riferimento tecnico al "volume d'affari" evoca una grandezza espressamente tipizzata dalla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto (cfr. art. 20 d.p.r. n. 633/72). Ergo, la norma sembra indirizzata non a tutti i contribuenti ma esclusivamente a quei contribuenti soggetti alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto che, in quanto tali, potranno realizzare la condizione tassativamente prevista sub lett. a) ⁽⁴⁵⁾.

Non solo. L'ambito applicativo della norma di sbarramento abbraccia non l'intero sistema penale tributario ma solamente i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 d.lg. n. 74/2000. Sennonché, tra di essi vi sono almeno due fattispecie di reato, previste dagli artt. 8 e 10 che, come vedremo, appaiono del tutto svincolate dalla sussistenza di una eventuale evasione fiscale in capo al contribuente. Quindi, pare corretto ritenere che anche tali ipotesi di reato sfuggano alla sfera applicativa del co. 2 bis in esame ⁽⁴⁶⁾.

Vale la pena osservare che la disposizione prevista dal co. 2 bis è entrata in vigore il 17-9-2011 e, quindi, troverà applicazione solo ai fatti commessi in epoca successiva a tale data ⁽⁴⁷⁾.

14. La confisca.

Al di là degli interventi legislativi dell'agosto 2011 e del settembre 2015, la novità di maggiore importanza che ha interessato il sistema penale tributario dopo la riforma del 2000 è stata introdotta, quasi in sordina, tra le pieghe della legge finanziaria del 2008 (l. 24-12-2007, n. 244): al 143° co. dell'art. 1, infatti, era previsto che le disposizioni di cui all'art. 322 ter c.p. si applicassero a tutte le fattispecie incriminate contemplate dal decreto n. 74/2000, con l'unica eccezione del delitto di cui all'art. 10 ⁽⁴⁸⁾. In buona sostanza, quindi, a fine 2007 venne introdotta la confisca obbligatoria, anche *per equivalente*, del quantum evaso attraverso la commissione di reati fiscali ⁽⁴⁹⁾. Successivamente, nel settembre del 2015, con un intervento prevalentemente (ma non esclusivamente) di forma, l'art. 10 del d.lg. n. 158/2015 ha traslato la disciplina della confisca nel corpus del decreto n. 74, introducendovi l'art. 12 bis.

L'occasione è stata altresì propizia per descrivere in modo compiuto l'istituto, affrancandolo da quella tipizzazione mediante rinvio all'art. 322 ter c.p. che fino ad allora ne aveva mortificato la formulazione.

Il restyling, tuttavia, non è stato solo formale. In primo luogo, infatti, la confisca è stata estesa anche alla fattispecie di cui all'art. 10 che, come si avrà modo di approfondire (cfr. par. 55), sanziona la distruzione o l'occultamento delle scritture contabili⁽⁵⁰⁾. Sorge così qualche perplessità in ordine all'individuazione del profitto del reato in questione suscettibile di essere confiscato, assodato che si è al cospetto - all'evidenza - di una fattispecie di mero pericolo. In effetti, il dubbio è che l'eventuale confisca possa essere commisurata all'entità dell'imposta evasa scaturente da quelle forme di accertamento particolarmente semplificate che il legislatore prevede in mancanza di scritture contabili attendibili (cfr. art. 39 d.p.r. n. 600/1973)⁽⁵¹⁾. E ciò, eventualmente, anche in presenza di fenomeni di evasione destinati a non superare le soglie di punibilità previste dai reati dichiarativi, ma elevati a rango di illeciti penali proprio attraverso l'art. 10.

In realtà, un tale percorso ermeneutico sarebbe indubbiamente frutto di una forzatura del tessuto normativo, attraverso il quale accertamenti di natura presuntiva rischierebbero, tout court, di innescare conseguenze di carattere penale⁽⁵²⁾, per giunta potenzialmente anche al di là dei limiti quantitativi altrimenti imposti dal legislatore. Ma, al di là delle questioni che pone la sua applicabilità anche alla fattispecie di cui all'art. 10, è comunque indubbio che l'introduzione della confisca di valore renda assai più puntuto il complessivo sistema penale tributario, soprattutto laddove viene meno - come di fatto accade assai di frequente - la "tracciabilità" dell'evasione fiscale: anche in tali situazioni, infatti, il giudice penale può comunque privare il reo di beni il cui *valore* sia corrispondente alle imposte evase. Ed è agevole immaginare le ricadute applicative di una tale previsione sotto il profilo delle misure cautelari reali a disposizione del pubblico ministero.

Tuttavia, l'introduzione della confisca di valore anche per i reati tributari ha posto subito in luce un delicato problema applicativo, destinato a presentarsi ogniqualvolta il fatto di reato venga commesso nell'ambito di un contribuente-persona giuridica. In tali situazioni, infatti, *l'autore del reato* fiscale ed *il beneficiario dell'evasione* finiscono con l'essere soggettivamente differenti, di talché il *soggetto attivo* (persona fisica) diverge dal *contribuente* che incamera il profitto del reato fiscale. Quale l'operatività della confisca per equivalente in siffatti casi? È possibile aggredire, attraverso tale strumento ablativo, il patrimonio (non del reo ma) del soggetto che ha beneficiato dell'evasione fiscale?

Il quesito ha ragione di porsi in quanto, com'è noto, i reati tributari non rientrano tra le fattispecie presupposto per l'applicazione della disciplina che governa la responsabilità degli enti⁽⁵³⁾: ergo, non vi sono spazi per ricorrere alla confisca per equivalente prevista dall'art. 19 d.l.g. n. 231/2001, espressamente indirizzata a colpire l'ente che ha tratto interesse o vantaggio (cfr. art. 5 d.l.g. n. 231/2001) dalla commissione dell'illecito penale. D'altro canto, l'art. 12 bis del d.l.g. n. 74/2000

dispone che, in caso di impossibilità di eseguire la confisca diretta "tradizionale", tale misura possa avere ad oggetto "beni di cui il reo ha la disponibilità", per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato tributario.

In ragione di ciò, dopo diversi contrasti interpretativi ⁽⁵⁴⁾, le Sezioni Unite della Cassazione hanno avuto modo di intervenire più volte su tale incandescente materia ⁽⁵⁵⁾ affermando, soprattutto con la celebre sentenza Gubert ⁽⁵⁶⁾, che la possibilità di applicare la confisca per equivalente nei confronti dell'ente sussiste solamente in casi di assoluta inconsistenza dell'ente stesso, mero schermo strumentalmente utilizzato dal reo e, in quanto tale, incapace di dar vita ad un qualsivoglia diaframma tra i patrimoni della persona fisica e dell'ente. Tuttavia, per tutti gli altri casi, la sentenza Gubert ha riconosciuto una particolare duttilità della "confisca tradizionale", fino ad allora del tutto inedita, tale da risultare indifferente alla «trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili», di talché il sequestro preventivo finalizzato alla successiva confisca (tradizionale) potrà «avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito» ⁽⁵⁷⁾.

Così argomentando, per un verso la sentenza ha sostanzialmente escluso l'applicabilità della confisca per equivalente nei confronti dei contribuenti-persone giuridiche ma, per altro verso, ha ammesso la possibilità di conseguire risultati pressoché identici semplicemente ricorrendo alla confisca tradizionale. Il tutto sul presupposto secondo cui «il concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca [tradizionale, n.d.s.] (...) deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa».

È questa, evidentemente, la parte più problematica della sentenza Gubert, finita al centro di accese critiche formulate dalla dottrina ⁽⁵⁸⁾. Nondimeno, un tale formante giurisprudenziale, forte dell'autorevolezza propria delle Sezioni Unite della Cassazione, ha finito con l'orientare in misura significativa la prassi applicativa di tale istituto, dilatandone la portata probabilmente ben oltre i confini consentiti dal *vincolo di pertinenzialità* che dovrebbe avvicinare al reato tributario il profitto oggetto di confisca "tradizionale".

Tema, questo, che si intreccia con le limitrofe questioni attinenti sia alla *misurazione* che - ancor più - all'*individuazione* del profitto derivante da fattispecie che, come i reati tributari, danno sostanzialmente luogo ad un *risparmio di spesa* e non ad un accrescimento patrimoniale. A scaturirne è un autentico nodo gordiano, rispetto al quale la sensazione è che le acque siano ancora troppo mosse e manchi un assestamento della materia tale da consentire una compiuta cristallizzazione normativa: di qui -verosimilmente- la scelta del legislatore del 2015 di non arricchire la disciplina dell'istituto ma di limitarsi sostanzialmente a riprodurne, nell'art. 12 bis, i connotati già vigenti fin dal 2008.

Infine, non privo di asperità si presenta altresì il 2° co. del novello art. 12 bis, il quale dispone (nel suo primo periodo) che «la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro» ⁽⁵⁹⁾.

Almeno due, infatti, sono le questioni che la norma pone all'interprete: in primo luogo, ci si chiede in cosa debba estrinsecarsi «l'impegno» del contribuente, ragionevolmente da identificare con un obbligo dotato di sostanza normativa. Si può così ipotizzare, a titolo esemplificativo, il perfezionamento di un *accertamento con adesione* o di una *conciliazione giudiziale*, probabilmente anche se non (ancora) accompagnato da un primo versamento ⁽⁶⁰⁾. Ciò ha condotto a lamentare la scarsa incisività di una previsione che permette «al condannato di evitare la confisca semplicemente impegnandosi a versare all'Erario ciò che, fino a quel momento, non ha mai versato» ⁽⁶¹⁾. E di qui, non a torto, la preferenza per una previsione che fosse stata volta ad escludere dalla confisca solo la quota di evasione già «restituita» ⁽⁶²⁾: senonché, come si è detto, diversa è stata la scelta del legislatore.

In ogni caso, resta, sullo sfondo, il condivisibile principio che vuole sottrarre alla confisca le sostanze del contribuente, talora già sottoposte a sequestro, destinate a ristorare l'Erario. E ciò, si badi, anche nella prospettiva di consentire l'accesso al cosiddetto «patteggiamento» ⁽⁶³⁾.

Ex adverso, l'ultima parte del 2° co. dispone che, «nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta».

La seconda questione interpretativa a cui si faceva cenno attiene al significato da attribuire all'indicazione di limitare la confisca alla «parte che il contribuente si impegna a versare all'erario». Sembra così affacciarsi la delicata questione che si pone allorché il quantum oggetto di (asserita) evasione in sede penale risulta di ammontare differente e - in ipotesi - *superiore* a quello accertato (o comunque ritenuto) in sede amministrativa. E ciò in ossequio all'indipendenza che, almeno in linea teorica, connota i due procedimenti (il c.d. «principio del doppio binario» di cui all'art. 20 d.lg. n. 74/2000).

In siffatti casi, invero, parrebbe che la definizione con l'Amministrazione finanziaria possa essere ritenuta insufficiente - siccome solo parziale - nella prospettiva penale, così da legittimare una riduzione parimenti parziale del quantum oggetto della misura. Si avrebbe quindi una definizione amministrativa dell'evasione accompagnata da una confisca di entità pari al surplus evaso e accertato in sede penale: un guazzabuglio arduo da districare, tanto più in casi nei quali il contribuente-reo fosse altresì intenzionato a ricorrere al «patteggiamento» ⁽⁶⁴⁾.

15. L'estinzione del debito tributario quale causa sopravvenuta di esclusione della punibilità.

L'art. 11 del d.lg. n. 158/2015 ha completamente riformulato l'art. 13 d.lg. n. 74/2000, dando corpo ad una scelta di politica criminale fortemente caratterizzante la più recente riforma del sistema penale tributario: l'attribuzione di efficacia estintiva dell'illecito penale al pagamento del debito tributario ⁽⁶⁵⁾.

La previsione, per vero, non è del tutto inedita: già la [legge n. 408/1990](#) (art. 14, 5° co.) aveva previsto che il cosiddetto "ravvedimento operoso" del contribuente comportasse la non punibilità della gran parte delle fattispecie penali in allora previste dalla [legge n. 516/1982](#) ⁽⁶⁶⁾, mentre il d.lg. n. 218/1997 (art. 2, 3° co.) aveva dotato di analoga efficacia l'adesione all'accertamento ⁽⁶⁷⁾.

Un tale approccio fu tuttavia abbandonato con la riforma del 2000, volta a riconoscere semplicemente efficacia attenuante al risarcimento del danno arrecato all'Erario ⁽⁶⁸⁾ attraverso una circostanza originariamente ad *effetto speciale*, ma il cui impatto, nel 2011, fu smorzato fino a ricondurlo all'ordinario effetto diminuyente di non più di un terzo di pena.

Tale orientamento del legislatore è stato radicalmente ripudiato con la riforma del 2015, posto che le condotte riparatorie del contribuente assurgono oggi - quantomeno - a circostanza attenuante (nuovamente) ad *effetto speciale* per le fattispecie più gravi (cfr. il nuovo art. 13 bis d.lg. n. 74/2000, sul quale si tornerà tra breve) mentre, per le figure di reato prive di venature fraudolente, queste comportano il venir meno della punibilità.

Infatti, l'art. 13, 1° co. dispone che "i reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, 1° co., non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". Dunque, il contribuente che abbia omesso di effettuare tempestivamente i versamenti delle ritenute o dell'Iva, oppure che abbia compiuto delle compensazioni indebite, potrà sottrarsi al rimprovero penale semplicemente provvedendo a versare il dovuto prima dell'avvio del dibattimento.

La previsione, letta anche alla luce degli innalzamenti che hanno subito le soglie di punibilità previste dagli artt. 10 bis e 10 ter, denuncia l'evidente disagio del legislatore di fronte alla criminalizzazione di fatti che, in sostanza, si risolvono nell'omesso adempimento ad obbligazioni tributarie fedelmente dichiarate dal contribuente ⁽⁶⁹⁾. Tanto più che, come la recente applicazione giurisprudenziale ha insegnato, assai di frequente tali omissioni sono necessitate da gravi situazioni di crisi che affliggono il contribuente.

Ed allora, se il legislatore non ha trovato la forza di abrogare del tutto tali fattispecie (in ciò forse costretto, almeno in parte, anche dalla normativa comunitaria) ⁽⁷⁰⁾, ha tuttavia provveduto a mitigarne notevolmente l'impatto applicativo, dimenticando però che «né il risarcimento del danno né la riparazione poss(o)no dirsi pena» ⁽⁷¹⁾. Probabilmente, se davvero si volevano conservare tali fattispecie, sarebbe stato preferibile modulare l'intervento penale non tanto in funzione dell'*entità* dell'inadempimento ma, piuttosto, della *concreta rimproverabilità* dello stesso, ponendo un freno a taluni orientamenti giurisprudenziali particolarmente severi. In effetti, gli istituti di parte generale che, facendo leva sulla

forza maggiore o, comunque, sull'elemento soggettivo del reato, avrebbero comunque dovuto assicurare l'irrilevanza penale delle omissioni "imposte" da situazioni di crisi, sembrano essere stati non di rado trascurati in sede applicativa⁽⁷²⁾. Di qui l'opportunità di un intervento legislativo che, tuttavia, sarebbe forse potuto essere meno grossolano di quello attuato, per esempio evitando che il beneficio della non punibilità non spetti a colui che si sia operosamente ma inutilmente attivato, per essere invece riconosciuto al contribuente indolente ma beneficiario dall'intervento di un provvidenziale finanziatore⁽⁷³⁾.

Ma tant'è: la disciplina appare appiattita sulle esigenze di cassa e, quindi, dispiega tutta la sua efficacia ablativa della punibilità nei confronti di coloro che, scoperti e fatti oggetto di azione penale, riescono comunque, in extremis, a saldare il proprio conto con il fisco.

Da notare che il pagamento deve comprendere anche gli *interessi* e le *sanzioni*, mentre il riferimento alle "speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso" è, se non del tutto, almeno in buona parte ridondante, vista la particolarità delle violazioni in esame. Infatti, trattandosi di mere irregolarità nel versamento dei tributi, di regola queste saranno oggetto di accertamento semplicemente mediante i cosiddetti "avvisi bonari" di cui agli artt. 36 bis, 3° co., d.p.r. n. 600/1973 (in materia di imposte dirette) e 54 bis, 3° co., d.p.r. n. 633/1972 (in materia di IVA): dunque, salvo casi assai peculiari, non vi saranno accertamenti ai quali fare adesione o dichiarazioni da "ravvedere".

Si noti che la fattispecie prevista dal 2° co. dell'art. 10 quater rimane al di fuori del perimetro applicativo della causa di esclusione della punibilità in conseguenza del maggiore tasso di fraudolenza che la distingue dall'ipotesi prevista dal 1° co.: anziché portare in compensazione crediti "non spettanti", infatti, nel delitto di cui al 2° co. la compensazione avviene facendo ricorso a crediti "inesistenti".

Analoga causa di esclusione della punibilità è prevista, altresì, per le fattispecie di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione (art. 13, 2° co., d.lg. n. 74/2000), anche se il legislatore ha qui voluto limitare temporalmente la fruibilità di un tale beneficio: invece di attendere l'apertura del dibattimento, il contribuente desideroso di veder caducata la rilevanza penale della propria condotta dovrà provvedere ad estinguere il debito tributario mediante ricorso al ravvedimento operoso oppure alla presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

In sostanza, quindi, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, il contribuente avrà un anno di tempo per porre rimedio alla propria inadempienza.

Più complicata, invece, appare la soluzione in caso di ricorso al "ravvedimento operoso" in presenza di una dichiarazione infedele, atteso che la [l. 23-12-2014, n. 190](#), ha notevolmente ampliato i limiti temporali di tale istituto, sostanzialmente attuabile fintanto che non scadano i termini per effettuare l'accertamento (cfr. l'art. 13 d.lg. n. 472/1997)⁽⁷⁴⁾.

Sembra, pertanto, che la possibilità di veder venire meno la punibilità per un fatto di dichiarazione infedele possa rimanere aperta fino alla decadenza dell'azione di accertamento ⁽⁷⁵⁾. Da segnalare, quindi, è la profonda differenza che sussiste tra le tempistiche concesse alla respiscenza del contribuente a seconda che questi abbia commesso il delitto di cui all'art. 4 o quello di cui all'art. 5 del d.lg. n. 74/2000.

Unico limite è rappresentato dalla "formale conoscenza", da parte del reo e anteriormente all'effettuazione del ravvedimento, "di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali". In sostanza, solo ravvedimenti "spontanei" potranno far guadagnare la non punibilità al reo ⁽⁷⁶⁾, e ciò anche se, in sede amministrativa, un tale requisito non è più richiesto per il perfezionamento del ravvedimento stesso ⁽⁷⁷⁾.

Infine, il 3° co. dell'art. 13 affronta un tema particolarmente sentito nella prassi: la sospensione del procedimento penale nelle more del pagamento del debito tributario, spesso estinto mediante procedure che ne consentono la rateizzazione. E qui il legislatore è tornato a dare prova di particolare severità, per non dire di scarso senso pratico, consentendo al contribuente di beneficiare di un termine di *tre mesi*, prorogabile "una sola volta per non oltre tre mesi" (e così per un totale di non più di *sei mesi*), per estinguere il debito tributario. Ora, se si tiene conto del fatto che, al ricorrere di determinate condizioni, le procedure di adesione consentono una rateizzazione ora *quadriennale* del debito tributario ⁽⁷⁸⁾, ma che, non di rado, i termini di dilazione possono raggiungere anche i *dieci anni* nei confronti dei concessionari della riscossione ⁽⁷⁹⁾, è chiaro come il termine semestrale non rappresenti una grande agevolazione per il contribuente, sostanzialmente obbligato a rinunciare a quei termini dilatati di pagamento che la disciplina tributaria gli avrebbe altrimenti assicurato ⁽⁸⁰⁾.

Ovviamente, in tale lasso di tempo resterà comunque sospeso il corso della prescrizione.

In coerenza con quanto è generalmente avvenuto in ambito penale tributario allorquando sono state introdotte delle analoghe cause sopravvenute di esclusione della punibilità ⁽⁸¹⁾, riteniamo che anche la norma in questione espliciti efficacia nei confronti di *tutti gli eventuali concorrenti* nel reato tributario e, quindi, debba essere considerata una circostanza *oggettiva* di esclusione della pena ai sensi dell'art. 119 c.p. ⁽⁸²⁾. D'altro canto, ad opinare diversamente, resterebbe da comprendere quale soggetto potrebbe beneficiare della causa di esclusione della punibilità laddove fosse un terzo (tipicamente, il contribuente-persona giuridica) ad estinguere il debito tributario ed il reato fosse stato commesso da più soggetti tra loro in concorso.

La causa di non punibilità in esame risulta applicabile anche a coloro che hanno commesso una delle fattispecie richiamate dall'art. 13 prima del 22-10-2015, ferma la necessità di perfezionare l'estinzione del debito tributario nei tempi e con i limiti previsti dalla norma stessa. Il legislatore non ha invece ritenuto di prevedere una disciplina transitoria che riaprisse eventualmente i termini di pagamento in presenza

di processi nei quali sia già stata dichiarata l'apertura del dibattimento di primo grado ⁽⁸⁹⁾.

16. Le circostanze attenuanti speciali dei reati tributari. Ricadute sul "patteggiamento".

A norma dell'art. 13 bis d.lg. n. 74/2000, per i delitti diversi da quelli indicati nell'art. 13, oppure laddove non vengano rispettate le condizioni previste in tale norma (ad esempio, in caso di dichiarazione infedele seguita da un ravvedimento "non spontaneo"), l'assolvimento integrale del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado comporta la non applicazione delle pene accessorie previste dall'art. 12 ed un abbattimento della pena fino alla metà. È così tornata in vigore, nel 2015, quella circostanza ad *effetto speciale* che la mini-riforma del 2011 aveva reso ad effetto comune e che ora trova applicazione residuale rispetto alle cause di esclusione della punibilità di cui si è dianzi detto.

Si tratta, quindi, di una circostanza speciale rispetto all'ipotesi prevista dall'art. 62, n. 6, c.p. che attribuisce espressamente rilevanza all'estinzione del debito tributario conseguente al ricorso a "speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste da norme tributarie". Così facendo, quindi, il legislatore ha inteso riconoscere efficacia attenuante anche a quelle forme di estinzione del debito tributario, particolarmente diffuse nella prassi, nelle quali il contribuente e l'Amministrazione finanziaria addivengono ad una "forfetizzazione" transattiva del debito fiscale, la quale comporta - di regola - uno "sconto" al contribuente in "cambio" della rinuncia - da parte di quest'ultimo - a coltivare il contenzioso tributario.

Come si è già avuto modo di accennare, la norma richiede al contribuente di estinguere non solo il debito tributario risultante dalle *imposte evase* ma, altresì, di versare una somma commisurata *alle sanzioni amministrative* che avrebbero trovato applicazione se non fosse stato commesso un illecito *penale*: si realizza così un deroga all'applicazione del principio di specialità in ambito di concorso tra illecito amministrativo ed illecito penale tributario che, come si osservava, rischia di porre la disciplina in contrasto con l'art. 4, Protocollo 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. La norma, infatti, finisce con il subordinare l'applicabilità della circostanza in esame al *concorso* tra la sanzione *penale* speciale (attenuata) e la norma sanzionatoria generale di natura *amministrativa* (eventualmente abbattuta in virtù dell'applicazione dei previsti istituti premiali).

L'art. 2, co. 36 *vicies semel*, d.l. 13-8-2011, n. 138, ha poi introdotto [lett. m) di tale decreto] la previsione ora racchiusa nel 2° co. dell'art. 13 bis, a norma della quale la possibilità di ricorrere al cosiddetto "patteggiamento" (art. 444 c.p.p.) viene subordinata alla sussistenza della circostanza attenuante delineata nel 1° co., nonché alle ipotesi di "ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2", ossia i casi nei quali l'estinzione del debito tributario dà luogo ad una causa di esclusione della punibilità.

Ciò vale per tutte le fattispecie di reato previste dal d.lg. n. 74/2000: in sostanza, solo chi risarcisce il danno può accedere al "patteggiamento" e, quindi, alla favorevole disciplina contemplata da tale istituto, sempre salva l'eventuale (ed assorbente) applicabilità delle ipotesi estintive di cui all'art. 13.

Anche questa previsione, com'era facile attendersi, ha sollevato notevoli perplessità, finendo rapidamente al vaglio della Corte costituzionale ⁽⁸⁴⁾che, tuttavia, l'ha ritenuta compatibile con gli artt. 3 e 24 Cost. in quanto frutto di una scelta del legislatore che non "decampa nella manifesta irragionevolezza e nell'arbitrio".

Aspre critiche sono state mosse anche sotto il profilo della politica criminale ⁽⁸⁵⁾, mentre non poche sono state altresì le asperità interpretative che la previsione ha posto. Si è già detto, infatti, di come non tutte le fattispecie penali tributarie comportino la sussistenza di un effettivo danno in capo all'Amministrazione finanziaria (si pensi alle ipotesi di cui agli artt. 8 e 10 d.lg. n. 74/2000, sulle quali ci si soffermerà in seguito): in tali casi, quindi, lo "sbarramento" in questione non dovrebbe operare e, quindi, l'accesso al "patteggiamento" dovrebbe essere ritenuto privo di limitazioni ⁽⁸⁶⁾.

Non solo. Non sono rari, nella prassi, i casi in cui il quantum di evasione accertato in sede penale differisce, anche significativamente, dalla misura della presunta evasione fiscale contestata in sede amministrativa. D'altro canto, appare tutto sommato fisiologico che i differenti regimi probatori che governano l'accertamento tributario rispetto al processo penale conducano a quantificazioni dell'evasione fiscale anche profondamente divergenti, come lo stesso art. 20, d.lg. n. 74/2000 implicitamente ammette.

Senonché, una volta preso atto di una tale dicotomia tra evasione fiscale penalmente rilevante ed evasione fiscale rilevante in sede amministrativa, occorre domandarsi *quale sia l'evasione che deve essere risarcita* onde beneficiare della circostanza in esame. E l'attribuzione di rilevanza a procedure conciliative destinate a dispiegare la loro efficacia in sede amministrativa lascia intuire che, probabilmente, debba essere questa l'evasione fiscale da prendere a riferimento per il risarcimento di cui all'art. 13 bis in esame. Ergo, gli effetti penali dell'evasione fiscale accertata *in sede penale* verranno ad essere leniti dal risarcimento di una evasione fiscale accertata *in sede amministrativa* e, quindi, di entità potenzialmente differente. Peraltro, una tale asimmetria rischia di dar luogo ad un vero e proprio cortocircuito laddove il giudice penale dovesse persuadersi dell'esistenza di una evasione che, invece, l'Amministrazione finanziaria valuta come inesistente: quid iuris, in una tale circostanza? Probabilmente dovrebbe ritenersi tout court accessibile il rito alternativo di cui all'art. 444 c.p.p., anche se una tale conclusione non appare del tutto scontata.

Controversa è anche la possibilità di accedere comunque al "patteggiamento" laddove, in caso di pluralità di concorrenti, uno solo di questi dovesse provvedere al risarcimento del danno. Da un lato, infatti, è nota quella autorevole giurisprudenza che esclude l'automatica estensione dell'attenuante comune del risarcimento del danno a tutti i concorrenti ⁽⁸⁷⁾ma, per altro verso, occorre anche ricordare un certo favor del

legislatore ⁽⁸⁸⁾ e della giurisprudenza costituzionale ⁽⁸⁹⁾ ad ammettere la possibilità di estendere la disciplina dei condoni fiscali a tutti i concorrenti anche laddove l'accesso alla procedura di condono abbia interessato un solo concorrente ⁽⁹⁰⁾.

Ma ancora non basta. Infatti, occorre rilevare che il già citato istituto del "ravvedimento operoso" è contemplato dal 2° co. tra le condizioni che legittimano il patteggiamento, mentre non è citato al 1° co. della norma in esame tra le procedure che consentono l'applicazione della circostanza attenuante *ivi* disciplinata. Evidentemente, una tale aporia del tessuto normativo appare alquanto singolare, anche alla luce del fatto che, prima dell'ultima riforma, il ravvedimento operoso veniva ricompreso nella sfera applicativa della circostanza attenuante prevista dal previgente art. 13, 1° co., d.lg. n. 74/2000 nonostante questa non vi facesse espresso riferimento. Sul punto, convergevano sia le riflessioni della dottrina ⁽⁹¹⁾ sia la [circ. n. 154](#) del Ministero delle Finanze del 4-8-2000 ⁽⁹²⁾, ove - proprio in merito all'art. 13 del d.lg. n. 74/2000 - si era precisato che «in virtù della formula normativa aperta [il riferimento è alla locuzione "procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie", n.d.s.] devono ritenersi applicabili tutte le tipologie di definizione dei rapporti tributari, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente e il ravvedimento, nonché tutte quelle, eventuali, di futura introduzione».

Vero ciò, sembra corretto ritenere che l'omessa indicazione del ravvedimento operoso in seno al 1° co. dell'art. 13 bis possa essere superata attraverso una lettura sistematica della disciplina ⁽⁹³⁾. Tanto più che, altrimenti, non avrebbe senso alcuno una norma, quale il 2° co. dell'art. 13 bis, che subordina l'ammissione al patteggiamento all'intervento del ravvedimento laddove, però, un tale ravvedimento non avesse rilevanza ai fini dell'attenuazione di pena prevista dal 1° co. del medesimo articolo.

Sempre in tema di risarcimento dei debiti tributari, poi, occorre dar conto della singolare previsione di cui al successivo art. 14, laddove è disciplinato il tema dei debiti ormai "estinti per prescrizione o per decadenza". Ed infatti, in tale ambito il legislatore ha voluto inserire un'ulteriore circostanza attenuante ad *effetto speciale e "parallela"*, per così dire, rispetto a quella disciplinata dall'art. 13 bis, destinata ad intervenire al cospetto di situazioni nelle quali la vicenda amministrativa connessa all'evasione si sia ormai estinta. In tale caso, per usufruire di un abbattimento di pena identico a quello contemplato dall'art. 13 bis (diminuzione fino alla metà della pena), il contribuente è chiamato comunque a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma di denaro destinata ad assumere i connotati dell'«equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata».

Atteso che si tratta di "equa riparazione", pare ragionevole ritenere che tale somma debba essere in qualche misura ragguagliata all'*entità delle imposte evase*, senza tenere conto di quei profili sanzionatori che, invece, sono espressamente richiamati - come si è detto - dall'art. 13 bis.

La norma in esame, peraltro, era destinata a trovare applicazione in un tessuto normativo aperto alla possibilità, attraverso l'istituto della continuazione, che anche fatti di evasione fiscale assai risalenti nel tempo conservassero rilevanza in quanto avvinti dalla continuazione con fatti più recenti e, dunque, non ancora prescritti. Il tutto in un contesto in cui - in sostanza - la decadenza dell'azione (amministrativa) di accertamento avveniva in poco più di quattro anni dai fatti di evasione ⁽⁹⁴⁾.

A seguito della riforma che ha interessato la disciplina che governa la prescrizione dei reati avvinti dalla continuazione ⁽⁹⁵⁾ e il raddoppio dei termini di decadenza dell'azione di accertamento in presenza di fatti di reato ⁽⁹⁶⁾, non pare fuori luogo ritenere che tale disposizione sia destinata ad essere di fatto abrogata, atteso che la prescrizione dell'illecito penale appare -ormai- destinata a maturare prima che decada l'azione di accertamento.

In ogni caso, l'attenuante in questione prevede una riduzione di pena *fino alla metà*.

17. La circostanza aggravante speciale dei reati tributari.

Previsione innovativa, voluta dal legislatore del 2015, è quella contenuta nell'ultimo comma dell'art. 13 bis, laddove è disciplinata una *circostanza aggravante* ad effetto speciale (aumento della pena della metà) qualora uno qualsiasi dei reati previsti dal d.lg. n. 74/2000 sia «commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale» ⁽⁹⁷⁾.

La previsione è certamente figlia di una mutata sensibilità verso il ruolo del "consulente fiscale", inteso in sensoampio, nella consapevolezza che - di regola - i delitti tributari, specie quelli connotati da modalità particolarmente fraudolente, presentano un grado di complessità tale da richiedere l'intervento di specifiche competenze professionali. In tali contesti, quindi, l'apporto tecnico del consulente arricchisce il tasso di insidiosità della condotta offrendo al contribuente la possibilità di usufruire di complesse strutture societarie o di realizzare articolate operazioni che, diversamente, egli non sarebbe neppure stato in grado di immaginare.

In ragione di ciò, il legislatore ha quindi ritenuto di colpire con particolare severità il "professionista" che partecipi alla commissione di un reato fiscale attraverso "l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale".

Se è chiara la scelta di politica criminale sottesa ad una tale previsione, meno limpido ne appare, invece, il contenuto. Senza poter indugiare, in questa sede, su di una norma che, al contrario, meriterebbe da sola un ampio approfondimento, ci si limita ad osservare come il riferimento all'attività di un "professionista" sia probabilmente da intendere non tanto sul *piano formale*, quindi come condotta ascrivibile ad un soggetto iscritto in albi professionali, quanto piuttosto sul *piano sostanziale*, richiamando quindi l'attività abitualmente svolta dal consulente ed il particolare tasso di specificità che la deve connotare. E lo stesso dicasi con riferimento alle figure dell'intermediario finanziario o bancario.

D'altro canto, sarebbe davvero assurdo escludere l'applicabilità di una tale aggravante a chi dovesse - per giunta - esercitare anche in forma abusiva una delle attività richiamate dalla norma.

Non agevole appare l'individuazione della nozione di "modelli di evasione fiscale". In primo luogo, infatti, il "modello" di evasione deve essere inteso come una forma di evasione particolarmente complessa ed articolata, oltre che - in qualche misura - *replicabile* in più casi analoghi: diversamente, infatti, non avrebbe senso il riferimento al "modello".

Inoltre, l'estemporanea attuazione di una complessa costruzione frodatoria ancora non assumerebbe rilevanza laddove questa non fosse realizzata in una certa numerosità di casi: l'utilizzo del termine al plurale lascia infatti intendere una qualche "abitudine" della condotta.

Il tenore letterale della norma [«le pene stabilite per i delitti (...) sono aumentate»] induce a ritenere che la circostanza vada applicata a tutti i compartecipi e, quindi, non soltanto al "professionista" ed ai soggetti ad esso equiparati. Nondimeno, come condivisibilmente si è osservato⁽⁹⁸⁾, l'applicabilità dell'aggravante ai concorrenti del soggetto qualificato dovrà essere valutata nella generale prospettiva dell'art. 59, 2° co., c.p., e, in particolare, vagliando attentamente la conoscenza o conoscibilità della natura *ripetitiva* della peculiare attività consulenziale attuata dal professionista. È vero, al riguardo, che il legislatore ha ritenuto di superare il riferimento ai "modelli *seriali* di evasione fiscale" che, in un primo momento, era comparso nei progetti di decreto, alleggerendo così notevolmente l'onere probatorio dell'accusa. Nondimeno, il ricorso alla forma plurale nel richiamare questa particolare modellistica frodatoria impone comunque di verificare che anche tale elemento di tipicità obbedisca alla regola di parte generale.

18. L'errore di diritto nel diritto penale tributario.

L'indiscussa complessità della materia tributaria e, in particolare, la sua continua mutevolezza, hanno tradizionalmente indotto il legislatore penale ad attribuire particolare rilevanza all'errore eventualmente commesso dal contribuente.

In questa prospettiva, fin da epoca risalente il legislatore ha inteso non tanto introdurre deroghe alla disciplina generale contenuta negli [artt. 5 e 47 c.p.](#) quanto, piuttosto, ribadire in sede penale tributaria l'esistenza e la portata di norme che troppo spesso sono state oggetto di interpretazioni estremamente restrittive da parte della giurisprudenza. È noto, infatti, come questa abbia in buona parte svuotato di contenuto la disciplina in materia di "errore su norma extrapenale", riconoscendo così un limitatissimo ambito applicativo all'errore di diritto sul fatto.

Ecco allora che, con il dichiarato scopo di ovviare a questa interpretatio abrogans dell'ultimo cpv. [dell'art. 47 c.p.](#)⁽⁹⁹⁾, già il legislatore del 1982 aveva ritenuto di introdurre, nella più volte ricordata [legge n. 516](#), una norma che riconosceva espressamente efficacia scriminante all'errore che fosse caduto «sulle norme disciplinanti le imposte sui redditi e sul valore aggiunto» (art. 8 [legge n.](#)

516/1982)⁽¹⁰⁰⁾. E, per il vero, ancor prima, l'art. 55, 6° co., d.p.r. n. 600/1973 contemplava un analogo principio.

Tuttavia, tale norma venne prevalentemente interpretata come una mera specificazione dell'ultimo co. dell'art. 47 c.p., cosicché avrebbe esplicato la propria funzione scusante solamente sulle norme tributarie che non fossero qualificabili come *integratrici* del precetto penale. Secondo tale lettura, l'art. 5 c.p. avrebbe continuato a dispiegare in pieno tutta la sua funzione di sbarramento verso una possibile interpretazione estensiva del concetto di errore su norma extrapenale, negando efficacia scusante a qualsiasi errore riguardante una norma ritenuta integratrice di qualsivoglia precetto penale.

È chiaro come, così facendo, il destino dell'art. 8 non potesse che preannunciarsi identico a quello che continua a funestare lo sfortunato 3° co. dell'art. 47 c.p., con buona pace delle intenzioni del legislatore.

A quasi diciotto anni dall'entrata in vigore del citato art. 8, senza che in un tale lasso temporale fosse maturata una qualche sensibilizzazione della giurisprudenza in materia di errore su norme tributarie, il legislatore ha ritenuto di porre nuovamente mano alla questione.

In prima battuta, in realtà, il legislatore delegante era intervenuto su di un aspetto, per così dire, collaterale al tema dell'errore, attribuendo rilevanza al cosiddetto "diritto d'interpello": l'art. 9, 2° co., lett. f), legge n. 205/1999 (ossia la legge di delegazione "a monte" del decreto legislativo n. 74/2000) indicava, infatti, di prevedere «la non punibilità di chi si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi dell'art. 21 della legge 30-12-1991, n. 413».

In sede di stesura del decreto delegato, invece, il legislatore ritenne di spingersi oltre una tale indicazione, giungendo a disporre che «al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, 3° co., del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione» (art. 15 d.lg. n. 74/2000)⁽¹⁰¹⁾.

Una simile, inequivoca formulazione della norma penale, quindi, pare sbarrare definitivamente la strada a qualsiasi tentativo di interpretazione che, in qualche modo, possa identificare la norma penale tributaria con l'ennesima, inutile, ripetizione del principio generale già sancito dal 3° co. dell'art. 47 c.p.: dunque, è fuor di dubbio che l'art. 15 vada *al di là* di quanto previsto dall'art. 47 c.p.

In tal senso, infatti, depone non solo l'incipit della disposizione, ma altresì la semplice constatazione che vede qualsiasi errore di diritto (sul fatto) assumere rilievo ex art. 47 c.p. Quindi, attribuire rilevanza all'errore derivante da obiettive condizioni di incertezza sulla portata delle norme tributarie e sul loro ambito di applicazione, significa - in realtà - intervenire sul piano del precetto penale e, quindi, sull'ambito applicativo dell'art. 5 c.p.⁽¹⁰²⁾.

In questa prospettiva, dunque, la norma appare perfettamente coerente con quanto affermato, fin dal 1988, dalla Corte costituzionale: in altri termini, sembra che l'art. 15 d.lg. n. 74/2000 ribadisca, in ambito tributario, che nessun precetto di contenuto obiettivamente oscuro può essere posto a fondamento di un rimprovero penale.

Se questo è vero, resta però da chiedersi per quale motivo il legislatore abbia ritenuto di ribadire un principio già espresso dall'art. 5 c.p. ma, probabilmente, la risposta ad un tale quesito è rinvenibile proprio nella scarsa sensibilità dimostrata dalla giurisprudenza verso il tema della conoscibilità delle norme penali ⁽¹⁰³⁾.

Giova rammentare, in ultimo, che fino all'entrata in vigore della riforma del 2015, l'art. 16 del d.lg. n. 74/2000 prevedeva una causa di esclusione della punibilità operante laddove il contribuente avesse deciso di ricorrere alla cosiddetta "procedura di interpello" e si fosse adeguato al parere espresso dal relativo "Comitato" ⁽¹⁰⁴⁾. Il legislatore del 2015 ha ritenuto, forse un poco sbrigativamente, che l'espressa esclusione della rilevanza penale delle condotte elusive ⁽¹⁰⁵⁾ abbia reso superflua una tale previsione ⁽¹⁰⁶⁾: di qui la scelta di abrogare la norma.

In realtà, il novero dei casi suscettibili di interpello sembra più ampio rispetto alla sfera applicativa oggi tracciata dalla disciplina dell'abuso del diritto di cui all'art. 10 bis della l. 27-7-2000, n. 212 (forse meglio nota come Statuto del contribuente): basti pensare, infatti, all'interpello previsto dall'art. 11 dello stesso Statuto del contribuente ⁽¹⁰⁷⁾, ma anche, più in generale, alle diverse ipotesi di interpello presenti nel sistema tributario ⁽¹⁰⁸⁾, oggi indirizzabili, in base alla tipologia di interpello prescelta ed alle dimensioni dell'impresa interpellante, alla Direzione Centrale Normativa, alla Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare o alla Direzione regionale competente ⁽¹⁰⁹⁾.

Vero ciò, ben si comprende come l'esplicita esclusione della rilevanza penale delle condotte "abusiva" disposta dal co. 13 dell'art. 10 bis non esaurisca affatto tutti i casi astrattamente oggetto di interpello, per i quali avrebbe quindi avuto senso non certo abrogare l'art. 16 ma, piuttosto, allargarne esplicitamente la sfera applicativa onde abbracciare esplicitamente tutte le ipotesi di interpello, superando così il vetusto riferimento alla legge n. 413/1991 presente nella lettera della norma.

Nondimeno, la natura sostanzialmente speciale di tale previsione rispetto al generale principio di cui all'art. 15 dovrebbe comunque assicurare, in presenza di tranquillanti interpelli, l'assenza di ricadute penali in capo al contribuente che a tali interpelli si dovesse adeguare.

Resta comunque inteso che un eventuale parere sfavorevole al contribuente non potrebbe certo essere visto, automaticamente, come un'affermazione di responsabilità penale per colui che dovesse comunque porre in atto la condotta considerata elusiva (o evasiva) dall'Amministrazione.

19. La prescrizione dei reati tributari.

Anche in materia di prescrizione, la disciplina dei reati tributari si è a lungo allontanata dai principi generali previsti dal codice. In particolare, l'art. 9 legge n. 516/1982 prevedeva specifici termini di prescrizione per quasi tutti i reati tributari:

in estrema sintesi (e con qualche approssimazione), può dirsi che veniva allungato il termine di prescrizione per le fattispecie meno gravi e, singolarmente, veniva invece sensibilmente accorciato (quasi dimezzato...) il tempo necessario per prescrivere le fattispecie di maggiore gravità ⁽¹¹⁰⁾.

Con la riforma del 2000 anche la materia della prescrizione era stata ricondotta nell'alveo dei principi generali e su di essa, quindi, aveva inciso la l. 5-12-2001, n. 251 (forse meglio conosciuta come "legge ex Cirielli") ⁽¹¹¹⁾. All'esito di tale novella, quindi, il termine di prescrizione dei reati tributari (se commessi da soggetti non recidivi) risultava pari alla pena edittale massima prevista, con il limite minimo di sei anni per i delitti e di quattro anni per le contravvenzioni. Come si avrà modo di approfondire in seguito, i reati previsti dal d.lg. n. 74/2000 prevedono pene massime non superiori ai sei anni: di qui la conseguente fissazione in anni sei del termine di prescrizione di tutte le fattispecie ⁽¹¹²⁾.

In ossequio ai principi generali, poi, tale termine di prescrizione si prolunga di un quarto (quindi, nel caso di specie diveniva di anni sette e mesi sei) in presenza degli atti interruttivi della prescrizione previsti dall'art. 160 c.p. Laddove l'autore del reato fosse recidivo, invece, diverrebbe operativa la più articolata disciplina prevista dall'art. 161 c.p. che - in sostanza - allunga ulteriormente il termine di prescrizione (fino ad un massimo di dodici anni, alla luce delle pene previste per i reati fiscali) ⁽¹¹³⁾.

Senonché, la descritta disciplina è stata oggetto di un nuovo, ulteriore intervento legislativo che ha inteso riconsegnare ad una parte dei reati tributari uno specifico regime di prescrizione, con allungamento di un terzo dei relativi termini. Ed infatti, in occasione della "miniriforma" del 2011, con l'art. 2, co. 36 vices semel, lett. l), d.l. 13-8-2011, n. 138, il legislatore ha aggiunto il co. 1 bis all'art. 17 d.lg. n. 74/2000, nel quale si prevede che per i soli delitti contemplati dagli artt. da 2 a 10 del decreto i termini di prescrizione sono elevati di un terzo. Dunque, la prescrizione per tali fattispecie decorrerà trascorsi otto anni dalla commissione del fatto, suscettibili di divenire dieci in presenza di fatti interruttivi (sempre salvi gli ulteriori incrementi derivanti dalla recidiva). Ciò, come già più volte si è avuto modo di rilevare, con riferimento esclusivamente ai fatti commessi dopo il 17-9-2011, mentre per quelli commessi in precedenza (come per le fattispecie previste dagli artt. 10 bis ss. del decreto) continuerà ad applicarsi la disciplina ordinaria ⁽¹¹⁴⁾.

Non si può non osservare come una tale deroga ai principi generali appaia tutto sommato immotivata, soprattutto alla luce dell'autonomia che da tempo ha assunto la normativa penale tributaria rispetto all'accertamento amministrativo dell'illecito penale: dunque, non vi è nessuna ragione tecnica, come invece sarebbe potuto accadere prima del 1982 con la pregiudiziale tributaria, per dotare il sistema penale tributario di un peculiare regime di prescrizione. Ciò ancor più laddove si consideri che una tale disciplina particolare è stata prevista solamente per *talune* ipotesi di reato, e non necessariamente le più gravi: è stato innalzato, ad esempio, il termine di prescrizione per il delitto di cui all'art. 4 ma è rimasto immutato il termine di prescrizione per il più grave delitto di cui all'art. 11 del decreto. Dunque, un intervento del quale davvero si fatica a comprendere la ratio ⁽¹¹⁵⁾.

In ultimo, con riferimento al novero delle cause di interruzione della prescrizione, occorre ancora ricordare come l'art. 17 d.lg. n. 74/2000 disponga che il corso della prescrizione è interrotto dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle violazioni. Tale formulazione della norma, sicuramente più precisa rispetto alla previsione contenuta in precedenza nella [legge n. 516/1982](#), consente di ritenere che sia solo la formale constatazione mediante processo verbale ad interrompere il decorso della prescrizione, essendo invece inidonea qualsiasi altra forma, per così dire atipica, di rilevazione dell'illecito ⁽¹¹⁶⁾.

III. LA TUTELA PENALE DELLA DICHIARAZIONE FISCALE. 20. **Il delitto di dichiarazione infedele.**

Come si è già avuto modo di sottolineare, la riforma penale tributaria del 2000 ha comportato, soprattutto in una prima fase, il varo di un sistema imperniato sulla criminalizzazione della *non veridicità* o dell'*omissione* delle dichiarazioni fiscalmente rilevanti. Dunque, il momento dichiarativo è divenuto di centrale importanza nell'ambito della tutela penale dell'erario, facendo della cosiddetta "autotassazione" il punto focale del micro-sistema penale dedicato all'evasione fiscale.

In questa prospettiva di centralità della dichiarazione fiscale, viene ad assumere un ruolo di particolare spicco il delitto di *dichiarazione infedele* contemplato dall'art. 4 d.lg. n. 74/2000 in quanto fattispecie che traccia la linea di confine tra responsabilità di natura *penale* ed illecito meramente *amministrativo*. Per questa ragione, sovvertendo l'ordine di trattazione più diffuso e seguito dallo stesso legislatore, riteniamo preferibile prendere le mosse proprio dal delitto in questione, per poi affrontare solo successivamente l'esame delle altre, più articolate, fattispecie.

Pur ponendosi sul crinale della responsabilità amministrativa, la norma si colloca nella già sottolineata ottica di particolare attenzione all'offensività delle condotte tipizzate e, quindi, alla correlata severità della risposta sanzionatoria. Si comprende così come anche l'ipotesi di reato più benevola nei riguardi del contribuente evasore preveda comunque la *reclusione da uno a tre anni*.

La fattispecie in esame è stata oggetto di profondo ripensamento da parte del legislatore del 2015, in ciò indirizzato dalla legge di delegazione (art. 8, l. 11-3-2014, n. 23) che richiedeva una "revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti".

Un tale principio direttivo del legislatore delegante è stato interpretato come un richiamo ad "alleggerire" la disciplina in precedenza vigente, onde contenere il "rischio penale" potenzialmente derivante da fatti privi di una reale finalità di evasione fiscale, ma indotti, più semplicemente, dalla complessità del sistema tributario e dagli ampi margini di opinabilità che talora presenta l'applicazione - soprattutto - delle norme destinate ad intervenire su questioni valutative ⁽¹¹⁷⁾.

In questa prospettiva, quindi, la riforma dell'art. 4 si pone in continuità con la già ricordata nuova disciplina dell'abuso del diritto per l'esplicita scelta di escludere la rilevanza penale delle future riprese a tassazione effettuate in applicazione di tale fattispecie ⁽¹¹⁸⁾: prima della riforma del 2015, la giurisprudenza si era dimostrata propensa ad attrarre nella sfera applicativa del delitto di dichiarazione infedele anche i recuperi d'imposta (ovviamente tali da superare le previste soglie di punibilità) compiuti ai sensi dell'art. 37 bis d.p.r. n. 600/1973, ritenendo così - in sostanza - penalmente rilevante l'elusione fiscale. Ciò a seguito del noto orientamento giurisprudenziale inaugurato dalla celeberrima sentenza "Dolce & Gabbana" ⁽¹¹⁹⁾ ed a dispetto dei rilievi formulati dalla pressoché unanime dottrina, tesa a denunciare il deficit di tipicità che affliggeva la citata norma antielusiva e, quindi, gli slabbrati contorni che, in tal guisa, veniva ad assumere anche la fattispecie penale ⁽¹²⁰⁾. Si avrà modo di tornare su tale questione nel successivo par. 35. Ciò che preme rilevare ora è che con la novella introdotta nel 2015, invece, per un verso viene ridisegnata la norma antielusiva, escludendone qualsiasi ricaduta penale, mentre, sotto altra prospettiva, viene maggiormente circoscritta anche la sfera applicativa del delitto di dichiarazione infedele. La scelta di politica criminale, in sostanza, è così stata quella di depenalizzare quella "zona grigia" che appartiene all'elusione fiscale o, comunque, a condotte di evasione tutto sommato di non difficile disvelamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (si pensi all'indicazione di costi non inerenti, tema sul quale ci si soffermerà tra breve) per concentrare l'intervento penale su fatti indubbiamente connotati da una maggiore carica di insidiosità.

21. (Segue). La condotta tipica ed i soggetti attivi: profili introduttivi.

Come lo stesso nomen iuris lascia intendere prima facie, asse portante della fattispecie è la presentazione di una dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o all'imposta sul valore aggiunto che sia *ideologicamente falsa*. La necessaria assenza di qualsiasi ulteriore comportamento "a sostegno" del mendacio ne giustifica il già rilevato ruolo di confine, candidando la fattispecie in esame a coinvolgere tutti quei contribuenti non estranei a pulsioni evasive ma, nondimeno, restii a varcare il Rubicone della frode per entrare nel territorio della dichiarazione *fraudolenta* punita dagli artt. 2 e 3 del decreto.

In questa prospettiva, poi, vale la pena precisare come le dichiarazioni fiscali rilevanti siano - in sostanza - le dichiarazioni utili per la determinazione della base imponibile da sottoporre a tassazione e, dunque, per il calcolo dell'imposta dovuta.

Si tratta quindi delle dichiarazioni *annuali*, anche se è bene ricordare come il sistema fiscale conosca situazioni nelle quali la dichiarazione deve essere presentata con *differente cadenza*: è quanto accade, ad esempio, in presenza di operazioni straordinarie, quali la fusione tra più società e, quindi, tra diversi contribuenti ⁽¹²¹⁾. Nondimeno, alla luce dell'esplicito riferimento alle dichiarazioni "annuali", è da ritenere che solamente tali documenti rientrino nell'ambito della tutela penale, sebbene sia certamente ipotizzabile la presentazione di una dichiarazione non conforme a verità - e quindi foriera di evasione - avente ad oggetto la determinazione

infrannuale delle imposte dovute. Peraltro, tale delimitazione affonda le proprie radici in un esplicito riferimento alle *“dichiarazioni annuali”* contenuto nella precedente legge delega [cfr. art. 9, 2° co., lett. a), n. 1, l. 25-6-1999, n. 205] ⁽¹²²⁾, ma dal quale il legislatore del 2015 non ha - inspiegabilmente - deciso di discostarsi ⁽¹²³⁾. E ciò sebbene, nel riformare il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, lo stesso legislatore abbia ritenuto - del tutto condivisibilmente - di abbandonare un tale richiamo alle dichiarazioni *“annuali”* per consentire, in questo modo, di estendere la sfera applicativa della dichiarazione fraudolenta a qualsivoglia atto dichiarativo recante una base imponibile rilevante ai fini dell'imposizione diretta o dell'Iva.

Tuttavia, non essendo intervenuta analoga modificazione in seno al 1° co. dell'art. 4, occorre ritenere che una tale aporia continui tuttora ad affliggere la fattispecie in esame.

Nulla quaestio, invece, in ordine all'irrelevanza penale di quelle dichiarazioni volte a portare a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria dati *meramente identificativi*, in quanto prive dell'indicazione di basi imponibili e, quindi, destinate a rimanere atipiche anche in presenza di informazioni mendaci.

Per quanto concerne i potenziali soggetti attivi, è indubbio che quello in esame sia un *reato proprio*, suscettibile di essere commesso da *qualsiasi contribuente* ⁽¹²⁴⁾. Ciò consegue alla notevole ampiezza della condotta incriminata che, essendo incentrata sulla mera presentazione di una dichiarazione non corrispondente al vero, può essere realizzata da qualsiasi contribuente assoggettato all'obbligo dichiarativo.

Di non poco peso è poi la delimitazione della sfera applicativa della norma, circoscritta alla tutela delle sole *imposte dirette* e dell'*imposta sul valore aggiunto*: di qui la penale irrilevanza dell'evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) ⁽¹²⁵⁾, non catalogabile tra le *“imposte sui redditi”* in senso tecnico in quanto caratterizzata da una base imponibile parametrata al *sostenimento di taluni costi* e non al *possesso di redditi* ⁽¹²⁶⁾. È poi appena il caso di notare che anche le altre, pur importanti, imposte che prescindono dal reddito, quali - in primis - l'imposta di registro, non vengono prese in considerazione dal d.lg. n. 74/2000.

22. (Segue). La dichiarazione mendace e la portata delimitativa del comma 1 bis.

La dichiarazione presentata dal contribuente, per rilevare penalmente, deve essere non conforme a verità, ossia deve indicare - giusta la lettera dell'art. 4 - *“elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti”*. In buona sostanza, quindi, il fatto tipico è costituito dall'indicazione solo parziale, nella dichiarazione fiscale, dei ricavi o dei corrispettivi effettivamente conseguiti, oppure dalla indicazione di costi non effettivamente sostenuti.

Se non sembra sollevare soverchi problemi interpretativi la condotta che prevede l'indicazione di componenti *positivi* di reddito in misura *inferiore* a quelli realmente conseguiti ⁽¹²⁷⁾ - salvo quanto si dirà innanzi in tema di cosiddetta *“sottofatturazione”* - l'evidenziazione di componenti *negativi* di reddito, invece, ha dovuto misurarsi, in

passato, con il controverso concetto di "elementi passivi *fittizi*" che, prima della riforma del 2015, sostituiva l'attuale riferimento agli "elementi passivi *inesistenti*" ⁽¹²⁸⁾. Peraltro, a delineare con maggior precisione un tale elemento di tipicità concorre altresì l'importante previsione racchiusa nel co. 1 bis dell'art. 4, introdotto anch'esso dal legislatore del 2015. Dispone tale comma che "ai fini dell'applicazione della disposizione del 1° co., non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali".

Si tratta, com'è chiaro, di una norma di rilevanza cruciale ⁽¹²⁹⁾ siccome dichiara esplicitamente l'atipicità, ai sensi dell'art. 4, di tutti i casi nei quali il contribuente violi un criterio di classificazione oppure le regole che presiedono all'individuazione del periodo d'imposta nel quale collocare una componente reddituale. Di più: la novella espunge dal perimetro applicativo del delitto altresì tutti i casi nei quali il contribuente attribuisca arbitrariamente il requisito dell'*inerenza* o, più in generale, della *deducibilità* ad un costo del tutto avulso dalla produzione del reddito o comunque considerato indeducibile dalle norme tributarie. Inequivoca, al riguardo, è proprio la formula con la quale si chiude il co. 1 bis dell'art. 4, laddove esclude la rilevanza di qualsiasi elemento (evidentemente di costo) *privo del connotato della deducibilità*. Ciò, beninteso, a condizione che si tratti di elementi passivi "reali", ossia di componenti di costo da ricondurre ad una *effettiva realtà fenomenica* sottostante.

Ai sensi dell'attuale formulazione della fattispecie di dichiarazione infedele, quindi, risulta suscettibile di assumere rilevanza penale il costo confluito nella dichiarazione fiscale ma *del tutto inesistente in quanto mai sostenuto dal contribuente*. Al contrario, risulta *atipico* il costo derivante dalla ristrutturazione dell'immobile personale ma imputato al reddito dell'impresa, così come atipiche sono le quote di ammortamento della barca intestata alla società, ma utilizzata per fini estranei al perseguimento dell'attività imprenditoriale, o il costo del gioiello regalato all'amante ed annoverato tra le spese dell'esercizio.

Tutto ciò a condizione, ovviamente, che tali costi *non siano falsamente documentati* da fatture che attribuiscono loro una differente natura (ad esempio, il gioiello descritto in fattura come una materia prima, la cucina acquistata per l'abitazione privata fatturata come libreria per lo studio professionale, ecc.), circostanza che - come si vedrà - attrarrebbe prontamente tali condotte nella sfera di preensione punitiva dell'art. 2 ⁽¹³⁰⁾. Ma la veritiera fattura che documenta l'acquisto di un meraviglioso gioiello e che confluisce tra i costi portati dal contribuente in diminuzione della propria base imponibile - emblematico esempio di elemento passivo smaccatamente indeducibile ma assolutamente *reale* - rappresenta un fatto che il legislatore ha ritenuto di privare di tipicità.

A fortiori risultano penalmente irrilevanti, ad esempio, gli *interessi passivi dedotti in misura superiore rispetto al tetto* fissato dall'art. 96 t.u.i.r. ⁽¹³¹⁾: la conclusione non è priva di rilevanza pratica laddove si pensi che tali limiti alla deducibilità degli interessi passivi - nella formulazione previgente della norma tributaria in materia - sono stati introdotti dal legislatore per scongiurare i benefici fiscali derivanti da forme di esasperato (e talora strumentale) indebitamento del contribuente.

Di qui, in precedenza, le questioni sorte attorno alla liceità, anche sotto il profilo tributario, di operazioni quali il leveraged buy-out o il sale and lease-back: tutti temi destinati a fuoriuscire dall'orizzonte dell'intervento penale, salvo che tali operazioni non siano affette da patologie che vadano al di là della mera deducibilità, nel primo caso, degli interessi passivi che generano ⁽¹³²⁾.

Non solo.

Sotto il profilo classificatorio, potrebbe porsi, ad esempio, il tema concernente la classificazione ad hoc di una partecipazione tra le immobilizzazioni al fine di fruire del regime di participation exemption, ex art. 87 t.u.i.r., quando, in realtà, si tratta di una partecipazione ab origine destinata ad essere oggetto di rapida alienazione [cfr. art. 87, 1° co., lett. b), t.u.i.r.]. In un caso di tal fatta, essendo una forma di evasione fiscale riconducibile alla "non corretta classificazione" della partecipazione, il co. 1 bis dell'art. 4 sembra comportare l'atipicità della condotta del contribuente.

Non riterremmo, viceversa, che si tratti di mera questione classificatoria - ad esempio - l'indicazione di un ricavo tra le componenti di costo: in siffatti casi, invero, a mutare è, tout court, il "segno" della componente reddituale che, invece di incidere in un senso sulla base imponibile, viene conteggiata in modo diametralmente opposto. Qui non si è al cospetto di un problema di classificazione ma si tratta, piuttosto, dell'indicazione di un elemento passivo *inesistente* accompagnata dall'omissione di un elemento attivo ⁽¹³³⁾. Sarebbe infatti paradossale che la rilevazione di un elemento passivo inesistente fosse di regola illecita, salvo però divenire atipica nel momento in cui fosse assistita (pure!) da una pari omissione di ricavi, peraltro raddoppiandone l'impatto sulla quantificazione dell'evasione.

Ed ancora.

La riforma del 2015 ha comportato l'abrogazione dell'art. 7 d.lg. n. 74/2000, il quale, nella prima parte del 1° co., disponeva che "non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile".

In buona sostanza, quindi, una violazione del principio di competenza e la conseguente imputazione di un ricavo (o di un costo) ad un esercizio differente rispetto a quello corretto, non si risolveva in un rimprovero penale solo laddove ciò fosse avvenuto in presenza di "metodi costanti di impostazione contabile". Questo in quanto l'adozione di metodi contabili *costanti* garantiva che non si creasse alcun "salto" temporale indotto da mutamenti della metodologia di rilevazione del ricavo, assicurando che -

presto o tardi - *quel* determinato componente positivo di reddito sarebbe stato comunque portato a tassazione.

Venuta meno tale norma, al suo posto è stata introdotta la generale previsione secondo la quale "non si tiene conto (...) della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza". Quindi, la traslazione da un esercizio all'altro di costi o di ricavi, anche se effettuata strumentalmente, non assumerà rilevanza ai sensi della fattispecie di dichiarazione infedele.

Ovviamente, occorre sottolineare, ancora una volta, come il costo non inerente, non di competenza o, comunque, non deducibile, debba in ogni caso essere *effettivo*, ossia risultare da un'*obbligazione realmente contratta* dal contribuente. E, lo ribadiamo, se il costo risulta in qualche modo documentato, tale allegazione deve essere del tutto *conforme a verità*: solo a tali condizioni si rientra nella previsione di cui al co. 1 bis dell'art. 4.

Il componente negativo di reddito non esistente tout court, ossia il costo che confluiscena nella determinazione della base imponibile senza mai essere venuto ad esistenza, continua, invece, ad assumere rilevanza ai sensi della norma in esame.

Sempre nel delineare i confini del fatto tipico, resta ancora da chiedersi se una mendace indicazione di ritenute o di crediti d'imposta possa o meno ricadere nell'ambito della fattispecie di dichiarazione infedele. Al riguardo, il confronto tra la fattispecie di dichiarazione infedele e la condotta prevista dall'art. 3, rimodulata ad hoc dal legislatore del 2015 (anche) per tipizzare le manipolazioni aventi ad oggetto crediti d'imposta e ritenute (cfr. il successivo par. 30), suggerisce di rispondere negativamente ad un tale quesito, in quanto, se il legislatore davvero avesse voluto percorrere una diversa opzione di politica criminale, allora avrebbe dovuto modificare in modo speculare anche la fattispecie di dichiarazione infedele. E ciò sia con riferimento alla descrizione della condotta incriminata che, soprattutto, avendo riguardo alla descrizione delle soglie di punibilità, esattamente come si vedrà essere accaduto in seno all'art. 3.

Nell'ambito dell'art. 4, invece, il silenzio del legislatore non può che indurre l'interprete a prendere atto - quantomeno - dell'*impossibilità di applicare almeno una delle soglie di punibilità all'indicazione mendace dei crediti d'imposta o delle ritenute*, con la conseguenza di dover constatare l'atipicità, ai sensi di tale fattispecie, di codeste ipotesi di falsità⁽¹³⁴⁾. Esattamente com'è accaduto, d'altro canto, fin dall'entrata in vigore del d.lg. n. 74/2000.

23. (Segue). Dichiarazione infedele e valutazioni: l'indicazione dei "criteri concretamente applicati".

Con la riforma del 2000, il legislatore aveva inteso attribuire rilevanza penale anche alle *valutazioni mendaci* compiute dal contribuente in sede di quantificazione della base imponibile⁽¹³⁵⁾.

L'art. 7 del d.lg. n. 74/2000, infatti, non lasciava adito a dubbi, ponendo, piuttosto, talune *limitazioni* alla tipicità di codesti procedimenti valutativi: da un lato veniva

prevista una "soglia di punibilità" che considerava irrilevante uno scostamento della valutazione non superiore al 10% dal presunto "valore vero" (evidentemente determinato dal giudice) che sarebbe scaturito dalla valutazione. Per altro verso, veniva altresì stabilito che non davano luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 le rilevazioni e valutazioni estimative per le quali "i criteri concretamente applicati" fossero stati "indicati nel bilancio".

Come si è accennato, la recente riforma, con l'art. 14 d.lg. n. 158/2015, ha abrogato l'art. 7, ancorché si debba rilevare come non si sia trattato di una vera e propria soppressione della norma in quanto i suoi contenuti sono stati trasfusi (ed anzi, per molti aspetti ampliati) nei commi 1 bis ed 1 ter dell'art. 4.

Ed infatti, il co. 1 bis dispone - come visto - che «ai fini dell'applicazione della disposizione del 1° co., non si tiene conto (...) della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali (...)».

Inoltre, il co. 1 ter prevede che «fuori dei casi di cui al comma 1 bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente 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 1° co., lettere a) e b)».

La norma, quindi, ricalca fedelmente quanto previsto dall'abrogato art. 7, continuando a contemplare una soglia di punibilità del 10% applicabile a tutte le valutazioni (cade l'anodino aggettivo "estimative"); in ogni caso, permane la generalizzata esclusione della punibilità per le valutazioni compiute adottando criteri valutativi resi conoscibili all'Amministrazione finanziaria. Anzi, mentre il veicolo di una tale disclosure doveva essere, in passato, necessariamente il *bilancio*, ora la fattispecie riconosce questa valenza pure a qualsiasi "altra documentazione rilevante ai fini fiscali".

Ma, al di là della soglia di punibilità del 10%, vale la pena sottolineare la scelta di rinnovare l'esclusione della rilevanza penale dei procedimenti valutativi svolti in adozione di criteri, quali essi siano, che comunque *siano resi conoscibili* all'Amministrazione finanziaria⁽¹³⁶⁾. È questa una previsione che appare davvero di notevole rilievo sistematico, atteso che il legislatore - in linea di principio - sembra subordinare la rilevanza penale della condotta del contribuente alla concreta difficoltà, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di accertare la "reale" entità della posta valutata, al di là del mero risultato finale al quale si perviene all'esito della valutazione.

Dunque, se lo scostamento dai criteri estimativi imposti dal legislatore tributario, e quindi - in ultima analisi - l'evasione fiscale, è facilmente individuabile, si rimane al di fuori del rimprovero penale⁽¹³⁷⁾, anche se ciò dovesse comportare uno "sconfinamento" superiore alla soglia del 10%.

Naturalmente, l'applicazione di una tale norma è subordinata all'effettiva illustrazione, da parte del contribuente, del procedimento valutativo adottato nel caso concreto.

Risulta, quindi, del tutto irrilevante il ricorso a formule di stile o stereotipate, il cui contenuto finisce con l'essere criptico o - nella migliore delle ipotesi - del tutto ambiguo. Tuttavia, laddove davvero il contribuente decida di operare in modo trasparente, allora la sua condotta non potrà che essere ritenuta scevra di rimprovero penale, anche qualora il criterio valutativo prescelto sia *del tutto irragionevole*: cruciale - ci sembra - la sua immediata individuabilità da parte dell'accertatore ⁽¹³⁸⁾.

Quanto, poi, alla natura delle previsioni contenute nei co. 1 bis e 1 ter dell'art. 4, ci pare si tratti di *limiti* espressamente tracciati dal legislatore *alla tipicità della fattispecie* penale, i quali vanno a ritagliare specifiche condotte da escludere dalla sfera di applicazione ⁽¹³⁹⁾.

In tal guisa, il fatto di reato risulta descritto attraverso una duplice tecnica normativa: in positivo, vi è una generale perimetrizzazione della condotta illecita, la cui precisa definizione, tuttavia, deve tener conto, in negativo, di talune classi di comportamenti (definiti, appunto, dai co. 1 bis e 1 ter) che devono essere sottratti all'area di prensione punitiva della fattispecie.

24. (Segue). Ricadute in materia di transfer pricing.

Le modifiche apportate dalla riforma all'art. 4 presentano anche alcune interessanti ricadute sulla materia del transfer pricing. È noto, al riguardo, come codesta pratica sia stata da tempo regolamentata attraverso, sostanzialmente, l'introduzione di obblighi di trasparenza a carico del contribuente, la cui osservanza comporta il venir meno dei profili sanzionatori amministrativi ⁽¹⁴⁰⁾.

Peraltro, la dottrina aveva esteso la valenza "esimente" di tali adempimenti fino ad abbracciare anche le fattispecie penali tributarie e, segnatamente, il delitto di dichiarazione infedele. Ciò alla luce, in primo luogo, della contraddittorietà che altrimenti avrebbe caratterizzato un sistema sanzionatorio incline ad escludere, per un verso, che determinate condotte presentassero profili di offensività meritevoli di essere sanzionati in via amministrativa, salvo poi colpire le medesime condotte con sanzioni addirittura *penali*.

Inoltre, si argomentava dall'art. 7, 1° co., d.lg. n. 74/2000 per constatare come l'osservanza degli obblighi di rilevazione e di confronto dei prezzi praticati, previsti all'uopo dalla disciplina tributaria, si risolvesse in quella informativa in ordine ai "criteri concretamente applicati" cui la norma penale tributaria faceva conseguire l'irrilevanza del fatto ⁽¹⁴¹⁾.

Dal canto suo, la stessa giurisprudenza si era dimostrata restia a ritenere che situazioni di tal fatta potessero assumere rilevanza penale, non constando di pronunce di condanna (perlomeno edite) emesse a fronte di una tale pratica ⁽¹⁴²⁾.

Ebbene, l'intervento riformatore del 2015 incide anche su questo profilo della materia penale tributaria, rafforzando le conclusioni alle quali la dottrina era già pervenuta.

Per un verso, infatti, l'irrilevanza penale dei *costi* indeducibili, purché "reali", introdotta dal nuovo co. 1 bis, consente di troncarsi sul nascere qualsiasi questione in ordine alla presenza di *prezzi di acquisto* eventualmente *eccedenti il valore*

normale individuato in base alla normativa tributaria: in tali casi l'eccedenza di costo darebbe luogo ad una componente reddituale "reale" (per mantenere la stessa terminologia adottata dal legislatore) ma semplicemente *indeducibile* e, quindi, atipica ai sensi del delitto di dichiarazione infedele.

Sul versante dei *ricavi*, invece, è la formulazione della disciplina inerente le valutazioni a risolvere qualsiasi questione. Infatti, come si è visto, diviene ora espressamente rilevante l'indicazione dei "criteri concretamente applicati" in *qualsiasi documento* avente rilevanza fiscale e non più solo nel *bilancio*.

Ciò consente di attribuire sicura efficacia esimente, anche sul fronte penale, alle indicazioni presenti nel cosiddetto "masterfile", ossia in quella documentazione volta a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Sono così superate le perplessità che l'abrogata previsione contenuta nell'art. 7 innescava in conseguenza del (limitativo) riferimento al "bilancio" come luogo di illustrazione dei criteri valutativi adottati.

25. (Segue). L'elemento soggettivo del delitto di dichiarazione infedele.

Prima di passare in rassegna le soglie di punibilità al cui superamento il legislatore subordina l'intervento penale, giova spendere qualche considerazione sull'elemento soggettivo del delitto di dichiarazione infedele, costituito dal *fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*. Per prevenire il sorgere di difficoltà interpretative in ambito di enti societari, questa indicazione è stata opportunamente precisata dall'art. 1, lett. e), prevedendo che, qualora i fatti siano commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore, o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il fine di evasione deve essere inteso come comprensivo altresì del fine di consentire l'evasione alla società, all'ente, o alla persona fisica per conto della quale il soggetto agisce. Si è altresì precisato che il fine di evasione ricomprende pure quello di conseguire un indebito rimborso o di ottenere il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta [art. 1, lett. d)].

Anche la previsione di un coefficiente psicologico così pregnante non appare casuale, contribuendo non poco a selezionare i comportamenti davvero meritevoli di risposta penale. In questa prospettiva, quindi, infedeltà finalizzate ad obiettivi "extra-fiscali" dovrebbero rimanere estranee alla sfera applicativa della fattispecie: si pensi, ad esempio, al nascondimento di parte degli utili per indurre un socio di minoranza a svendere la propria quota di partecipazione nella società/contribuente.

La Relazione governativa al decreto del 2000 e parte della dottrina pronunciatasi sull'argomento ⁽¹⁴³⁾ ritengono che codesto coefficiente psicologico sia qualificabile come *dolo specifico* in quanto il fine avuto di mira dal contribuente (quello di evadere le imposte) non dovrebbe necessariamente essere raggiunto per aversi l'integrazione della fattispecie che ci occupa. Di qui, si è detto, la sussistenza del classico paradigma che connota i reati a dolo specifico.

A tale proposito, tuttavia, non sembra fuori luogo far notare come la correttezza di una tale conclusione - almeno con riguardo alla fattispecie in esame - dipenda

strettamente dalla natura che si vuole attribuire alle soglie di punibilità, ovverosia se in esse si ritenga di scorgere un *elemento costitutivo del fatto* (ed in questo senso è la Relazione governativa) ⁽¹⁴⁴⁾ oppure una *condizione obiettiva di punibilità* ⁽¹⁴⁵⁾.

Ed infatti, per tentare di far luce su tale aspetto della fattispecie, sembra opportuno muovere dalla premessa che vuole coincidere il fine di "evasione" perseguito dal contribuente con il fine di conseguire quella "evasione di imposta" espressamente tipizzata dall'art. 1, lett. f).

Se si accetta tale premessa, allora occorre ammettere che l'obiettivo perseguito dal contribuente, per integrare l'elemento soggettivo del delitto di dichiarazione infedele, non deve necessariamente identificarsi con il "conseguimento del bottino" ⁽¹⁴⁶⁾ e, quindi, con un definitivo danno per l'erario, ma può arrestarsi a qualcosa di molto meno: la semplice indicazione in dichiarazione di un quid minus rispetto al dovuto. Ora, questa indicazione di un quid minus rispetto al dovuto è esattamente ciò che viene tipizzato dalla soglia di punibilità prevista dalla lett. a) dell'art. 4.

Di qui i corni del dilemma: se si ritiene tale soglia di punibilità *elemento costitutivo* della fattispecie, allora sullo schermo soggettivo dell'agente non deve riflettersi nulla più che un elemento del *fatto*, in ossequio alla normale struttura del dolo; a tutto voler concedere, la particolare intensità volitiva che deve orientare la condotta del contribuente infedele potrebbe essere identificata con il *dolo intenzionale* ⁽¹⁴⁷⁾, togliendo spazio a quelle traballanti dilatazioni del dolo eventuale non di rado tentate nella prassi per alleggerire l'onere probatorio dell'accusa ⁽¹⁴⁸⁾.

Se, invece, si ritiene che la soglia di punibilità sia identificabile con una mera *condizione di punibilità* (in ciò dissentendo dalla Relazione governativa), allora il superamento della soglia (e quindi l'entità assunta dall'evasione) sarebbe davvero al di fuori del "fatto" ⁽¹⁴⁹⁾, rendendo più pertinente la chiamata in causa del dolo specifico.

In realtà, ritenendo preferibile la soluzione che identifica le soglie di punibilità con altrettanti elementi costitutivi del fatto, ci sembra che l'elemento soggettivo della fattispecie debba, quindi, essere identificato con il *dolo intenzionale*.

26. (Segue). Le soglie di punibilità.

Come si è avuto modo di anticipare in più occasioni, la norma si chiude con la previsione di due soglie di punibilità, *entrambe da superarsi* affinché sussista la responsabilità penale.

La prima di queste è commisurata all'*imposta evasa* e, dopo altalenanti vicende, a seguito della riforma del 2015 è stata portata a 150.000 euro ⁽¹⁵⁰⁾.

Codesta soglia prende in considerazione ognuna delle imposte evase, con la conseguente impossibilità di sommare l'evasione dell'Iva all'evasione di imposte dirette: quindi, un'evasione di 100.000 euro di Iva e di 60.000 euro di imposte dirette *non supera* la soglia in questione. Per contro, il superamento della soglia con riferimento ad *ambidue le imposte richiamate* si risolve in un *concorso di reati* ⁽¹⁵¹⁾.

La nozione di imposta evasa è definita dall'art. 1, la cui lett. f) dispone che «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».

A chiusura di tale previsione, la recente riforma ha aggiunto un inciso destinato a specificare che «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». Ciò dovrebbe porre termine alla risalente questione sulla discussa rilevanza penale delle dichiarazioni lato sensu infedeli, ma la cui falsità abbia come conseguenza non già una minore tassazione, ma l'emersione di una *perdita* fiscale *maggiore* di quella che vi sarebbe comunque stata. Si pensi al contribuente che, in luogo di dichiarare una perdita fiscale di 1.000, grazie ad una dichiarazione infedele ne dichiara, invece, una di ammontare pari a 2.500.

Ebbene, a mente della novella, l'imposta "teorica" relativa alla maggiore perdita emergente (pari a 1.500 nell'esempio precedente) non assume rilevanza ai sensi della fattispecie in esame: dunque, il delitto non è integrato qualora il "vero" risultato del periodo d'imposta sia comunque negativo.

Piuttosto, in siffatte situazioni, la rilevanza penale di simili fenomeni di artificiosa lievitazione della perdita fiscale potrebbe affiorare allorquando il contribuente dovesse utilizzare, ai sensi dell'art. 84 t.u.i.r., la maggiore perdita in questione in periodi d'imposta successivi. In tale eventualità, infatti, il generico riferimento alle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta" - introdotto dalla riforma in seno all'art. 1, lett. b), per meglio definire gli "elementi attivi o passivi" - consente di identificare una tale fallace maggior perdita, proveniente da esercizi precedenti, con un "elemento passivo inesistente" suscettibile di assumere rilevanza penale.

In tal caso, quindi, la fattispecie in esame potrà trovare applicazione, sempre che ne ricorrano tutti gli elementi costitutivi, a partire dalla necessità che l'evasione così realizzata superi i 150.000 euro.

Si noti, comunque, come in situazioni di tal fatta debba essere particolarmente attento il vaglio dell'elemento soggettivo che dovrà sorreggere la condotta del soggetto dichiarante, atteso che il riporto a nuovo della perdita potrebbe avvenire ad opera di un *amministratore diverso* rispetto a quello in carica al momento dell'artificiosa formazione della perdita stessa. Sicché occorrerebbe verificare la consapevolezza del "nuovo" amministratore in ordine alle modalità illecite che hanno condotto all'emersione della perdita da questi inserita nella dichiarazione fiscale, a riduzione del reddito dell'esercizio.

È poi chiaro che una tale previsione, per la sua stessa struttura, si attaglia esclusivamente all'imposizione diretta, l'unica rispetto alla quale ha senso parlare di "perdite dell'esercizio" o di "perdite pregresse".

La seconda delle soglie di punibilità previste, anch'essa innalzata dal legislatore del 2011, prende in considerazione gli *elementi attivi* sottratti all'imposizione: dunque, la

misurazione di questo *quid minus* si riferisce alla *base imponibile* non sottoposta a tassazione, anziché all'*imposta*.

La soglia in esame è, innanzitutto, di tipo percentuale: gli elementi attivi sottratti a tassazione devono superare il 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Tuttavia, la soglia è comunque superata - al di là del dato percentuale - qualora gli elementi attivi sottratti a tassazione siano *in valore assoluto* superiori a tre milioni di euro ⁽¹⁵²⁾.

Tali soglie di punibilità danno la stura a delicati problemi applicativi in presenza di società di persone ⁽¹⁵³⁾ atteso che, come è noto, codeste tipologie di società presentano una dichiarazione fiscale anche se i relativi redditi vengono attribuiti "per trasparenza" ai singoli soci in funzione della diversa percentuale di partecipazione agli utili ⁽¹⁵⁴⁾. In un tale contesto, è comunque la soglia di punibilità relativa agli *elementi attivi* sottratti all'imposizione ad orientare l'interprete, dal momento che un tale valore non può che essere riferito *alla società*: non si vedrebbe, infatti, quali possano essere gli "elementi attivi" in questione se non i componenti positivi di reddito indicati nella dichiarazione della società. Quindi, è al dato espresso *dalla società* che dovrà essere parametrata la soglia in questione. Soluzione, questa, che, in ambito di imposta sul valore aggiunto, rimane ferma anche con riferimento alla determinazione dell'imposta evasa, atteso che tale imposta viene pur sempre determinata in capo alla società di persone.

Certo, allorché l'analisi si appunti sull'imposizione diretta, l'evasione viene necessariamente a polarizzarsi sul *socio-persona fisica* cui il reddito della società dovrebbe essere attribuito. Ma, pur non trascurando le insidiose problematiche di tassatività che pone la questione, sembra comunque preferibile una *considerazione unitaria dell'evasione fiscale*, tenuto conto che una tale conclusione rende l'operatività della norma omogenea tanto nel campo dell'imposizione *diretta* che in quello dell'imposizione *indiretta*. Rimane, ineliminabile, l'aporia di un riferimento all'evasione fiscale in capo ad un soggetto (il contribuente/società) che, in ambito di imposizione diretta, può "evadere" solo indirettamente, ossia per il tramite delle dichiarazioni presentate dai propri soci.

27. Questioni di diritto intertemporale: la parziale abolitio criminis introdotta dalla nuova fattispecie.

Ultima questione cui fare cenno, trattando del delitto di dichiarazione infedele, attiene ai profili di diritto intertemporale innescati dalla riforma.

A tale riguardo, la nuova fattispecie di dichiarazione infedele, che scaturisce dall'opera di incisivo restyling svolta dal legislatore del 2015, appare *speciale* rispetto all'ipotesi previgente: i profili di innovazione introdotti vanno nella direzione di ritagliare ulteriormente il fatto tipico, lasciando al di fuori dell'area applicativa della fattispecie alcune categorie di condotte che, al contrario, erano precedentemente oggetto di incriminazione.

Nessun dubbio, quindi, sulla continuità normativa che sussiste tra la "vecchia" fattispecie di dichiarazione infedele e quella consegnataci dalla riforma: i fatti rientranti nell'alveo dell'attuale delitto, dunque, continueranno ad assumere rilevanza penale anche se commessi prima dell'entrata in vigore della norma oggi vigente.

Di certo, la nuova ipotesi di dichiarazione infedele dà luogo ad un non trascurabile fenomeno di abolitio criminis che interessa tutti quei fatti puniti dalla precedente fattispecie ma destinati a rimanere atipici ai sensi della novella. Ciò avviene, con particolare evidenza, in tutti quei casi in cui si assiste ad un'evasione fiscale superiore a 50 mila euro ma non a 150 mila euro: l'innalzamento della soglia rende applicabile, in siffatte situazioni, la disciplina di cui all'art. 2, 2° co., c.p. E analoghe conclusioni comporta l'incremento da due a tre milioni di euro del tetto presente nella soglia di cui alla lett. b) del 1° co. ⁽¹⁵⁵⁾.

Ma la disciplina dell'abolitio criminis troverà applicazione anche per tutti quei fatti nei quali la condotta di evasione è stata attuata attraverso il ricorso, ad esempio, a costi indeducibili in quanto non inerenti o di entità tale da superare determinati livelli previsti dalla normativa tributaria (si pensi alla deducibilità degli interessi passivi, dei crediti ritenuti inesigibili, ecc.). Oppure, ancora, in situazioni di rinvio ad un successivo periodo d'imposta della tassazione di ricavi di competenza dell'esercizio.

Si tratta, in dettaglio, di tutte quelle forme di evasione fiscale che possono oggi essere ricondotte al co. 1 bis della norma in commento e per la cui ulteriore esemplificazione si rimanda al precedente par. 22. Tutte ipotesi, queste, in passato potenzialmente rientranti nell'alveo dell'art. 4 ma, oggi, destinate a rimanere penalmente irrilevanti e rispetto alle quali, quindi, troverà applicazione il 2° co. dell'art. 2 c.p. laddove commesse prima dell'entrata in vigore dell'attuale riforma.

28. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: cenni introduttivi.

Si è visto come l'art. 4 d.lg. n. 74/2000 attribuisca rilevanza penale alla presentazione di dichiarazioni fiscali "semplicemente" non conformi a verità, ossia dichiarazioni in cui vi è una indicazione di elementi passivi di reddito inesistenti o una "sottoindicazione" di ricavi. Elemento - per così dire - "negativo" di tale fattispecie, che quindi non deve essere presente onde rimanere nell'ambito dell'art. 4, è quello della realizzazione di condotte frodatrici *ulteriori* rispetto alla falsità della dichiarazione e che, in qualche modo, finiscano per sorreggere codesta falsità.

Infatti, è proprio la sussistenza di condotte "di sostegno" alla mendacità della dichiarazione che può comportare la fuoriuscita dall'area di tipizzazione del delitto fin qui esaminato per entrare nella sfera di prensione punitiva del delitto di *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*.

Come lo stesso nomen iuris rende esplicito, si entra così nell'ambito della frode, ossia di comportamenti *ulteriori* rispetto alla "nuda" menzogna ed il cui scopo è proprio

quello di trarre in inganno gli organi dell'Amministrazione finanziaria cui sono attribuite le funzioni di accertamento.

La fattispecie di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" rappresenta senza dubbio l'ipotesi di reato tributario maggiormente riformata dal legislatore del 2015⁽¹⁵⁶⁾. Ed infatti, un *reato proprio*⁽¹⁵⁷⁾ condotta *trifasica*⁽¹⁵⁸⁾, com'era l'ormai previgente delitto racchiuso nell'art. 3 del d.lg. n. 74/2000, è stato oggi soppiantato da un *reato* (quasi) *comune*⁽¹⁵⁹⁾ che presenta una condotta *bifasica*⁽¹⁶⁰⁾, assai più duttile a contrastare fenomeni di evasione fiscale.

In realtà, nondimeno, il modello di incriminazione utilizzato dal legislatore non è connotato da rilevanti profili di novità, poggiando sui due pilastri classici che da sempre sorreggono le fattispecie penali tributarie etichettate come "frode fiscale": la dichiarazione fiscale mendace e le condotte frodatorie di supporto⁽¹⁶¹⁾.

29. (Segue). La dichiarazione mendace.

Quanto alla decettività della dichiarazione, questa deve manifestarsi, in primo luogo, attraverso l'indicazione di "elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo". È chiaro come la norma faccia riferimento alla dichiarazione solo parziale dei componenti positivi che incidono sulla determinazione della base imponibile rilevante ai fini delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto. È il caso, solo per fare qualche esempio, dell'indicazione incompleta dei ricavi conseguiti, dei proventi o delle plusvalenze realizzate, per rimanere alle ipotesi verosimilmente più frequenti nella prassi. Con l'avvertenza, sulla quale occorrerà ritornare in seguito, che tali omissioni dovranno sempre essere accompagnate dalle condotte frodatorie di supporto.

A scanso di equivoci, il 3° co. dello stesso art. 3, anch'esso introdotto nel 2015, si premura di precisare che «ai fini dell'applicazione della disposizione del 1° co., non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali». Si tratta di una previsione che introduce un vero e proprio *limite alla tipicità del fatto*, costruito "ritagliando" una specifica classe di condotte altrimenti tipiche per escluderle espressamente dall'area applicativa della fattispecie.

In conseguenza di tale disposto, i proventi cosiddetti "in nero", ossia i ricavi in tutto o in parte non fatturati, per quanto possano essere frutto di una falsità contabile (si pensi alla cosiddetta fattura "sottomanifestante", ossia alla fatturazione solo parziale di una prestazione), sono destinati a rimanere estranei alla sfera del delitto in esame per rientrare, ricorrendo gli altri presupposti applicativi, nell'alveo della dichiarazione infedele di cui all'art. 4.

Sul versante dei componenti negativi di reddito, la fattispecie tipizza l'indicazione di "elementi passivi fittizi", locuzione che - come suggerisce l'art. 1, lett. b) - va ad identificare quelle componenti che incidono negativamente sulla determinazione della base imponibile rilevante ai fini delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore

aggiunto. Si tratta, in sintesi estrema, dei costi, degli oneri, delle minusvalenze e delle perdite, che concorrono alla diminuzione della base imponibile sulla quale viene conteggiata l'imposta.

Come si è già accennato trattando del delitto di dichiarazione infedele, vero *punctum dolens*, in passato, fu l'esatta individuazione della nozione di "fittizietà" che doveva connotare tali elementi passivi e che si poteva rinvenire negli artt. 2, 3 e 4 d.lg. n. 74/2000, nella primigenia versione introdotta nel marzo del 2000. Il dibattito sviluppatosi attorno a tale questione ⁽¹⁶²⁾pare ora del tutto superato dall'abrogazione dell'art. 7 del d.lg. n. 74/2000 (norma che contribuiva ad alimentare le incertezze interpretative in ordine alla nozione di fittizietà utilizzata dal legislatore negli artt. 3 e 4) e dalla scomparsa del termine "fittizi" in seno all'art. 4, sostituito dalla parola "inesistenti" [cfr. art. 4, 1° co., lett. d), d.lg. n. 158/2015].

In sintesi, dunque, sembra doveroso constatare che, anche in seno alla fattispecie in commento, l'elemento passivo *fittizio* deve essere identificato con il componente negativo di reddito *inesistente*, in quanto disancorato da un concreto dato fattuale ⁽¹⁶³⁾. Approdo, questo, che, peraltro, pare coerente anche con i marcati lineamenti frodatori che caratterizzano le condotte ingannatorie poste a sostegno della decettività della dichiarazione, così come delineate anche dalle previsioni introdotte in seno all'art. 1 del decreto con le novelle lett. *g bis*) e *g ter*) delle quali ci occuperemo tra breve.

Come si osservava, poi, oggetto di rimprovero penale, nell'ambito dell'art. 3, è altresì l'indicazione nella dichiarazione fiscale di "crediti e ritenute fittizi". Da notare che anche le soglie di punibilità sono state adeguate a tale innovazione: la lett. b) del 1° co., infatti, prevede ora che acquisti rilevanza penale pure la dichiarazione nella quale «l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila» ⁽¹⁶⁴⁾.

30. (Segue). Le attività fraudolente di supporto alla dichiarazione mendace.

Come si osservava, aspetto caratterizzante il delitto in esame è la presenza di comportamenti destinati ad incidere sulla decettività della dichiarazione in modo tale da renderne più difficilmente disvelabile la falsità e, quindi, aumentare le chances di successo dell'inganno perpetrato ai danni dell'Amministrazione finanziaria.

A tale riguardo, il legislatore tipizza tre tipologie di condotte:

- il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente;
- l'avvalersi di documenti falsi;
- l'avvalersi di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Ovviamente, è sufficiente la coesistenza di una soltanto di tali forme di frode con la dichiarazione mendace per integrare - fermi restando gli altri elementi di tipicità - il delitto in esame: di qui la già rilevata natura *bifasica* della fattispecie.

Per quanto concerne la condotta di utilizzo di documenti falsi, occorre prendere le mosse da un'attenta *actio finium regundorum* rispetto alla limitrofa fattispecie di

dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 sulla quale si avrà modo di ritornare diffusamente tra breve (cfr. parr. 37 ss.): occorre rilevare, a tale riguardo, che la descrizione del delitto in commento si apre proprio con una clausola di riserva che fa salvi i casi previsti dall'art. 2 ⁽¹⁶⁵⁾. Dunque, ogniqualvolta si sia in presenza di un elemento passivo fittizio (id est, un costo inesistente) documentato da una fattura o da un altro documento equipollente, la fattispecie di cui all'art. 3 sarà destinata a cedere il passo al più grave (siccome privo di soglie di punibilità) reato contemplato dall'art. 2.

Vero ciò, rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 3 tutti i documenti mendaci *diversi dalle fatture* e dagli altri documenti dotati di analoga rilevanza fiscale, quali, ad esempio, i "buoni di consegna" della merce; le "ricevute" rilasciate ai fini di prova civilistica ⁽¹⁶⁶⁾; le distinte emesse (o sottoscritte) dall'esercente per attestare l'avvenuto acquisto di valori bollati ⁽¹⁶⁷⁾; ecc. In questa prospettiva, ci pare che assuma rilevanza ai sensi della norma in esame anche l'utilizzo di una *mendace certificazione di ritenute subite* allorquando tale falsità dovesse essere recepita nella dichiarazione fiscale del sostituto, falsando così il conteggio dell'imposta da versare. Del pari, rilevanti ex art. 3, in quanto estranei all'altra fattispecie di dichiarazione fraudolenta, sono i contratti di compravendita recanti dati non conformi a verità, come accade in casi di alienazione di immobili con indicazione nel rogito di un prezzo diverso - solitamente inferiore - rispetto a quello effettivo ⁽¹⁶⁸⁾.

L'esempio, peraltro, offre il destro per anticipare che, in ogni caso, rientrano nell'art. 2 solamente i casi nei quali siano indicati componenti negativi di reddito (quindi costi) *superiori* rispetto a quelli effettivi: dunque, le falsità destinate a comprimere i ricavi (e non a far lievitare i costi) risultano estranee all'art. 2 per ricadere, eventualmente, nel delitto in commento. Ergo, il precedente esempio rientra nella fattispecie in esame in quanto atipico, rispetto all'art. 2, sia per quanto concerne il documento utilizzato (contratto) che per la tipologia di mendacio (indicazione di un prezzo inferiore a quello effettivo).

Quanto alla tipologia di falsità dei documenti in questione, a rilevare saranno tanto le *falsità ideologiche* quanto le *falsità materiali* ⁽¹⁶⁹⁾: anzi, appare condivisibile quell'orientamento ⁽¹⁷⁰⁾- per quanto smentito dalle più recenti pronunce ⁽¹⁷¹⁾- incline a ritenere che la falsità materiale sia propria del delitto in esame, con la conseguenza che rientrerebbe nell'alveo dell'art. 3 (e non dell'art. 2) la condotta del contribuente che confezioni una fattura mendace, apparentemente proveniente da un suo fornitore, per documentare dei costi in realtà inesistenti. In tale circostanza, infatti, l'operato del contribuente appare connotato da minore insidiosità in quanto, in ipotesi, un controllo incrociato degli organi accertatori, avente ad oggetto l'ignaro emittente apparente, consentirebbe agevolmente di disvelare la falsità del documento. Al contrario, nei casi rilevanti ex art. 2, una semplice verifica di tal fatta sarebbe destinata a rimanere infruttuosa, attesa la corrispondenza tra le annotazioni contabili dell'emittente e dell'utilizzatore. Né si trascuri che, ai sensi dell'art. 1, lett. a), le "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", rilevanti ex art. 2, devono essere "emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate", mentre la fattura materialmente falsa

non viene affatto "emessa" da un soggetto terzo bensì è confezionata dallo stesso utilizzatore ⁽¹⁷²⁾.

In ultimo, occorre sottolineare come la norma preveda che il contribuente debba "avvalersi" del documento mendace affinché venga integrata la condotta tipica. Il punto è rilevante in quanto il novello 2° co. dell'art. 3 precisa che «il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria». La previsione riecheggia il disposto del 2° co. dell'art. 2 relativo all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e mira ad assicurare che il comportamento decettivo del contribuente sia dotato di reale efficacia ingannatoria: la contabilizzazione del documento mendace o la sua conservazione a fini di prova sono condotte evidentemente finalizzate a fuorviare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, colorando così di concreta offensività il confezionamento o, comunque, l'acquisizione del documento falso.

Peraltro, una tale previsione assicura l'impossibilità di ritenere che il bilancio falso possa rientrare tra i "documenti falsi" previsti dalla norma in esame, atteso che esso viene sì trascritto nel libro inventari (cfr. art. 2217 c.c.) ma non è certo "registrato" nelle scritture contabili (cfr. art. 3, 2° co., d.lg. n. 74/2000). Al contrario, sono le operazioni registrate nelle scritture contabili che trovano compendio nel bilancio di esercizio. Né può dirsi che il bilancio sia "detenuto a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria", visti gli obblighi di pubblicità che ne accompagnano l'approvazione.

Una seconda tipologia di condotte volte a supportare la falsità della dichiarazione fiscale è descritta dal legislatore facendo riferimento al compimento di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" ⁽¹⁷³⁾. Tale previsione deve essere letta alla luce del disposto della lett. g bis) dell'art. 1, anch'essa introdotta dal legislatore della riforma onde precisare che «per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10 bis della l. 27-7-2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti».

Come si è già avuto modo di rilevare, l'art. 10 bis della l. 27-7-2000, n. 212, concerne la "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale" e, per la verità, non sembra affatto poter riguardare operazioni in qualche misura affette da simulazione ⁽¹⁷⁴⁾. E vi è da auspicare che una simile puntualizzazione non vada ad alimentare ulteriormente quella confusione che non di rado è affiorata in passato tra elusione e frode fiscale e che, finalmente, proprio l'art. 10 bis dovrebbe contribuire a dissipare. Tanto più alla luce dell'esplicita irrilevanza penale che il 13° co. del suddetto articolo prevede per le operazioni "abusive".

Anche con riferimento a tali condotte fraudolente di "supporto" alla decettività della dichiarazione fiscale, occorre osservare come sia ampia l'area di interferenza tra il delitto in esame e quello contemplato dall'art. 2, con conseguente significativa

compressione del perimetro applicativo dell'art. 3. Ed invero, oggetto di simulazione è una *dichiarazione di volontà*, mentre la falsità deve ricadere su di un *enunciato descrittivo*: evidentemente diversi, quindi, sono i contesti che connotano tali comportamenti, in linea di principio del tutto distinti e tra loro autonomi ⁽¹⁷⁵⁾. Nondimeno, in ambito tributario, di regola le manifestazioni di volontà assumono rilevanza in quanto incidono sulla formazione della base imponibile disciplinata dalle norme fiscali e necessitano di essere comprovate attraverso la formazione di adeguata documentazione.

Vero ciò, ben si comprende come, assai di frequente, la manifestazione di una volontà simulata sia destinata a ridondare nel confezionamento di un documento falso. Si pensi alla fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti (cfr. anche il successivo par. 38): in esse trova riscontro documentale, pacificamente, una *simulazione relativa soggettiva*, che attribuisce l'operazione ad un soggetto diverso dal reale contraente. Si tratta, quindi, di un caso che ricadrebbe certamente nella sfera applicativa della fattispecie in esame, senonché la fattura mendace che documenta tale operazione assume rilevanza ai sensi dell'art. 2, con la conseguenza che questa disposizione risulta prevalente sull'art. 3 in ossequio alla ben nota clausola di riserva con la quale si apre quest'ultima norma.

Forse, tali sovrapposizioni sono ancora più evidenti in molti casi di simulazione oggettiva: ad esempio, se si simula l'acquisto di un bene inerente l'impresa per dissimulare l'acquisto di un bene personale, si avrà certamente una fattura per operazioni (oggettivamente) inesistenti volta a documentare tale transazione.

Breve: pur senza voler negare del tutto l'esistenza di un qualche spazio applicativo all'art. 3, sembra corretto ritenere che un'ampia gamma di condotte simulatorie finirà con l'essere documentata da mendaci fatture o da altri documenti, parimenti inveritieri e dotati di analoga rilevanza probatoria, costringendo così la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici a cedere il passo al delitto di cui all'art. 2 ⁽¹⁷⁶⁾.

La terza ed ultima tipologia di condotta tipica è costituita dall'avvalersi di "altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria".

È questa la formula di chiusura, ormai divenuta immancabile, con la quale il legislatore tenta di colorare di tipicità tutti i comportamenti in qualche modo artificiosi attuati dal contribuente per scongiurare che l'Amministrazione finanziaria si avveda della mendacità della dichiarazione fiscale. E se la previsione in esame si innesta perfettamente nel tradizionale paradigma della frode fiscale, di una certa originalità appare la spinta del legislatore affinché l'interprete valuti con particolare cautela la concreta carica ingannatoria della condotta fraudolenta. Sembra, in altri termini, che con la riforma del 2015 si sia inteso non tanto innalzare l'asticella della capacità decettiva del mezzo fraudolento, quanto spingere l'interprete a valorizzare la vocazione selettiva della fattispecie riconoscendo come tipiche esclusivamente quelle condotte *davvero* in grado di sviare l'attività di accertamento ⁽¹⁷⁷⁾.

Verso una tale conclusione inclina la previsione che vuole il mezzo fraudolento non solo idoneo ad "ostacolare l'accertamento" (come già previsto dalla previgente fattispecie) ma altresì capace di "indurre in errore l'Amministrazione finanziaria".

La novella, quindi, lascia di certo prive di rilevanza penale le piccole furberie, le irregolarità, le violazioni, le imprecisioni destinate a rendere sì meno agevole l'attività di verifica condotta dall'Amministrazione finanziaria, ma scevre di una reale idoneità ingannatoria.

Tale approdo trova conferma anche nella definizione che la riforma affida all'art. 1 con l'aggiunta della lett. *g ter*): «per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiali e quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà».

Dunque, il falso e l'artificio appaiono, anche sotto questo profilo, i protagonisti della condotta fraudolenta descritta dalla norma, a ribadire l'elevato tasso di insidiosità che la novella richiede al comportamento del contribuente per attrarlo nell'area della dichiarazione fraudolenta. E, peraltro, esce confermata la lettura che era prevalsa della nozione di "mezzi", da identificare con *condotte finalisticamente orientate* al raggiungimento di uno scopo e non con l'oggetto materiale dell'illecito ⁽¹⁷⁸⁾.

31. (Segue). I "mezzi fraudolenti": qualche osservazione su taluni casi controversi.

La dottrina e la giurisprudenza che, nel corso degli anni, si sono occupate delle varie fattispecie di frode fiscale via via succedutesi, hanno avuto modo di misurarsi con svariate tipologie di condotte poste a cavallo tra la frode, la "semplice" evasione e l'elusione fiscale. Il dibattito sorto nell'ultimo lustro attorno alla rilevanza penale dell'elusione fiscale, stimolato dalla "scoperta" giurisprudenziale dell'abuso del diritto, ne è un efficace esempio. Ed è interessante rilevare come tale argomento sia stato affrontato non tanto per delimitare i confini della fattispecie di dichiarazione *fraudolenta* quanto quella di dichiarazione *infedele*, atteso che le condotte elusive, ma sospettate di essere, in realtà, forme di evasione fiscale, sembravano (prima della riforma del 2015) destinate a sconfinare - al più - nell'ambito dell'art. 4, stante l'assenza di condotte artificiali.

Nondimeno, è in sede di ricostruzione della frode fiscale che la dottrina si è spesso interrogata in merito alla legittimità di condotte più o meno raffinate ma aventi il comune denominatore di abbattere la base imponibile.

Probabilmente, a ciò ha contribuito anche la circostanza che vedeva, prima della riforma del 2000, la dichiarazione infedele essere priva di rilevanza penale o, al più, riconducibile alle (blande) fattispecie contravvenzionali previste dall'art. 1, 2° co., [legge n. 516/1982](#). Di qui il sorgere di un dibattito che trovava nella cornice della frode fiscale il suo habitat più adeguato e che si concludeva, in genere, constatando l'atipicità dei fatti elusivi rispetto alle ipotesi di frode ⁽¹⁷⁹⁾.

Ci si è così interrogati in ordine alla rilevanza penale di condotte quali ⁽¹⁸⁰⁾:

- l'intestazione di libretti di risparmio a soggetti diversi da quelli che effettivamente sono i titolari delle somme da questi risultanti ⁽¹⁸¹⁾;
- l'occultamento di merci in luoghi appartati diversi dal normale "magazzino";
- l'acquisizione delle cosiddette "bare fiscali";
- l'effettuazione di operazioni di sale and lease-back;
- il cosiddetto dividend washing o dividend stripping;
- la pratica del transfer pricing.

Ora, l'evolversi del quadro normativo ha disciplinato in modo esplicito talune di queste pratiche, ponendo dei limiti, ad esempio, alla deducibilità delle perdite maturate in seno a società incorporate (cfr. art. 172, 7° co., **t.u.i.r.** per arginare il fenomeno delle "bare fiscali") o alla deducibilità degli interessi passivi (cfr. art. 96, ma anche - in passato - gli abrogati artt. 97 e 98, **t.u.i.r.**, per impedire un uso distorto della c.d. "leva finanziaria") ⁽¹⁸²⁾. Le stesse operazioni di usufrutto azionario sono state imbrigliate dapprima con l'art. 14 e, oggi, con l'art. 109, 8° co., **t.u.i.r.**, così da evitare le vistose distorsioni che si erano manifestate in passato ⁽¹⁸³⁾. E - come si è rilevato (cfr. il precedente par. 24) - la pratica del transfer pricing è stata regolamentata attraverso, sostanzialmente, obblighi di disclosure posti a carico del contribuente, la cui osservanza comporta il venir meno di ogni profilo sanzionatorio ⁽¹⁸⁴⁾.

Dunque, il travalicare i confini che la normativa tributaria oggi pone a tali pratiche dà luogo, tout court, a fatti di evasione fiscale e, sotto il profilo penale, all'eventuale integrazione del delitto di cui all'art. 4. Peraltro, come si è già osservato, il venir meno della rilevanza penale dei costi effettivamente sostenuti ma privi di deducibilità fiscale ha come effetto, verosimilmente, la fuoriuscita dall'area di rilevanza penale di buona parte di tali condotte, atteso che - di frequente - è proprio la indeducibilità del maggior costo la conseguenza scaturente dal superamento del perimetro di liceità tracciato attorno a tali tipologie di operazioni.

Breve: le citate operazioni di sofisticata ingegneria societaria sembrano destinate ad assumere rilevanza penale, ai sensi della norma in commento, non in quanto candidate ad essere identificate con altrettanti "mezzi fraudolenti" (assodato che tali non sono) ma soltanto se inficciate, al pari di qualsiasi altra operazione fiscalmente rilevante, dal ricorso a negozi simulati o dall'utilizzo di documentazione mendace.

Restano, nondimeno, alcune situazioni peculiari, peraltro non infrequenti nella prassi, sulle quali sembra utile spendere qualche osservazione al fine di verificarne, ed eventualmente a quali condizioni, la riconducibilità al delitto in esame.

32. (Segue). "Contabilità irregolare", "sottofatturazione", "contabilità nera" e dichiarazione fraudolenta.

In tale prospettiva, si è detto di come assuma rilevanza, ai sensi dell'art. 3, l'utilizzo di documenti falsi, e ciò tanto che si tratti di falsi ideologici quanto di falsi materiali ⁽¹⁸⁵⁾. E, come si osservava, l'unico limite alla rilevanza dell'utilizzo di documenti falsi ai sensi dell'art. 3 è dato dall'area applicativa della fattispecie di cui all'art. 2, tipizzante l'utilizzo di documenti relativi ad operazioni inesistenti.

Prima della riforma del 2015, si affermava che il falso doveva essere *esterno* alla contabilità ed in essa recepito ⁽¹⁸⁶⁾, in quanto falso contabile e mezzo fraudolento - lungi dall'identificarsi - dovevano coesistere affinché la fattispecie potesse ritenersi tipica. Tale constatazione, poi, conduceva ad escludere che una contabilità inattendibile potesse essere identificata con l'adozione di ``*mezzi fraudolenti*'' rilevanti ai sensi dell'art. 3 ⁽¹⁸⁷⁾.

Se tale conclusione era del tutto condivisibile in presenza di una fattispecie che dava espressa rilevanza, come elemento di tipicità da assommare agli altri, alla ``*falsa rappresentazione nelle scritture contabili*'', l'attuale soppressione di tale frammento della norma ripropone una questione di non poca rilevanza. Ed infatti, assodato che, nella nuova fattispecie, la condotta artificiosa non deve più rispecchiarsi in un dato contabile inveritiero, occorre chiedersi se la irregolarità contabile rappresenti - di per sé - un mezzo fraudolento che, accompagnato da una dichiarazione mendace, sfoci nel delitto di dichiarazione fraudolenta.

La domanda appare particolarmente pertinente laddove si tenga presente che, ai sensi della lett. *h*) dell'art. 1, per ``*mezzo fraudolento*'' deve intendersi anche la condotta omissiva ``realizzata in violazione di uno specifico obbligo giuridico''. E si consideri che la tenuta di una contabilità corretta e completa di tutte le annotazioni imposte dalla concreta operatività del contribuente è obbligo riconosciuto (almeno per taluni contribuenti) tanto dalla normativa fiscale (cfr. artt. 13 ss., part. art. 22 d.p.r. n. 600/1973, nonché art. 39 d.p.r. n. 633/1972) quanto da quella civilistica (cfr. artt. 2214 ss. c.c., part. artt. 2216 e 2219). Quid iuris, allora, in presenza di una contabilità caotica o, più radicalmente, inficiata da omissioni o da falsità?

La risposta che si deve dare ad un tale quesito appare, invero, alquanto articolata.

In primo luogo, infatti, occorre rammentare come, ai sensi del novello 3° co. dell'art. 3, «ai fini dell'applicazione della disposizione del 1° co., non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali». Dunque, l'omessa annotazione di ricavi - il cosiddetto ``nero'' - fuoriesce espressamente dall'area applicativa della dichiarazione fraudolenta per rientrare, al più, in quella della dichiarazione infedele.

Se, quindi, una contabilità è irregolare in quanto in essa non risulta annotata una parte dei ricavi, tale contabilità non potrà comunque assurgere a ``*mezzo fraudolento*''. E la stessa conclusione vale pure in presenza di fatture o altri documenti parimenti incompleti, ossia ideologicamente falsi in quanto recanti l'indicazione di componenti positivi di reddito o di ricavi rilevanti ai fini Iva in misura inferiore rispetto a quella effettiva.

In sintesi, quindi, il legislatore esclude espressamente che la cosiddetta ``sottofatturazione'' rientri nell'ambito della dichiarazione fraudolenta, pur comportando la tenuta di una contabilità irregolare e l'utilizzo di documenti mendaci ⁽¹⁸⁸⁾.

Tale scelta di politica criminale, a ben vedere, appare tutt'altro che scontata se è vero che la *Relazione governativa* alla primigenia versione del decreto n. 74/2000 adombrava la possibilità che anche *la mera violazione di obblighi contabili* potesse divenire mezzo fraudolento qualora, per le sue modalità, avesse assunto connotati di particolare insidiosità.

D'altra parte si osservava, in senso contrario, che se *mezzo fraudolento e falso contabile* dovevano coesistere, allora doveva escludersi che una qualità della contabilità potesse aggiungersi alla falsità di questa per dar vita alla condotta di supporto necessaria affinché una dichiarazione infedele diventasse fraudolenta ⁽¹⁸⁹⁾: il modello trifasico di condotta, infatti, era destinato a rimanere impermeabile a comportamenti destinati ad integrare due soltanto dei tre snodi tipizzati, coincidenti con il solo falso contabile e con la dichiarazione mendace.

Senonché, ora che la riforma ha optato proprio per una tale struttura bifasica della fattispecie, in assenza di un esplicito intervento del legislatore, vi sarebbe stata una criminalizzazione a tappeto, ex art. 3, di tutti i casi di "sottofatturazione" e, verosimilmente, anche di molte contabilità inficiate da rilevanti profili di irregolarità e forieri di dichiarazioni mendaci.

Evidentemente, il legislatore ha ritenuto - condivisibilmente - di lasciare tali condotte alla sfera applicativa dell'art. 4, in ossequio ad una risalente strategia di allocazione della sanzione penale volta ad escludere dalla frode fiscale la incompleta annotazione di ricavi, ancorché assistita da documentazione falsa ⁽¹⁹⁰⁾.

D'altro canto, si consideri che, in fin dei conti, colui che emette una fattura "sottomanifestante", sebbene rediga un documento mendace, quantomeno procede a fatturare ed a contabilizzare *una parte della prestazione* effettuata. Tale condotta, quindi, appare di minore gravità rispetto a quella di chi, invece, si sia totalmente defilato nei confronti del fisco, non emettendo alcun documento ⁽¹⁹¹⁾.

Non solo. Come osserva esattamente la *Relazione illustrativa* al [decreto del 2015](#), senza l'introduzione di una simile previsione si sarebbe generata una disparità di trattamento tra i contribuenti soggetti agli obblighi contabili e gli altri contribuenti, dato che la medesima reticenza nel dichiarare i propri ricavi avrebbe subito un trattamento assai più severo in capo ai primi.

Dunque, per tornare al quesito che ci eravamo posti, la contabilità carente dell'annotazione di ricavi e/o costellata di fatture "sottomanifestanti" non potrà essere ritenuta un "mezzo fraudolento" rilevante ex art. 3.

In presenza di operazioni simulate o di documenti falsi contabilizzati, invece, la contabilità irregolare sarà semplicemente specchio di tali profili di artificiosità della condotta, *già autonomamente rilevanti* (nel caso delle operazioni simulate) o destinati a divenire tipici ex art. 3 proprio in quanto *recepiti nelle scritture contabili* (è il caso dei documenti falsi, dei quali - come si è visto - il contribuente si deve "avvalere").

A fortiori, quindi, l'indicazione - ad esempio - di costi inesistenti *solamente nelle scritture contabili* ma senza l'utilizzo di fatture o di qualsiasi altra "pezza d'appoggio" mendace dovrà ritenersi estranea (sia all'art. 2 che) alla fattispecie in esame, per rientrare -

sussistendone gli altri presupposti - nell'alveo della dichiarazione infedele di cui all'art. 4, attesa l'assenza di una condotta di "supporto" a tale irregolarità contabile.

Le considerazioni fin qui svolte consentono di affrontare anche il ricorrente tema concernente la rilevanza penale della cosiddetta "contabilità nera", ossia di quell'insieme di appunti, di note, di files di computer, ecc., deputati a raccogliere una parte della gestione dell'impresa che si vuole tenere nascosta agli occhi del fisco. Il tema ha ragione di porsi in quanto, ancora una volta, la *Relazione governativa* al decreto del 2000 affermava che una simile condotta del contribuente avrebbe potuto fuoriuscire dalla sfera della dichiarazione (meramente) infedele per rientrare nell'ambito della dichiarazione fraudolenta ⁽¹⁹²⁾.

Tuttavia, per un verso si è già detto di come la semplice mancata annotazione di elementi attivi sia destinata a rimanere atipica ai sensi della norma in commento mentre, sotto un'altra prospettiva, non può sfuggire come la tenuta di una "contabilità nera" perfettamente conforme a verità possa di certo rappresentare *la prova* schiacciante dell'infedeltà del contribuente ma sia difficilmente qualificabile come comportamento capace di *ostacolare* l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Anzi, probabilmente, molti funzionari dell'Agenzia delle Entrate o militari della Guardia di Finanza sarebbero ben lieti di trovare sempre una contabilità "nera" con annotato tutto ciò che non compare nella contabilità ufficiale.

Vero ciò, quello in esame appare uno strumento che ben può agevolare il contribuente nel mantenere sotto controllo la parte di attività imprenditoriale che tiene occultata al fisco ma, allo stesso tempo, non può che *facilitare* (anziché *ostacolare*) l'eventuale attività di accertamento. E, d'altro canto, laddove una tale contabilità non venisse poi reperita, allora il compito dell'Amministrazione finanziaria non sarebbe comunque maggiormente arduo di quello che avrebbe dovuto fronteggiare laddove codesta contabilità "riservata" non fosse mai stata istituita ⁽¹⁹³⁾.

33. (Segue). Un caso controverso: l'intestazione fittizia di conti bancari.

La riformulazione della norma in esame, unitamente all'introduzione dell'art. 648 ter 1 c.p., sembra rendere di particolare attualità una questione dibattuta soprattutto prima della riforma del 2000, in quanto oggetto di pronunce giurisprudenziali contrastanti.

Il caso è quello del contribuente che, al fine di occultare proventi derivanti dalla propria attività e non annotati nelle scritture contabili, attua una frammentazione e articolazione di conti correnti, depositi "non ufficiali" e libretti al portatore intestati a nomi di fantasia o a terze persone. Il problema che si è posto è stato quello di verificare se una tale condotta integrasse o meno gli estremi del reato di frode fiscale di cui all'art. 4, lett. f), **legge n. 516/1982**, ma la questione, evidentemente, sembra passibile di ripresentarsi anche con l'attuale normativa: è infatti evidente che, sebbene non costituisca dichiarazione fraudolenta la mera mancata annotazione di ricavi, quand'anche realizzata attraverso una "sottofatturazione", nel caso prospettato ci si trova comunque al cospetto di una

condotta ulteriore, attraverso la quale il contribuente dirotta i proventi non fatturati su conti riconducibili ad altri soggetti proprio per sviare le attività di accertamento (in particolare, di verifica dei conti bancari) eventualmente avviate dall'Amministrazione finanziaria.

Rispetto al passato, peraltro, occorre notare che il mutato quadro normativo ha reso anacronistico il riferimento tanto ai conti intestati a nomi di fantasia quanto ai libretti al portatore (perlomeno sul territorio domestico), mentre resta del tutto attuale l'ipotesi di utilizzo di conti intestati a prestanomi per accogliere ricavi sottratti a tassazione.

Prescindendo dalle questioni che tale condotta pone sotto il profilo dell'eventuale integrazione di delitti quali quelli previsti dagli artt. 648 bis, 648 ter, 648 ter 1 c.p. e 12 quinquies, d.l. 8-6-1992, n. 306⁽¹⁹⁴⁾, non pare inutile domandarsi se un simile comportamento del contribuente possa costituire un *“mezzo fraudolento”* rilevante ai sensi dell'art. 3 d.lg. n. 74/2000.

La risposta che la dottrina aveva dato al quesito, in epoca ormai risalente, era particolarmente rigorosa, ed andava nella direzione di rinvenire i lineamenti del mezzo fraudolento anche in capo ad un siffatto contegno⁽¹⁹⁵⁾. In senso contrario, peraltro, si era levata un'autorevole voce⁽¹⁹⁶⁾ sostenendo che, con la sostanziale caduta del segreto bancario avutasi già con la legge n. 413/1991, un tale ordine di idee non avrebbe tenuto in debito conto la sostanziale inidoneità dell'ostacolo che, così facendo, si tentava di frapporre all'attività di verifica. E, come si accennava, sul punto non erano mancati neppure i contrasti giurisprudenziali⁽¹⁹⁷⁾.

Invero, rispetto a condotte quali quelle descritte, pare alquanto problematico individuare una soluzione (quale essa sia) valida per ogni caso di frammentazione dei ricavi non fatturati in conti bancari più o meno facilmente individuabili⁽¹⁹⁸⁾. Non si deve dimenticare, infatti, che il contribuente infedele potrebbe pur sempre, in alternativa, conservare in contanti i propri ricavi occultati al fisco, magari suddividendoli in più nascondigli estranei al sistema bancario. Certo, tale metodologia sarebbe alquanto farragিনosa e, alla luce delle norme che oggi limitano l'utilizzo del contante, indubbiamente renderebbe non sempre agevole il riutilizzo dello stesso, specie laddove fosse necessario reinserirlo in un contesto produttivo. Tuttavia, anche la *“monetizzazione”* dei ricavi occultati al fisco rappresenterebbe comunque un serissimo ostacolo all'attività di accertamento senza comunque poter assurgere, ci pare, a *“mezzo fraudolento”*. Ed allora, forse, potrebbe essere proprio questo un metro valido onde valutare la carica di insidiosità insita nella condotta del contribuente al fine di decidere, nel caso concreto, quali comportamenti di occultamento di ricavi non contabilizzati possano qualificarsi come mezzo fraudolento tipico ex art. 3 in quanto dotati di maggior idoneità ingannatoria rispetto alla mera conservazione, ancorché *“riservata”*, del contante⁽¹⁹⁹⁾. Ciò con la consapevolezza che, verosimilmente, la più appropriata risposta penale in tali situazioni è rinvenibile in altra parte del sistema.

34. (Segue). *“Società di comodo” e mezzi fraudolenti.*

Tema dai profili camaleontici ma frequentemente evocato allorché si affronta l'analisi delle ipotesi di frode fiscale è quello concernente il ricorso alle cosiddette "società di comodo". Sulla idoneità delle meno recenti fattispecie fraudolente a colpire tali enti polimorfi si è registrata, in passato, una unanimità di vedute della dottrina per certi versi persino sorprendente ⁽²⁰⁰⁾.

In realtà, sotto questa etichetta - assai generica - si rinvencono fenomeni alquanto eterogenei: si va dalle società non operative, espressamente disciplinate dall'art. 30 della l. 23-12-1994, n. 724 e che nulla hanno di illecito, alle società cosiddette "cartiere", ossia del tutto prive di operatività e dedite all'emissione seriale di fatture per operazioni inesistenti.

Evidentemente, per ragioni opposte, ambedue tali categorie di enti collettivi esulano dalla fattispecie in esame, atteso che nelle società non operative ex legge n. 724/1994 si procede semplicemente ad una particolare modalità di determinazione di un reddito minimo imponibile mentre, nel caso delle "cartiere", il fenomeno ben si iscrive nell'alveo dei delitti previsti dagli artt. 2 ed 8 del d.lg. n. 74/2000.

Estraneo, poi, alla fattispecie de qua è anche il tema attinente alla collocazione della sede legale di società in Paesi a fiscalità privilegiata salvo poi "eterodirigere" tali enti impartendo ordini dall'interno dei confini nazionali. È questo il fenomeno noto nella prassi con il termine di "esterovestizione" ed il cui contrasto si realizza riconducendone entro il territorio italiano la sede effettiva, in virtù dell'art. 73 t.u.i.r., il cui 3° co. dispone che: «ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato».

Così facendo, è chiaro che detti contribuenti si troveranno esposti a quanto previsto dall'art. 5, d.lg. n. 74/2000, in quanto, sul presupposto - fallace - di essere soggetti non residenti, non avranno presentato alcuna dichiarazione fiscale, perlomeno nel nostro Paese ⁽²⁰¹⁾. Di qui le eventuali conseguenze penali di una condotta che, tuttavia, di regola appare estranea alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta ⁽²⁰²⁾ (e cfr., per approfondimenti, il successivo par. 44).

Tali rilievi, quindi, consentono di sgombrare il campo da tutta una serie di fattispecie concrete che, come si è visto, nulla hanno a che fare con la norma in esame ma che, nondimeno, vengono genericamente ricondotte all'utilizzo di "società di comodo".

Restano sul tappeto tutti quei casi nei quali un ente societario venga strumentalizzato per farlo apparire titolare di redditi che, in realtà, sono direttamente riconducibili al contribuente stesso. In siffatte situazioni, sussisterà - verosimilmente - quella simulazione soggettiva di cui già si è detto e che l'art. 1, lett. g bis), annovera espressamente tra le operazioni simulate rilevanti ai sensi dell'art. 3.

Situazioni, queste, peraltro da non confondere con quelle in cui un ente societario venga costituito ed utilizzato appositamente per usufruire di un regime fiscale particolarmente favorevole: si pensi all'istituto di credito che, per non subire delle limitazioni nella detrazione dell'Iva sulla ristrutturazione di un immobile,

costituisca una società ad hoc onde acquisire tale immobile, sostenerne i costi di ristrutturazione (con detrazione della relativa Iva) e poi proceda ad incorporare la società-veicolo in questione. Un siffatto caso, che - con una celebre sentenza - è stato ritenuto dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea affetto da abuso del diritto ⁽²⁰³⁾, non comporta alcuna simulazione, atteso che la costituzione della società-veicolo e la sua particolare operatività collimano perfettamente con la volontà delle diverse parti contrattuali. Piuttosto, occorrerà valutare, come fece la Corte di Giustizia, la natura abusiva o meno di una tale condotta, valutazione che oggi viene affidata all'art. 10 bis, l. 27-7-2000, n. 212, e che - come rammenta la lett. *g bis*) dell'art. 1 d.lg. n. 74/2000 - rimane estranea al delitto di dichiarazione fraudolenta ⁽²⁰⁴⁾.

E sempre atipico rispetto alla fattispecie in commento appare il caso in cui una società venga utilizzata per attribuirvi (non dei redditi ma) un *bene* di particolare valore onde schermarne la riconducibilità ad un determinato contribuente, così da occultare un altrimenti significativo indice di capacità contributiva.

Si pensi all'intestazione ad una società immobiliare non residente, e magari con azioni al portatore, di un immobile di grande valore in realtà nella completa disponibilità di un contribuente persona fisica residente in Italia.

In tali casi, a ben vedere, ci troveremmo sì al cospetto di una manovra artificiosa, talora persino di una simulazione soggettiva, ma questa sarebbe volta non tanto a sorreggere uno specifico occultamento di base imponibile (limitato alla rendita dell'immobile) e, quindi, la falsità di una dichiarazione, quanto a celare un indice di capacità contributiva potenzialmente in grado di innescare un accertamento fiscale. A mancare, quindi, sembra essere quel nesso di stretta strumentalità che deve riconnettere il mezzo fraudolento e la dichiarazione decettiva onde "indurre in errore l'Amministrazione finanziaria" in merito all'adeguatezza dei contenuti della dichiarazione fiscale. Nel caso in esame, infatti, consterebbe semplicemente di un tentativo di *incidere sui criteri di scelta* dell'Amministrazione stessa in ordine all'individuazione dei contribuenti da sottoporre ad accertamento, cercando di evitare che emerga l'evidente contraddizione tra redditi modesti ed un tenore di vita particolarmente elevato. Il tema, già accennato in precedenza, è sostanzialmente analogo a quello del contribuente che simuli un insussistente stato di povertà.

35. (Segue). Elusione fiscale, "abuso del diritto" ed illeciti penali tributari: un tema (forse) superato dalla riforma del 2015.

Una volta delineate le fattispecie tipizzate dagli artt. 3 e 4 del decreto, vale ancora la pena spendere qualche considerazione in merito ad una questione che ha dato luogo, soprattutto tra il 2012 ed il 2015, ad un incandescente dibattito, che ha visto su posizioni spesso contrastanti la dottrina pressoché unanime e la giurisprudenza ⁽²⁰⁵⁾. La querelle concerne le potenziali implicazioni penali derivanti dall'elusione fiscale ⁽²⁰⁶⁾, anche alla luce dello sviluppo avuto, dal 2006 in avanti, dal tema del cosiddetto "abuso del diritto".

In realtà, come si è già avuto modo di rilevare nel precedente par. 20, gli interventi normativi del 2015 sembrano aver superato la questione con una generalizzata

depenalizzazione delle condotte elusive in seguito non solo all'introduzione dell'art. 10 bis della l. 27-7-2000, n. 212 ad opera del d.lg. n. 128/2015, ma anche del co. 1 bis dell'art. 4, d.lg. n. 74/2000 sul quale si è già avuto modo di soffermarsi diffusamente (cfr. il precedente par. 22). Nondimeno, non pare fuori luogo ripercorrere, per quanto assai sinteticamente, i termini della questione, in attesa che la materia sedimenti e consenta, quindi, di pervenire a conclusioni maggiormente solide rispetto a quelle che, al momento, sembra corretto ipotizzare.

Come si accennava, la questione della rilevanza penale dell'elusione fiscale ha attraversato una stagione di particolare vivacità che ha preso avvio soprattutto quando, alla fine del 2008, le Sezioni Unite della Corte di cassazione ⁽²⁰⁷⁾ ritennero di "consacrare" quella che, nei mesi precedenti, aveva assunto i contorni di una vera e propria *nouvelle vague* nell'ambito dell'interpretazione e, quindi, della applicazione delle norme tributarie. Ed infatti, sulla scorta delle note sentenze Halifax e Part Service ⁽²⁰⁸⁾, era approdato anche nella nostra giurisprudenza un canone di interpretazione delle norme fiscali affatto peculiare e, prima di allora, assai poco frequentato se non del tutto negletto, perlomeno in ambito tributario: l'abuso del diritto.

In realtà, è sufficiente constatare la completa assenza di qualsiasi riconoscimento normativo interno di un tale principio che, giova ribadire, la Corte di Giustizia desume in via interpretativa dai principi generali della legislazione comunitaria, per concludere nel senso di ritenere certamente preclusa qualsiasi ricaduta di ordine penale derivante da riprese a tassazione effettuate in applicazione di questo canone ermeneutico, per giunta di derivazione comunitaria ⁽²⁰⁹⁾.

Senonché, una tale conclusione rischiava di vedere in buona parte svuotato il proprio significato allorquando si fosse compiuto un piccolo passo innanzi nella lettura del principio dell'abuso del diritto per constatare come, in buona sostanza, l'art. 37 bis d.p.r. n. 600/1973 (oggi abrogato) finisse con il tipizzare tutta una serie di ipotesi la cui natura elusiva poteva essere sostenuta in applicazione (sostanzialmente) dei medesimi presupposti che conducevano ad affermare la sussistenza di un abuso del diritto.

Ed infatti, in questo solco si collocò una nota pronuncia della Cassazione ⁽²¹⁰⁾, che prendeva le mosse dalla constatazione secondo la quale la definizione di imposta evasa contenuta all'art. 1, lett. f), d.lg. n. 74/2000 ⁽²¹¹⁾ sarebbe stata idonea a ricomprendere anche l'imposta elusa, che è, appunto, «il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva».

In tale prospettiva, la causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 16 d.lg. n. 74/2000, nonostante le chiare indicazioni di segno contrario contenute nella relazione governativa, venne utilizzata quale argomento a sostegno della rilevanza penale dell'elusione fiscale ⁽²¹²⁾.

Di qui la conclusione, quasi scontata: «nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così

come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Suprema Corte di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva». Ed era chiaro che, in un tale contesto, la «norma principe» in materia di contrasto all'elusione fiscale non poteva che essere l'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973.

Senonché, una volta analizzati i presupposti applicativi dell'art. 37 bis, non si poteva non constatare come questa fattispecie risultasse davvero appesa a due scivolosi appigli, quali la componente finalistica dell'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e la *concatenazione di negozi giuridici privi di ragioni economiche*. Ritenere che dall'applicazione di una tale fattispecie potessero conseguire effetti di natura penale significava, così, porsi in contrasto non solo con il principio di *determinatezza* dell'illecito penale ma altresì con quello di *materialità* ⁽²¹³⁾.

Come si rilevava, l'attuale tipizzazione dell'abuso del diritto (art. 10 bis, l. 27-7-2000, n. 212), l'abrogazione dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/1973 e l'espressa esclusione della punibilità delle operazioni qualificabili come abusive (art. 10 bis, 13° co., l. 27-7-2000, n. 212) dovrebbero indurre a ritenere ormai tramontata la questione, perlomeno al cospetto di operazioni che davvero abbiano natura meramente elusiva e non comportino il ricorso a documentazione mendace o la stipula di negozi simulati.

In questi precisi termini, peraltro, si è già espressa la prima pronuncia della Cassazione ⁽²¹⁴⁾ che, il giorno stesso dell'entrata in vigore della riforma del 2015, è intervenuta sulla materia precisando che le condotte «abusive» riconducibili all'art. 10 bis, l. 27-7-2000, n. 212 postulano «l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenza». Tratti che, ci permetteremmo di aggiungere, in realtà hanno ben poco a che fare con condotte (meramente) abusive.

Certo, come afferma un'avvertita dottrina ⁽²¹⁵⁾, dal punto di vista del penalista occorre «individuare in maniera appropriata ed adeguata criteri selettivi idonei per decidere quali condotte siano qualificabili come abusive del diritto e, pertanto, in osservanza del disposto dell'art. 10 bis legge n. 212/2000, per ciò solo non costitutive di reato». È allora chiaro che la tipizzazione delle condotte abusive e l'esclusione della loro rilevanza penale non può certo tradursi in una sorta di salvacondotto per comportamenti connotati da profili di frodolenza ma che, proprio in quanto tali, paiono destinati a travalicare i confini del mero abuso del diritto. E si noti, in conclusione, che il 12° comma dell'art. 10 bis prevede in modo assai esplicito che i vantaggi fiscali suscettibili di essere aggrediti con lo strumento dell'abuso del diritto sono esclusivamente quelli che «non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie». Dunque, non solo condotte lato sensu fraudolente, ma anche comportamenti comunque in contrasto con norme tributarie sono destinati a fuoriuscire dal perimetro della norma in esame e, quindi, della previsione salvifica contenuta nel 13° comma.

36. (Segue). L'elemento soggettivo, il momento consumativo e le soglie di punibilità.

Analogamente a quanto previsto in seno all'art. 4, anche il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici contempla un elemento soggettivo particolarmente pregnante e due soglie di punibilità.

Per quanto concerne l'*elemento soggettivo* della fattispecie, anche in quest'ambito il soggetto agente deve perseguire il *fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*. Come già rilevato, l'art. 1, lett. e), prevede che, qualora i fatti siano commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore, o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il fine di evasione debba essere inteso come comprensivo altresì del fine di consentire l'evasione alla società, all'ente, o alla persona fisica per conto della quale il soggetto agisce. Si è altresì precisato che il fine di evasione ricomprende anche il fine di conseguire un indebito rimborso o di ottenere il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta [art. 1, lett. d)].

Si fa rinvio al precedente par. 25 per alcune considerazioni in merito alla possibilità di qualificare come dolo specifico un tale elemento soggettivo che, probabilmente, si lascia meglio ricondurre nell'alveo del dolo intenzionale ⁽²¹⁶⁾.

Per quanto concerne l'individuazione del momento consumativo e, in particolare, il susseguirsi delle due "fasi" nelle quali si articola la condotta, si deve osservare che l'indicazione dei dati mendaci nella dichiarazione fiscale deve avvenire "compiendo operazioni simulate" ovvero "avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti": l'utilizzo dei verbi al gerundio lascia intendere che, al momento della presentazione della dichiarazione, le condotte artificiali di supporto devono già essere state realizzate, cosicché - appunto - il contribuente possa "avvalersene".

Dunque, dovranno essere ritenuti atipici eventuali comportamenti realizzati successivamente a quello che deve essere individuato necessariamente come il momento consumativo della fattispecie ⁽²¹⁷⁾.

Al riguardo, occorre comunque rammentare che l'art. 11, d.l. 6-12-2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla l. 22-12-2011, n. 214, punisce chiunque, in fase di accertamento, esibisca o trasmetta "atti o documenti falsi in tutto o in parte" ⁽²¹⁸⁾: ciò comporta l'attribuzione di rilevanza penale all'utilizzo, in sede di accertamento, di documentazione mendace eventualmente confezionata in epoca successiva alla presentazione della dichiarazione, colmando così buona parte di quelli che, altrimenti, rischierebbero di apparire come degli arretramenti della tutela penale non agevoli da giustificare.

Infine, anche la fattispecie in esame prevede due soglie di punibilità, *entrambe da superarsi* affinché sussista la responsabilità penale, del tutto analoghe a quelle contemplate dall'art. 4.

La prima di queste soglie prende in considerazione l'*imposta evasa*, subordinando la punibilità al superamento della somma di 30.000 euro di evasione ⁽²¹⁹⁾.

Come già rilevato, la soglia è calibrata su *ognuna delle imposte evase*, con la conseguente impossibilità di sommare l'evasione dell'Iva all'evasione di imposte dirette.

La seconda soglia di punibilità è riferita agli *elementi attivi* sottratti all'imposizione. Anche in seno alla norma in commento, tale soglia è, innanzitutto, di tipo percentuale: gli elementi attivi sottratti a tassazione devono superare il 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (dunque, si tratta di una percentuale dimezzata rispetto a quella contemplata dall'art. 4).

Tuttavia, la soglia è comunque superata - al di là del dato percentuale - qualora gli elementi attivi sottratti a tassazione siano *in valore assoluto* superiori ad un milione e mezzo di euro ⁽²²⁰⁾.

Resta ancora da osservare che la soglia di punibilità in esame è stata modificata dalla riforma del 2015: la lett. b) del 1° co. prevede ora che acquisisca rilevanza penale anche la dichiarazione nella quale «l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila». Previsione, questa, coerente con l'estensione della fattispecie fino ad abbracciare anche la mendace indicazione di «*crediti e ritenute fittizi*».

37. Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti relativi ad operazioni inesistenti.

Come si è anticipato, l'art. 2 del decreto racchiude l'ipotesi di reato in dichiarazione più grave tra quelle contemplate dal sistema penale tributario.

Una tale severità traspare, come si avrà modo di ribadire anche in seguito, dal connubio tra l'entità della pena comminata (pari a quella prevista dall'art. 3) e l'assenza di soglie di punibilità: la modalità di evasione tipizzata in questo contesto, quindi, assume rilevanza penale quale che sia il quantum di evasione realizzato.

Tanto rigore è riservato dal legislatore a quel diffuso fenomeno che, in primissima approssimazione, potremmo indicare come *circolazione di documentazione fiscale volta a comprovare l'effettuazione di operazioni che, tuttavia, in realtà non sono avvenute*.

Ciò è fatto palese sia dalla fattispecie in esame, destinata a punire l'*utilizzo* di tale documentazione sub specie di presentazione di dichiarazioni fiscali mendaci, sia dallo speculare delitto disciplinato dall'art. 8 del decreto, volto a colpire l'*emissione* di codesta documentazione fiscale.

Prendendo le mosse dal novero dei soggetti attivi, si può rilevare come questi siano limitati ai *contribuenti soggetti all'obbligo di presentare le dichiarazioni* rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'Iva ⁽²²¹⁾. Atteso, poi, che la norma non prevede che l'utilizzo della fattura o del documento equipollente coincida necessariamente con la sua annotazione nelle scritture contabili (cfr. 2° co.), sembra corretto ritenere che soggetto attivo della fattispecie possa essere anche un contribuente non sottoposto all'obbligo di tenuta delle scritture contabili ⁽²²²⁾.

Come si è già rilevato, la norma in esame si limita a colpire solamente un «*versante*» del fenomeno frodatario, vale a dire che, in questa sede, viene tipizzata unicamente la condotta di colui che *utilizza* le fatture, e gli altri documenti equivalenti, relativi ad operazioni inesistenti. Ed il legislatore definisce compiutamente anche la nozione di

“utilizzo” penalmente rilevante, identificandolo con la presentazione di una dichiarazione fiscale che *si avvale* di tale documento mendace. Il 2° co. dell'art. 2, inoltre, precisa che il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Dunque, per l'integrazione della fattispecie in questione, l'operazione inesistente deve essere documentata da una fattura (o altro documento analogo) conservata in contabilità o comunque detenuta, e deve incidere sulla determinazione della base imponibile indicata nella dichiarazione fiscale. A differenza di quanto accadeva prima della riforma del 2000, quindi, il mero inserimento (con relativa annotazione) in contabilità di una fattura per operazioni inesistenti non realizza alcun illecito penale, neppure sub specie di conato (si rammenti la già descritta disciplina di cui all'art. 6 del decreto).

La fattispecie in questione, quindi, risulterà integrata solo con la presentazione di una dichiarazione fiscale che *tenga conto anche di quei costi* relativi ad operazioni inesistenti e falsamente documentati da fatture annotate in contabilità o, comunque, detenute “a fine di prova” ⁽²²³⁾.

Si è, così, al cospetto di una fattispecie dotata di una struttura tendenzialmente *bifasica* ⁽²²⁴⁾, nella quale la contabilizzazione del documento fiscale (o la sua utilizzazione, anche sub specie di mera *conservazione*) deve essere seguita dalla presentazione di una dichiarazione non conforme a verità.

Per quanto concerne la *contabilizzazione* del documento fiscale, si è già osservato trattando della fattispecie di cui all'art. 3 come parte della giurisprudenza ⁽²²⁵⁾ abbia condivisibilmente rilevato che l'annotazione di *documenti mendaci* “*autoprodotti*” dallo stesso contribuente ⁽²²⁶⁾ non realizza una condotta tipica ai sensi della fattispecie in esame, bensì rilevante *ex art. 3* del medesimo decreto ⁽²²⁷⁾. In tale circostanza, infatti, il comportamento del contribuente sarebbe connotato da minore insidiosità in quanto, in ipotesi, un controllo incrociato degli organi accertatori, avente ad oggetto il falso (ed ignaro) emittente *apparente*, consentirebbe agevolmente di verificare la falsità del documento. Al contrario, nei casi rilevanti *ex art. 2*, un semplice riscontro di tal fatta sarebbe destinato a rimanere infruttuoso, attesa la *corrispondenza tra le annotazioni contabili dell'emittente e dell'utilizzatore*. Tuttavia, come si osservava (cfr. il precedente par. 30), questo orientamento sembra essere stato superato dalla giurisprudenza più recente che, anche in siffatte situazioni, ravvisa la sussistenza del delitto in esame ⁽²²⁸⁾. La giurisprudenza ha anche avuto modo di ritenere rilevante *ex art. 2* l'utilizzo di documentazione contabile *materialmente* falsa destinata, ad esempio, a comprovare spese sanitarie da portare in detrazione nella dichiarazione dei redditi ⁽²²⁹⁾.

Con riferimento, invece, alla non corrispondenza al vero della *dichiarazione fiscale*, giova sottolineare come il mendacio tipizzato dalla fattispecie in questione sia destinato a manifestarsi sub specie di indicazione di *elementi passivi fittizi*, assodato che l'utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti comporta, salvo quanto si dirà in

merito alle operazioni *soggettivamente* inesistenti, una artificiosa lievitazione dei costi documentati dal contribuente. Peraltro, trattandosi di costi tout court inesistenti, di regola non si pone alcun problema nell'identificare gli elementi passivi fittizi con i costi radicalmente *inesistenti*. È infatti evidente che i costi *non di competenza o non inerenti* sono comunque costi *esistenti* e, in quanto tali, fuoriescono dalla sfera applicativa del delitto in esame e, dopo la riforma del 2015, anche da quella dell'art. 4 (cfr. il precedente par. 22).

Oggetto della condotta potrà essere *qualsiasi documento dotato di efficacia probatoria*, sotto il profilo fiscale, *equipollente a quella della fattura*: dunque, oltre alle stesse fatture - a mero titolo esemplificativo - assumono rilevanza le ricevute fiscali, gli scontrini fiscali e le schede carburante, laddove questi ultimi sono documenti atti a dimostrare l'entità delle spese sostenute per l'acquisto di carburanti e che - qualora comprovino acquisti superiori a quelli effettivi - ben possono assurgere ad oggetto del reato de quo ⁽²³⁰⁾.

38. (Segue). Operazioni "oggettivamente" inesistenti ed operazioni "soggettivamente" inesistenti.

Autentico punctum dolens della norma è l'individuazione delle operazioni qualificabili come "inesistenti". Un importante contributo in tale direzione proviene dalla lett. a) dell'art. 1 ⁽²³¹⁾, la quale, nella sua prima parte, afferma che "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate".

Dunque, l'art. 2 punisce innanzitutto l'utilizzo di documenti affetti da *falsità ideologica* ⁽²³²⁾.

Tale falsità potrà manifestarsi, in primo luogo, attraverso l'indicazione di operazioni *in realtà inesistenti* ⁽²³³⁾ oppure l'indicazione di operazioni cui viene *attribuito un valore superiore a quello effettivo* (c.d. "sovrafatturazione") ⁽²³⁴⁾.

Si noti che un'indicazione di operazioni per importi *inferiori* a quelli reali rientrerebbe - potenzialmente - nella sfera applicativa dell'art. 4, sempre che a tale "sottofatturazione" (che dà luogo a quelli che nella prassi vengono definiti "ricavi neri") consegua una dichiarazione fiscale parimenti mendace e siano altresì superate le previste soglie di punibilità.

La tipologia di falsità ideologica in questione viene usualmente qualificata come fatturazione di operazioni *oggettivamente inesistenti* ⁽²³⁵⁾, con ciò evidenziando come si tratti di condotte che documentano fatti che, da un punto di vista *oggettivo*, non sono reali. In tale ambito, quindi, è *l'entità della prestazione fatturata* ad essere oggetto di falsità.

Giova osservare, sul punto, che la giurisprudenza ha ritenuto come oggettivamente inesistente anche la prestazione dotata di *causa giuridica differente* rispetto a quella indicata nella fattura, come nel caso di acconti fatturati per dissimulare dei finanziamenti ⁽²³⁶⁾.

Accanto a tale tipologia di manipolazione della realtà documentale, vi è un'altra forma di travisamento del reale rapporto economico oggetto di fatturazione, che non intacca l'oggettività della prestazione bensì incide sull'*identità dei soggetti* che ne sono parte. Anziché "gonfiare" gli importi dell'operazione fatturata, quindi, è l'intera (effettiva) operazione che viene riferita documentalmente ad un *soggetto diverso* rispetto a colui che l'ha realmente effettuata.

Dunque, se - ad esempio - A fornisce a B beni per 1.000, vi sarà un soggetto C che emetterà, nei confronti di B, una fattura di importo pari a 1.000.

In una tale situazione, l'operazione è *oggettivamente esistente* (la fornitura di beni di valore pari a 1.000 è reale), ma la fattura indica come fornitore un *soggetto (C) diverso*, che emette la fattura ma che è differente dal fornitore effettivo (A).

Si parla, in questo caso, di operazioni *soggettivamente inesistenti* ⁽²³⁷⁾.

Tuttavia, occorre constatare come la condotta del contribuente che recepisce nella dichiarazione dei redditi il contenuto di fatture documentanti costi *effettivamente sostenuti*, ancorché attribuiti ad un fornitore diverso rispetto a quello effettivo, non dia luogo - di fatto - ad una indicazione di costi *inesistenti*. Ciò perlomeno nell'ambito dell'*imposizione diretta*, della quale occorre occuparsi in via pregiudiziale.

Per convincersi di ciò è sufficiente considerare che, se A fornisce a B beni per 1.000 mentre è un soggetto C ad emettere, nei confronti di B, una fattura di importo pari a 1.000, il contribuente B acquista "davvero" beni del valore di 1.000 e, quindi, sostiene un costo *effettivo ed inerente* alla produzione del suo reddito. E ciò anche se tale costo è documentato da C anziché dal fornitore effettivo A.

In realtà, il potenziale beneficiario dell'operazione, sotto il profilo fiscale, dovrebbe essere proprio il *contribuente A*, il quale - in tal modo - ha la possibilità di occultare parte (o la totalità!) dei propri ricavi. Dunque, in tale situazione, sembra mancare, in capo all'*utilizzatore*, l'indicazione di elementi passivi fittizi ⁽²³⁸⁾.

Un tale ordine di idee è stato accolto anche dalla giurisprudenza ⁽²³⁹⁾, la quale ha avuto modo di intervenire più volte in situazioni concrete nelle quali non appariva dubitabile né la realtà oggettiva sottostante all'operazione (la quale era effettivamente intervenuta, pur concernendo un soggetto diverso rispetto a colui che ha emesso la fattura) né l'inerenza della stessa all'esercizio dell'attività imprenditoriale (e quindi la sua rilevanza ai fini della determinazione dell'imposta). Preso atto di tale situazione, quindi, occorre ritenere insussistente la fattispecie in esame in quanto la fatturazione delle operazioni, pur indubbiamente "inesistenti" *soggettivamente* giusta la definizione di cui all'art. 1, non si risolve nell'indicazione di elementi passivi fittizi. La bontà di una tale conclusione, poi, sembra trovare conferma anche sul piano dell'elemento soggettivo che sorregge la fattispecie, la cui realizzazione deve essere tesa al conseguimento di un'evasione fiscale che torni a beneficio del *soggetto agente*, mentre è irrilevante il fine di *consentire a terzi* l'evasione ⁽²⁴⁰⁾.

Tuttavia, sarebbe quantomeno affrettato escludere a priori l'esistenza di situazioni peculiari nelle quali i costi provenienti da determinati fornitori ricevano un trattamento fiscale deteriore (ad esempio, in quanto fornitori collocati in

paradisi fiscali) rispetto a quanto accadrebbe al cospetto di fornitori "normali". È infatti evidente che, in simili casi, il problema della fatturazione di operazioni *soggettivamente* inesistenti, siccome finalizzate ad occultare l'esistenza di fornitori fiscalmente "penalizzati", finirebbe con il trovare conclusioni di segno opposto a quelle che, nondimeno, sembrano destinate a connotare la "maggioranza statistica" dei casi ⁽²⁴¹⁾.

Non solo. Da un punto di vista pratico, occorre non trascurare le difficoltà che certamente viene ad incontrare il contribuente che riceve una fattura per un'operazione (solo) *soggettivamente* inesistente allorquando sia chiamato a dare la prova che davvero ci si trovi al cospetto di un'operazione di tal fatta e non, piuttosto, di una fatturazione di operazioni (anche solo in parte) *oggettivamente* inesistenti. Ed infatti, qualora sia pacifica la falsità del documento che dovrebbe comprovare l'effettuazione di tale operazione - id est, la fattura - è chiaro che diviene poi concretamente assai arduo dimostrare aliunde che una tale falsità attiene esclusivamente all'*indicazione del soggetto* che avrebbe effettuato la prestazione e non, quantomeno in parte, alla prestazione stessa. Senza dubbio, come si osservava, il tema è di natura probatoria e non sostanziale, ma è altrettanto indiscutibile che, in un tale contesto, aspetti processuali e sostanziali siano destinati ad intrecciarsi, con le regole della prova che finiscono non di rado per fare premio sulle questioni di sostanza.

Quali che siano le conclusioni sotto il profilo dell'art. 2, occorre comunque ricordare come la definizione di operazione *soggettivamente* inesistente, contenuta nell'art. 1, lett. a), dispieghi tutta la propria valenza tipizzante in seno all'art. 8 del decreto, del quale avremo modo di occuparci in seguito. In questa sede vale solamente la pena ribadire come tale fattispecie punisca la condotta di mera *emissione* di fatture o altri documenti a fronte di operazioni inesistenti ⁽²⁴²⁾, contemplando altresì - sul piano dell'elemento soggettivo - la volontà di *consentire a terzi* l'evasione fiscale. Vero ciò, si comprende come, in presenza di operazioni *soggettivamente* inesistenti, in concreto vi potrà essere una responsabilità penale gravante sull'*emittente* del documento ma non anche sull'*utilizzatore* ⁽²⁴³⁾. Ciò, si ribadisce, nell'ambito dell'imposizione diretta.

A conclusioni parzialmente differenti, invece, pare doveroso pervenire in ambito di *imposizione indiretta*, atteso che l'art. 21, 7° co., [d.p.r. n. 633/1972](#) qualifica espressamente come *non detraibile l'imposta a credito connessa ad operazioni inesistenti* ⁽²⁴⁴⁾. Dunque, in ambito di imposta sul valore aggiunto, l'annotazione di fatture che documentano costi connessi ad operazioni *effettuate* da un soggetto diverso rispetto a quello che *risulta aver emesso la fattura*, comporta tout court l'indetraibilità della relativa imposta.

Da ciò consegue che l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti si risolve, per via del disposto dell'art. [21 d.p.r. n. 633/1972](#), anche nell'indicazione di elementi passivi fittizi, ossia di elementi ai quali la disciplina dell'imposta in questione non riconosce rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile ⁽²⁴⁵⁾.

Per converso, la mancata fatturazione della prestazione "reale" da parte del soggetto che l'ha effettuata, dà luogo all'irrilevanza - in ambito di imposta sul valore aggiunto - del relativo costo.

In un tale contesto, sarà verosimilmente il solo *elemento soggettivo* della fattispecie ad assicurare una qualche selettività all'intervento penale, atteso che - per l'utilizzatore della fattura - potrebbe essere del tutto irrilevante contabilizzare - anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - una determinata operazione come proveniente dal fornitore apparente anziché dal fornitore reale. Quindi, in tali situazioni, occorrerà verificare *se e come* l'utilizzatore del documento mendace abbia effettivamente perseguito lo scopo di evadere l'Iva.

39. (Segue). L'elemento soggettivo.

Analogamente a quanto accade per le altre fattispecie penali tributarie già analizzate, anche il delitto in questione prevede che, a livello soggettivo, il contribuente agisca motivato dal "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto". Tale previsione deve poi essere coordinata, come si è già rilevato in precedenza, con il disposto dell'art. 1, lett. e), secondo il quale, qualora i fatti siano commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore, o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il fine di evasione deve essere inteso come comprensivo altresì del fine di consentire l'evasione alla società, all'ente, o alla persona fisica per conto della quale il soggetto agisce. Il legislatore, inoltre, ha precisato che il fine di evasione ricomprende altresì il fine di conseguire un indebito rimborso o di ottenere il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta [art. 1, lett. d)].

Si tratta, quindi, di un delitto doloso e, in particolare, contrassegnato da un coefficiente psicologico che viene spesso identificato con il *dolo specifico* ⁽²⁴⁶⁾. Sotto il profilo applicativo, una tale previsione risulta particolarmente selettiva dell'ambito di tipicità della fattispecie, escludendo la rilevanza penale dei casi di utilizzo di documenti relativi ad operazioni inesistenti non sorretti da finalità fiscali. Come si è già rilevato, quindi, risulteranno atipici eventuali "gonfiamenti" di costi sorretti da altre finalità, quali - ad esempio - quella di indurre il socio di minoranza a svendere la propria quota di partecipazione nella società/contribuente ⁽²⁴⁷⁾.

Spesso, tuttavia, la giurisprudenza ha ravvisato, in casi analoghi, la sussistenza del cosiddetto "dolo multiplo", ritenendo che il contribuente abbia agito animato *sia* da una finalità di evasione fiscale *sia* dalla, ulteriore e concorrente, finalità extra tributaria ⁽²⁴⁸⁾. Si tratta, peraltro, di una soluzione in astratto ineccepibile ma che, in concreto, dovrà sempre essere attentamente vagliata onde evitare facili aggiramenti della norma penale, capaci di porre nel nulla quello che -invece - è un chiaro elemento di selettività dell'area di intervento repressivo, per giunta ricorrente - anche storicamente - nelle fattispecie che colpiscono e che hanno colpito la frode fiscale.

40. (Segue). La (abrogata) circostanza attenuante prevista dal 3° comma.

L'assenza di soglie di punibilità e la dura risposta sanzionatoria prevista dalla fattispecie avevano indotto il legislatore a dettare una disciplina ad hoc per i fatti valutabili come di scarsa significatività. In tale prospettiva, infatti, il 3° co. dell'art. 2 prevedeva un abbattimento della pena ad un terzo di quella prevista dalla fattispecie principale (da sei mesi a due anni in luogo della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) laddove l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse stato inferiore ai vecchi 300 milioni di lire, ossia a 154.937,07 euro.

Il rinvio per *relationem* alla condotta descritta dalla fattispecie principale induce a ritenere che il comma in esame racchiudesse non una autonoma previsione di reato bensì una *circostanza attenuante* ⁽²⁴⁹⁾ ad effetto speciale e quindi, in quanto tale, destinata a confluire nel giudizio di bilanciamento di cui all'art. 69 c.p. Peraltro, una tale conclusione - già ricavabile dalla lettera della norma - trovava definitivo avallo nel 2° co. dell'art. 12, laddove questa previsione è ancora oggi qualificata (del tutto anacronisticamente, come si vedrà *infra*) quale ipotesi circostanziale.

L'intervento legislativo dell'agosto 2011 (d.l. 13-8-2011, n. 138), tuttavia, ha abrogato il comma in esame a far data dal 17-9-2011 e, quindi, risulta ora venuta meno una circostanza attenuante che appariva, invece, del tutto ragionevole, tenuto conto sia della severità del trattamento sanzionatorio previsto dalla fattispecie base sia dell'assenza di soglie di punibilità.

41. L'omessa presentazione della dichiarazione fiscale.

L'ultima delle fattispecie penali dedicate alla tutela della dichiarazione fiscale colpisce l'omessa presentazione di tale documento, ponendosi in linea di - almeno parziale - continuità rispetto alla previgente normativa ⁽²⁵⁰⁾. Già l'art. 1 legge n. 516/1982, infatti, sanzionava questa omissione, anche se la sussistenza della fattispecie penale era subordinata al superamento di una soglia di *ricavi* conseguiti dal contribuente pari a 150 milioni di lire, mentre l'attuale fattispecie contempla una soglia di punibilità calibrata sull'*imposta* effettivamente evasa. Si è così passati, in ossequio all'impostazione generale della riforma, da un vero e proprio reato di pericolo presunto ⁽²⁵¹⁾ ad una fattispecie, almeno tendenzialmente, di danno. Di qui il significativo incremento della risposta sanzionatoria, per giunta ulteriormente innalzata dalla riforma del 2015: dalla reclusione da uno a tre anni contemplata dalla fattispecie entrata in vigore nel 2000 si è giunti alla reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni per i fatti commessi dal 22-10-2015 in avanti ⁽²⁵²⁾.

Sotto un profilo prettamente di politica criminale, si può osservare come - storicamente - un peculiare problema che il legislatore si è trovato a dover affrontare riguarda l'opportunità di punire più gravemente o meno l'evasore *parziale* rispetto all'evasore *totale*, ossia colui che ha presentato una dichiarazione mendace rispetto al contribuente che neppure ha presentato la dichiarazione.

A favore di una maggiore severità verso l'evasore parziale depone la notevole difficoltà che si incontra nell'individuare il contribuente che, pur "venendo allo scoperto", dichiara solo una parte del proprio reddito o del proprio volume d'affari rispetto a chi, confidando nella inefficienza dell'Amministrazione finanziaria, preferisce non

dichiarare alcunché all'erario e meritarsi la qualifica di "evasore totale". Se l'evasore parziale può, infatti, essere scoperto solo a seguito di una più completa verifica fiscale, l'evasore totale dovrebbe essere individuabile più facilmente, ricorrendo semplicemente alle ordinarie - e sempre più raffinate - procedure di censimento fiscale ⁽²⁵³⁾.

Muovendo da tali considerazioni, il legislatore italiano (tanto del 1982 quanto del 1991 ed, infine, del 2000) ha preferito punire più severamente colui che, pur pagando le imposte, ne paga meno del dovuto rispetto a colui che si sottrae integralmente all'obbligo fiscale, operando così una scelta di politica criminale che ha destato in dottrina più di qualche perplessità. Perplessità che hanno infine trovato una qualche eco nell'operato del legislatore se, con la riforma del 2015, ha infine ritenuto di punire più severamente la dichiarazione omessa rispetto alla dichiarazione (soltanto) infedele. Comunque sia, al di là di qualsiasi considerazione di opportunità punitiva, de iure condito l'interprete si trova al cospetto di un *reato omissivo proprio ed istantaneo* ⁽²⁵⁴⁾, che vede la consumazione coincidere con lo scadere del *novantesimo giorno successivo al decorrere del termine prescritto dalla normativa fiscale per presentare la dichiarazione dei redditi* ⁽²⁵⁵⁾.

Al di là delle dichiarazioni annuali ai fini dell'Iva e delle imposte dirette, sulle quali non esistono problemi interpretativi, ci si è chiesti se anche le omesse dichiarazioni di *inizio* e di *cessazione* dell'attività siano penalmente rilevanti. Muovendo dalla funzione esclusivamente identificativa delle stesse, si è correttamente *esclusa* la rilevanza penale della loro omissione, confortati dalla incompatibilità della previsione del superamento di soglie di punibilità rispetto a denunce aventi tutt'altro contenuto ⁽²⁵⁶⁾.

Più delicata è la conclusione con riferimento alle dichiarazioni "infrannuali" previste in caso di liquidazione, fallimento, trasformazione, fusione, ecc., atteso che anche tali dichiarazioni concorrono, pro tempore, a determinare l'imposta dovuta dal contribuente. A tale riguardo, mentre in passato la norma faceva riferimento alle dichiarazioni "annuali" ⁽²⁵⁷⁾, la riforma del 2015 ha provveduto ad eliminare una tale - incomprensibile - delimitazione della fattispecie, oggi suscettibile di trovare applicazione con riferimento alle omissioni concernenti dichiarazioni "infrannuali" ⁽²⁵⁸⁾.

Prima dell'entrata in vigore della riforma del 2015, sicuramente estranea all'ambito applicativo della norma in commento era la dichiarazione annuale del *sostituto d'imposta* (c.d. "modello 770") ⁽²⁵⁹⁾: tuttavia, come si approfondirà nel successivo par. 43, la riforma ha esteso la tutela penale anche alla presentazione di tale tipologia di dichiarazione.

La necessità di essere destinatari di un obbligo dichiarativo comporta il restringimento del novero dei soggetti attivi, facendo della fattispecie un *reato proprio* ⁽²⁶⁰⁾ che potrà essere commesso solo da quei contribuenti sottoposti a codesti obblighi di dichiarazione. E ciò sia che la dichiarazione fiscale concerna redditi propri del soggetto dichiarante, sia che tale dichiarazione riguardi soggetti dei quali il

dichiarante è amministratore, rappresentante legale o negoziale, ecc. È, quindi, la normativa tributaria, cui implicitamente rinvia la fattispecie penale, a scolpire il novero dei potenziali soggetti attivi del delitto ⁽²⁶¹⁾.

A sottolineare, poi, il carattere autonomo della normativa penale tributaria rispetto alle norme dettate dal legislatore fiscale in tema di accertamento, si è ritenuto di non punire penalmente i contribuenti che provvedano a presentare la dichiarazione (dei redditi, Iva o del sostituto d'imposta):

- ad ufficio incompetente;
- priva di sottoscrizione ⁽²⁶²⁾;
- redatta su stampati non conformi al modello prescritto.

Per il vero, vi è da domandarsi quali spazi applicativi residuino per codeste clausole di tolleranza assodato che, com'è noto, il d.lg. 9-7-1997, n. 241, attuando la delega sulla semplificazione degli adempimenti dei contribuenti ⁽²⁶³⁾, ha previsto la trasmissione in via telematica delle dichiarazioni all'Amministrazione finanziaria, perseguendo l'obiettivo di rendere più tempestiva la disponibilità dei dati contenuti nelle dichiarazioni. Una tale modalità di trasmissione dei dati, quindi, almeno sotto il profilo pratico, pare difficilmente adattabile alle clausole in esame ⁽²⁶⁴⁾.

42. (Segue). L'elemento soggettivo della fattispecie e la soglia di punibilità.

Ancora una volta, il legislatore ha subordinato la punibilità della condotta, in questo caso omissiva, alla volontà di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, selezionando in tal guisa il novero delle omissioni penalmente rilevanti. Facciamo rinvio a quanto già rilevato al precedente § 25 per la natura di *dolo intenzionale* assunta da un tale coefficiente psicologico ⁽²⁶⁵⁾.

Trattandosi di omessa dichiarazione, in questa sede il legislatore non ha più potuto prendere in considerazione una doppia soglia di punibilità ma ha dovuto, di necessità, affidare le proprie istanze selettive alla sola quantificazione dell'imposta evasa, originariamente fissata in 150 milioni di "vecchie" lire, ossia in 77.468,54 euro, poi ridotta ad 30.000 euro ad opera del d.l. 13-8-2011, n. 138, ed oggi nuovamente innalzata a 50.000 euro dal d.lg. n. 158/2015.

Anche in questo caso, privilegiando la tesi che individua in tale soglia un elemento costitutivo del reato ⁽²⁶⁶⁾ (e rinviando al precedente § 25 per alcuni approfondimenti sul punto), deve ritenersi che il quantum di effettiva evasione realizzata dal contribuente ricada nell'oggetto del dolo.

Da sottolineare che l'eventuale superamento della soglia di punibilità dovrà essere verificato sottraendo, al quantum non dichiarato, l'entità delle "somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della scadenza" del termine di presentazione della dichiarazione [cfr. art. 1, lett. f)] ⁽²⁶⁷⁾. È questa una previsione di rilevante portata applicativa, specie laddove il contribuente autore dell'omissione abbia subito rilevanti ritenute a titolo di acconto. Tale situazione, infatti, appare particolarmente ricorrente nella prassi ed è suscettibile di rendere penalmente irrilevante anche l'eventuale omissione di dichiarazioni fiscali recanti volumi di tassazione superiori alla soglia di punibilità ma

che, in concreto, risultano significativamente decurtati dalle ritenute d'acconto già subite dal contribuente.

43. L'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta.

Come si accennava, il vero quid novi introdotto nella fattispecie dalla riforma del 2015 è racchiuso nel co. 1 bis dell'art. 5, laddove è stata reintrodotta la sanzione penale (pari a quella prevista dal comma precedente) per l'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta ⁽²⁶⁸⁾. Qui la scelta di politica criminale appare diametralmente opposta a quell'orientamento che, nel 2000, aveva indotto ad abbandonare il rimprovero penale per fatti concernenti le ritenute operate dal sostituto d'imposta. Un indirizzo, per vero, già in parte sconfessato con l'introduzione, a decorrere dal 2005 ⁽²⁶⁹⁾, del delitto previsto dall'art. 10 bis, ma oggi del tutto abiurato sia, come si è visto, in seno all'art. 3, sia - in modo forse ancor più radicale - con la fattispecie omissiva in esame. Provvidenziale è qui la previsione di una soglia di punibilità commisurata alle ritenute non versate e pari - anch'essa - ad euro cinquantamila: ciò a scongiurare che condotte del tutto scevre di offensività possano tornare, come ai tempi dell'art. 2, 1° co., d.l. n. 429/1982, convertito dalla legge n. 516/1982, ad assumere rilevanza penale, per giunta - attualmente - a titolo di delitto. Non deve sfuggire, infatti, come - di per sé - possa risultare sganciata da qualsiasi fenomeno di concreta evasione la semplice omissione di un obbligo dichiarativo concernente ritenute che, in astratto, ben potrebbero essere state comunque effettuate e versate o la cui omissione non necessariamente si risolve in fatti di evasione fiscale. Dunque, solo la presenza della soglia di punibilità pone riparo a quello che, diversamente, sarebbe un ritorno alla criminalizzazione di un'omissione meramente *sintomatica* dell'evasione fiscale.

Ad essere tutelata è la dichiarazione annuale prevista dall'art. 4, 1° co., d.p.r. n. 322/1998 ⁽²⁷⁰⁾- il cosiddetto "modello 770" - nella quale il sostituto d'imposta riepiloga le ritenute ed i versamenti effettuati ed indica i soggetti che tali ritenute hanno subito.

Si noti come la norma introdotta al novello co. 1 bis non preveda, sotto il profilo soggettivo, il fine di evadere le imposte. Probabilmente, tale silenzio è frutto di una dimenticanza del legislatore che, tuttavia, potrebbe schiudere le porte a qualche poco auspicabile semplificazione nell'accertamento del dolo ⁽²⁷¹⁾.

Infine, come è stato esattamente osservato ⁽²⁷²⁾, il termine di presentazione telematica del modello 770 relativo al 2014 è venuto a scadere il 21 settembre 2015, ma, grazie alla "clausola di tolleranza" di novanta giorni prevista dal 2° co. dell'art. 5 d.lg. n. 74/2000, il reato in esame trova perfezionamento, con riferimento a tale periodo d'imposta, il 20 dicembre 2015. Ergo, l'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta sembrerebbe assumere rilevanza penale già a partire dal periodo d'imposta 2014 ⁽²⁷³⁾.

44. Omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali ed "esterovestizione" del contribuente.

Nell'esperienza applicativa, un ambito particolarmente fecondo per l'applicazione del delitto di omessa dichiarazione è legato al cosiddetto fenomeno della "esterovestizione" delle società, ossia il tentativo di far apparire come contribuenti *esteri*, in quanto soggetti formalmente residenti all'estero, società che, in realtà, devono essere comunque ritenute contribuenti assoggettati al sistema fiscale domestico ⁽²⁷⁴⁾.

La questione si è posta anche con riferimento a taluni casi, divenuti particolarmente celebri, nei quali personaggi pubblici sono risultati, come contribuenti/ *persone fisiche*, solo apparentemente residenti in Stati esteri mentre, in realtà, il centro dei loro interessi era stato mantenuto in Italia. Senonché, il fenomeno appare maggiormente delicato, e prasseologicamente più diffuso, proprio con riferimento a contribuenti che assumono la forma societaria ed ai quali viene collocata la sede legale, almeno formalmente, in uno Stato estero.

La questione si pone in quanto la residenza delle persone giuridiche, ai fini fiscali, è governata dal 3° co. dell'art. 73 t.u.i.r., il quale dispone quanto segue: «ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato».

In sostanza, come è stato osservato in dottrina ⁽²⁷⁵⁾, il legislatore individua tre criteri *alternativi* di attribuzione della residenza fiscale ad una società, cui viene aggiunto un quarto criterio di natura temporale, in virtù del quale la sussistenza di uno dei tre requisiti dianzi citati deve protrarsi temporalmente per la maggior parte del periodo d'imposta.

45. (Segue). La rilevanza del "place of effective management".

Come osserva la stessa Amministrazione finanziaria ⁽²⁷⁶⁾, «la sede legale si identifica con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto e dà evidenza ad un elemento giuridico formale. Diversamente, la localizzazione dell'oggettoprincipale o l'esistenza della sede dell'amministrazione devono essere valutati in base ad elementi di effettività sostanziale e richiedono - talora - complessi accertamenti di fatto del reale rapporto della società o dell'ente con un determinato territorio, che può non corrispondere con quanto rappresentato nell'atto costitutivo o nello statuto».

Ed infatti, il problema che non di rado si pone nella prassi attiene al verificarsi di uno scollamento tra il Paese nel quale *viene indicata la sede legale* della società/contribuente oggetto di analisi ed il Paese nel quale, invece, *tale contribuente risulta di fatto amministrato* o nel quale *svolge l'oggetto principale*.

Se per un verso, infatti, la collocazione all'estero della sede legale costituisce un elemento che induce a sottrarre la società/contribuente alla tassazione domestica siccome soggetto prima facie non residente, un eventuale approfondimento dell'analisi potrebbe far affiorare elementi tali da indurre, al contrario, a collocare sul territorio italiano la "effettiva" residenza del contribuente in questione proprio in virtù di quegli indicatori di "effettività sostanziale" che l'art. 73 t.u.i.r. individua, come

si è detto, nella sede dell'amministrazione o nel luogo di realizzazione dell'oggetto principale.

La questione, com'è intuibile, è densa di ricadute applicative, atteso che affermare la residenza domestica di un contribuente significa, evidentemente, ritenere che tale contribuente sia soggetto alla normativa tributaria italiana e quindi, in primis, alla presentazione in Italia delle dichiarazioni fiscali obbligatorie, redatte in ossequio alla disciplina che, nel nostro Paese, governa la materia impositiva. Di qui le ovvie conseguenze sanzionatorie in tutte quelle situazioni in cui una residenza estera solo apparente sia stata accompagnata, in realtà, da una "effettiva" residenza italiana cui, tuttavia, non abbia fatto seguito l'assolvimento degli obblighi fiscali previsti dalla disciplina domestica. E, tra le conseguenze sanzionatorie, vi sono naturalmente anche le ricadute di ordine penale previste dall'art. 5 d.lg. n. 74/2000 ⁽²⁷⁷⁾.

La materia appare alquanto delicata per le sue evidenti ricadute sovranazionali: l'individuazione dello Stato titolare del potere impositivo comporta, infatti, quantomeno l'opportunità - se non la necessità - di concordare a livello sovranazionale i criteri di assoggettamento ad imposizione e, in particolare, di individuazione del Paese di residenza ai fini fiscali.

Quella in esame, peraltro, è una questione alquanto risalente, soprattutto nel mondo anglosassone, in virtù delle esperienze coloniali vissute dal Regno Unito: basti ricordare, in questa sede, il noto caso De Beers in cui, nel 1906, venne affrontato il problema di individuare lo Stato di effettiva residenza di una società operativamente collocata in Sud Africa ma governata da nove amministratori su dieci residenti nel Regno Unito. La soluzione fu nel senso di collocare la residenza laddove si era riscontrato esservi la "prevalente mente gestionale" della società, ossia nel luogo dal quale partivano gli impulsi decisionali determinanti per il governo della stessa.

Non è questa ⁽²⁷⁸⁾, ovviamente, la sede per ripercorrere la giurisprudenza, spesso neppure italiana, dalla quale è scaturita quella che, tuttavia, rappresenta ancora oggi la vera pietra angolare per decidere del luogo di residenza di una società/contribuente: l'individuazione di quello che la terminologia anglosassone qualifica come "place of effective management".

Ed infatti, come si accennava, la questione è stata affrontata anche a livello sovranazionale e, in particolare, in sede OCSE, laddove l'art. 4 del Modello OCSE prevede che *la sede effettiva dell'amministrazione* costituisca il criterio risolutivo (c.d. "tie-break rule", sempre in ossequio alla terminologia anglosassone che caratterizza la materia) dei conflitti di attribuzione della residenza fiscale tra Stati contraenti ⁽²⁷⁹⁾. Più in particolare, il § 24.1 ⁽²⁸⁰⁾ del Commentario all'art. 4 della Convenzione OCSE attribuisce rilevanza ai seguenti elementi fattuali, ritenuti indicativi del luogo nel quale avviene l'effettivo governo della società:

- il luogo ove si svolgono le riunioni del Consiglio di amministrazione;
- il luogo in cui il C.E.O. usualmente svolge le sue funzioni;
- il luogo nel quale si svolge l'amministrazione giornaliera della società (day-to-day management);

- il luogo in cui si trova "l'headquarter" della persona giuridica;
- la legislazione applicabile alla persona giuridica;
- il luogo in cui è tenuta la contabilità.

Si tratta, naturalmente, di una serie esemplificativa e non esaustiva di criteri ⁽²⁸¹⁾ma, come nota ancora l'Amministrazione finanziaria, è in questo quadro generale che devono essere iscritti i criteri domestici, previsti dall'art. 73 t.u.i.r., per individuare il luogo di effettiva residenza di un contribuente, tenuto conto che «in sede internazionale, ed in particolare nelle "osservazioni" contenute nel Commentario all'art. 4 del Modello Ocse, l'Amministrazione finanziaria italiana si è - da sempre - preoccupata di salvaguardare i principi di effettività, richiamati nell'ordinamento domestico, ritenendo che la sede della "direzione effettiva" di un ente debba definirsi non soltanto come il luogo di svolgimento della sua prevalente attività direttiva e amministrativa, ma anche come il luogo ove è esercitata l'attività principale».

Dunque, rilevanza del luogo di origine degli impulsi volitivi attraverso i quali si estrinseca il governo dell'ente, ma rilevanza altresì del luogo ove viene esercitata la sua attività principale ⁽²⁸²⁾.

Tale precisazione assume particolare rilevanza laddove si tenga presente la peculiare sensibilità che il nostro Paese ha dimostrato proprio con riferimento al ruolo svolto dalla *localizzazione dell'oggetto principale dell'attività*. Infatti, il § 3 dell'art. 4 del Modello OCSE adotta, come criterio decisivo, il luogo di effettiva direzione dell'impresa ed il § 24 del Commentario, all'art. 4, enfatizza che la determinazione del luogo di direzione effettiva è questione di fatto nella quale occorre far prevalere la sostanza sulla forma.

Tuttavia, con riferimento a tale precisazione del Commentario, l'Italia ha dichiarato di non aderire all'interpretazione data nel citato § 24 al concetto di direzione effettiva ritenendo che debba "essere preso in considerazione anche il luogo in cui si svolge la principale attività dell'ente" ⁽²⁸³⁾.

46. (Segue). L'art. 73, 3° co., t.u.i.r.: elementi sintomatici della residenza dell'ente.

Dunque, come si è avuto modo di osservare, l'art. 73, 3° co., t.u.i.r. recepisce, accanto al dato formale della sede legale, il doppio criterio sostanzialistico della *sede di direzione effettiva* dell'impresa e della *localizzazione dell'oggetto principale dell'attività*, mentre - in sede penale - sono destinate a non dispiegare alcuna efficacia precettiva quelle *presunzioni legali relative* previste, ad esempio, dal co. 5 bis dell'art. 73 t.u.i.r., la cui valenza rimane confinata alla sede amministrativa ⁽²⁸⁴⁾.

Vero ciò, quindi, per individuare la reale "cittadinanza tributaria" di un contribuente/persona giuridica occorre domandarsi - sulla scorta del già citato § 24.1 del Commentario all'art. 4 della Convenzione OCSE - quali siano gli elementi sintomatici rilevanti per fare luce su quale sia il luogo di *effettiva residenza* di un ente. A tale riguardo, è bene avvertire che, ovviamente, non vi è un elenco tipico di fatti che, quasi ad assurgere a rango di prove legali, assumano natura dirimente onde

applicare la suddetta tie-break rule e, quindi, decidere del luogo di effettiva residenza. Piuttosto, si tratterà di valutare, di volta in volta, ogni singolo caso concreto onde verificare *se ed in quale misura* la sussistenza o addirittura il concorso di più elementi sintomatici possano consentire di pervenire ad una soluzione del problema che, in ambito penale, dovrà evidentemente confrontarsi con l'ordinario canone probatorio "dell'oltre ogni ragionevole dubbio".

È quindi in questa prospettiva che devono essere collocate quelle molteplici verifiche empiriche che la prassi, anche cristallizzata da Circolari ministeriali, ha elaborato onde individuare il luogo di direzione effettiva di un ente.

In questa ottica, si è già osservato come lo stesso § 24.1 del Commentario all'art. 4 della Convenzione OCSE attribuisca particolare rilevanza, ad esempio, all'individuazione del luogo ove si svolgono le riunioni del consiglio di amministrazione che governa l'ente.

Il tema è ripreso anche dalla dottrina⁽²⁸⁵⁾, la quale fa riferimento al luogo di svolgimento regolare della "attività del consiglio di amministrazione" e delle "assemblee dei soci". A tale riguardo, deve essere tenuta in debito conto l'*effettività* delle riunioni consiliari svolte presso la sede legale dell'ente, onde evitare che tali consessi vengano ridotti a simulacri ove trovano replica decisioni assunte altrove⁽²⁸⁶⁾. In particolare, altri osservano in modo speculare che non «dovrebbe rilevare il luogo in cui vengono poste in essere le attività di supporto amministrativo, quali la tenuta della contabilità e le altre attività meramente operative»⁽²⁸⁷⁾.

Quindi, la valorizzazione dell'effettività delle riunioni consiliari è funzione del tasso di reale indipendenza riconosciuta agli eventuali professionisti locali investiti della carica di amministratori dell'ente non residente⁽²⁸⁸⁾.

D'altro canto, come nota ancora Garbarino⁽²⁸⁹⁾, «nell'espressione *sede* è implicita la continuità dell'attività volitiva. Non è sufficiente la localizzazione spaziale di un solo atto occasionalmente *ivi* riferibile, anche se proveniente dalle persone che concretamente amministrano». Ecco, quindi, che è destinato ad essere irrilevante il singolo atto amministrativo occasionalmente compiuto in un luogo quando gli impulsi volitivi necessari al governo dell'ente provengano con continuità da altro e diverso luogo, da identificarsi - proprio per questo - con la *sede* dell'effettiva attività amministrativa.

Le osservazioni svolte in merito all'effettività delle riunioni consiliari riportano al vero nocciolo della questione, ossia alla ricerca di elementi concreti in grado di disvelare, come recita sempre il § 24.1 del Commentario all'art. 4 della Convenzione OCSE:

- il luogo nel quale si svolge l'amministrazione giornaliera della società (day-to-day management);
- il luogo in cui si trova "l'headquarter" della persona giuridica.

Il tema è ripreso anche da quella dottrina che fa riferimento a situazioni nelle quali «la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione è costituita da persone fisiche residenti in loco», specificando poi - condivisibilmente - che deve trattarsi di

membri ``effettivamente coinvolti nella gestione sociale» ⁽²⁹⁰⁾: si torna, così, sempre alla regola del ``place of effective management".

Proprio in tale prospettiva, quindi, possono trovare valorizzazione elementi che la stessa dottrina individua nel luogo di assunzione del personale, ove si tratti di imprese non residenti dotate di una significativa operatività. O, ancora, appare meritevole di attenzione il luogo in cui vengono accesi conti bancari, potendo assumere una intuibile valenza indicativa la presenza di conti bancari accesi in filiali di banche diverse da quelle operanti nello Stato di residenza, magari collocate a grande distanza dalla sede legale dell'ente.

È alla luce di questi principi generali e di questo strumentario ermeneutico, quindi, che occorre vagliare i singoli casi concreti onde verificare *dove* sia effettivamente radicata la ``catena di comando" che governa l'attività di una persona giuridica avente sede legale all'estero, ben sapendo che laddove gli impulsi volitivi che ne determinano la gestione siano provenienti dal territorio italiano, allora quella persona giuridica deve essere comunque assoggettata alla normativa fiscale italiana. In caso contrario, il mancato adempimento ai conseguenti obblighi fiscali e, in primis, quello di dichiarazione, sarà suscettibile di assumere rilevanza penale proprio ai sensi dell'art. 5 d.lg. n. 74/2000.

Peraltro, una recente e attenta giurisprudenza ⁽²⁹¹⁾ ha posto ben in evidenza i limiti che trova la regola dell'individuazione del place of effective management in presenza di gruppi di società nei quali l'esercizio di un'attività di direzione e coordinamento rappresenta nulla più che un'ordinaria e del tutto legittima modalità di esercizio dell'attività d'impresa (e cfr. l'art. 2497 c.c.). Di talché diviene necessario evitare qualsiasi commistione tra una tale forma di fisiologico governo societario, da un lato, e, dal lato opposto, una eterodirezione societaria capace di attrarne la residenza nel Paese della capogruppo. In ragione di ciò, con particolare riferimento proprio alle società estere controllate da società domestiche, la Cassazione ha opportunamente specificato che ``in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell'art. 2359, 1° co., c.c., non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana". Aggiungendo altresì che «in tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ma corrisponda ad un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto» ⁽²⁹²⁾.

Naturalmente, una tale - del tutto condivisibile - delimitazione della regola del place of effective management risulterà operativa in tutti i casi nei quali a subire un'influenza nell'attività di governo da parte di una società italiana sia una società collocata all'estero, mentre nelle opposte (e non infrequenti) situazioni, nelle quali - quindi - ad essere collocata all'estero sia la società controllante, tale criterio continua a dispiegare appieno la sua portata. Particolarmente rigorosa, quindi, dovrà essere la

ricostruzione della effettiva origine della catena di comando che orienta le decisioni soprattutto di quelle società holding aventi sede legale all'estero ma ricche di interessi (e magari di partecipazioni) collocati sul suolo italiano.

11 – I reati di pericolo in materia tributaria

IV. I REATI ESTERNI ALLA DICHIARAZIONE: I REATI DI PERICOLO E LA TUTELA PENALE DEL GETTITO. 47. Brevi note introduttive.

Come si è già avuto modo di rilevare nella precedente Parte I, il "nuovo" diritto penale tributario appariva, all'indomani della riforma, come un sistema di illeciti penali prevalentemente incentrato sulla tutela della dichiarazione fiscale.

Tuttavia, il legislatore ha successivamente ritenuto insufficiente una tale disciplina ed ha provveduto, nel 2004 e nel 2006, ad arricchire il novero delle fattispecie penali con tre, ulteriori, ipotesi criminose che nulla hanno a che fare con la dichiarazione fiscale.

In particolare, si è detto che nel 2004 è stata introdotta una norma volta a colpire l'omesso versamento di ritenute ⁽²⁹³⁾e, successivamente, hanno visto la luce due ipotesi di reato tipizzanti l'omesso versamento dell'Iva indicata nella dichiarazione ⁽²⁹⁴⁾, nonché l'indebita compensazione di debiti fiscali con crediti fittizi ⁽²⁹⁵⁾. In tal guisa, il baricentro della tutela penale, almeno quantitativamente, si è nuovamente spostato a favore dei fatti di evasione *esterni* alla dichiarazione fiscale, atteso che ai quattro delitti dedicati alla tutela della dichiarazione si contrappongono ben sei fattispecie "extra-dichiarazione", quattro delle quali imperniate - molto pragmaticamente - sulla tutela del gettito fiscale (artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater ed 11). Prima di affrontare l'analisi di tali fattispecie, tuttavia, occorre esaminare due delitti che, ormai, appaiono alquanto eterogenei rispetto ad un sistema penale tributario bipartito tra la tutela della dichiarazione e la tutela del gettito: il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 e l'ipotesi di falso per soppressione di cui all'art. 10.

48. L'emissione di fatture per operazioni inesistenti. Note introduttive: l'art. 8 come fattispecie speculare rispetto all'art. 2.

Seguendo l'ordine scelto dal legislatore, la prima fattispecie di reato "esterna" alla dichiarazione fiscale è rappresentata dal delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, tipizzato dall'art. 8 del decreto.

Come sinteticamente afferma il nomen iuris, oggetto di criminalizzazione è l'emissione di documentazione fiscalmente rilevante non conforme a verità e, in particolare, volta a documentare «operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi» [art. 1, 1° co., lett. a), del decreto].

Si tratta, in altri termini, di sanzionare l'emissione di quegli stessi documenti il cui *utilizzo* è, invece, punito dall'art. 2 del decreto, norma sulla quale ci si è già soffermati.

Ed invero, se nel previgente sistema penale tributario tanto l'*utilizzazione* quanto l'*emissione* di fatture relative ad operazioni inesistenti venivano punite da un'unica fattispecie incriminatrice, racchiusa nell'art. 4, lett. d), [legge n. 516/1982](#), il legislatore della riforma ha, invece, ritenuto di scindere la condotta di *utilizzazione* da quella di *emissione* delle fatture.

A fondamento di una tale opzione legislativa vi è una chiara scelta di politica criminale, resa assai esplicita dalla stessa *Relazione governativa* ⁽²⁹⁶⁾ ma, ancor prima, dal legislatore delegante: la volontà di contenere al massimo la criminalizzazione di fatti "prodromici" all'evasione per focalizzare la tutela penale sul momento dichiarativo ⁽²⁹⁷⁾. Si tratta di un'impostazione di fondo indubbia, sottolineata anche dalla Corte costituzionale ⁽²⁹⁸⁾ e che ha una delle sue più evidenti manifestazioni nell'art. 6 del decreto, laddove - come si è detto - è esclusa la punibilità del tentativo per i delitti in materia di dichiarazione.

Nondimeno, *emissione* ed *utilizzazione* di fatture per operazioni inesistenti altro non sono se non "facce opposte della medesima medaglia" (come lucidamente rileva la *Relazione governativa*), cosicché la scissione di tale medaglia, attraverso la fissazione in momenti diversi della soglia di intervento penale, si presenta operazione senza dubbio foriera di asperità. Asperità che il legislatore ha tentato di prevenire dettando una fattispecie (art. 9) che, tuttavia - come avremo modo di approfondire tra breve - rischia di introdurre più problemi di quelli che risolve.

49. (Segue). I soggetti attivi.

In coerenza con un tale impianto normativo, il delitto di cui all'art. 8 è generalmente ritenuto un *reato comune* ⁽²⁹⁹⁾, atteso che chiunque può porre mano al confezionamento e, quindi, all'emissione dei documenti falsi previsti dalla fattispecie. Per la verità, taluno ha dubitato della rilevanza penale dell'emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti da parte di soggetti cui non fosse stato attribuito il cosiddetto numero di "partita Iva", atteso che la mancanza di questo requisito renderebbe la condotta inidonea all'evasione. Tuttavia, l'opinione prevalente in dottrina è nel senso di ritenere rilevante qualsiasi emissione di tali documenti, opinione che pare condivisibile anche alla luce degli incommoda che l'opposta tesi solleverebbe con riferimento a tutti i soggetti esteri che, in quanto tali, molto spesso non hanno alcuna "posizione Iva" nel nostro Paese. Come esattamente ha rilevato attenta dottrina ⁽³⁰⁰⁾, infatti, la volontà legislativa che traspare dalla norma è tutta nel senso di colpire *ogni forma di emissione di documenti mendaci*, condotta rispetto alla quale sarà il solo elemento soggettivo a fungere da "filtro" per la criminalizzazione di fatti inidonei a risolversi in concreti fenomeni di evasione fiscale. D'altro canto, è noto che, nella prassi, assai spesso il ruolo di cosiddetta "società cartiera", ossia soggetto emittente di fatture per operazioni inesistenti, è assolto proprio da società estere, così da ostacolare le attività di accertamento svolte dall'Amministrazione finanziaria: sicché, sarebbe davvero paradossale subordinare la rilevanza penale di tali condotte all'attribuzione di una "posizione Iva" nel nostro Paese.

50. (Segue). La condotta tipica.

Preso atto della complementarietà dell'art. 8 rispetto all'art. 2, è poi sufficiente fare rinvio all'esame di tale fattispecie per circoscrivere il novero delle falsità rilevanti anche nell'ambito del delitto in questione. In questa sede, è sufficiente ribadire la rilevanza di ogni documento destinato a comprovare, fiscalmente, l'avvenuto sostenimento di costi capaci di incidere sulla determinazione della base imponibile. Quindi, primaria importanza assumeranno le *fatture* ma - del pari - potranno rilevare penalmente anche le indicazioni mendaci inserite, ad esempio, nelle *ricevute fiscali*, negli *scontrini* (limitatamente ai c.d. "scontrini parlanti", ossia completi dell'indicazione del codice fiscale del destinatario)⁽³⁰¹⁾ o in qualsiasi altra "pezza giustificativa" destinata a dar conto dei costi sostenuti dal contribuente⁽³⁰²⁾. Naturalmente, ai fini dell'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, non assumeranno rilievo i documenti destinati ad incidere solamente sulla quantificazione delle *imposte dirette* gravanti sul contribuente, come gli *scontrini fiscali* (diversi da quelli c.d. "parlanti")⁽³⁰³⁾ o gli altri documenti inidonei a comportare la detrazione dell'Iva.

Per quanto concerne, poi, la condotta di *emissione* o di *rilascio* di tali documenti, questa va a tipizzare la fuoriuscita del documento dalla sfera dell'autore del falso⁽³⁰⁴⁾, cosicché il semplice reperimento - ad esempio - di fatture false presso la sede di colui che ha confezionato tali documenti non assume ancora i connotati del delitto consumato, rilevando - al più - sotto il profilo del tentativo. Al riguardo, è stato esattamente osservato⁽³⁰⁵⁾ che l'impiego dei due diversi predicati, da parte del legislatore, consegue al fatto che gli artt. 21 e 22 d.p.r. n. 633/1972 fanno riferimento all'*emissione* delle fatture, mentre l'art. 8 legge n. 249/1976 e l'art. 1 legge n. 18/1993 parlano di *rilascio* delle ricevute fiscali e degli *scontrini fiscali*. Di qui, dunque, l'utilizzo - in seno alla norma in esame - di una terminologia consonante con la disciplina tributaria sottesa alla norma incriminatrice.

51. (Segue). I documenti relativi ad operazioni inesistenti.

Anche in questo contesto, si è detto di come a rilevare sia qualsiasi forma di artificiosa lievitazione dei costi sostenuti dal contribuente che utilizza i documenti mendaci. Ed un tale risultato può essere attinto sia attraverso la documentazione di costi del *tutto inesistenti*, sia attraverso l'attribuzione, a compravendite reali, di *valori superiori a quelli effettivi*. Del pari, è tipizzata anche l'emissione di documenti relativi ad operazioni *soggettivamente* inesistenti, ossia compravendite (o prestazioni di servizi) effettivamente intervenute ma documentate come provenienti da un fornitore diverso da quello effettivo (per approfondimenti su tale categoria di operazioni si fa rinvio al par. 38 della precedente Parte III). Esula, invece, dalla fattispecie in esame l'emissione di documentazione fiscale la cui falsità sia volta a *celare parte di un'operazione effettivamente avvenuta*, come nel caso in cui venga fatturata ad 800 una compravendita di 1.000. Anche in tale caso, quindi, la norma è perfettamente sovrapponibile all'ambito applicativo dell'art. 2, atteso che comportamenti di tal fatta - come si è rilevato - appaiono estranei a codesto delitto per rientrare piuttosto - ove sussistano gli altri elementi di fattispecie - nell'alveo dell'art. 4.

52. (Segue). L'elemento soggettivo della fattispecie.

Se l'art. 2 contempla la finalità di evasione "in proprio" dell'Iva o delle imposte sui redditi, l'art. 8, coerentemente con la sua funzione complementare, prevede che l'agente sia mosso dalla volontà di "consentire a terzi" una tale evasione ⁽³⁰⁶⁾. Peraltro, tali "terzi" saranno, di regola, proprio gli utilizzatori della documentazione fiscale mendace oggetto di emissione, anche se non si deve dimenticare come, in caso di fatture (o altri documenti) per operazioni *soggettivamente* inesistenti, a beneficiare dell'evasione non sia colui che *utilizza* la fattura ma, piuttosto, l'effettivo autore della prestazione da altri fatturata.

L'art. 8, quindi, assume i contorni del reato a *dolo specifico* ⁽³⁰⁷⁾, assodato che l'obiettivo dell'evasione fiscale, pur rientrando nell'oggetto del dolo, non è invece necessario per la sussistenza della fattispecie, la cui integrazione - come si è detto - è subordinata soltanto all'emissione o al rilascio del documento. Naturalmente, in ossequio ai principi generali, gli altri elementi costitutivi del fatto tipico dovranno ricadere nel fuoco del dolo: quindi, l'agente dovrà essere consapevole sia della falsità del documento sia della sua rilevanza fiscale ⁽³⁰⁸⁾.

53. (Segue). Il momento consumativo. L'emissione di fatture per operazioni inesistenti come reato eventualmente abituale. L'abrogata circostanza attenuante di cui al 3° comma.

Come si è detto, il delitto previsto dall'art. 8 vede il proprio momento consumativo coincidere con la fuoriuscita del documento falso dalla sfera di disponibilità di colui che lo ha confezionato ⁽³⁰⁹⁾: in quell'istante, infatti, viene ad essere integrata la condotta di rilascio o di emissione che è contemplata dalla fattispecie.

Nondimeno, il 2° co. dell'articolo disciplina il caso di plurima emissione di documenti falsi nell'*ambito di un unico periodo d'imposta*: in tal caso ad essere commesso sarà comunque un *unico reato* ⁽³¹⁰⁾. Dunque, l'unicità del periodo d'imposta unifica la plurima emissione di documenti per operazioni inesistenti.

Peraltro, sotto il profilo della politica criminale, una tale opzione normativa appare del tutto coerente, in quanto non sarebbe probabilmente ragionevole punire dieci fatture false da mille euro in misura più severa rispetto ad un'unica fattura falsa da diecimila euro. In ogni caso, la numerosità e, soprattutto, l'entità delle operazioni falsamente documentate rileverà ai fini della commisurazione della pena.

Laddove, invece, vi fossero più fatture relative ad operazioni inesistenti emesse in diversi periodi d'imposta, allora saremmo al cospetto di un *concorso materiale omogeneo di reati*, ossia di tanti reati quanti sono i periodi d'imposta inficiati dall'emissione dei documenti mendaci.

Da tali rilievi, quindi, emerge la natura di *reato eventualmente abituale* ⁽³¹¹⁾ del delitto in esame, atteso che tanto la realizzazione di una sola condotta tipica quanto la reiterazione della stessa nell'ambito di un periodo d'imposta si risolvono, comunque, nella commissione di un solo fatto di reato. Ciò non significa, beninteso, che

l'emissione delle fatture false successive alla prima sia priva di concreta rilevanza, atteso che - come si è osservato - la *numerosità* e l'*entità* della documentazione mendace rileveranno in sede di determinazione della pena.

Proprio in tale prospettiva, quindi, trovava giustificazione la circostanza attenuante ad effetto speciale di cui al 3° co. dell'art. 8, la quale prevedeva un significativo abbattimento di pena (la reclusione da sei mesi a due anni, in luogo della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) laddove le operazioni falsamente documentate fossero state inferiori, nel singolo periodo d'imposta, all'importo di 300 milioni di lire.

Specularmente a quanto avvenuto in seno all'art. 2, tuttavia, anche l'attenuante in esame è stata abrogata, a far data dal 17-9-2011, dal **d.l. 13-8-2011, n. 138**, con la conseguenza che la grave fattispecie in esame può essere commessa anche attraverso un modestissimo "gonfiamento" di una singola fattura, attesa l'assenza di qualsiasi soglia di punibilità. Di talché, come è evidente, anche fatti di evasione contrassegnati da un'offensività davvero modesta, divengono suscettibili di assumere rilevanza penale, in contrasto con il generale proposito - contenuto nella legge di delegazione - di sanzionare esclusivamente fatti dotati di una rilevante caratura offensiva ⁽³¹²⁾.

Anche alla luce di una tale considerazione, che va ad aggiungersi alle perplessità che sono state sollevate dalla Corte costituzionale ⁽³¹³⁾, vi è da chiedersi se, in una prospettiva di revisione del sistema, non sia forse opportuno ripensare alla fattispecie in esame. In tale ottica, infatti, non sarebbe probabilmente fuori luogo prevedere una abrogazione dell'art. 8 e dell'art. 9, cosicché la rilevanza penale della condotta di emissione di documenti mendaci verrebbe recuperata sub specie di concorso nell'utilizzazione.

Tornando, infine, ai lineamenti della fattispecie, occorre ancora precisare come sia da escluderne la natura di reato *permanente* ⁽³¹⁴⁾.

54. (Segue). L'art. 9 ed il delicato intreccio con il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2.

La scelta del legislatore di scindere in due fattispecie quella che, ontologicamente, è una condotta tendenzialmente a concorso necessario, ha comportato l'emersione di una delicata questione di concorso di persone nel reato, questione che l'art. 9 tenta di risolvere in modo non del tutto felicissimo.

Infatti, l'art. 9 persegue l'obiettivo di escludere espressamente il concorso dell'emittente nel reato dell'utilizzatore nonché - specularmente - il concorso dell'utilizzatore nel reato dell'emittente. Ciò per evitare che la scissione di una medesima "medaglia" (per conservare la metafora del legislatore) possa risolversi in una duplicazione -altresì- dei profili di responsabilità penale, con l'utilizzatore punito anche per il concorso con l'emittente e, viceversa, l'emittente punito per il concorso con l'utilizzatore.

In sostanza, l'art. 9 vuole evitare che, alla separazione delle condotte di utilizzazione e di emissione di fatture per operazioni inesistenti, si accompagni, altresì, una duplicazione della responsabilità penale. Ed infatti, di norma, l'art. 8 (ma anche l'art. 2) assume i connotati della fattispecie a *concorso necessario* e, in particolare, rientra tra

quelle ipotesi nelle quali il concorrente necessario è da ritenersi non punibile (c.d. *reati plurisoggettivi impropri*) ⁽³¹⁵⁾. Un tale risultato, infatti, è assicurato proprio dall'art. 9 che, come si rilevava, "rinvia" la punibilità del soggetto "prenditore" della fattura falsa al momento (meramente eventuale) in cui egli *utilizzerà* tale fattura, presentando una dichiarazione inficiata da elementi passivi fittizi supportati proprio da codesto documento mendace.

Il concorrente necessario dell'emittente (id est, il prenditore della fattura falsa) che, quindi, dovesse limitarsi a ricevere (ed eventualmente a contabilizzare: cfr. art. 2, 2° co.) tale documento, non sarebbe punibile per alcuna fattispecie di reato laddove dovesse decidere di non trasfondere nella dichiarazione fiscale il costo falsamente documentato dalla fattura in questione.

Tutto ciò è chiaramente illustrato nella *Relazione governativa* (§§ 3.1.5., nonché 3.2.1.) ed appare perfettamente coerente con quanto previsto altresì dal già ricordato art. 6 del decreto, il quale perderebbe di significato se il "ponte d'oro" gettato all'utilizzatore di fatture false fosse vanificato dalla possibilità di condannare tale soggetto per concorso con l'emittente. È infatti chiaro che se lo scopo è quello di spingere al ravvedimento l'utilizzatore, garantendogli l'impunità fino al giorno in cui presenterà la dichiarazione mendace, non avrebbe senso neutralizzare il *tentativo del delitto* di cui all'art. 2 per aprire le porte al (più grave!) concorso nel *reato consumato* di cui all'art. 8.

Tale costruzione presenta, indubbiamente, molti aspetti apprezzabili per l'attenzione che dimostra verso il rispetto del principio di offensività nonché, in fondo, per il sano pragmatismo che la anima. Nondimeno, sul piano della tecnica legislativa, il connubio tra le tre norme non appare scevro da qualche sbavatura e si è rivelato, anzi, capace di dare esca ad applicazioni di certo collidenti con l'intento del legislatore: basti pensare a quell'orientamento giurisprudenziale, tutt'altro che isolato, il quale ravvisa il *concorso morale* nel delitto di cui all'art. 8 da parte dell'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti che, tuttavia, non abbia poi tenuto conto di tali fatture in seno alla propria dichiarazione ⁽³¹⁶⁾. È chiaro, infatti, come un tale approccio finisca con lo smentire quelle scelte di politica criminale cristallizzate soprattutto nel disposto dell'art. 6, comportando l'applicazione del delitto di cui all'art. 8 a fatti che non oltrepassano la soglia del tentativo del delitto di cui all'art. 2.

Particolarmente delicato, poi, è il caso del soggetto che, da solo, gestisca contemporaneamente tanto il contribuente-società che *emette* fatture relative ad operazioni inesistenti, quanto il contribuente-società che *utilizza* le fatture in questione. È chiaro come, in un tale contesto, non possa trovare applicazione il disposto dell'art. 9, atteso che si è al di fuori di un concorso di persone nel reato: a mancare, infatti, è proprio quella pluralità di concorrenti che costituisce uno dei presupposti dell'istituto. Nondimeno, onde prevenire l'emersione di un concorso di reati probabilmente arduo da giustificare, sotto il profilo del ne bis in idem *sostanziale*, sembra corretto ritenere che, in simili casi, prevalga la fattispecie *in concreto più grave* (si pensi alla "cartiera" che rifornisca anche società diverse da quella gestita dal

dominus della cartiera stessa: prevalenza dell'art. 8)⁽³¹⁷⁾. E ciò anche se la giurisprudenza sembra incline ad orientarsi verso una soluzione favorevole al concorso di reati⁽³¹⁸⁾.

In caso di identità di condotta, il tema diviene davvero di ardua soluzione: in una prospettiva di favor rei, sembra probabilmente corretto ritenere che prevalga l'art. 8, attesa l'anticipazione del momento consumativo e, quindi, l'individuazione di un termine di decorso della prescrizione più favorevole al reo. Peraltro, anche la regola generale desumibile dall'art. 489 c.p. (irrelevanza dell'uso dell'atto falso da parte di colui che lo ha confezionato) sembra avallare, sotto il profilo sistematico, la correttezza di una tale conclusione⁽³¹⁹⁾. Infine, in caso di fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti, essa contenute di evitare anche l'emersione di un irragionevole vuoto di tutela, atteso che l'utilizzazione - in ambito di imposizione diretta - di norma non sarebbe punibile ex art. 2, in virtù di quanto si è osservato nel precedente par. 38 della Parte III.

55. Occultamento o distruzione di documenti contabili. Lineamenti generali della fattispecie: suo significatocriminologico.

L'art. 10 del decreto n. 74/2000 racchiude l'unica fattispecie incriminatrice che ha attraversato la riforma dei reati tributari senza subire sostanziali modificazioni. Ed infatti, il legislatore penale tributario è da tempo determinato a punire il contribuente che - in buona sostanza - abbia distrutto o occultato l'apparato documentale destinato a dar conto della propria attività imprenditoriale o professionale; e ciò, si badi, indipendentemente dall'impostazione di fondo che, nel corso degli anni, si è ritenuto di dare al sistema dei reati fiscali, passando da fattispecie di pericolo a fattispecie di danno.

Gli è che la fattispecie in questione, i cui lineamenti di paradigmatico "reato ostacolo" la iscrivono con certezza nel novero dei reati di pericolo, risponde molto pragmaticamente ad un fenomeno che, sul piano empirico-criminologico, appare tutt'altro che sporadico. Certamente, il legislatore tributario mutua dal diritto penale fallimentare⁽³²⁰⁾ la sensibilità per la tutela dell'apparato documentale dell'*imprenditore* o, in questo contesto, del *contribuente*: è evidente come sia proprio la tenuta delle scritture contabili, quand'anche infedeli, a consentire al consulente del Pubblico ministero piuttosto che alla Guardia di Finanza o all'Amministrazione finanziaria, di ricostruire l'andamento degli affari del contribuente, mettendo a nudo eventuali profili di irregolarità. Molto spesso, infatti, sono proprio le incongruenze - difficilmente evitabili - tra le scritture contabili, i conti bancari e la documentazione conservata in azienda a consentire il disvelamento di illeciti fiscali.

Di qui, è facile intuirlo, la tentazione, in capo al contribuente infedele, di cancellare le potenziali tracce dei propri fatti illeciti facendo scomparire ogni scrittura contabile. E si noti, infatti, come la fattispecie colpisca - non a caso - la *distruzione* della contabilità o il suo *occultamento* e non la semplice *mancata istituzione* delle scritture contabili⁽³²¹⁾: non siamo al cospetto di una svista del legislatore quanto, piuttosto, di una consapevole scelta di politica criminale calibrata su di un topos criminale ben preciso.

D'altro canto, come si accennava, il substrato empirico di riferimento è quello, storicamente consolidato, del fallito il quale, proprio per evitare che il curatore disveli fatti distrattivi, si risolve a far scomparire ogni supporto contabile. E così come in ambito penale fallimentare il legislatore equipara i fatti di bancarotta documentale a quelli di bancarotta patrimoniale, anche in ambito tributario la lesione alla ricostruibilità dei redditi prodotti o del volume d'affari conseguito dà luogo ad una reazione punitiva allineata ai più gravi fatti di evasione fiscale. Reazione punitiva che il legislatore del 2015 ha ritenuto di incrementare ulteriormente, comminando la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per i fatti commessi dal 22 ottobre 2015 ⁽³²²⁾. Ci troviamo, quindi, in un contesto in cui all'arretramento della repressione penale alla soglia del pericolo ⁽³²³⁾ non consegue un altrettanto pari abbattimento della risposta sanzionatoria: uno scenario certamente inconsueto, a livello generale, ma non nuovo - come si rilevava - in ambito di tutela delle scritture contabili.

56. (Segue). Elementi costitutivi della fattispecie.

L'analisi della disposizione inizia con la sua classificazione tra i *reati comuni* ⁽³²⁴⁾, essendo pacificamente realizzabile da chiunque: si pensi al dipendente o al consulente dell'imprenditore che distrugge la contabilità affidatagli animato dal dolo specifico di consentire l'evasione all'imprenditore stesso (si noti che ove agisse *in danno* dell'imprenditore non sussisterebbe il reato *de quo*). Ad essere rilevante, oltre alla contabilità, è ogni altra sorta di documento e di corrispondenza dei quali sia prevista la conservazione ⁽³²⁵⁾. Tale conservazione, alla luce di quanto previsto dagli artt. 2920 c.c. e 22 d.p.r. n. 600/1973, dovrà protrarsi per un decennio, salvo l'intervento di accertamenti non ancora definiti allo scadere di tale lasso temporale: nel qual caso, la conservazione dei documenti contabili dovrà giungere fino alla definizione dell'accertamento.

Ad essere incriminato, quindi, è l'*occultamento* di tali documenti, ossia il nascondimento degli stessi in guisa da renderli irreperibili nella loro materialità ⁽³²⁶⁾. Inoltre, il legislatore punisce la *distruzione* dei documenti contabili, intendendosi con tale verbo qualsiasi operazione di combustione, lacerazione, ecc., capace di renderli inutilizzabili ⁽³²⁷⁾.

Per aversi responsabilità penale occorre che la condotta posta in essere dal reo *raggiunga comunque* un certo risultato, ossia realizzi un determinato evento ⁽³²⁸⁾, costituito dalla *impossibilità di pervenire ad una ricostruzione del volume d'affari o dei redditi* prodotti dal contribuente.

Nonostante la stringente formulazione della norma, la quale fa espresso riferimento ad una condotta del contribuente tale da «non consentire la ricostruzione dei redditi», si ritiene che sia sufficiente il frapponimento di un *serio ostacolo* al rinvenimento della documentazione, non essendo affatto necessario che l'occultamento sia «*assoluto*», tale cioè da impedire a *chiunque e comunque* di prendere visione dei documenti. Basta che tale impedimento sia idoneo ad intralciare significativamente l'attività di accertamento, complicando *in misura rilevante* l'ordinaria attività di indagine ⁽³²⁹⁾. Si tratta, peraltro, di una semplice trasposizione in ambito penale tributario di

argomenti già sviluppati in sede di esegesi dell'analogia fattispecie di bancarotta ⁽³³⁰⁾: anche la condotta di bancarotta fraudolenta documentale deve essere tale da creare un'oggettiva difficoltà all'attività investigativa del curatore, pur senza richiedere una *assoluta impossibilità* di ricostruire l'attività dell'imprenditore ⁽³³¹⁾.

Correttamente la dottrina ⁽³³²⁾ ha sottolineato il contrasto sussistente tra la norma in esame, che prevede l'idoneità della condotta a "non consentire la ricostruzione dei redditi", e la fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, laddove è sufficiente - come si è detto - "ostacolare l'accertamento": proprio un tale confronto, infatti, consente di enfatizzare l'offensività della condotta realizzata dal contribuente, il cui attacco all'integrità dell'apparato documentale dovrà davvero risolversi in un arduo ostacolo all'attività di accertamento. Nondimeno, sarebbe probabilmente eccessivo trarre, da un tale argomento, la conclusione secondo cui sarebbero atipiche condotte di distruzione o di occultamento vanificate solo da complesse ricostruzioni contabili realizzate, ad esempio, attingendo dati dai conti bancari o dalla contabilità dei clienti e dei fornitori del contribuente oggetto di indagine. In tali casi, infatti, sembra corretto ritenere comunque sussistente il reato in questione, atteso che la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari avviene avvalendosi di dati del tutto esterni rispetto alla contabilità. Per contro, laddove fosse possibile pervenire ad una tale ricostruzione anche mediante il ricorso a documentazione tenuta informalmente dal contribuente, quali appunti, brogliacci, files di computer, ecc., allora occorrerebbe escludere la verifica dell'evento contemplato dalla fattispecie.

Peraltro, tali considerazioni schiudono la porta ad un'altra questione di non trascurabile rilevanza pratica ed oggetto di diverse interpretazioni, sul piano teorico, costituita dall'incerta rilevanza penale della distruzione della cosiddetta "contabilità nera", ossia di quelle scritture - di regola informali - nelle quali vengono annotati riservatamente i proventi destinati ad essere occultati agli occhi del fisco. Ora, atteso che la fattispecie in questione assume, come si è detto, la struttura del reato con evento naturalistico, sembra preferibile attribuire rilevanza penale a *qualsiasi condotta idonea a cagionare un tale evento* ⁽³³³⁾. Analogamente a quanto avviene nel delitto di bancarotta fraudolenta documentale ⁽³³⁴⁾, infatti, sembra corretto ritenere rilevante penalmente anche la distruzione o l'occultamento della cosiddetta *contabilità nera* ogniqualvolta questa costituisca l'*unico mezzo* idoneo a permettere la ricostruzione del suddetto volume d'affari o dei redditi. E si noti, al riguardo, come il riferimento ai "documenti di cui sia obbligatoria la conservazione", presente nella fattispecie, non venga ad essere frustrato da una tale lettura del dato normativo, atteso che è proprio l'essenzialità dei documenti in questione, nella prospettiva della determinazione del reddito e del volume d'affari, a renderne obbligatoria la conservazione, anche se si tratta semplicemente di documentazione "informalmente" (e riservatamente) redatta dal contribuente.

D'altro canto, così come la documentazione informale può valere per escludere la irricostruibilità dell'attività svolta dal contribuente, specularmente sembra coerente ritenere che possa assumere rilevanza penale anche la distruzione di una tale

documentazione laddove dovesse rappresentare l'unica fonte cui attingere informazioni.

In questa prospettiva, poi, vale la pena richiamare l'attenzione sull'irrilevanza del fatto che la distruzione o l'occultamento siano *anche solo parziali*, purché venga comunque realizzato l'evento del reato. Si noti, inoltre, che all'occultamento o alla distruzione non potrà in alcun modo venire assimilato il semplice *rifiuto* di esibire la documentazione, pena una vera e propria interpretazione analogica della norma ⁽³³⁵⁾. Ciò a meno che, beninteso, il rifiuto non sia altro che una modalità di occultamento o di questo sia una mera conseguenza: tuttavia, in tali situazioni, sarà pur sempre *l'occultamento* e non il mero *rifiuto* ad assumere rilevanza penale.

Certamente priva di rilevanza penale, invece, è la semplice conservazione delle scritture contabili in un luogo diverso rispetto a quello comunicato all'Amministrazione finanziaria in ottemperanza al disposto dell'art. 35, d.p.r. n. 633/1972, sempre che il contribuente provveda a consegnare tempestivamente la documentazione contabile o ne comunichi il luogo di effettiva conservazione: diversamente, infatti, saremmo nuovamente al cospetto di una modalità di occultamento ⁽³³⁶⁾.

57. (Segue). L'elemento psicologico.

L'elemento psicologico del delitto è rappresentato dall'ormai consueto dolo di evasione che, in questa fattispecie di pericolo, assume con sicurezza i connotati del *dolo specifico* ⁽³³⁷⁾, non essendo evidentemente necessario, per l'integrazione del reato, che un tale obiettivo trovi concreta verifica.

Tale pregnante coefficiente psicologico, quindi, è certamente dotato di efficacia selettiva rispetto al novero dei comportamenti suscettibili di assumere rilevanza penale: basti pensare alla distruzione di scritture contabili realizzata in odio al proprio datore di lavoro o con lo scopo di occultare le prove - ad esempio - di una corruzione o di una appropriazione indebita. Siffatti comportamenti, infatti, saranno destinati a rimanere atipici proprio grazie alla funzione assoluta dall'elemento soggettivo. Ciò non esclude, ovviamente, la possibile sussistenza di "finalità multiple", ossia la coesistenza di fini differenti ma convergenti sulla distruzione della contabilità. Per tornare ad uno degli esempi precedenti, infatti, sarebbe certamente rilevante ex art. 10 il fatto del contribuente che distruggesse i libri contabili mosso *sia* dallo scopo di impedire la scoperta di una corruzione e *sia* dall'intendimento di "coprire" una propria evasione fiscale.

A tale riguardo, poi, occorre precisare che taluno, anche assai autorevolmente ⁽³³⁸⁾, aveva ritenuto di escludere - con riferimento alla previgente normativa - che possa essere mosso da una finalità di evasione colui che solo dopo aver presentato la dichiarazione fiscale si risolve a distruggere o ad occultare la contabilità. Ciò in quanto, si è detto, in tali casi si tratterebbe semplicemente di forme di autofavoreggiamento rispetto a fatti di evasione già avvenuti in precedenza.

Tuttavia, una tale lettura del dato normativo sembra comportare taluni incommoda di dubbia costituzionalità, oltre che ispirarsi ad una interpretazione del concetto di "evasione fiscale" che presenta qualche margine di opinabilità.

Quanto agli incommoda, infatti, si noti la differenza di trattamento cui verrebbero sottoposti due ipotetici contribuenti che si fossero ambedue resi autori della medesima condotta di distruzione della propria contabilità, ancorché in momenti differenti. Si ipotizzi, infatti, che il primo abbia distrutto la propria contabilità *il giorno prima* di presentare la dichiarazione fiscale, e che il secondo abbia -invece- commesso lo stesso fatto *il giorno successivo* a tale adempimento: mentre potrebbe affermarsi che il primo contribuente ha agito con il fine di realizzare, il giorno successivo, un fatto di evasione, il secondo contribuente non avrebbe più agito con il fine di evadere ma solamente con l'intento di occultare le prove di quella evasione che, tuttavia, ha realizzato il giorno precedente. Di qui conseguirebbe la rilevanza ex art. 10 solamente della prima condotta ⁽³³⁹⁾.

Ora, pur nella consapevolezza del ruolo assolto dal principio di legalità, non si deve trascurare la frizione che una tale soluzione provocherebbe rispetto al principio di uguaglianza e, forse, in qualche misura, anche rispetto al carattere rieducativo che deve assumere la pena: sembra difficile ritenere che il primo contribuente necessiti di un trattamento rieducativo che, invece, deve essere risparmiato al secondo.

D'altro canto, sotto il profilo letterale, una tale interpretazione del dato normativo non è forse del tutto necessitata, atteso che il momento dichiarativo si innesta in una procedura di accertamento che ha nell'autotassazione del contribuente non il suo momento terminale ma, piuttosto, un *adempimento intermedio* che, in via eventuale, può essere seguito dall'intervento dei diversi strumenti di accertamento di cui è provvista l'Amministrazione finanziaria. Vero ciò, di evasione fiscale in itinere pare corretto parlare fintanto che tali possibilità di accertamento non siano venute meno in conseguenza del *decorrere del termine di decadenza*, con la rilevante conseguenza di vedere sussistente un dolo di "evasione" anche in capo a colui che - pendendo i termini per l'accertamento - distrugga le prove della propria infedeltà fiscale ⁽³⁴⁰⁾.

Certo, una tale costruzione, come esattamente nota il Napoleoni ⁽³⁴¹⁾, può entrare in crisi laddove si ritenga che la finalità di evasione coincida con la volontà di conseguire *quella* "imposta evasa" che è sostanzialmente identificata dall'art. 1, lett. f) con la falsità ideologica della dichiarazione. Tuttavia, non si deve dimenticare che una tale definizione è coniata per dare contenuto alle soglie di punibilità contemplate dagli artt. 3, 4 e 5 del decreto. Rimane, quindi, il dubbio che, allorquando il legislatore fa riferimento al *fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*, in realtà richiami una nozione di evasione fiscale più generale - e più corretta - rispetto a quell'angusta definizione di "imposta evasa" contenuta nell'art. 1, ma formulata nell'ambito di una ben precisa prospettiva applicativa.

Nonostante la giurisprudenza ⁽³⁴²⁾abbia non di rado affermato la natura di reato permanente della fattispecie in esame, in realtà, ad essere permanenti sono piuttosto

gli effetti di una condotta che, come ha osservato la migliore dottrina ⁽³⁴³⁾, deve essere ritenuta istantanea.

58. (Segue). Rapporti con la fattispecie di bancarotta fraudolenta documentale.

Di agevole soluzione, infine, si presenta il problema del concorso della fattispecie in esame con il delitto di bancarotta fraudolenta documentale, atteso che la clausola di soccombenza con la quale si apre la norma («salvo che il fatto costituisca più grave reato») comporta l'applicabilità della sola fattispecie penale fallimentare ogniqualvolta la distruzione delle scritture contabili avvenga nell'ambito di una procedura concorsuale. Tenuto conto che la fattispecie in esame contempla la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, è evidente il suo venir meno al cospetto di un reato fallimentare con pena quasi doppia ⁽³⁴⁴⁾.

Sembra così superato il precedente orientamento giurisprudenziale ⁽³⁴⁵⁾, maturato con riferimento alla previgente fattispecie di frode fiscale di cui all'art. 4, lett. b), legge n. 516/1982, che ravvisava *il concorso* dei due reati tante volte quante la condotta e l'atteggiamento psicologico del reo fossero stati idonei ad integrare ambedue le fattispecie.

59. Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate: la responsabilità penale del sostituto d'imposta.

La "manovra finanziaria 2005", attuata con la l. 30-12-2004, n. 311, ha dato il via a quell'opera di rinfoltimento delle fattispecie penali tributarie cui si è già più volte fatto riferimento, spostando così il baricentro della tutela dalla *dichiarazione* al *pagamento* delle imposte. In questa prospettiva, è così stata nuovamente introdotta ⁽³⁴⁶⁾ una fattispecie di reato che, in passato, era già stata prevista dall'art. 2, 3° co., legge n. 516/1982 e che mira a colpire il sostituto d'imposta il quale ometta di versare ritenute fiscali per le quali ha rilasciato, al soggetto sostituito, un regolare certificato attestante l'effettuazione della ritenuta. Si tratta, in particolare, del delitto contemplato dall'art. 10 bis d.lg. n. 74/2000, introdotto ad opera dell'art. 1, co. 414, della citata "Finanziaria 2005" ⁽³⁴⁷⁾ e successivamente modificato dalla riforma del 2015.

60. (Segue). I soggetti attivi e la condotta.

A (parziale) tutela dell'attività svolta dal sostituto d'imposta interviene, così, l'art. 10 bis in esame, norma che racchiude un'ulteriore figura di *reato proprio* ⁽³⁴⁸⁾: mentre le tipologie di reddito interessate dal meccanismo della ritenuta alla fonte sono individuate dagli artt. 23 ss. d.p.r. n. 600/1973, i principali soggetti tenuti ad effettuare le suddette ritenute sono, in sintesi ⁽³⁴⁹⁾, le imprese commerciali ed agricole, gli esercenti arti e professioni, le società, enti ed associazioni.

Solo coloro che rivestono la funzione di sostituto d'imposta possono, quindi, commettere il reato de quo.

La condotta sanzionata è di tipo misto ⁽³⁵⁰⁾, ossia *in parte commissiva ed in parte omissiva*: il fatto tipico si sostanzia nell'*omettere di versare* (in tutto o in parte) proprio quelle ritenute *operate* e, soprattutto, *certificate* dal sostituto d'imposta.

In realtà, proprio su questo delicato profilo della norma è venuta ad incidere in modo assai significativo la riforma del 2015. Ed infatti, il legislatore ha voluto modificare la lettera dell'art. 10 bis attribuendo espressamente rilevanza all'omesso versamento anche delle ritenute *semplicemente indicate nella dichiarazione annuale* del sostituto d'imposta, senza che sia necessario - quindi - accertare che questi abbia rilasciato al sostituto un mendace certificato attestante l'avvenuto versamento di tali ritenute ⁽³⁵¹⁾. L'innovazione, innescata da recenti contrasti giurisprudenziali ⁽³⁵²⁾, non è di poco momento: la nuova norma equipara situazioni di mero inadempimento all'obbligo di versare le ritenute effettuate e correttamente riflesse tanto nella dichiarazione (mod. 770) quanto nelle certificazioni, a casi nei quali vengano rilasciate *false certificazioni* ⁽³⁵³⁾ concernenti ritenute in realtà non applicate, ma falsamente recepite nella dichiarazione del sostituto d'imposta.

Si noti che il diverso grado di insidiosità delle condotte in questione era stato ben colto dal legislatore del 1982 che, infatti, sanzionava a livello *contravvenzionale* l'omesso versamento delle ritenute dovute, mentre puniva con una fattispecie *delittuosa* la mendace certificazione (cfr. art. 2, 2° co. e 3° co., [d.l. n. 429/1982](#), convertito dalla [legge n. 516/1982](#), seppur con una disciplina non del tutto sovrapponibile a quella attuale). Ora le due condotte sono equiparate in seno all'art. 10 bis che, infatti, sanziona anche la dichiarazione "fedele" semplicemente seguita dall'omesso versamento delle ritenute effettuate. Il tutto, ovviamente, si risolve in un evidente alleggerimento dell'onere probatorio per l'accusa ⁽³⁵⁴⁾, ma dà altresì luogo ad un'altrettanto innegabile assimilazione di condotte che, tuttavia, risultano connotate da un ben differente livello di offensività.

Ciò tanto più alla luce del fatto che le ritenute da versare sono quelle "dovute sulla base della stessa dichiarazione": quid iuris in presenza dell'indicazione di un dato errato per eccesso in dichiarazione, ma accompagnato dal versamento corretto delle ritenute? Applicabilità dell'art. 131 bis c.p. o, addirittura, necessità di scomodare la scivolosa categoria dei fatti inoffensivi (apparentemente) conformi al tipo? Si consideri, in ogni caso, che l'utilizzo nella *dichiarazione fiscale del sostituto* di una falsa certificazione delle ritenute subite assume rilevanza, ricorrendone gli altri presupposti, ai sensi dell'art. 3, così come oggi modificato.

La previsione, nonostante quanto già affermato in precedenza da una parte della giurisprudenza, appare dotata di una forte carica innovativa e, quindi, risulterà applicabile, in parte qua, solamente ai fatti commessi dal 22 ottobre 2015 ⁽³⁵⁵⁾.

Riguardo al momento consumativo, si può rilevare la pacifica natura *istantanea* ⁽³⁵⁶⁾ del delitto in esame, il quale *si perfeziona con lo scadere del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta* ⁽³⁵⁷⁾.

Di conseguenza, il soggetto che nel corso dell'anno non abbia versato alcuna ritenuta, sarà in tempo per sanare la propria posizione fiscale, senza alcuna conseguenza di

carattere *penale* (ma ferme restando le sanzioni amministrative), fino allo scadere del termine previsto per la dichiarazione annuale ⁽³⁵⁸⁾. Evidente la ratio della disposizione: si vuole lasciare la possibilità, a chi si avveda in sede di dichiarazione annuale di non aver effettuato tutte le dovute ritenute, di porre rimedio alle proprie omissioni senza incorrere in ulteriori conseguenze.

Come è stato esattamente rilevato, *non* risulta applicabile il termine di tolleranza di *novanta giorni* previsto dall'art. 5 d.lg. n. 74/2000 in quanto manca, nella fattispecie in esame, una corrispondente previsione ⁽³⁵⁹⁾.

61. (Segue). L'elemento soggettivo e la soglia di punibilità.

L'elemento soggettivo della fattispecie assume il profilo del *dolo generico* ⁽³⁶⁰⁾, non essendo richiesto il perseguimento di alcuna particolare finalità. In ossequio all'ordinario statuto del dolo, quindi, tutti gli elementi costitutivi della fattispecie dovranno essere oggetto di rappresentazione e di volizione in capo al contribuente. Cosicché, ad esempio, l'errore sull'entità delle somme effettivamente versate a titolo di ritenuta d'acconto dovrebbe assumere rilevanza ex [art. 47 c.p.](#)

Anche il delitto in esame, infine, prevede una soglia di punibilità, innalzata dal legislatore del 2015 da 50.000 a 150.000 euro di ritenute non versate.

62. I delitti di omesso versamento dell'Iva dichiarata e di indebita compensazione di imposte dovute.

Come si è già avuto modo di accennare più volte, nel luglio del 2006 il legislatore ha sentito la necessità di intervenire nuovamente sul sistema penale tributario introducendo due, nuove, fattispecie incriminatrici. Ed infatti, con il [d.l. 4-7-2006, n. 223](#), convertito dalla [l. 4-8-2006, n. 248](#), sono stati aggiunti gli artt. 10 ter e 10 quater al testo del d.lg. n. 74/2000. Tali articoli contengono altrettante figure di reato che, per molti versi, possono essere assimilate al delitto di cui all'art. 10 bis che si è appena esaminato.

Per comprendere appieno le ragioni che hanno indotto il legislatore ad operare un intervento che, tutto sommato, appare alquanto incisivo in seno al tessuto normativo scaturente dalla riforma del 2000, occorre ricordare come, nel corso degli anni, sia andata viepiù diffondendosi in tutta Europa una pratica di evasione fiscale sinteticamente definita come "frode Iva" o "frode carosello", complessa architettura frodatoria che, tuttavia, non può essere approfondita in questa sede ⁽³⁶¹⁾. Ci si limita ad osservare, al riguardo, come punto di arrivo di un tale meccanismo di evasione sia, di frequente, la presentazione di una dichiarazione Iva conforme a verità e denunciante un rilevante debito Iva, il quale, tuttavia, non viene adempiuto dal contribuente che, di norma, assume la natura di società di capitali. Al contrario, la società in questione, nel cui seno è maturata la frode Iva, viene posta rapidamente in liquidazione e poi cancellata dal registro delle imprese.

63. (Segue). Il delitto di omesso versamento dell'Iva dichiarata.

È quindi in questo scenario di lotta alle frodi Iva che vede la luce il delitto di omesso versamento dell'Iva dichiarata, anche se le pene previste sembrano inadeguate alle

dimensioni del fenomeno che si vuole contrastare, specie laddove si consideri il ruolo di supplenza che è in grado di esercitare l'assai più grave delitto di bancarotta ⁽³⁶²⁾. Peraltro, occorre anche osservare, ex adverso, che la fattispecie di più recente introduzione contempla, quale elemento costitutivo, *l'avvenuta dichiarazione* del debito Iva maturato dal contribuente, così da escludere in radice la sussistenza di qualsiasi condotta capace di frapporre un ostacolo all'attività di accertamento dell'erario. In tal guisa, il delitto in esame finisce con il colpire una forma di semplice inadempimento, rispetto alla quale - peraltro - lo stesso erario risulta già tutelato da procedure di esecuzione coattiva particolarmente incisive. Vero ciò, la comminatoria di una pena che può raggiungere i due anni di reclusione appare come un'opzione comunque *sproporzionata*: per *eccesso*, laddove finisce con il colpire la semplice omissione di un versamento; per *difetto*, allorquando l'obiettivo preso di mira siano quelle frodi Iva che, invece, trovano nella bancarotta o nell'art. 11 strumenti di contrasto certamente più incisivi ⁽³⁶³⁾.

64. (Segue). Lineamenti della fattispecie: i soggetti attivi, la condotta e la soglia di punibilità.

La tecnica legislativa che, in un primo momento, fu adottata per descrivere la fattispecie in esame non era apprezzabile, visto il rinvio all'art. 10 bis e, quindi, la tipizzazione per relationem di buona parte del fatto di reato. Su tale profilo è intervenuto il legislatore del 2015 che ha riscritto la fattispecie dotandolo, anche sotto il profilo descrittivo, di una sua autonomia. Del pari, la soglia di punibilità - in precedenza collocata ad euro *cinquantamila* di Iva non versata - è stata significativamente innalzata, fino a raggiungere la vetta di euro *duecentocinquantamila* di imposta sul valore aggiunto non corrisposta ⁽³⁶⁴⁾. Evidente è l'impatto di tale modifica non solo sui fatti di futura commissione ma anche sotto il profilo dell'abolitio criminis delle passate omissioni ⁽³⁶⁵⁾.

Di certo, ci troviamo al cospetto di un *reato proprio* ⁽³⁶⁶⁾ che può essere commesso unicamente da chi abbia maturato un debito Iva superiore (oggi) a duecentocinquantamila euro, atteso che al di sotto di tale soglia l'omesso versamento non risulta punibile.

La condotta è di tipo *misto* ⁽³⁶⁷⁾, presentando un primo frammento attivo ed una seconda parte squisitamente omissiva.

La parte *attiva* della condotta consiste nella presentazione di una dichiarazione Iva che denunci un debito d'imposta superiore ai duecentocinquantamila euro. Naturalmente, una tale dichiarazione ben potrebbe, a propria volta, essere non conforme a verità e, quindi, integrare anche gli estremi dei delitti previsti dagli artt. 2, 3 o 4 del decreto e che, in una tale situazione, finirebbero con il concorrere con l'ipotesi in esame. Essenziale, ai fini della norma in commento, è quindi che il debito inadempito ma *risultante dalla dichiarazione* superi comunque la citata somma di duecentocinquantamila euro.

La parte *omissiva* della condotta, invece, si sostanzia nel mancato pagamento del debito dichiarato.

Fuori dall'ambito applicativo dell'art. 10 ter, quindi, rimangono sia i casi in cui la dichiarazione presentata non sia conforme a verità ma *venga versato tutto quanto è stato dichiarato*, ancorché falsamente, e sia i casi di omessa presentazione della dichiarazione, destinati a confluire nell'alveo dell'art. 5 ⁽³⁶⁸⁾.

La norma, poi, prende in considerazione esclusivamente l'imposta sul valore aggiunto: rimane, così, fuori dalla sfera applicativa della fattispecie l'omesso versamento delle *imposte dirette* dichiarate. Come si può rilevare, da una tale opzione di politica legislativa affiora nitidamente il vero imprinting della norma, inequivocabilmente sorta proprio per contrastare quelle "frodi carosello" che hanno nella sola imposta sul valore aggiunto la "vittima" predestinata.

Come si è accennato, la norma prevede una soglia di punibilità di duecentocinquantamila euro che, analogamente alle altre fattispecie, riterremo assuma i connotati dell'elemento costitutivo del reato ⁽³⁶⁹⁾. Per verificare il superamento di tale soglia occorrerà determinare l'imposta sul valore aggiunto non versata dal contribuente e, quindi, si dovranno detrarre dal debito risultante dalla dichiarazione gli eventuali versamenti periodici (mensili o trimestrali) comunque effettuati dal contribuente. Se, quindi, dovesse risultare - ad esempio - un'imposta complessivamente a debito di 270.000 euro ma il contribuente avesse effettuato versamenti di ammontare pari a 25.000 euro, la soglia di punibilità non sarebbe superata.

È poi appena il caso di notare che non assumono rilevanza penale le eventuali omissioni di *versamenti periodici* di Iva, con il che risulterebbe atipico anche l'eventuale omesso versamento di Iva mensile o trimestrale di importo superiore alla soglia di punibilità. Ciò che rileva, infatti, è il decorrere del termine di pagamento dell'Iva *annuale*, fissato espressamente dal legislatore nella scadenza per *il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo*. Tale termine si colloca negli ultimi giorni di dicembre del periodo d'imposta successivo: ad esempio, il debito Iva risultante dalla dichiarazione 2005 aveva nel 27-12-2006 il termine ultimo di versamento ⁽³⁷⁰⁾. Tale scadenza segna, così, il *momento consumativo del reato*.

65. (Segue). L'elemento soggettivo della fattispecie.

La fattispecie in esame non prevede un particolare atteggiamento psicologico del contribuente, dando vita ad un delitto contrassegnato da *dolo generico* ⁽³⁷¹⁾. Nel fuoco del dolo, quindi, dovranno ricadere sia la presentazione della dichiarazione che l'omissione del versamento, ossia vi dovrà essere la consapevolezza dell'avvenuto decorso del termine annuale di versamento dell'imposta a debito, accompagnato dalla rappresentazione del mancato versamento. In coerenza con la natura di elemento costitutivo riconosciuta alla soglia di punibilità, occorre ritenere che nell'oggetto del dolo rientri anche il quantum di imposta non versata. Dunque, oggetto di rappresentazione dovrà essere, perlomeno, il fatto che tale imposta abbia superato la soglia dei duecentocinquantamila euro.

Un delicato profilo applicativo che si è posto di frequente nella prassi attiene ad omessi versamenti di Iva che risultano in qualche misura - per così dire - "necessitati" da una

situazione di sopravvenuta crisi di liquidità del contribuente. Tuttavia, la giurisprudenza - specie quella di legittimità - non si è mai dimostrata particolarmente indulgente con i contribuenti che, avendo omesso di versare tempestivamente le ritenute o l'imposta sul valore aggiunto dovute, si siano difesi opponendo l'imprevedibile situazione di insolvenza della quale sarebbero stati vittime ⁽³⁷²⁾. Infatti, a fronte di qualche sporadica apertura giurisprudenziale - soprattutto di merito ⁽³⁷³⁾ - le Sezioni Unite della Cassazione si sono pronunciate affermando che il contribuente deve tenere accantonata l'imposta sul valore aggiunto riscossa dall'acquirente del bene o del servizio, «organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria» ⁽³⁷⁴⁾.

66. (Segue). Il delitto di "indebita compensazione".

Al fine di snellire le procedure di liquidazione delle imposte e dei contributi, il legislatore ha riconosciuto al contribuente la possibilità di effettuare compensazioni tra importi *a debito* ed *a credito* maturati con riferimento a molteplici poste fiscali e contributive.

È quanto accade, ad esempio, allorquando un contribuente presenta un'Iva sugli acquisti maggiore dell'Iva sulle vendite, oppure allorquando viene presentata una dichiarazione dei redditi correttiva - a favore del contribuente - di una precedente dichiarazione, o, ancora, allorquando le ritenute d'acconto subite da un contribuente sono superiori al debito d'imposta che scaturisce dalla dichiarazione annuale. E gli esempi potrebbero continuare.

In tali frangenti, il contribuente si trova a beneficiare di posizioni creditorie che l'art. 17, d.lg. 9-7-1997, n. 241, consente di portare in compensazione di saldi passivi risultanti dai medesimi od altri obblighi impositivi o contributivi, cosicché all'erario viene corrisposta soltanto *l'eventuale differenza a debito* scaturente da una tale somma algebrica.

Senonché, anche codesta possibilità ha dato luogo ad abusi, attraverso i quali poste *a debito* (per il contribuente) hanno trovato compensazione con poste *a credito* in realtà inesistenti. Anche per tale via, quindi, può venire facilmente recato pregiudizio all'attività di esazione dell'erario, il quale vede perdere parte del proprio gettito in conseguenza dell'avvenuta compensazione con crediti inesistenti.

Per porre argine ad una tale pratica, quindi, il legislatore ha ritenuto di coniare il delitto racchiuso nell'art. 10 quater, il quale punisce, appunto, ogni compensazione che utilizzi crediti qualificati come non spettanti o inesistenti.

La fattispecie, in un primo tempo costruita per *relationem* rispetto all'art. 10 bis, è stata oggetto di autonoma descrizione da parte del legislatore del 2015 che, in tale frangente, ha anche (condivisibilmente) ritenuto di sdoppiare il delitto dando vita a due autonome ipotesi di reato: una meno grave, racchiusa nel 1° co., avente ad oggetto la compensazione compiuta contrapponendo a debiti tributari dei crediti semplicemente "non spettanti" (ma esistenti); una seconda e più grave ipotesi (con pena pari a quella comminata per le ipotesi fraudolente) è, invece, prevista dal 2° co. e

riguarda le compensazioni attuate ricorrendo a crediti "inesistenti" ⁽³⁷⁵⁾. Da rammentare che la più grave fattispecie prevista dal 2° co. dell'art. 10 quater non rientra tra le ipotesi di reato che possono beneficiare della causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 13, a differenza di quanto accade per il delitto di cui al 1° co.

67. (Segue). Lineamenti delle fattispecie: i soggetti attivi, la condotta e la soglia di punibilità.

Anche queste due fattispecie rientrano nel novero dei *reati propri* ⁽³⁷⁶⁾, atteso che solo coloro che rivestono la qualifica di *contribuente* (o di amministratore di enti che assumono tale qualifica) potranno essere destinatari della disciplina prevista dall'art. 17, d.lg. 9-7-1997, n. 241 e, quindi, potranno commettere tale delitto.

La condotta è di tipo commissivo ⁽³⁷⁷⁾, risolvendosi nell'effettuazione di una compensazione, in sede di versamento (attraverso il cosiddetto "Modello F24"), tra il debito fiscale e poste di credito in realtà non spettanti o inesistenti.

In tale ambito, a rilevare penalmente sembrano essere i soli *debiti relativi ad imposte dirette ed all'Iva* oggetto di indebita compensazione, mentre quanto dovuto a titolo di Irap o contributi - ad esempio - dovrebbe rimanere al di fuori della tutela penale. Una tale conclusione, a nostro avviso, è imposta dall'impianto generale di un sistema penale tributario calibrato, fin dalla delega legislativa, sull'esclusiva tutela delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto.

Peraltro, una tale notazione di carattere sistematico appariva particolarmente cogente alla prima versione della fattispecie in esame, tipizzata attraverso un semplice rinvio al delitto racchiuso nell'art. 10 bis ⁽³⁷⁸⁾ e trova ulteriore avallo nell'attuale formulazione della norma: l'abbandono del rinvio alla fattispecie di cui all'art. 10 bis consente di superare il dubbio secondo cui, siccome tale ultima norma contempla, di necessità, violazioni connesse all'*imposizione diretta*, anche l'art. 10 quater possa trovare applicazione solo in tale ambito di tassazione ⁽³⁷⁹⁾.

Ad indebita compensazione di codesti debiti fiscali ammessi a tutela penale, invece, possono essere portati crediti di qualsivoglia natura ⁽³⁸⁰⁾, purché contemplati dall'art. 17, d.lg. 9-7-1997, n. 241 e risultanti, come si è rilevato, "non spettanti o inesistenti". Ecco, allora, che potrebbe assumere rilevanza penale, ad esempio, una indebita compensazione tra Ires a debito ed Irap a credito rivelatasi inesistente ⁽³⁸¹⁾.

La riforma del 2015 non ha inciso anche sulla soglia di punibilità di queste fattispecie, che si attesta a cinquantamila euro. Ai fini del calcolo di tale soglia devono essere prese in considerazione *tutte le compensazioni effettuate indebitamente nell'ambito di un periodo d'imposta*: assumeranno rilevanza penale, quindi, non solo la singola compensazione indebita - ad esempio - di 60.000 euro, ma anche le tre compensazioni indebite di 20.000 euro ciascuna, purché intervenute in un medesimo periodo d'imposta ⁽³⁸²⁾.

Merita di essere ribadito, in questo contesto, il riferimento non solo ai crediti *inesistenti*, che ovviamente non possono essere oggetto di compensazione, ma anche ai crediti "non spettanti". Una tale previsione, infatti, rinvia a tutta la normativa tributaria che, in qualche modo, finisce con il governare la procedura di

compensazione e, quindi, incide sulla natura di un credito tributario: si pensi al contribuente che, ad esempio, compensi un proprio debito fiscale con il credito spettante - ad esempio - al proprio coniuge o ad una propria società. O, meno fantasiosamente, al contribuente che compensi Iva a debito con un credito IRES superiore a 700.000 euro, atteso che la possibilità di compensare tributi differenti è sottoposta al citato limite per ciascun periodo d'imposta ⁽³⁸³⁾. In tali casi, pur in assenza di una effettiva perdita di gettito, la condotta del contribuente sarebbe comunque suscettibile di assumere rilevanza penale in quanto la procedura di compensazione esorbiterebbe dai limiti tracciati dalla disciplina tributaria ⁽³⁸⁴⁾.

Resta, tuttavia, una perplessità di fondo, atteso che - in tali casi - l'assenza di pregiudizio per l'erario sembrerebbe rendere la condotta non sanzionabile in via amministrativa in virtù del disposto dell'art. 6, co. 5 bis, d.lg. n. 472/1997, a norma del quale «non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo». Dunque, condotte che sembrerebbero prive di rilievo, sotto il profilo amministrativo, finiscono - invece - con l'assumere rilevanza penale ai sensi della norma in esame ⁽³⁸⁵⁾, pur all'esito dell'avvenuta separazione di tale fattispecie rispetto a quella maggiormente decettiva di cui al 2° co. del medesimo art. 10 quater.

A corollario di tali rilievi, ben si comprende come il momento consumativo della fattispecie coincida con la presentazione del "Modello F24" nel quale viene attuata la compensazione che supera la soglia dei cinquantamila euro ⁽³⁸⁶⁾.

68. (Segue). L'elemento soggettivo.

Anche in queste fattispecie, l'elemento soggettivo è costituito dal *dolo generico* ⁽³⁸⁷⁾ e, quindi, il contribuente dovrà semplicemente avere consapevolezza della compensazione operata e della natura indebita della stessa. Di certo, proprio la necessaria consapevolezza non tanto della *inesistenza* quanto della *non spettanza* del credito portato in compensazione è destinata a riproporre tutte le delicate questioni che usualmente presentano le fattispecie contrassegnate da clausole di illiceità espressa.

In questo contesto, poi, occorre ricordare come la disciplina dell'errore, causa di esclusione del dolo, risulti arricchita dalla previsione contenuta nell'art. 15 del decreto, sollecitando così una particolare cautela nell'accertamento del dolo del contribuente. Eventuali errori sulla "compensabilità" di un credito tributario, infatti, paiono destinati - in linea di principio - ad operare a favore del contribuente stesso.

69. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

L'ultima fattispecie incriminatrice contemplata dal decreto n. 74/2000 è racchiusa nell'art. 11 ed appartiene al nucleo storico del diritto penale tributario ⁽³⁸⁸⁾, nonché alla primitiva versione del decreto stesso, come rileva - tra l'altro - la stessa numerazione dell'articolato. Peraltro, anche tale delitto è stato oggetto di un'importante rivisitazione da parte del legislatore che, con l'art. 29, d.l. 31-5-2010, n. 78 (convertito

nella l. 30-7-2010, n. 122), vi ha apportato alcune significative modifiche e, soprattutto, ha aggiunto un 2° co. che racchiude una ulteriore ipotesi di reato, peraltro alquanto eterogenea rispetto al delitto di cui al 1° co.

Soffermando ora l'attenzione sulla più risalente ipotesi di cui al 1° co., si può osservare come si tratti di una fattispecie che, in prima approssimazione, va a tutelare la procedura esecutiva posta in essere dall'erario onde vedere soddisfatto il proprio credito fiscale, anche se la natura di reato di pericolo focalizza la tutela, in realtà, *sulla conservazione della garanzia patrimoniale* offerta al fisco dai beni del soggetto obbligato⁽³⁸⁹⁾. Quindi, ci troviamo ancora nell'ambito di quella che abbiamo più volte avuto modo di etichettare come *tutela della corretta riscossione dei tributi*, ossia in una prospettiva di tutela originariamente affidata soltanto alla fattispecie in esame ma, successivamente, rafforzata dai tre delitti analizzati nei precedenti paragrafi.

Come accennato, si tratta di una figura di reato che, nei suoi connotati fondamentali, risale addirittura al 1931 e che, d'altra parte, vede negli artt. 388 e 388 ter c.p. delle fattispecie molto assonanti. Tuttavia, l'antesignano più prossimo all'attuale art. 11 è rinvenibile nell'art. 97 d.p.r. 602/1973, fattispecie che colpiva il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, aveva compiuto, dopo l'avvio di accessi, ispezioni, verifiche o dopo la notifica di atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o altrui beni tali da rendere in tutto o in parte inefficace la esecuzione esattoriale. Di qui l'appellativo di "frode esattoriale".

In realtà, sono facili da intuire le rigidità che comportava una simile fattispecie, destinate a renderla sostanzialmente inapplicabile: la pretesa di colpire solamente il contribuente che si fosse fraudolentemente spogliato dei propri beni *solo all'indomani dell'intervento del fisco*, infatti, poneva gli evasori meno sprovveduti al riparo dall'intervento penale. Del pari, la necessità di accertare che la procedura esecutiva fosse stata in concreto pregiudicata proprio dalla condotta frodatoria gravava il giudice penale di un'ulteriore, delicata, verifica, spesso temporalmente assai distante dalla condotta stessa. Non solo. Il riferimento alle imposte ed alle sanzioni "dovute" dal contribuente lasciava intendere la sussistenza di una sorta di pregiudiziale tributaria, implicante l'accertamento, in via preventiva, di quale fosse l'effettivo debito fiscale cui il contribuente aveva tentato di sottrarsi.

In breve: una tale fattispecie rimase pressoché estranea alle aule di giustizia⁽³⁹⁰⁾, condannata all'ineffettività.

Con la riforma del 2000 il legislatore ha certamente inteso rimeditare la "frode esattoriale", eliminandone le principali ingessature per coniare una fattispecie dotata di una più ampia portata applicativa⁽³⁹¹⁾. È quindi scomparso il presupposto costituito dall'intervento di accessi, ispezioni, verifiche o di altri fatti ad essi equiparati, così come è stato soppresso il riferimento alle imposte ed alle sanzioni "dovute" che, come si rilevava, sembrava subordinare l'intervento penale a complessi accertamenti di natura squisitamente tributaria. Inoltre, la condotta tipizzata deve essere

soltanto *idonea a rendere inefficace la procedura di riscossione*, non richiedendosi più un'effettiva frustrazione, in concreto, di tale procedura ⁽³⁹²⁾.

Di certo, lo sforzo del legislatore è stato apprezzabile ed ha indubbiamente giovato ad un delitto che, nondimeno, presenta ancora alcune smagliature, foriere di qualche difficoltà interpretativa soprattutto riferita al grado di decettività che deve connotare la condotta affinché sussistano i presupposti minimi per giustificare l'intervento penale.

70. (Segue). I soggetti attivi.

Un primo aspetto problematico, infatti, concerne l'individuazione dei *soggetti attivi*, atteso che - a dispetto del riferimento a "chiunque" - ci troviamo ancora al cospetto di un *reato proprio* ⁽³⁹³⁾. Ed infatti, soggetto attivo di tale reato può essere solamente il contribuente in capo al quale *sia già maturato un debito d'imposta suscettibile di superare il tetto di cinquanta mila euro* che, come si vedrà tra breve, funge da soglia di punibilità. Invero, nonostante la scomparsa del riferimento alle imposte ed alle sanzioni "dovute", di cui alla previgente normativa, si ritiene pressoché unanimemente ⁽³⁹⁴⁾ che la norma non possa comunque colpire la condotta di colui che, in vista del conseguimento di un reddito *futuro*, si spogli fraudolentemente dei propri beni. Una tale scelta di politica criminale, infatti, secondo l'orientamento prevalente, avrebbe dovuto trovare accoglimento attraverso una qualche indicazione esplicita che, invece, manca nella lettera della norma.

Tuttavia, a ben vedere, le obiezioni che sono state autorevolmente mosse ad una diversa conclusione non paiono sempre insuperabili: non irresistibile, infatti, è l'argomento storico, fondato sull'indubbia tradizione delle norme previgenti che, tuttavia, presentavano comunque una diversa formulazione. Certamente più solido sembra il tentativo di evitare che una interpretazione in chiave "preventiva" della fattispecie schiuda le porte a letture marcatamente soggettivistiche del reato: si osserva, infatti, che la criminalizzazione di una condotta frodatoria "prodromica" all'emersione del reddito sarebbe destinata a trovare sanzione anche laddove un tale reddito non fosse poi concretamente prodotto ⁽³⁹⁵⁾. Nondimeno, la presenza nella fattispecie di una soglia di punibilità, parametrata proprio alle imposte ed alle sanzioni *non pagate* consentirebbe di superare un tale pericolo.

In realtà, è lo stesso substrato economico della fattispecie a porre ordine in una tale querelle, atteso che una qualsiasi imposta dovrebbe trovare sempre, nella propria base imponibile, la sostanza economica necessaria per far fronte al proprio pagamento. Così accade, ad esempio, per un reddito di cento che sia soggetto ad una tassazione di quaranta, tassazione che potrà essere pagata proprio attingendo ai cento prodotti. Ed analogamente accade in ambito di imposta sul valore aggiunto. Cosicché l'idea di spogliarsi *ex ante*, prima dell'emersione della base imponibile, delle sostanze necessarie a pagare una determinata imposta sembra risolversi in una contraddizione in termini.

Vero è, invece, che dovrà attentamente individuarsi l'istante nel quale il *presupposto di fatto* della tassazione viene a realizzarsi in capo al contribuente. Dunque, non potrà

certamente identificarsi l'insorgenza del debito tributario con lo scadere del termine di versamento della relativa imposta, così come -probabilmente - anche il semplice momento dichiarativo, perlomeno sotto il profilo penale ⁽³⁹⁶⁾, sembra collocarsi *a valle* rispetto all'insorgenza dell'obbligazione fiscale rilevante ex art. 11.

Dunque, in materia di imposizione diretta, sembra corretto individuare l'insorgenza dell'obbligazione fiscale tutelata ex art. 11 con *il possesso dei redditi oggetto di tassazione* mentre, in materia di imposta sul valore aggiunto, tale presupposto è realizzato con la *cessione dei beni e prestazioni di servizi assoggettati a tale tributo* ⁽³⁹⁷⁾.

In tale prospettiva, quindi, si può ritenere che assumano rilevanza penale tutti quei comportamenti fraudolenti posti in essere *successivamente alla maturazione del presupposto impositivo*, maturazione che -tuttavia - deve essere ritenuta di regola indipendente (e, in particolare, *antecedente*) sia rispetto alla presentazione della dichiarazione fiscale che rispetto alla scadenza degli obblighi di versamento connessi alla dichiarazione stessa.

Esemplificando, quindi, commetterebbe il delitto in esame il contribuente che, conseguita una rilevante plusvalenza da alienazione di un bene - ad esempio - nel febbraio dell'anno 2017, si adoperasse, nel periodo che va dal marzo al dicembre di tale anno, ad occultare la sostanza economica di una tale plusvalenza (ad esempio, allocando su di un conto estero il prezzo incassato con l'alienazione del cespite). E ciò indipendentemente dal fatto che il periodo d'imposta non sia ancora concluso e che, quindi, la relativa dichiarazione fiscale venga presentata - magari - a quasi un anno dall'ultimazione della condotta fraudolenta. In un tale contesto, infatti, non si tratterebbe, almeno a nostro avviso, di una "frode esattoriale preventiva" quanto di una condotta fraudolenta comunque *successiva* all'insorgenza del presupposto di fatto cui si riconnette la tassazione, indipendentemente dall'obbligo dichiarativo.

Peraltro, l'operatività della soglia di punibilità impedisce di sanzionare condotte che, in concreto, abbiano finito con il rivelarsi innocue in quanto - ad esempio - ingenti redditi "riparati" all'estero (per proseguire la precedente esemplificazione) potrebbero aver trovato bilanciamento in altrettanto rilevanti perdite successivamente subite dal medesimo contribuente. Ciò consente, come si rilevava in precedenza, di porre la fattispecie al riparo da suggestioni soggettivistiche certamente poco auspicabili.

Alla luce di tali considerazioni, quindi, si può ribadire la natura di *reato proprio* della fattispecie in esame, la cui soggettività attiva risulta delimitata ai *contribuenti in capo ai quali sia già sorta*, nel senso dianzi precisato, *un'obbligazione tributaria suscettibile di superare il tetto di cinquantamila euro* ⁽³⁹⁸⁾.

71. (Segue). La condotta.

I rilievi svolti nel precedente paragrafo consentono di collocare temporalmente la condotta tipica, capace - come si è visto - di anticipare la presentazione della dichiarazione annuale. Tale condotta, tuttavia, rimane di non agevole determinazione

e, soprattutto, presenta un nodo ermeneutico arduo da sciogliere e suscettibile di porre una rilevante ipotesi sulle chances applicative della fattispecie.

Nulla quaestio in merito alla criminalizzazione delle *alienazioni simulate* ⁽³⁹⁹⁾ di beni, ossia di comportamenti attraverso i quali il contribuente offre al fisco l'ingannevole percezione di essersi spogliato di beni che, tuttavia, in realtà sono rimasti nel suo patrimonio. Attraverso tali condotte, infatti, il contribuente manifesta all'erario una consistenza della propria garanzia creditoria difforme da quella reale. Peraltro, l'alienazione simulata di beni non è neppure stata espressamente indicata nella legge di delegazione, la quale si limita a fare riferimento alla necessità di tipizzare il compimento di "atti fraudolenti". Di qui l'osservazione di un attento studioso ⁽⁴⁰⁰⁾ che in ciò ha intravisto una violazione della legge di delegazione.

Per la verità, forse, più che dar vita ad una violazione della delega, l'iniziativa del legislatore delegato ha finito, inopinatamente, con il tarpare le ali alla norma in esame. Ed infatti, la tipizzazione delle "alienazioni simulate", correlata al successivo riferimento agli "altri atti fraudolenti", impone di interpretare codesti atti proprio alla luce della simulazione. In altri termini, l'aver riconosciuto alla simulazione la funzione di esempio chiarificatore della classe dei comportamenti fraudolenti, ergendo tale condotta a chiave di lettura dell'intera fattispecie, ha probabilmente comportato l'adozione, da parte del legislatore delegato, di una nozione riduttiva dei summenzionati "atti fraudolenti" ⁽⁴⁰¹⁾.

A livello applicativo, una tale diatriba affiora in tutta la sua problematicità al cospetto di alienazioni *effettive* di beni avvenute a prezzi non congrui o, addirittura, attraverso negozi a titolo gratuito ⁽⁴⁰²⁾. Si immagini il padre soggetto ad una procedura esecutiva che doni alla figlia l'immobile di sua proprietà, o che conferisca tale immobile in un fondo patrimoniale o in un trust del quale egli non sia beneficiario. Una tale condotta rappresenta certamente un vulnus alla garanzia creditoria posta a tutela delle obbligazioni fiscali ma, nondimeno, si risolve in un *decremento effettivo* del patrimonio del contribuente, scevro da qualsivoglia simulazione ⁽⁴⁰³⁾.

Probabilmente, tali comportamenti sarebbero stati colpiti da una fattispecie che si fosse limitata a fare riferimento agli atti fraudolenti o che, più propriamente, fosse stata imperniata su nozioni meno proteiformi ed ambigue rispetto alla fraudolenza: emblematica, in tale prospettiva, la fattispecie di bancarotta fraudolenta e, quindi, il dissodato concetto di "distrazione" che ne funge da baricentro ⁽⁴⁰⁴⁾. Nondimeno, mentre il legislatore delegante ha preferito rimanere nell'ambiguità, rifugiandosi ancora una volta nelle impalpabili nebbie della fraudolenza, il legislatore delegato sembra aver privilegiato una restrittiva nozione di tale fraudolenza, resa palese da una esemplificazione che certamente non era necessaria ma che, proprio per questo, ha finito con l'essere densa di ricadute ermeneutiche.

Vero ciò, occorre quindi ritenere che non qualsiasi atto di distrazione che ridondi a detrimento della garanzia creditoria offerta dal contribuente finisca nelle maglie dell'art. 11, bensì solamente quei comportamenti atti a *sviare l'attività esecutiva* ⁽⁴⁰⁵⁾, facendo apparire il patrimonio del contribuente di consistenza diversa rispetto a quella

reale (id est: meno capiente). Si tratta di una scelta di politica criminale forse non del tutto consapevole e, riterremmo, di dubbia condivisibilità.

Se, infatti, una norma così strutturata non presenta certamente il rischio di dar vita ad un alone di indeterminatezza suscettibile di colpire ogni atto di disposizione che non sia allineato alle regole di mercato ⁽⁴⁰⁶⁾, sull'opposto versante sembra aprire il fronte a vuoti di tutela facilmente accessibili a chi sia disposto a sottrarsi alla procedura esecutiva pagando il prezzo di beneficiare, con il proprio patrimonio, i figli, il coniuge o qualche parente. E se una tale opzione sembra difficilmente percorribile per società ad ampia base azionaria, si preannuncia invece a buon mercato per contribuenti/persone fisiche o per società a base familiare.

Vi è da dire, a tale riguardo, che la giurisprudenza - specie di legittimità - pare essersi impegnata in un'attività di supplenza che ha condotto, di fatto, la norma in esame ad essere utilizzata per colpire qualsiasi condotta connotata da venature lato sensu *distrattive* a danno del patrimonio del contribuente, con una impostazione che, se può apparire ragionevole sul piano della politica criminale, non si erge certo ad esempio di stretta osservanza del principio di tassatività.

Da rilevare, poi, che la condotta potrebbe avere ad oggetto tanto i beni del contribuente quanto i beni altrui, con ciò facendo riferimento ai casi in cui - esemplificando - l'amministratore di società compia atti fraudolenti sui beni della società/contribuente onde porre quest'ultima al riparo dall'azione esecutiva ⁽⁴⁰⁷⁾. Inoltre, il riferimento ad "atti fraudolenti" impone che la condotta sia di tipo commissivo ⁽⁴⁰⁸⁾, risultando così atipica l'inerzia del contribuente al cospetto - ad esempio - della rovina del proprio immobile o della causa temerariamente avviata da terzi.

Tali atti fraudolenti, poi, devono essere idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, imponendo così al giudice penale di formulare una valutazione di idoneità ex ante a realizzare un tale risultato ⁽⁴⁰⁹⁾. Di qui, ad esempio, l'atipicità di atti fraudolenti che, tuttavia, abbiano ad oggetto beni impignorabili ⁽⁴¹⁰⁾. Si noti che, come già rilevato, la norma non richiede più che il contribuente frapponga un *effettivo ostacolo* alla procedura esecutiva, come invece imponeva la "vecchia" frode esattoriale: la responsabilità penale, quindi, potrà sussistere anche in presenza di riscossioni coattive che, in concreto, abbiano dato esito soddisfacente per il fisco.

72. (Segue). L'elemento soggettivo, la soglia di punibilità e la circostanza aggravante.

L'elemento soggettivo della fattispecie è espresso dalla finalità di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, mentre è prevista altresì una soglia di punibilità originariamente pari a cento milioni di lire, poi arrotondati, in occasione dell'intervento del 2010, in 50.000 euro. Al superamento di tale soglia concorrono imposte, interessi e sanzioni non pagati. Siccome il conseguimento dell'obbiettivo di sottrarsi, in concreto, ad un tale pagamento è comunque estraneo

alla fattispecie tipica, il coefficiente psicologico del delitto in questione viene generalmente identificato con il *dolo specifico*⁽⁴¹¹⁾.

Ciò che, in ogni caso, merita di essere sottolineato è come la soluzione, a nostro avviso più corretta, che identifica nella soglia di punibilità un *elemento costitutivo della fattispecie* ⁽⁴¹²⁾ finisca con il presentare non trascurabili problemi applicativi in sede di accertamento del dolo ⁽⁴¹³⁾. Ed infatti, la percezione che il quantum non pagato superi la soglia di punibilità potrebbe rivelarsi, in molti casi concreti, come assolutamente incerta, attesa la molteplicità delle variabili che influiscono sulla sua determinazione. Basti pensare alla controversa determinazione dell'imposta dovuta, all'incerta quantificazione delle sanzioni, al calcolo degli interessi - ovviamente funzione anche del tempo trascorso dalla violazione - per comprendere quanto possa essere arduo stimare, al momento del fatto, l'entità del debito tributario cui il contribuente si sta sottraendo. In un tale scenario, quindi, è ragionevole ipotizzare che un rigoroso accertamento del dolo conduca a ritenere tipici solamente comportamenti destinati a collocarsi di gran lunga al di sopra di una tale soglia. È invece appena il caso di notare come una siffatta questione non si ponga per coloro che identificano la soglia con una condizione obiettiva di punibilità, soluzione che finisce con l'attribuire alla norma in esame, sotto il profilo applicativo, una severità decisamente più marcata. Prima dell'intervento riformatore del 2010, la norma si apriva con una clausola di soccombenza laddove il fatto avesse costituito più grave reato. In tale contesto, quindi, era la fattispecie di bancarotta fraudolenta ⁽⁴¹⁴⁾ che, verosimilmente, sarebbe stata destinata a soppiantare la fattispecie in esame laddove il contribuente fosse stato assoggettato a procedure concorsuali.

La rivisitazione apportata nel 2010 alla fattispecie ha cancellato la suddetta clausola di soccombenza, con il risultato che, in caso di fallimento, le due fattispecie - penale fallimentare e penale tributaria - finiranno con il concorrere ⁽⁴¹⁵⁾. Si tratta, a nostro avviso, di una opzione di politica criminale che pare collidere con la prospettiva abbracciata dall'art. 219 l. fall., laddove la pluralità di fatti di bancarotta viene ad essere considerata in modo unitario da una circostanza aggravante speciale. Infatti, una tale circostanza traduce la consapevolezza del legislatore rispetto alla ricorrente tendenza, sotto il profilo statistico, alla naturale proliferazione delle condotte di bancarotta allorquando l'esercizio dell'impresa sia ormai trascinata nell'illegalità. Vero ciò, l'eliminazione della clausola di soccombenza che apriva l'art. 11 comporta che, mentre plurimi fatti di bancarotta verranno "assorbiti" dall'applicazione dell'aggravante penale fallimentare, i fatti che avranno nel fisco il soggetto passivo andranno a concorrere con il reato fallimentare già aggravato, limitando la valenza unificatrice dell'art. 219 l. fall.

Sempre con riferimento al delitto in esame, nel 2010 il legislatore ha sentito altresì l'esigenza di rafforzare ulteriormente la tutela inserendo una circostanza aggravante che trova applicazione laddove l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi non corrisposti sia superiore a 200.000 euro. In tale caso, la reclusione prevista va da un minimo di un anno ad un massimo di sei anni in luogo della reclusione da sei mesi a quattro anni contemplati dalla fattispecie base.

Da rilevare che una recente giurisprudenza ⁽⁴¹⁶⁾ ha ritenuto la natura eventualmente permanente del reato in esame, compiendo una scelta interpretativa che, obiettivamente, non può non lasciare molto perplessi.

73. (Segue). Il delitto di false indicazioni nella transazione fiscale.

A chiusura dell'arsenale punitivo in materia tributaria, il legislatore si è sentito in dovere di introdurre una nuova fattispecie di reato che si colloca a mezza via tra i reati tributari ed i reati fallimentari. Per vero, anche la sua collocazione sistematica in seno all'art. 11 può destare qualche perplessità, atteso che la fattispecie tutela sì gli interessi dell'erario ad incassare i propri crediti, ma il fatto tipizzato si sostanzia in una condotta di falso più simile ai delittidichiarativi che non alle fattispecie calibrate sull'esecuzione ⁽⁴¹⁷⁾.

Il contesto è quello tracciato dall'art. 182 ter l. fall., norma che estende all'erario la possibilità di essere parte della procedura di concordato preventivo di cui all'art. 160 l. fall. o di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182 bis l. fall.

Senza poter approfondire, in questa sede, il contenuto delle due - articolate - fattispecie fallimentari, sarà sufficiente ricordare che esse poggiano le loro fondamenta sulla produzione di documentazione necessaria per consentire ai creditori di valutare le condizioni patrimoniali dell'impresa e, quindi, esprimere una eventuale adesione consapevole alle procedure in esame. Con il che è evidente che la produzione di documentazione mendace finisce per condurre il creditore alla formulazione di una valutazione fuorviata proprio da codesta menzogna.

In un tale contesto, quindi, il legislatore ha ritenuto di offrire al fisco una tutela particolarmente incisiva, allineata a quella prestata dalla "frode esattoriale" e dalle più gravi ipotesi di mendacio in dichiarazione. Come si accennava, la condotta si sostanzia in una forma di mendacio, ossia nell'indicazione solo parziale di elementi attivi effettivi o nell'indicazione di elementi passivi fittizi in seno alla documentazione presentata al fine di accedere alla procedura di cui all'art. 183 ter, l. fall. Di qui la natura di *reato proprio* ⁽⁴¹⁸⁾, la cui soggettività è limitata a coloro che sottoscrivono (in qualità di debitori o, più frequentemente, di amministratori della società debitrice) la proposta di transazione fiscale; naturalmente, rimane ferma la possibilità di un concorso dell'estraneo ogni qualvolta la redazione della documentazione mendace venga effettuata, ad esempio, con la collaborazione di consulenti consapevoli.

Dunque, la condotta ricalca quella tipizzata dall'art. 4, anche se la soglia di punibilità prevista appare alquanto contenuta, visto che il mendacio deve condurre all'occultamento di base imponibile (e non di imposte!) pari a 50.000 euro. Peraltro, anche in questo contesto è prevista una circostanza attenuante laddove il falso superi la somma di 200.000 euro e, analogamente a quanto accade in seno al 1° co., in tale caso la forbice edittale spazia da un minimo di un anno ad un massimo di sei anni in luogo della reclusione da sei mesi a quattro anni contemplati dalla fattispecie base.

Con riferimento alla soglia di punibilità, è stato autorevolmente osservato che la lettera della norma parrebbe riferirla esclusivamente agli elementi passivi fittizi ⁽⁴¹⁹⁾; tuttavia, pare più condivisibile, anche perché non incompatibile con la lettera della

norma, quella lettura ⁽⁴²⁰⁾ che ha inteso riferire la soglia alla *complessiva manipolazione del dato tributario*, comprensiva sia della "sotto-indicazione" degli elementi attivi che della indicazione degli elementi passivi fittizi: di certo la *ratio* della norma non distingue tra le due diverse modalità di alterazione dei parametri rilevanti ai fini fiscali.

Con riferimento all'elemento soggettivo del reato, questo assume i connotati del *dolo specifico* ⁽⁴²¹⁾, atteso che la volontà del soggetto agente deve tendere ad un obiettivo di risparmio fiscale che non necessariamente deve essere conseguito affinché la fattispecie venga integrata.

(1) Cfr. MAMBRIANI, «Reati tributari», in *Digesto/pen.*, XI, Torino, 1996, 121.

(2) Si vedano, sul punto, gli articoli apparsi sulla stampa quotidiana specializzata: STASIO-TINTI, *Il decreto legge sul giudice unico svuota tutta la riforma*, *Sole 24-Ore*, 20-5-1999, 31; MILIACCA-TINTI, *Troppo soft con evasori fiscali*, *Italia Oggi* dell'8-6-1999, 18, cui adde TINTI, *Osservazioni al disegno di legge Bonito. Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale tributario*, *F*, 1999, 4862. Polemica, questa, proseguita anche successivamente all'approvazione definitiva della legge delega da parte della Camera: TINTI, *Un regalo al partito degli evasori*, *Sole 24-Ore*, 17-6-1999, 28. Per un efficace quadro storico della materia, per tutti, MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, 1 ss.

(3) Per un primo commento ai quali, si vedano BELLAGAMBA-CARITI, *Le nuove sanzioni tributarie*, Milano, 1998; DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lg. 472/1997*, *RDT*, 1998, I, 107; LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, *RT*, 1998, 328; PATRONO, *Il nuovo diritto punitivo amministrativo in materia tributaria ed i suoi rapporti con il diritto penale tributario*, *RTDPE*, 1998, 1034; PERINI, *Il nuovo sistema sanzionatorio tributario amministrativo: considerazioni di un penalista*, *DPT*, 1998, I, 2002.

(4) Ci riferiamo, in particolare, alle questioni concernenti la sopravvivenza o meno della disciplina della continuazione. Sul punto, ci sia permesso rinviare a PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1999, 22 ss. Ma emblematica, in proposito, era altresì l'inestricabile disciplina del ravvedimento operoso risultante dall'innestarsi della riforma amministrativa tributaria sulle previgenti norme penali tributarie. In proposito, cfr. ancora PERINI, *Elementi*, cit., 247.

(5) A favore del mantenimento di un "doppio livello di gravità", contravvenzionale e delittuosa, si era invece espresso il CARACCIOLI, *La riforma della l. n. 516/1982. Oltre la "Commissione Tinti"*, *F*, 1996, 9148-9149. Favorevole alla scelta del legislatore, invece, è LO MONTE, *Luci (poche) ed ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, *RT*, 1999, 154.

(6) Cfr., incisivamente, LO MONTE, *op. cit.*, 164-165.

- (7) Cfr., in questo senso, CARACCIOLI, *Relazione*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario. Atti del Convegno di studi tenutosi a Torino il 23 febbraio 1998*, F, 1998, 5374. Diversamente orientato, invece, pare CORSO, *Il nuovo sistema sanzionatorio penale nel disegno di legge delega*, CT, 1998, 504.
- (8) In questo senso, CERQUA-PRICOLO, *Commento, DPP*, 1999, 1207.
- (9) Art. 10 bis d.lg. n. 74/2000, introdotto dalla l. n. 311/2004.
- (10) Art. 10 ter d.lg. n. 74/2000, introdotto dall'art. 35 d.l. n. 223/2006.
- (11) Art. 10 quater d.lg. n. 74/2000, anch'esso introdotto dall'art. 35 d.l. n. 223/2006.
- (12) Con l'eccezione, per vero, dell'attuale fattispecie di cui al 2° co. dell'art. 10 quater.
- (13) Si vedano, al riguardo, i rilievi di DEL SOLE, *Reati tributari: omesso versamento dell'Iva. Cambia l'impostazione del D.L.vo. n. 74/2000?*, RP, 2007, 1079. Cfr. altresì, per tutti, MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 32 ss.
- (14) Cfr. art. 29, 4° co., d.l. 31-5-2010, n. 78.
- (15) Cfr. art. 2, co. 36 vices semel (!) d.l. 13-8-2011, n. 138.
- (16) I dati previsti dalla stampa specializzata facevano riferimento ad un incremento di almeno il 50% delle segnalazioni di fatti di reato in un contesto che nel 2010 già contava 11.230 soggetti denunciati: cfr. CANDIDI-PARENTE, *Reati fiscali, un'assoluzione ogni due denunce*, Sole 24-Ore, 5-9-2011, 3.
- (17) Ci si riferisce al d.l. 13-8-2011, n. 138, conv. con modif. dalla l. 14-9-2011, n. 148.
- (18) Per avere un riferimento quantitativo dotato comunque di una qualche rappresentatività, si consideri che alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano risultano "pervenuti" 3.173 procedimenti per reati fiscali nei primi dieci mesi del 2015. Ebbene, a fronte di un tale numero di procedimenti, ben 2.517 (ossia circa l'80%) risultano relativi a reati suscettibili di vedere la punibilità esclusa dalla nuova disciplina introdotta all'art. 13 d.lg. n. 74/2000. Cfr. Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, *Bilancio di responsabilità sociale 2014/2015*, 54.
- (19) Per un risalente excursus, spesso critico, delle molte norme penali tributarie realmente o solo apparentemente derogatorie rispetto ai principi generali del diritto penale, cfr. il lavoro del MALINVERNI, *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962, passim.
- (20) E cfr. art. 1 d.lg. n. 471/1997, per la sanzione amministrativa prevista in caso di presentazione di una dichiarazione dei redditi infedele.
- (21) Sul principio di specialità applicato all'illecito depenalizzato, cfr., per tutti, SINISCALCO, *Depenalizzazione e garanzia*, Bologna, 1995, 99 ss.
- (22) Sul punto, D'AVIRRO-NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, 46.
- (23) Dopo che l'art. 3, 133° co., lett. e), della citata legge n. 662/1996 aveva già tentato, senza successo, di introdurre fin dal 1997 il principio in questione.
- (24) Su tale norma, per tutti, CERQUA-PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (II)*, DPP, 2000, 711; GALLO, *Il principio di specialità*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, 2002, 467 s.; DI AMATO, *Le linee ispiratrici della riforma e la parte generale del diritto*

penale tributario, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari, Trattato di diritto penale dell'impresa*, diretto da Di Amato, VII, Padova, 2002, 170 ss.; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 95; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, 223; TRAVERSI, *sub art. 19*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, Padova, 2001, 477 ss.

(25) DE FRANCESCO, «Concorso apparente di norme», in *Digesto/ pen.*, III, Torino, 1989, 416 ss.

(26) Sul pericolo di depenalizzazione o sottopenalizzazione in conseguenza di «perversi meccanismi di "specialità"», cfr., in linea generale, PALIERO, «*Minima non curat praetor*». *Iperτροφία del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova, 1985, 121. Sui profili penali tributari di tale questione, cfr. CERQUA-PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati*, cit., 711; NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 248. Sia altresì consentito rinviare a PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, RTDPE, 1999, 717.

(27) In argomento, cfr. part. NAPOLEONI, *op. cit.*, 249-250.

(28) Tale effetto è divenuto particolarmente evidente a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 7 d.l. n. 269/2003 (convertito dalla l. n. 326/2003 e sul quale facciamo rinvio ad ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, 212 ss.), a norma del quale «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica».

(29) Approfondimenti sul tema in MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 232 ss.

(30) C. Dir. Uomo, 4-3-2014, n. 18640/2010, *Grande Stevens c. Italia*, RT, 2014, 1155, con nota di GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, *ivi*, 1164. Su tale pronuncia, per tutti, ALESSANDRI, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, GC, 2014, I, 855; ZACCONE-ROMANO, *Il concorso tra sanzioni penali e sanzioni amministrative: le fattispecie di cui agli artt. 185 e 187 ter, TUF alla luce di una recente sentenza della Corte di Strasburgo*, RDT, 2014, III, 147; FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, RS, 2014, 953; SANTORIELLO, *La sentenza Ifil-Grande Stevens, la giurisprudenza comunitaria sul divieto di punire più volte la medesima condotta e le conseguenze sulla responsabilità da reato degli enti collettivi*, *Rivista* 231, n. 4-2014, 43 ss.; CERNUTO-D'ARCANGELO, *I reati omissivi e di indebita compensazione*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 364 ss.

(31) Come ben osserva MANCUSO, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 536.

(32) Cfr., infatti, C. Dir. Uomo, 20-5-2014, *Nykanen c. Finlandia*, in *www.penalecontemporaneo.it*; C. Dir. Uomo 27-11-2014, n. 11828/11, *Lucky Dev c.*

Svezia, ivi; C. Dir. Uomo, 10-2-2015, *Kiiveri c. Finlandia*, in www.penalecontemporaneo.it.

(33) E cfr. il già citato art. 7, d.l. n. 269/2003 (convertito dalla l. n. 326/2003), a norma del quale «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». Si veda, sul punto, Cass. pen., 24-10-2014 (dep. 30-10-2015), n. 43809, CP, 2016, 1076.

(34) E ciò anche se, come ben è stato osservato, il principio di specialità impone un raffronto tra fattispecie astratte, mentre il *ne bis in idem* esige una valutazione in termini reali del fatto da sottoporre a raffronto con quello già deciso: così MANCUSO, *op. cit.*, 359. Dunque, sarebbe del tutto improprio confondere i due principi, ritenendoli sostanzialmente tra loro fungibili.

(35) Così, lucidamente FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, RT, 2014, 957. Si vedano altresì MANCUSO, *op. cit.*, 540; SANTORIELLO, *Commento agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 235 ss.

(36) Cfr. GIOVANNINI, *op. cit.*, 1171.

(37) Nello stesso senso, MANCUSO, *op. cit.*, 552-553.

(38) Nella giurisprudenza domestica, per la cumulabilità delle sanzioni, cfr. Cass. pen., sez. III, 8-4-2014 (dep. 15-5-2014), n. 20266, RDT, IV, 2014, 55 ss., con nota di CESARI, *Illecito penale tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e della Cassazione*, *ivi*, 74 ss.; Cass. pen., 8-4-2014 (dep. 1-10-2014), n. 40526; Cass. pen., 9-10-2014 (dep. 12-3-2015) n. 10475.

(39) Analogo giudizio in CERNUTO-D'ARCANGELO, *op. cit.*, 369. Di recente, la Corte costituzionale non si è di fatto pronunciata sul tema in quanto ha rinviato gli atti al giudice a quo affinché valuti l'impatto sul tema della riforma del 2015, perlomeno sotto il profilo dell'art. 10 ter: cfr. C. Cost., 20-5-2016, n. 112, in www.penalecontemporaneo.it. Si veda altresì la relativa ordinanza di T. Bologna, (ord.) 21-4-2015, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di CAIANIELLO. Cfr. anche l'ordinanza di rinvio alla Corte di Giustizia dell'Unione europea da parte di T. Bergamo, (ord.) 16-9-2015, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di VIGANÒ. In argomento, per tutti, DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo*, in www.penalecontemporaneo.it.

(40) MALINVERNI, *op. cit.*, 181.

(41) Indicazioni in tal senso sono altresì presenti nella Relazione governativa: cfr. § 3.1.5.

(42) A seguito di una ingiustificabile - e risalente - anomalia legislativa, non pare invece che l'*imprenditore individuale* possa venire assoggettato a tale ultima sanzione accessoria non esercitando - a rigore - alcun "ufficio direttivo" ma svolgendo semplicemente un'attività imprenditoriale: in questo senso, con riferimento alla legge

n. 516/1982, cfr. ASSUMMA, *Le pene accessorie nei reati tributari*, Soc, 1984, 572; BERSANI, *Il nuovo diritto penale tributario tra principi riformatori e vecchi problemi*, F, 1998, 7028-7029.

(43) Cfr. art. 60, 4° co., [d.p.r. n. 223/1967](#) ed art. 6, 5° co., [legge n. 283/1962](#).

(44) Ne preconizza l'incostituzionalità FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, DPP, 2012, 19. Tuttavia, sulla legittimità costituzionale della scelta legislative di precludere, per talune fattispecie di reato, la possibilità di applicare la sospensione condizionale della pena, cfr. [C. Cost., 7-6-1962, n. 48](#). In argomento, cfr. altresì ANDREAZZA-PISTORELLI-SCARCELLA, *Novità legislative: l. 14-9-2011, n. 148*, DPCont, 2011, 11; ANDREAZZA, *La "miniriforma" dei reati tributari di cui al d.l. n. 138 del 2011, convertito nella l. N. 148 del 2011*, CP, 2011, 3698 s.

(45) FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria*, cit., 19; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 85; ANDREAZZA, *op. cit.*, 3698, seppur dubitativamente, pare invece suggerire la necessità di intendere il termine "volume d'affari" come destinato ed indicare, più genericamente, il "fatturato" del contribuente. Senonché una tale lettura pare collidere con la lettera della norma e con la necessaria interpretazione tassativa che occorre darne, atteso che la nozione di "volume d'affari" ha una forte connotazione normativa mentre, laddove il legislatore ha voluto fare genericamente riferimento alla totalità dei ricavi, ha ben più correttamente utilizzato espressioni quali - ad esempio - «l'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione» (cfr. art. 4 d.lg. n. 74/2000).

(46) Nello stesso senso, LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 86.

(47) SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, 432.

(48) Ma cfr. l'estensione effettuata anche all'art. 10 da [Cass. pen., 19-7-2011, n. 28731](#), F, 2011, 5042-5043.

(49) Per tutti, VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda, Perini, Varraso, cit., 95; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 199, ai quali si rinvia anche per ulteriori riferimenti. Vale la pena rammentare che la confisca in questione può trovare applicazione esclusivamente ai fatti commessi dopo l'1-1-2008: cfr. [C. Cost., 2-4-2009, n. 97](#), F, 2009, 3941.

(50) Come è stato acutamente osservato, peraltro, una tale estensione appare travalicare i confini della delega: cfr., DELSIGNORE, *sub art. 12 bis*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 289-290, il quale richiama anche le osservazioni svolte in proposito dalle Commissioni parlamentari.

(51) GARAVOGLIA, *Commento all'art. 12 bis D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 255. Cfr. altresì i rilievi di KELLER, *sub art. 10*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 166 s.

(52) Nello stesso senso, cfr., DELSIGNORE, *sub art. 12 bis*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 291 s.

(53) Per una iniziativa legislativa in tale direzione, tuttavia, si veda la proposta di legge C 330, presentata il 18 marzo 2013, primo firmatario on. Ferranti, *sub art.* 9.

(54) Si vedano, ad esempio, le divergenti Cass. pen., 21-3-2012 e T. Milano, 15-12-2011, *AP*, 2012, 695. Per un primo commento a tali pronunce, sia consentito fare rinvio a PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, *ivi*, 696 ss. Cfr. altresì Cass. pen., 14-6-2012, n. 25774, inedita. Per l'applicabilità della confisca per equivalente alla società i cui documenti contabili sono stati distrutti (quindi, fatti rilevanti ex art. 10), cfr. **Cass. pen., 19-7-2011, n. 28731**, *RP*, 2012, 1241, con nota critica di NAPOLETANO, *Note critiche in tema di confisca per equivalente a carico della società per l'illecito tributario del legale rappresentante*, *ivi*, 1242.

(55) Basterà ricordare **Cass. pen. S.U., 30-1-2014, n. 10561**, *CP*, 2014, 2797; **Cass. pen. S.U., 24-4-2014, n. 38343**; Cass. pen. S.U., 26-6-2015, n. 31617. Per un'ampia panoramica su tali temi, e per i necessari riferimenti bibliografici, si rinvia a Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 29 ss. In argomento, cfr. altresì, per tutti, DELSIGNORE, *sub art.* 12 bis, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 285 ss.; SANVITO, *La nuova confisca obbligatoria in caso di reati tributari trova collocazione sistematica*, *F*, 2015, 3143; TASSANI, *La "nuova" confisca tributaria*, *F*, 2015, 4130; GIANGRANDE, *Tìmeo dànaos et dona ferentes: le Sezioni Unite della Cassazione in materia di confisca per equivalente*, *DPT*, 2014, II, 637; VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "inespresse" delle Sezioni Unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, *CP*, 2014, 2806; MUCCIARELLI-PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *www.penalecontemporaneo.it*; BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, *S*, 2014, 862 ss., 867.

(56) **Cass. pen. S.U., 30-1-2014, n. 10561**, cit.

(57) Prime aperture in tale direzione, ma di respiro molto più contenuto, limitato al primo reinvestimento del profitto del reato, in **Cass. pen. S.U., 25-10-2007, n. 10280**.

(58) Per tutti, si fa rinvio alla dottrina citata alla **nota n. 59**, cui *adde* VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 405 ss.; MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, *RIDPP*, 2015, 716, part. 739 ss.; TODARO, *Sequestro preventivo finalizzato alla confisca e reati tributari*, *CP*, 2014, 2822 (a commento della sentenza Gubert); GARAVOGLIA, *op. cit.*, 260.

(59) In argomento, VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 417.

(60) Nello stesso senso, TASSANI, *op. cit.*, 4134.

(61) Così Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 39-40.

(62) FINOCCHIARO, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al D.Lgs. 158/2015*, in *www.penalecontemporaneo.it*.

(63) Cfr. art. 13 bis, 2° co., d.lg. n. 74/2000, sul quale ci si soffermerà tra breve.

(64) E si veda, sul punto, [Cass. pen., 14-1-2016 \(dep. 11-2-2016\), n. 5728](#), secondo cui «anche in presenza di piano rateale di versamento, la confisca continua ad essere consentita per gli importi che non siano stati ancora corrisposti, così continuando ad essere consentito anche il sequestro a detta confisca finalizzato». Come osserva FINOCCHIARO, *La Cassazione sul sequestro e la confisca del profitto in presenza dell'impegno a pagare il debito tributario*, in [www.penalecontemporaneo.it](#), «la ragione addotta dalla Corte a fondamento di tale soluzione è quella per cui - dovendosi escludere che il legislatore sia caduto in una macroscopica contraddizione interna, ammettendo da un lato il sequestro e, dall'altro, negando la ragione dello stesso - la locuzione "non opera" utilizzata dall'art. 12 bis non significa che la misura ablatoria non possa essere "adottata" dal giudice della cognizione, bensì semplicemente che essa "non diviene efficace" per la parte coperta dall'impegno, ben potendo poi essere disposta qualora esso non venga rispettato e il versamento delle rate pattuite non si verifichi». Si veda altresì [Cass. pen., 7-7-2016, n. 28225](#).

(65) GIARDA-ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità. Le circostanze del reato*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 435; MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 265.

(66) Sia consentito fare rinvio, per una sintetica analisi di tale disciplina, a PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1999, 244 ss.

(67) MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 268.

(68) Cfr. l'art. 13 d.lg. n. 74/2000, nella sua primigenia versione.

(69) Fa solo eccezione l'omesso versamento di ritenute accompagnato dal rilascio di certificazioni mendaci.

(70) E si veda l'ordinanza di rinvio alla Corte di Giustizia del T. Varese, 30-10-2015, avente ad oggetto l'art. 10 ter ed il suo presunto contrasto, nella parte in cui è prevista una soglia di punibilità di euro 250.000, con la normativa comunitaria e, segnatamente, con l'art. 4, par. 3, TUE, con l'art. 325 TFUE, con la Convenzione PIF e con il [Reg. n. 2988/95](#) del Consiglio.

(71) Così, autorevolmente, ROMANO, *Risarcimento del danno da reato, diritto civile, diritto penale*, RIDPP, 1993, 875. Cfr. altresì, per tutti, FONDAROLI, *Illecito penale e riparazione del danno*, Milano, 1999, *passim*, part. 47 ss.; ROXIN, *Risarcimento del danno e fini della pena*, RIDPP, 1987, 3 ss.

(72) V. [Cass. pen. S.U., 28-3-2013 \(dep. 12-9-2013\), n. 37424](#), sull'art. 10 ter del d.lg. n. 74/2000; e [Cass. pen. S.U., 28-3-2013 \(dep. 12-9-2013\), n. 37425](#), sull'art. 10 bis del decreto, entrambe commentate da CARACCIOLI, *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, RDT, 2013, 11, 253 ss.

(73) Una tale situazione assume connotati meno teorici laddove ci si sposti sul versante della dichiarazione infedele e si pensi al ravvedimento dell'amministratore di società

cessato dalla carica: non sarà forse frequentissimo il caso in cui la società -beneficiaria dell'evasione- compia una onerosa "fuga in avanti" per "salvare", sul fronte penale, colui che ne è ormai fuoriuscito. Certo, in tali casi, perlomeno, il ravvedimento dovrebbe comunque essere spontaneo, giusta quanto si vedrà con riferimento al 2° co. dell'art. 13.

(74) In tal senso V. la circ. del 15-4-2015, predisposta dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC) ed avente ad oggetto "Il nuovo ravvedimento operoso", nt. 8.

(75) Nello stesso senso, AMADEO, *sub art.* 13 bis, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 328.

(76) GIARDA-ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità. Le circostanze del reato*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 449; MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 278 s.

(77) Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, come dispone l'art. 13, co. 1 ter, d.lg. n. 472/1997.

(78) Cfr. art. 8, 2° co., d.lg. 19-6-1997, n. 218, come da ultimo modificato dall'art. 2, 2° co., d.lg. 24-9-2015, n. 159, che ha ampliato il previgente periodo triennale.

(79) V. art. 19, co. 1 quinquies, d.p.r. n. 602/1973.

(80) Per i dubbi in merito alla compatibilità di una tale previsione con gli artt. 3 e 24 Cost., cfr. T. Treviso, (ord.) 23-2-2016, in www.penalecontemporaneo.it. Per un commento a tale pronuncia, sia consentito fare rinvio a PERINI, *Incostituzionale la nuova causa di esclusione della punibilità prevista per i reati tributari di omesso versamento?*, in corso di pubblicazione *RDT*, 2016.

(81) V. le disposizioni del d.p.r. 20-1-1992, n. 23; nonché la l. 27-12-2002, n. 289, successivamente modificata dalla l. 21-2-2003, n. 27, di conversione del d.l. 24-12-2002, n. 282. In seguito, l'art. 1 del d.l. 24-6-2003, n. 143, convertito con modificazioni dalla l. 1-8-2003, n. 212, ha stabilito al co. 2 septies (aggiunto in sede di conversione) che «le disposizioni di cui agli articoli 8, comma 6, lettera c), 9, comma 10, lettera c), e 15, comma 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, si intendono nel senso che la esclusione della punibilità opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i reati ivi indicati anche quando le procedure di sanatoria, alle quali è riferibile l'effetto di esclusione della punibilità, riguardano contribuenti diversi dalle persone fisiche e da questi sono perfezionate». Recentemente, inoltre, si vedano le previsioni della l. 15-12-2014, n. 186, recante la disciplina della c.d. voluntary disclosure. Per approfondimenti sulle diverse amnistie tributarie cfr. CERQUA, *La funzione retributiva e l'efficacia oggettiva dell'amnistia connessa al condono in materia tributaria (D.P.R. 20 gennaio 1992, n. 23)*, *RTDPE*, 1996, 1309 ss., part. 1318 ss.

Sul punto sia consentito rinviare, altresì, a PERINI, *Considerazioni sulla natura oggettiva*

o soggettiva delle cause di esclusione della punibilità previste dai condoni fiscali, RT, 2003, 3, 937 ss.

(82) Così anche AMADEO, *op. cit.*, 331; MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 270.

(83) Sulla costituzionalità di una tale previsione, che evidentemente preclude l'accesso a codeste norme di favore a tutti coloro che si trovino in una fase processuale successiva rispetto a quella posta come limite dal legislatore, cfr., di recente, C. Cost., 26-11-2015, n. 240, in materia di messa alla prova, laddove la disciplina che ne governa l'applicabilità è analoga a quella in esame.

(84) Con la sentenza n. 95 del 14-5-2015 (dep. 28-5-2015), la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dal G.I.P. di La Spezia in ordine alla preclusione al "patteggiamento" in capo al reo che non abbia estinto integralmente il proprio debito tributario. La Corte costituzionale ha osservato (tra l'altro) che «qualunque norma che imponga oneri patrimoniali per il raggiungimento di determinati fini risulta diversamente utilizzabile a seconda delle condizioni economiche dei soggetti interessati». Vero ciò, vi è un vulnus ai principi costituzionali solo «ove si decampi nella manifesta irragionevolezza e nell'arbitrio, come avviene quando le scelte operate determinino inaccettabili sperequazioni tra figure criminose omogenee» (se ne veda il lucido commento di PUTINATI, *Le più recenti decisioni della Corte Costituzionale in materia di reati tributari e la riforma del D.Lgs. n. 158/2015*, RT, 2015, 1521 ss.). Situazioni di tal fatta, particolarmente critiche sotto il profilo costituzionale, si manifesterebbero laddove «risulti compromesso l'esercizio di un diritto che la Costituzione garantisce a tutti paritariamente» oppure quando «gli oneri imposti non risultino giustificati da ragioni connesse a circostanze obiettive, così da determinare irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio». Peraltro, un tale orientamento è intervenuto in ambito già ampiamente dissodato da altri e conformi precedenti, formati in tema di attenuante del risarcimento del danno di cui all'art. 62, n. 6, c.p. (cfr. C. Cost., n. 111/1964), e di possibilità di subordinare la sospensione condizionale della pena al risarcimento del danno (cfr. C. Cost., n. 49/1975).

(85) FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria*, cit., 20.

(86) Cfr., nello stesso senso, LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 90, i quali ritengono tali conclusioni applicabili alle fattispecie di cui agli artt. 8, 10, 11 e, più dubitativamente, 2. Cfr. altresì le riflessioni di Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 45.

(87) Cass. pen. S.U., 22-1-2009, n. 5941, RIDPP, 2009, 1483.

(88) Cfr. art. 1, co. 2 septies del d.l. 24-6-2003, n. 143 in materia di estensione ai concorrenti degli effetti dei condoni fiscali

(89) Cfr. C. Cost., 12-1-1995, n. 19, F, 1995, 1390, con nota di CARACCIOLI.

(90) Sia consentito fare rinvio a PERINI, *Considerazioni sulla natura oggettiva o soggettiva della cause di esclusione della punibilità previste dai condoni fiscali*, RT, 2003, 937.

(⁹¹) In tal senso, si vedano BELLAGAMBA-CARITI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2000, 130-131; BUSSON, in *La riforma del diritto penale tributario*, a cura di Nannucci-D'Avirro, Padova, 2000, 310; DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000, 191, in nt. n. 169, e 192; GIONTELLA, *Il ravvedimento operoso e le carenze del decreto delegato*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, 177 e 184; LUPI, *Rilevanza della rettificabilità amministrativa della dichiarazione ai fini dei reati tributari*, *ivi*, 185 e 187; IZZO, in *Commento a Cass. 28-2-2003, F*, n. 28/2003, 4446; NAPOLEONI, *op. cit.*, 223; PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, VII, Padova, 2002, 276-277; SOANA, *I reati tributari*, *cit.*, 443.

(⁹²) Recante alcune osservazioni sulle disposizioni dell'allora novello *«Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto»*.

(⁹³) Analoga conclusione in AMADEO, *op. cit.*, 341; MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, *cit.*, 277 s.

(⁹⁴) Cfr. art. 43 d.p.r. n. 600/1973 e art. 57 d.p.r. n. 633/1972.

(⁹⁵) Cfr. art. 158 c.p., come modificato dalla l. 5-12-2005, n. 251.

(⁹⁶) Tale ampliamento dei termini di decadenza è stato introdotto dall'art. 37, 24°-26° co., d.l. n. 223 del 4-7-2006, il quale va ad integrare le previsioni contenute nell'art. 43 d.p.r. n. 600/1973 e nell'art. 57 d.p.r. 633/1972, inerenti rispettivamente la disciplina dei termini per l'attività di accertamento di imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, la norma in questione dispone che «in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10-3-2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è commessa la violazione». Cfr. altresì la modifica di tale disciplina introdotta dall'art. 2, d.lg. 5-8-2015, n. 128.

(⁹⁷) GIARDA-ALLOISIO, *op. cit.*, 451; MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis D.Lgs. 74/2000, mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, *cit.*, 304.

(⁹⁸) V. Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 48, peraltro richiamando *Cass. pen., sez. II, 19-2-2013, n. 22136*.

(⁹⁹) GROSSO, *I principi generali della responsabilità penale nei reati tributari*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1992, 7.

(¹⁰⁰) Per una rassegna delle varie letture di tale disposizione, facciamo rinvio, per tutti, a SEVERINO DI BENEDETTO, *L'errore su norme tributarie*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Fiandaca-Musco, Milano, 1997, 300 ss.

(¹⁰¹) In generale, su tale disposizione, si vedano gli approfondimenti di MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 51 ss.; SCREPANTI, *Le violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie*, *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, Milano, 2002, 317 ss.

(¹⁰²) In questo senso, si veda altresì la Relazione governativa, § 4.3.

(103) Si vedano, al riguardo, le osservazioni di NAPOLEONI, *op. cit.*, 230 s.; IZZO, *L'errore sul precetto nella riforma dei reati tributari*, *F*, 2000, 4542. Cfr. gli ulteriori approfondimenti di MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, 252 ss. Secondo LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 72, in realtà la norma assegnerebbe «rilievo scusante a situazioni ben più ampie di quelle di una drastica - e piuttosto irrealistica, nella specie - ignoranza inevitabile che cada su quelle stesse leggi tributarie integratrici». Cfr. altresì SOANA, *I reati tributari*, *cit.*, 459 ss.

(104) Per tutti, sul punto, cfr. CARACCIOLI, *Relazione*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, Atti del Convegno di studi tenutosi a Torino il 23-2-1998, *F*, 1998, 5376; GRASSI, *Il diritto d'interpello e l'esimente ad esso connessa, secondo il disegno di delega per la riforma del diritto penale tributario*, *F*, 1998, 8638; LO MONTE, *op. cit.*, 175; ODDI, *Relazione*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, *cit.*, 5372.

(105) Art. 10 bis, 13° co., [l. 27-7-2000, n. 212](#), introdotto dall'art. 1, d.lg. 5-8-2015, n. 128.

(106) E si veda, al riguardo, la Relazione di accompagnamento al d.lg. n. 158/2015. In argomento, per tutti, GAMBOGI, *La riforma dei reati tributari*, Milano, 2016, 417 s.

(107) Tale interpello può essere attivato dal contribuente in presenza di qualsiasi situazione concreta («casi concreti e personali») la cui disciplina tributaria presenti contenuti obiettivamente incerti. In tali casi, il contribuente può inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria un'istanza di interpello concernente l'applicazione delle disposizioni tributarie in questione, richiedendo - in sostanza - lumi rispetto alla correttezza di quanto si accinge a porre in essere. Anche in tale caso è previsto un termine, qui di 90 giorni, trascorso il quale si forma un silenzio-assenso favorevole al contribuente. In caso di richiesta di documentazione integrativa «l'ufficio precedente prende atto della rinuncia all'interpello ed effettua la relativa notificazione o comunicazione senza indugio quando la documentazione richiesta non è trasmessa entro un anno dalla data della relativa richiesta», cfr. provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate del 4-1-2016, § 4.4. Il 3° co. dell'art. 11 dispone che è nullo qualsiasi atto impositivo o sanzionatorio, redatto dall'Amministrazione, che risulti in contrasto con il parere fornito dall'Amministrazione stessa.

(108) Cfr. MASTROMATTEO-SANTACROCE, *Istruttoria degli interpelli tra regolarizzazione dell'istanza e documentazione integrativa*, *F*, 2016, 2329 ss.; ID., *Nuovi interpelli: uno strumento di compliance fiscale per i contribuenti*, *F*, 1811 ss.; PEZZUTO, *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, *cit.*, 394 ss.

(109) Per la relativa procedura, cfr. [circ. n. 9/E del 1-4-2016](#) dell'Agenzia delle Entrate ed il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4-1-2016.

(110) In particolare, i tempi di prescrizione erano pari a:
- *sette anni* per la contravvenzione di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva;
- *sei anni* per tutte le altre ipotesi di reato previste dalla [legge n. 516/1982](#) ad eccezione di quelle di cui all'art. 3.

(111) Ritenuta da IZZO (*Nuovi tempi di prescrizione per i reati tributari ex L. n. 251/2005*, *F*, 2006, 7465-7466) sospetta di irragionevolezza, perlomeno con riferimento all'appiattimento provocato nei termini prescrizionali dei reati tributari.

(112) Sulla prescrizione in ambito penale tributario, cfr. IMPERATO, *Riforma della prescrizione e reati tributari*, *F*, 2006, 7414 ss.; IZZO, *Nuovi tempi di prescrizione*, cit., 7465.

(113) Cfr. ancora IZZO, *op. ult. cit.*, 7466.

(114) Si veda il chiaro specchietto redatto da IORIO-MECCA, *Prescrizione dei reati tributari: le novità introdotte con la Manovra di Ferragosto*, *F*, 2011, 6242.

(115) Nello stesso senso, FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria*, cit., 20.

(116) Per le difficoltà sollevate dalla previgente disciplina, cfr. per tutti ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale, Leggi complementari*, II, Milano, 1998, 319: «(...) la constatazione si aggiunge alle cause consuete (...)»; GROSSO, *Osservazioni sui principigenerali del diritto penale tributario dopo l'entrata in vigore della legge 7-8-1982 n. 516, RIDPP*, 1984, 52.

Nella giurisprudenza, per un'interpretazione lata della "constatazione" della violazione, *Cass. pen.*, 19-1-1998, *GP*, 1998, II, 637; *Cass. pen.*, 28-11-1995, *RT*, 1997, 231 con nota (critica) della PACIFICI, alla quale rinviamo per ulteriori riferimenti.

(117) Cfr. CARACCIOLI, *Linee generali della revisione del sistema penale tributario*, *F*, 2015, 2936; ID., *sub art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 112 s.

(118) Cfr. art. 10 bis della l. 27-7-2000, n. 212, concernente la "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale".

(119) Cfr. *Cass. pen.*, sez. II, 28-2-2012, n. 7739, *DPT*, 2012, II, 766, ma altresì *RDT*, 2012, III, 61, con nota di CARACCIOLI, "Imposta elusa" e reati tributari "di evasione" nell'impostazione della Cassazione, *ivi*, 86 ss. Ma un'apertura verso l'attribuzione di rilevanza penale all'elusione fiscale era già rinvenibile in *Cass. pen.*, 18-3-2011, *CED*, 250958. Sempre sulla sentenza "Dolce & Gabbana", cfr. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce & Gabbana)*, *RTDPE*, 2011, 865 ss.; VENEZIANI, *Commento, DPP*, 2012, 863.

(120) In questo senso, cfr. particolarmente FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, *GC*, 2011, I, 485-486; FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce & Gabbana)*, cit., 873; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 183; LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, *RDT*, 2006, 659 ss.; MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421 ss.; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 178 ss. Ma si vedano altresì le acute riflessioni di LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza*, *DPT*, 2007, II, part. 765 ss.

Sia altresì consentito fare rinvio a PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, RTDPE, 2012, 731.

(121) Per le complesse questioni che solleva il cosiddetto "consolidato fiscale", ossia la dichiarazione consolidata presentata da un gruppo di società, ci si limita a fare rinvio a SCREPANTI, *Consolidato fiscale nazionale: le norme attuative e le implicazioni in tema di responsabilità, controlli fiscali e accertamento*, F, 2004, 4654; DI SIENA, *Imposta evasa, reati tributari e consolidato nazionale: un rebus difficile da decifrare*, F, 2005, 4416; GRAZIOLI-THIONE, *Consolidato fiscale e reati dichiarativi*, F, 2010, 357; MASTROGIACOMO, *Il consolidato fiscale nazionale e i reati tributari*, F, 2004, 3104; TODINI, *I profili penali dell'infedeltà dichiarativa nel consolidato fiscale*, RT, 2013, 1362; MARTINI, *Il consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, RDT, 2014, 1155; PERINI, *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, IP, 2015, 7.

(122) In tal senso, cfr. la constatazione presente al § 3.1.1. della *Relazione governativa*.

(123) Si veda altresì, in tal senso, GAMBOGI, *op. cit.*, 87.

(124) Esplicita, sul punto, anche la *Relazione governativa*. Cfr. altresì, per tutti, GAMBOGI, *op. cit.*, 85; BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003, 13; LANZI, *sub art. 4*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, in *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, Padova, 2001, 208; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 260; CERQUA-PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Commento, DPP*, 2000, 577; MANGIONE, *La dichiarazione infedele*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, Milano, 2002, 124; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, 382; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 167; TRAVERSI-GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 206.

(125) In questo senso anche la circ. del Ministero delle Finanze ad illustrazione del d.lg. n. 74/2000, pubblicata in *Sole 24-Ore* del 5-8-2000.

(126) BODRITO, *L'Irap tra genesi ed esegesi*, DPT, I, 1999, 464. In giurisprudenza, cfr. C. Cost., 21-5-2001, n. 156, *DeG*, 2001, 27, 40 ss.

(127) *Ivi* compresi i proventi da attività illecite, nei limiti previsti dall'art. 14, 4° co., l. 24-12-1993, n. 537: sul punto, cfr., TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 210 ss., ove ulteriori riferimenti bibliografici.

(128) Si vedano, con diverse conclusioni, CARACCIOLI, *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, *Lex 24*, del 1-4-2000, 17; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 214. In senso analogo, parrebbe, MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 157 e 163 ss.; BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, *cit.*, 42 ss., diffusamente, al quale si rinvia anche per i numerosi riferimenti; e cfr. altresì, per tutti, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, 386 s.; NANNUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, a cura di Nannucci-D'Avirro, Padova, 2000, 175 ss.; DI AMATO, *La dichiarazione infedele*, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, a cura di Di Amato, Padova, 2002, 554 ss., part. 557. Nella giurisprudenza, si veda *Cass. pen., sez. III*, 26-

11-2008 (dep. 23-1-2009), n. 3203, *RDT*, 1999, III, 121 ss., con nota di ROTELLA, *Fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti e interposizione soggettiva: spunti critici su una recente pronuncia della Cassazione*. Sulla novella fattispecie, cfr. CARACCIOLI, *sub art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 117.

⁽¹²⁹⁾ CARACCIOLI, *sub art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 112 s. Cfr. altresì AMBROSETTI, *I reati tributari*, in AA.VV., *Diritto penale dell'impresa*⁴, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, Bologna, 2016, 521 s.

⁽¹³⁰⁾ Analogamente, NOCERINO, *sub art. 4*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 89. Cfr. altresì GAMBOGI, *op. cit.*, 91.

⁽¹³¹⁾ Ma anche - in passato - dagli abrogati artt. 97 e 98, *t.u.i.r.*

⁽¹³²⁾ In argomento, cfr. COMMITTERI, *Il travagliato rapporto tra leveraged buy out e interessi passivi*, *F*, n. 27/2014, 2648; Comm. T. Prov. Milano 27-2-2013, n. 57, con nota di COSTIGLIOLO-PUTINATI, *Deducibili gli interessi passivi generati da operazioni di MLBO*, *F*, n. 33/2013, 5184; GASPARRI, *Interessi passivi e leveraged buy out*, *F*, n. 23/2014, 2238 e 2239; ZANETTI-MARRA, *Le operazioni di merger leveraged buy out: profili civilistici e tributari alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali*, *RGdF*, n. 2/2014, 496; ZIZZO, *Inerenza degli interessi passivi e MLBO*, nota a *Cass. civ., sez. trib., 30-10-2013, n. 24434*, *RT*, n. 3/2014, 627. Nella giurisprudenza tributaria, cfr. *Cass. civ., sez. trib., 30-10-2013, n. 24434*, *RT*, n. 3/2014, 613 ss.

⁽¹³³⁾ Su tale caso, problematicamente, cfr. Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 21. Cfr. altresì NOCERINO, *sub art. 4*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 101.

⁽¹³⁴⁾ Sia consentito fare rinvio, per ulteriori argomentazioni, a PERINI, *La riforma del delitto di dichiarazione infedele*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 129.

⁽¹³⁵⁾ Cfr. CARACCIOLI, *Dalle "manette agli evasori" alle "manette agli estimatori"*, *F*, 2000, 3362; CARACCIOLI-FALSITTA, *Le "valutazioni estimative" della riforma penal-tributaria tra violazioni costituzionali ed ambiguità lessicali*, *F*, 2000, 10012; CARACCIOLI, *Sanzioni penal-tributarie. La necessità di un "decreto correttivo" come per le sanzioni tributarie non penali*, *F*, 2000, 7021; CHIEPPA, *Il rilievo penale del parere del Comitato antielusivo. Questioni aperte in materia di elusione e di elemento soggettivo del reato*, *F*, 2000, 9661; NANNUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, a cura di Nannucci-D'Avirro, cit., 177 ss.; FERLAZZO NATOLI-BUCCISANO, *Luci e ombre sulla riforma tributaria penale*, *BT*, 2000, 1052; MANGIONE, *La dichiarazione infedele*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, Milano, 2002, 132; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 267 s.

⁽¹³⁶⁾ NOCERINO, *sub art. 4*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 84.

(137) ``L'aperta ostensione in un documento destinato alla pubblicità dei metodi estimativi utilizzati, anche se scorretti, è stata ritenuta, difatti, incompatibile con la configurabilità di un dolo di evasione o, comunque, tale da escludere quel minimo di attitudine all'inganno nei confronti del fisco richiesta ai fini della configurabilità anche del delitto di dichiarazione infedele": così già la *Relazione governativa* di accompagnamento al primigenio decreto del marzo del 2000.

(138) Il punto, tuttavia, è stato oggetto di opinioni contrastanti che, seppur espresse prima della recente riforma, paiono del tutto attuali. Nel senso del testo, seppur dubitativamente, CARACCIOLI-FALSITTA, *Le ``valutazioni estimative" della riforma penal-tributaria*, cit., 10014. Per l'opposta opinione cfr., TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 246-247.

(139) Cfr., seppur con riferimento al previgente art. 7, d.lg. n. 74/2000, LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 271 s. In senso analogo, con riferimento all'attuale fattispecie, cfr. AMBROSETTI, *I reati tributari*, in AA.VV., *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, cit., 523.

(140) Cfr. d.l. 31-5-2010, n. 78, che, con l'art. 26, ha introdotto nell'art. 1 d.lg. n. 471/1997 il co. 2 ter, a norma del quale: «in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2». Cfr., su questi profili, FERRANTI, *Finalità ed effetti degli oneri documentali per il transfer pricing*, CT, 2011, 173 ss. Si rammenta che l'art. 1 del d.lg. n. 471/1997 è stato modificato, con decorrenza dal 1-1-2017, ad opera dell'art. 15 del d.lg. n. 158/2015.

(141) Per il risalente dibattito attorno al tema del *transfer pricing*, soprattutto nella dottrina pronunciata prima della riforma del 2000, per tutti, BARTOLO, *Transfer price all'importazione e trasferimento di utili all'estero: elusione, sovrapproduzione o frode fiscale?*, RTDPE, 1994, 875 ss.; VENTURATI-MARIOTTI, *La nuova frode nella dichiarazione dei redditi*, Padova, 1993, 160-161. Con riferimento alla normativa introdotta con la riforma del 2000, cfr. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario (d.lg. 10 marzo 2000, n. 74)*, a cura di Nannucci-D'Avirro, cit., 135 ss.; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 188. Sulla disciplina più recente, per tutti, VALENTE-CARACCIOLI, *Rischi penal-tributari potenzialmente configurabili nel ``transfer pricing"*, CT, 2011, 2616 ss.; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 193 e 272; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 45. Sia consentito altresì fare

rinvio a IMPERATO-PERINI, *Profili penali del transfer pricing*, in AA.VV., *Valore in dogana e transfer pricing*, a cura di Mayr-Santacroce, Milano, 2014, 375 ss.

(142) Cfr., in questo senso, LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 272, i quali parlano di estensione analogica dell'art. 7. Per ulteriori riferimenti, anche a pronunce giurisprudenziali assolutorie, sia consentito rinviare ancora a IMPERATO-PERINI, *op. cit.*, 375 ss.

(143) Per tutti, FERLAZZO NATOLI-BUCCISANO, *op. cit.*, 1049; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 406; PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, *GD*, n. 14/2000, 60; SCIELLO, *Prime osservazioni sui nuovi reati tributari*, *DPT*, 2000, I, 332-333; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 191; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 134 e 216.

(144) Ma si vedano altresì, ad esempio, MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 48 s., con conclusione di portata generale per tutto il decreto; DI AMATO, *La dichiarazione infedele*, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, a cura di Di Amato, cit., 550; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 125 ss.; ulteriori riferimenti in BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele*, cit., 99, nota n. 189, il quale a p. 104 condivide tale soluzione.

(145) Per questa tesi, cfr., tra gli altri, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 408; PISTORELLI, *op. cit.*, 59 ss.; nonché l'ampio lavoro di SALCUNI, *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, *RTDPE*, 2001, 131 ss. Si vedano, inoltre, gli approfondimenti di CERQUA-PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Commento*, cit., 577; CERQUA, *Sulla continuità normativa in materia di omessa dichiarazione*, *F*, 2000, 11621; ID., *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità dei delitti in materia di dichiarazione*, *F*, 2001, 8960 ss.; MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, *RTDPE*, 2000, 125 ss. Nella giurisprudenza, cfr. **Cass. pen., 2-12-2011**, *RDT*, 2012, II, 529, con nota di SCANU, *Accertamento con adesione e computo della soglia di punibilità*, *ivi*, 532 ss.

(146) Per adottare la colorita terminologia impiegata dal Tinti: TINTI, *Il disegno di legge delega per un nuovo sistema penale tributario*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, Atti del Convegno di studi tenutosi a Torino il 23-2-1998, *F*, 1998, 5350. Fanno invece riferimento all'"inadempimento pecuniario" TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 134.

(147) In questo senso, cfr. DI AMATO, *La dichiarazione infedele*, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, a cura di Di Amato, cit., 561 s.; MANGIONE, *La dichiarazione infedele*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, cit., 141; si vedano altresì le considerazioni di LANZI, *sub art.* 4, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., 212 s. Verso tale conclusione inclinerebbe anche la particolare configurazione del dolo in materia di illecito amministrativo tributario, accompagnata all'autorevole rilievo secondo il quale «pare impossibile imputare in sede amministrativa meno di quanto è oggetto di responsabilità penale»: così DONINI, *Dolo e prevenzione generale nei reati economici*, *RTDPE*, 1999, 33.

A conclusioni analoghe, ritenendo però la fattispecie a dolo generico, perviene altresì CARACCIOLI, *sub art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 122.

(148) Per tale constatazione nell'ambito del diritto penale economico, cfr. FLICK, *Problemi attuali e profili costituzionali del diritto penale di impresa*, RIDPP, 1983, 454; CANESTRARI, *Dolo eventuale e colpa cosciente*, Milano, 1999, 258 ss.; STELLA, *Criminalità d'impresa: nuovi modelli di intervento*, RIDPP, 1999, 1259 ss. Più in generale, sul processo di progressiva "normativizzazione" del dolo, particolarmente in tema di ignorantia juris, cfr. DONINI, *op. cit.*, 1 ss., part. 53 s.

(149) Secondo lo storico insegnamento del Delitala: DELITALA, *Il "fatto" nella teoria generale del reato*, Padova, 1930, 73 ss., part. 111.

(150) Prima dell'entrata in vigore del d.l. 13-8-2011, n. 138 (quindi, fino al 17-9-2011), tale soglia era pari a 103.291 euro di evasione (ossia 200 milioni di lire). A seguito dell'intervento normativo dell'agosto 2011 la soglia di punibilità era stata ridotta a 50.000 euro.

(151) Conclusione pacifica: per tutti, CERQUA-PRICOLO, *Commento*, cit., 576.

(152) Tale importo era pari a 2.065.827 euro (equivalenti a 4 miliardi di lire) all'epoca dell'entrata in vigore del d.lg. n. 74/2000; tale valore fu poi arrotondato a 2.000.000 di euro dal d.l. 13-8-2011, n. 138, per essere infine innalzato agli attuali 3 milioni di euro con il d.lg. n. 158/2015.

(153) Cfr., in argomento, MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 88 ss. Nella giurisprudenza, cfr. **Cass. pen.**, 28-4-2015 (dep. 22-12-2015), *F*, 2016, 484.

(154) Si veda, in argomento, PISANI, *La dichiarazione fraudolenta delle società di persone*, *F*, 2003, 2903 ss.

(155) Cfr. **Cass. pen.**, 11-11-2015, n. 891.

(156) Si vedano, sulla novella, CARACCIOLI, *Linee generali della revisione del sistema penale tributario*, cit., 2015, 2936; CAVALLINI, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia tributaria*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 2015.

(157) Sulla natura di reato proprio della previgente fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, cfr., per tutti, NAPOLEONI, *op. cit.*, 87; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 342; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 141. Si veda altresì la *Relazione governativa* al d.lg. n. 74/2000 (§ 3.1.2.): «non è sembrato possibile accogliere, per converso, il più puntuale invito della Commissione giustizia del Senato a costruire la fattispecie come reato comune (anziché dei soli soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili), stante il ricordato richiamo alla "rappresentazione contabile" che compare a chiusura dell'art. 9, co. 1, lettera a), n. 1 della legge delega».

(158) Sul punto, per tutti, LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 234-235; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 343; NAPOLEONI, *op. cit.*, 89; VENEZIANI, *sub art. 3*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, Padova, 2001, 139-140. Sia consentito rinviare, altresì, a PERINI, *Sulla nozione di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento" nell'ambito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, *RT*, 2002, 1, 172 ss.

(159) Cfr. CARACCIOLI, *Linee generali della revisione del sistema penale tributario*, cit., 2936; Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 11 s. Ciò, beninteso, sempre con l'avvertenza che la fattispecie richiede comunque la qualità di "contribuente" al soggetto attivo, atteso che questi deve in ogni caso presentare una dichiarazione dei redditi o Iva.

(160) Nello stesso senso, PUTINATI, *sub art. 3*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 46.

(161) Per approfondimenti sulla genesi storica di tale fattispecie e per la sostanziale continuità che presenta l'attuale formulazione rispetto a previgenti figure di "frode fiscale", sia consentito fare rinvio a PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 213.

(162) Si vedano, con diverse conclusioni, CARACCIOLI, *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, *Lex 24*, 1-4-2000, 17; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 214. In senso analogo, parrebbe, MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 157 e 163 ss.; BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003, 42 ss., diffusamente, al quale si rinvia anche per i numerosi riferimenti; e cfr. altresì, per tutti, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 386 s.; NANNUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, a cura di Nannucci-D'Avirro, Padova, 2000, 175 ss.; DI AMATO, *La dichiarazione infedele*, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, a cura di Di Amato, Padova, 2002, 554 ss., part. 557. Nella giurisprudenza, si veda *Cass. pen., sez. III, 26-11-2008 (dep. 23-1-2009), n. 3203, RDT*, 1999, III, 121 ss., con nota di ROTELLA, *Fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti e interposizione soggettiva: spunti critici su una recente pronuncia della Cassazione*.

(163) Ma dubitativamente, sul punto, LUNGHINI, *sub art. 1*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 10; CARACCIOLI, *sub art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 117.

(164) Si noti che la lettera della norma utilizza l'aggettivo "fittizie" al femminile, a differenza di quanto accade nella prima parte del 1° co., allorquando il medesimo aggettivo è utilizzato al maschile. Verosimilmente, si tratta esclusivamente di un errore nella stesura del testo normativo che tipizza la soglia di punibilità, il quale - pur riferendosi in ambedue i casi tanto ai crediti quanto alle ritenute - nel secondo caso concorda l'aggettivo esclusivamente alle ritenute; è tuttavia chiaro che la soglia di punibilità deve essere riferita tanto ai crediti - appunto - "fittizi" quanto alle ritenute "fittizie".

(165) Nello stesso senso, cfr. AMBROSETTI, *I reati tributari*, in AA.VV., *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, cit., 510.

(166) In questo senso, cfr. *Cass. pen., 15-10-2014 (dep. 3-12-2014), F*, 2015, 1, 88, con nota di SANTORIELLO.

(167) G.I.P. T. Torino, 9-4-2015, n. 523, inedita.

(168) Cfr., in tal senso (ante riforma 2015, ma con pronuncia che pare attuale) *Cass. pen.*, 16-1-2013, n. 2292, *F*, 2013, 623.

(169) D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 117; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 140; NAPOLEONI, *op. cit.*, 106; PISTORELLI, *op. cit.*, 58; VENEZIANI, *sub art.* 3, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 153, al quale rinviamo anche per ulteriori riferimenti. Nella giurisprudenza, in questo senso, *Cass. pen.*, sez. III, 25-6-2001 (dep. 8-8-2001), n. 30896, *GD*, n. 36/2001, 59 ss., nonché *BT*, n. 22/2001, 1673 ss., con nota adesiva di BRIGHENTI; nonché *F*, n. 2002, 3, 866 ss., in un caso di fatture contraffatte; *Cass. pen.*, sez. III, 15-10-2014 (dep. 2-12-2014), n. 50308, *RP*, 2015, 149.

(170) *Cass. pen.*, sez. III, 25-6-2001 (dep. 8-8-2001), n. 30896, cit. Nello stesso senso MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 109; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 245.

(171) Cfr., per tutte, *Cass. pen.*, sez. III, 23-2-2012 (dep. 21-3-2012), n. 10987, *RGdF*, 2012, 615. La giurisprudenza ha anche avuto modo di ritenere rilevante ex art. 2 l'utilizzo di documentazione contabile *materialmente* falsa destinata, ad esempio, a comprovare spese sanitarie da portare in detrazione nella dichiarazione dei redditi: ad esempio, cfr. *Cass. pen.*, sez. III, 24-11-2011 (dep. 28-12-2011), n. 48486, *CED*, 2011. In dottrina, cfr. ALDROVANDI, *La nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" nel "diritto vivente" ed il "nuovo volto" del diritto penale tributario*, *IP*, 2012, 217 ss., ove ulteriori riferimenti part. alle 218 e 219.

(172) Per analoghe conclusioni, cfr. PUTINATI, *sub art.* 3, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 58-59.

(173) CAVALLINI, *op. cit.*, 6.

(174) Si vedano, sul punto, le riflessioni svolte da Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 7 s. Cfr. altresì, LUNGHINI, *sub art.* 1, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 19 ss.; PUTINATI, *sub art.* 3, *ivi*, cit., 52 ss.

(175) Sul tema dei rapporti tra falso e simulazione, cfr. ALESSANDRI, *Osservazioni sulle notizie false, esagerate o tendenziose*, *RIDPP*, 1973, 720 ss.; CARNELUTTI, *Teoria del falso*, Padova, 1935, 49 e 157; ZUCCALÀ, *Il delitto di false comunicazioni sociali*, 1954, 21 e 43; IACOVIELLO, *Il falso ideologico per omissione*, *CP*, 1996, 1426. Si vedano altresì FUOCHI TINARELLI, *Atti dispositivi: ammissibilità del falso ideologico*, *FI*, 1990, II, 389; NAPPI, *A proposito di una falsità impossibile*, *GI*, 1983, II, 309; ID., *Atti "dispositivi" e falsità ideologica*, *GI*, 1983, II, 245; SECCI, *Non configurabilità del falso ideologico nelle decisioni amministrative di un organo collegiale*, *GI*, 1980, II, 73 ss.

(176) In questo senso, cfr. altresì Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 5 s., nonché 17. In senso parzialmente difforme, distinguendo i casi di "inesistenza materiale" da quelli di "inesistenza giuridica", nonché di sovrapproduzione e di interposizione fittizia, ritenuti (gli ultimi tre) rientranti nella sfera dell'art. 3, anziché dell'art. 2, cfr. IMPERATO, *sub art.* 3 *d.lg.* 74/2000 *mod. d.lg.*

158/2015, in AA.VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, cit., 91 s. Verso questa seconda direzione, cfr. altresì le riflessioni di PUTINATI, *sub art. 3*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 53 ss.

(177) E si vedano, al riguardo, le considerazioni di CARACCIOLI, *Linee generali della revisione del sistema penale tributario*, cit., 2936. Cfr., nella giurisprudenza, **Cass. pen., 15-10-2014, n. 50308**, sebbene con riferimento alla norma in vigore prima della riforma del 2015.

(178) NAPOLEONI, *op. cit.*, 105; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 240. Nella giurisprudenza, di recente, **Cass. pen., sez. III, 15-10-2014 (dep. 2-12-2014), n. 50308**, cit.

(179) Sul punto la dottrina è particolarmente vasta: per tutti, con riferimento alla normativa previgente, ALESSANDRI, *L'elusione fiscale, RIDPP*, 1990, 1075; CARACCIOLI, *Fusione e scissione di società. Profili penali, F*, 1993, 6717, ID., *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, cit., 108 ss.; BERSANI, *La rilevanza penale delle condotte elusive alla luce della nuova formulazione della "frode fiscale"*, *F*, 1994, 416 ss.; DELL'ANNO-TITO, *I reati tributari in materia di imposte dirette e I.V.A.*, Milano, 1992, 585; RAMPIONI, *La fattispecie di frode fiscale prevista dall'art. 4 l. 7 agosto 1982 n. 516*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Fiandaca-Musco, 1997, 240. Sia altresì consentito rinviare a PERINI, *Fusione di società tra elusione, frode fiscale e nuovo diritto penale tributario, DPT*, 2001, sez. II, 66.

(180) Si veda, in proposito, l'efficace rassegna di NUZZO, *Elusione casi materiali, Quaderni di RT*, 1998, *passim*.

(181) Cfr. BRICCHETTI-DE RUGGIERO, *I reati tributari*, Milano, 1999, 317; DI NICOLA, *previste rispettivamente dal n. 2 e dalla lett. f) dell'art 4, l. n. 516 del 82 prima e dopo la riforma del 1991*, in AA.VV., *Responsabilità e processo*, cit., 359; TRAVERSI, *subart. 4*, in *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, II, Padova, 1994, 165; VENTURATI-MARIOTTI, *op. cit.*, 150-151.

(182) In argomento, cfr. COMMITTERI, *op. cit.*, 2648; Comm. T. Prov. Milano, sent., 27-2-2013, n. 57, con nota di COSTIGLIOLO-PUTINATI, *Deducibili gli interessi passivi generati da operazioni di MLBO, F*, n. 2013, 33, 5184; GASPARRI, *Interessi passivi e leveraged buy out, F*, 2014, 23, 2238 e 2239; ZANETTI-MARRA, *Le operazioni di merger leveraged buy out: profili civilistici e tributari alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali, RGdF*, n. 2014, 2, 496; ZIZZO, *Inerenza degli interessi passivi e MLBO*, nota a **Cass. civ., sez. trib., 30-10-2013, n. 24434, RT**, 2014, 3, 627. Nella giurisprudenza tributaria, cfr. **Cass. civ., sez. trib., 30-10-2013, n. 24434**, cit., 613 ss.

(183) Peraltro, in passato, la giurisprudenza aveva generalmente ritenuto lecita la pratica del c.d. "dividend washing", nelle sue differenti varianti tecniche: si vedano, sul punto, T. Roma, 25-3-1999, *FI*, 2000, II, 313; T. Udine, 3-10-1996, *F*, 1997, 2716; Procura della Repubblica T. Vicenza, 22-8-1995, *F*, 1995, 9385; T. Udine, 5-7-1997, *F*, 1997, 13321; T. Pordenone, 12-7-1997, *F*, 1997, 9991; T. Ivrea, 5-5-1997, *F*, 1997; Procura della Repubblica T. Ravenna, 3-9-1994, *F*, 1994, 8189; T. Milano, 19-6-1996, *F*, 1997, 5233; A. Trieste, 15-7-1998, *F*, 1998, 11921.

In dottrina, per la irrilevanza penale di tale pratica, cfr. NAPOLEONI, *op. cit.*, 112. Come si osservava, la l. 5-11-1992, n. 429, ha introdotto il co. 7 bis dell'art. 14 del d.p.r. n. 917/1986, appositamente per circoscrivere la rilevanza fiscale della pratica dell'usufrutto azionario.

(184) Cfr. d.l. 31-5-2010, n. 78, che, con l'art. 26, ha introdotto nell'art. 1, d.lg. n. 471/1997, il co. 2 ter, a norma del quale: «in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2». V., su questi profili, FERRANTI, *op. cit.*, 173 ss.

Per il risalente dibattito attorno al tema del transfer pricing, soprattutto nella dottrina pronunciata prima della riforma del 2000, per tutti, BARTOLO, *op. cit.*, 875 ss.; VENTURATI-MARIOTTI, *op. cit.*, 160-161. Con riferimento alla nuova normativa, cfr. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 135 ss.; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 188. Sulla disciplina più recente, VALENTE-CARACCIOLI, *Rischi penali-tributari potenzialmente configurabili nel "transfer pricing"*, cit., 2616 ss.; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 193; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 145. Sia consentito altresì fare rinvio a IMPERATO-PERINI, *op. cit.*, 375 ss.

(185) Con riferimento alla previgente fattispecie, ma con conclusioni *a fortiori* valide dopo la riforma del 2000, D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 117; NAPOLEONI, *op. cit.*, 106; PISTORELLI, *op. cit.*, 58; VENEZIANI, *sub art. 3*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 153, al quale rinviamo anche per ulteriori riferimenti. Sulla nuova fattispecie, nello stesso senso, IMPERATO, *Commento all'art. 3*, cit., 21.

(186) Del medesimo avviso, D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 112-113; NAPOLEONI, *op. cit.*, 108.

(187) Così VENEZIANI, *sub art. 3*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 147; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 151 s.; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 238 ss.

(188) Sulla nuova fattispecie, cfr. CAVALLINI, *op. cit.*, 7; Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 13.

(189) D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 111-112; PERINI, «Reati tributari», in questo *Digesto*, Agg. VII, Torino, 2013, 504; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 186.

(190) Vigente la [legge n. 516/1982](#), la Cass. aveva affermato esplicitamente che la "sottofatturazione" non poteva essere considerata frode fiscale ma rientrava comunque nell'ambito delle omissioni contabili: *Cass. pen., sez. III, 23-7-1999, n. 9486*, Tomatis, *DPP*, 2000, 368 ss., con nota di CERQUA-CIANFARINI.

(191) E cfr. altresì NAPOLEONI, *op. cit.*, 109. A conclusioni analoghe giungono parimenti TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 186.

(192) Cfr. § 3.1.2. della *Relazione ministeriale*. Tale interpretazione sembra risentire dell'eco di una pronuncia giurisprudenziale intervenuta in materia di frode fiscale ex art. 4, n. 7, 6. n. 516/82: *Cass. pen., sez. III, 3-12-1990, F, 1991, 2664*. Sul punto, cfr. DI NICOLA, *op. cit.*, 364.

(193) Nello stesso senso D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 112-113; NAPOLEONI, *op. cit.*, 113; VENEZIANI, *sub art. 3*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 147; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 348 ss.; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 152; LANZI, ALDROVANDI, *op. cit.*, 239.

(194) Per tutti, BRICCHETTI, *Riciclaggio e auto-riciclaggio*, *RIDPP*, 2014, 684; D'ARCANGELO, *Fondamento e limiti della non punibilità dell'autoriciclaggio*, *IP*, 2014, 301; LANZI, *L'autoriciclaggio e la necessità di un intervento di "razionalizzazione" da parte della giurisprudenza*, *IP*, 2015, 1 ss., al quale si rinvia anche per gli ulteriori riferimenti; SGUBBI, *Il nuovo delitto di "autoriciclaggio": una fonte inesauribile di "effetti perversi" dell'azione legislativa*, in www.penalecontemporaneo.it, 2015.

(195) BRICCHETTI-DE RUGGIERO, *op. cit.*, 317; DI NICOLA, *op. cit.*, 359; MARINI, *L'art. 4, lett. f, legge n. 516/1982 tra il vecchio e il nuovo*, *F*, 1991, 5786; NAPOLEONI, *op. cit.*, 113; TRAVERSI, *sub art. 4*, cit., 165; VENTURATI-MARIOTTI, *op. cit.*, 141. Con riferimento alla nuova normativa, cfr. TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 186; IZZO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, cit., 3585.

(196) CARACCIOLI, *È solo un atto accessorio delle attività per l'evasione*, *Sole 24-Ore* del 22-10-1996, 17. Cfr. altresì CARACCIOLI-CHIEPPA, *Le indagini in banca*, *GD*, 1996, 11, 56.

(197) Nel senso di escludere la rilevanza frodatoria di tale condotta, cfr. T. Urbino, 26-6-1996, *F*, 1996, 9685, secondo il quale aprire libretti al portatore intestati a nomi di fantasia e farvi transitare parte dei ricavi dell'azienda *non configurava*, di per sé, il reato di frode fiscale, anche se in presenza di una mancata annotazione di ricavi nelle scritture contabili obbligatorie.

Nello stesso senso, cfr. altresì T. Torino, 3-4-1997, *F*, 1997, 11305: «non integra l'ipotesi di frode fiscale di cui all'art. 4, lettera f), della [legge n. 516/1982](#), seconda ipotesi, la predisposizione di conti bancari intestati a soggetto terzo (nella specie: coniuge) sui quali far transitare i proventi non contabilizzati, e ciò in quanto tale comportamento non è idoneo ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali, essendo l'intestazione di conti correnti al coniuge un espediente assai facilmente superabile in

sede di indagine». Nello stesso senso, T. Torino, 28-4-1998, *F*, 1998, 9340. Peraltro, di opposto avviso furono due pronunce, ancora del T. Torino, ambedue datate 26-3-1998, *F*, 1998, 9748 e 9753, con nota adesiva di TINTI. Sempre di TINTI, sulla questione, cfr. *I rapporti bancari riservati e l'art. 4, lettera f), della legge n. 516/1982*, *F*, 1998, 8731.

Sul punto, si veda altresì (ma in un caso di chiara inidoneità ingannatoria della condotta) A. Torino, 31-3-1999, *F*, 1999, 7059.

⁽¹⁹⁸⁾ E cfr., sul punto, i chiari rilievi di D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 120-121. Dubitativo, rispetto ad una soluzione di carattere generale del problema, è altresì VENEZIANI, *sub art. 3*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 152-153, al quale facciamo rinvio anche per l'attento *excursus* storico di una questione (pp. 148 ss.) che, a ben vedere, fu già oggetto di trattazione da parte della controversa sentenza delle Sezioni Unite della Cass. del 6-7-1990. Sostanzialmente nello stesso senso, cfr. MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 153 s.; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 243 s.

⁽¹⁹⁹⁾ Per un recente caso di ritenuta sussistenza del delitto di dichiarazione fraudolenta, cfr. *Cass. pen., sez. III, 15-10-2014 (dep. 2-12-2014), n. 50308*, cit., in presenza di ricavi contabilizzati solo parzialmente con dirottamento della parte non contabilizzata sul conto corrente di una società fiduciaria facente capo ad un prossimo congiunto dell'imputato. Peraltro, nel caso di specie, pare che oggetto di utilizzazione siano stati anche estratti conto bancari alterati, circostanza che renderebbe meno incerto l'inquadramento della fattispecie.

⁽²⁰⁰⁾ Sul punto, BRICCHETTI-DE RUGGIERO, *op. cit.*, 318; D'AVIRRO, *La nuova ipotesi di frode fiscale*, *RTDPE*, 1991, 907; DE GREGORIO, *Frode mediante interposizione fittizia di società di comodo*, *F*, 1992, 906 ss.; DI NICOLA, *op. cit.*, 359; LANZI-BERSANI, *I nuovi reati tributari*, Torino, 1995, 267; RAMPIONI, *op. cit.*, 240-241; TENCATI, *Le "società di comodo": profili penal-fiscali*, *DPT*, 1996, I, 1546 ss.; VENTURATI-MARIOTTI, *op. cit.*, 149; PICCIOLI, in SERAO-PICCIOLI, *La disciplina della nuova frode fiscale, Appendice di aggiornamento alla prima edizione*, 1993, 50-52. Con riferimento alla normativa del 2000, cfr. NAPOLEONI, *op. cit.*, 112.

Dello stesso avviso si era dimostrata altresì la giurisprudenza: «è penalmente sanzionabile si sensi dell'art. 4, n. 7, d.l. 429/1982 convertito dalla legge n. 516/82 (attualmente rubricato quale art. 4, lettera f) la artificiosa trasposizione della titolarità dei redditi mediante fittizia interposizione di altri soggetti nella percezione e nella titolarità delle proprie ricchezze allo scopo di ridurre il gravante carico fiscale e di sottrarsi al meccanismo della progressività dell'imposta» (T. Trieste, 16-7-1991, *CT*, 1991, 3661 ss.).

Successivamente, in un caso analogo di sostanziale frapposizione non di una società ma di uno studio professionale, pare essersi posto, nello stesso solco, altresì il Tribunale di Torino, secondo il quale: «la frode fiscale di cui all'art. 4, lettera f), della legge 7 agosto 1982, n. 516 (seconda ipotesi) si verifica anche nel caso di

cosiddetta "frode esterna", relativa cioè al complessivo comportamento del contribuente (fattispecie di sistematica organizzazione dello studio professionale in modo da non lasciare traccia delle prestazioni professionali eseguite da un professionista anziché da un altro)» (T. Torino, 31-1-1997, *F*, 1997, 12832).

⁽²⁰¹⁾ Per tutti, VALENTE-CARACCIOLI, *Ancora su residenza ed esterovestizione: ulteriori considerazioni sulle sentenza della Comm.trib.prov. di Belluno*, *RDT*, 2008, III, 124 ss.; CARACCIOLI, *Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell' "esterovestizione": preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria*, *RDT*, III, 2008, 104 ss. Nella giurisprudenza, cfr. *Cass. pen., sez. III, 24-1-2012, n. 7080, CED*, 2012.

⁽²⁰²⁾ Da ultima, in argomento, cfr. la recente *Cass. pen., sez. III, 24-10-2014* (dep. 30-10-2015).

⁽²⁰³⁾ *C. Giust. CE, 21-2-2006, causa C-255/02, Halifax e a.*

⁽²⁰⁴⁾ Per un peculiare caso di utilizzo di quella che la giurisprudenza ha sostanzialmente identificato con una "società di comodo", riconducendola nell'alveo dell'art. 4 in quanto ritenuta condotta elusiva, cfr. *Cass. pen., sez. III, 3-5-2013, n. 19100, RDT*, 2013, 61, con nota di PERINI, *La "società non necessaria" come nuova frontiera dell'elusione fiscale penalmente rilevante?*, *ivi*, 68.

⁽²⁰⁵⁾ Per una più ampia trattazione del tema, facciamo rinvio alla precedente edizione di questa stessa voce: PERINI, «Reati tributari», *cit.*, 506 ss.

⁽²⁰⁶⁾ Sui lineamenti generali dell'elusione fiscale, per tutti e senza alcuna pretesa di completezza, ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, *cit.*, 1075; ANDRIOLA, *La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva*, *RT*, 2006, 1897; CARACCIOLI, *Fusione e scissione di società. Profili penali*, *F*, 1993, 6717; CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, *RDF*, 1988, 122; LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, *RDT*, 2006, 657; LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, *RT*, 1997, 1100; ID., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, *RT*, 1995, I, 409; ID., *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, *RT*, 1994, I, 225; PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, *RDF*, 1987, 728 ss.; TRIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, *DPT*, 1992, 1339; ma si veda altresì LOVISOLO, *L'evasione e l'elusione tributaria*, *DPT*, 1984, I, 1286 ss.; RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, *RT*, 1999, 69; ID., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 95; TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, 128 ss.; VANZ, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, *RT*, 2002, 1606; ID., *Distribuzione di riserve di utili anteriori all'acquisizione della partecipazione. Svalutazione della partecipazione ed elusione fiscale*, *RDT*, 2006, 490; ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, *RDT*, XV, 2005, 809. Sia altresì consentito rinviare a PERINI, *Fusione di società tra elusione, frode fiscale e nuovo diritto penale tributario*, *DPT*, 2001, II, 66.

⁽²⁰⁷⁾ *Cass. pen. S.U.*, nn. 30055, 30056 e 30057, tutte del 23-12-2008.

(208) C. Giust. CE, 21-2-2006, C-255/02, *Halifax e a.*; C. Giust. CE, 21-2-2008, C-425/06, *Part Service*. In argomento, per tutti, CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, DPT, 2009, 3, I, 463 ss., ove altri, numerosi, riferimenti. Per l'approfondimento del tema giova riproporre l'avvertenza formulata di recente da TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, DPT, 2012, I, 684, ossia che "la letteratura è oggi ormai tanto vasta che è quasi impossibile menzionarla in modo completo". Senza pretese di completezza, si fa quindi rinvio a ATTARDI, *Elusione fiscale. Orientamenti recenti in tema di abuso del diritto*, F, 2008, 3995; BAGGIO, *Sede dell'amministrazione, sede di direzione effettiva e gruppi di società*, RDT, XX, 2010, 706 [nota a Comm. T. Prov. di Reggio Emilia, 1-7-2009 (dep. 11-8-2009), n. 197]; BEGHIN, *Il dividend stripping tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusiva e abnorme impiego di strumentazione civilistica*, RDT, XVII, 11, 2007, 691 [nota a Comm. T. Reg. del Friuli Venezia Giulia, sez. X, 10-5-2007 (26-6-2007), n. 45]; ID., *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"*, RDT, XVIII, 5, 2008, 338 [nota a Comm. T. Reg. di Milano, sez. XIII, 5-12-2007 (4-2-2008), n. 85]; ID., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, RDT, XVIII, 7-8, 2008, 465 [nota a Cass. pen., sez. trib., 16-1-2008 (dep. 4-4-2008), n. 8772]; CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*, RT, 2009, 2, 481; CAPOLUPO, *La valutazione della economicità degli atti*, F, 2009, 1031; CARACCIOLI, *Clausole anti-elusive ex art. 37 bis d.p.r. n. 600/1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*, RDT, XIX, 2009, 47 [nota a Comm. T. Prov. di Milano, sez. XIV, 3-10-2006 (dep. 13-11-2006), n. 278]; CARRIROLO, *Profili elusivi della fusione societaria*, F, 2009, 3883; CENTORE, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, RT, 2009, 2, 420; DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, RT, 2009, 2, 375; FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, RDT, XX, 2010, 1093; FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, RT, 2009, 2, 390; ID., *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, BT, 2009, 13, 997; FORTUNA, *Abuso del diritto. Orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell'art. 37 bis del d.p.r. n. 600/1973*, F, 2009, 3747; GARBARINO, *Riporto delle perdite ed elusione*, RDT, XI, 1, 2001, 85; HOLZMILLER, *La nuova «norma di comportamento» sulle «valide ragioni economiche» formulata dall'Associazione Dottori Commercialisti*, RDC, 3, 2002, 435; IMBRENDA, *Leasing di autoveicoli e frazionamento «abusivo»*, DPT, LXXIX, 6, 2008, 1185; LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, RDT, XIX, 1, 2009, 49; MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, cit., 87; MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, RT, 2009, 2, 401; PAPARELLA, *Riflessioni in margine all'art. 10 della legge 1990, n. 408, relativo alla ristrutturazione delle imprese*, DPT, 6,

1995, 1835; PROCOPIO, *Elusione fiscale (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, *DPT*, LXXIX, 5, 2008, 919; RAPISARDA, *La prevalenza del principio del divieto di "abuso del diritto" in ambito Iva*, *F*, 2010, 1493; TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, *GI*, 2008, 1029 (nota a ordinanza della *Cass. civ., sez. trib., 21-12-2007, n. 26996*); TURIS, *Abuso del diritto e determinazione della base imponibile del reddito d'impresa*, *F*, 2009, 3764 [nota a *Cass. pen., sez. trib., 16-4-2009 (dep. 13-5-2009), n. 10981*]; ID., *Pratiche elusive e abuso del diritto*, *F*, 2008, 3095 [nota a *Cass. pen., sez. trib., 16-1-2008 (dep. 4-4-2008), n. 8772*]; ZANETTI, *Abuso del diritto: in particolare sulla rilevanza d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni*, *F*, 2010, 6123; ID., *Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione tra artt. 20 e 53 bis del d.p.r. n. 131/1986 e abuso del diritto*, *F*, 2010, 5457; ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, *RT*, 2009, 2, 487; ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, cit., 809; ID., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, *RDT*, XII, 2002, 53. Cfr. LIPRINO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, *RT*, 2009, 445 ss., cui si rinvia anche per ulteriori riferimenti.

Si rinvia altresì ai numerosi contributi raccolti nel volume collettaneo AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di MAISTO, Milano, 2009.

⁽²⁰⁹⁾ Cfr., nella giurisprudenza comunitaria, C. Giust. CE, 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 e C-403/02, *Berlusconi*, cfr. part. §§ 73 e 74. Si veda altresì *Cass. pen., sez. III, 26-6-1997* (dep. 28-10-1997): «il principio di stretta legalità non consente un'interpretazione estensiva delle norme basata sulle esigenze di tutela della salute e dell'ambiente, né può invocarsi la diretta applicabilità delle direttive comunitarie, che non possono comportare effetti in malam partem nei confronti dei singoli».

⁽²¹⁰⁾ *Cass. pen., sez. II, 28-2-2012, n. 7739, DPT*, 2012, II, 766, ma altresì *RDT*, 2012, III, 61, con nota di CARACCIOLI, *"Imposta elusa" e reati tributari "di evasione" nell'impostazione della Cassazione*, *ivi*, 86 ss. Ma un'apertura verso l'attribuzione di rilevanza penale all'elusione fiscale era già rinvenibile in *Cass. pen., 7-7-2011, n. 26723, RP*, 2012, 1309. Sempre sulla sentenza "Dolce & Gabbana", cfr. FLORA, *Perché l'"elusione fiscale" non può costituire reato (a proposito del "caso Dolce & Gabbana")*, cit., 865 ss.; VENEZIANI, *Commento*, cit., 863. Successivamente, nella stessa direzione, cfr. *Cass. pen., sez. V, 23-5-2013 (dep. 9-9-2013), n. 36894, RDT*, 2013, III, 189, con nota di DI SIENA, *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e la dissolvenza della fattispecie criminosa*, *ivi*, 194; si veda altresì la nota a tale sentenza di FRASCHETTI, *Brevi note sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, *CP*, 2014, 3411.

⁽²¹¹⁾ Art. 1, lett. f): «per imposta effettivamente 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».

(212) Affermò, infatti, la Corte che «nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere letta come ``diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo'', sembra evidente che detta disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale».

(213) In questo senso, cfr. particolarmente FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., 2011, I, 485-486; FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del ``caso Dolce & Gabbana'')*, cit., 873; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 183; LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, cit., 2006, 659 ss.; MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, cit., 421 ss.; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 178 ss.; GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, RIDPP, 2013, 451.

Sia altresì consentito fare rinvio a PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, ``abuso del diritto'' e norme penali*, cit., 731.

(214) Cass. pen., 1-10-2015 (dep. 7-10-2015), in *www.penalecontemporaneo.it* e CP, 2016, 927.

(215) MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *www.penalecontemporaneo.it*, in commento alla sentenza citata alla nota precedente. Nello stesso senso, URBANI, *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10 bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, CP, 2016, 953 e s. Cfr. altresì le riflessioni di NOCERINO, *sub art. 4*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 91 ss.

(216) Per acuti approfondimenti, sul tema, rinviamo a MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, cit., 103. Identiche conclusioni altresì in LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 232, mentre per la ritenuta natura di dolo specifico, per tutti MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 350 e 372.

(217) Nello stesso senso, con riferimento alla nuova fattispecie, PUTINATI, *sub art. 3*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 72.

(218) Su tale fattispecie, per tutti, FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del ``diritto penale del nemico''?*, cit., 15 ss.; GIANONCELLI, *Il nuovo reato di false esibizioni documentali e false comunicazioni al Fisco*, RT, 2013, 177 ss.

(219) Tale soglia era collocata ad euro 77.468 nella primigenia versione del d.lg. n. 74/2000, somma successivamente ridotta, a far data dal 17-9-2011, a 30.000 euro a seguito dell'entrata in vigore del d.l. 13-8-2011, n. 138.

(220) Prima dell'entrata in vigore del d.l. 13-8-2011, n. 138 la soglia in questione era di importo pari a 1.549.370 euro (ossia 3 miliardi di lire) ed era stata ridotta da tale decreto ad un milione di euro.

(221) Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 191; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 90; PISANO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, cit., 392; D'AVIRRO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, a cura di Nannucci-D'Avirro, cit., 52; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 106.

(222) PRICOLO, *sub art. 2*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 87; CAGNOLA, *sub art. 2*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 28.

(223) Per tutti, CAGNOLA, *sub art. 2*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 30 s.; CERQUA-PRICOLO, *Commento*, cit., 575; DIDI, *Nuova normativa penal-tributaria. Prime riflessioni*, GP, 2000, II, 129; FERLAZZO NATOLI-BUCCISANO, *op. cit.*, 1049; MANNA, *op. cit.*, 123; MASTROGIACOMO, *La responsabilità dell'utilizzatore di fatture fittizie nella nuova normativa penale tributaria*, F, 1999, 11260; IZZO, *Dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti*, F, 2000, 5205; NAPOLEONI, *op. cit.*, 58 ss.; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 165 ss.

(224) Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta*, cit., in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 194.

(225) Cass. pen., 25-6-2001, GD, 2001, 36, 59 ss.; nonché BT, 2001, 22, 1673 ss., con nota adesiva di BRIGHENTI; nonché F, 2002, 3, 866 ss.

(226) È il caso del contribuente che, invece di rivolgersi ad un soggetto emittente fatture per operazioni inesistenti, provveda direttamente a stampare una fattura relativa ad un'operazione inesistente, imitando lo stampato di uno dei suoi reali fornitori così da attribuire la provenienza del documento proprio a tale fornitore. In tale circostanza, ad essere non conforme a verità non è solo l'indicazione dell'operazione oggetto di fatturazione, bensì anche la fonte del documento.

(227) Nello stesso senso MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 109.

(228) Cfr., per tutte, Cass. pen., sez. III, 23-2-2012 (dep. 21-3-2012), n. 10987, RGdF, 2012, 615.

In dottrina, cfr. ALDROVANDI, *La nozione di "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" nel "diritto vivente" ed il "nuovo volto" del diritto penale tributario*, cit., 217 ss., ove ulteriori riferimenti part. alle 218 e 219.

(229) Ad esempio, cfr. Cass. pen., 23-2-2012, n. 10987, DeG, 2012, 23 marzo; Cass. pen., 24-11-2011, n. 48486, CED, 2011.

(230) Il tema è stato affrontato, con riferimento alla previgente disciplina, da Cass. pen., 31-5-1988, F, 1990, 507. Nella disciplina attuale, cfr. Cass. pen., 1-12-2011, RP, 2012, 409. In dottrina, D'AVIRRO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*, cit., 54; NAPOLEONI, *op. cit.*, 53; PRICOLO, *op. cit.*, 95.

(231) Sulla quale, per tutti, TINTI, *Le definizioni normative contenute nell'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario Questioni applicative*, cit.,

11 ss.; LUNGHINI, *sub art. 1*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 3.

(232) CERQUA, *L'abolizione del principio di ultrattività delle disposizioni penali finanziarie e l'eredità dei vecchi reati tributari*, cit., 848-850; PISTORELLI, *op. cit.*, 68; NAPOLEONI, *op. cit.*, 50-51, nonché 107 ss.; PRICOLO, *op. cit.*, 97.

(233) Ad esempio, si crea una fattura documentante una prestazione di servizi per 1.000 quando tale prestazione non c'è stata. Secondo il NAPPI, *Falso e legge penale*, Milano, 1999, in questi casi si avrebbe una falsità di tipo materiale (cfr. 15 e 74).

(234) Ad esempio, si emette una fattura documentante una fornitura di beni per un valore di 2.000 quando tale fornitura -in realtà- è solamente di 1.000. In argomento, cfr. CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta*, cit., in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 202; SALOMONE, *Dichiarazione fraudolenta: appunti in tema di sovrappuntazioni*, *F*, 2012, 7522.

(235) Per tutti, D'AVIRRO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*, cit., 57; MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 33; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 109; PRICOLO, *op. cit.*, 99.

(236) Cfr. Cass. pen., 6-3-2008, n. 13975, *RDT*, 2008, III, 109. Nello stesso senso, recentemente, Cass. pen., 26-9-2012, n. 38754, *DeG*, 5-10-2012, in cui si afferma l'inesistenza di prestazioni di attività lavorativa di tipo artigianale indicata in fatture emesse, in realtà, a fronte di intermediazione di mano d'opera; Cass. pen., 20-6-2012, n. 28619, *DeG*, 12-7-2012. In argomento, cfr. MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 115 ss.; BOFFELLI, *I reati tributari - Rassegna di giurisprudenza (2005-2012)*, *DPT*, 2012, II, 566 s.; CAGNOLA, *sub art. 2*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 33.

(237) Ancora D'AVIRRO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*, cit., 60; CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta*, cit., in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 204; PRICOLO, *op. cit.*, 103. Nella giurisprudenza, cfr. Cass. pen., 17-3-2010, n. 20353, *CP*, 2011, 716.

(238) Cfr. le riflessioni, sul punto, di LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 193-194, i quali escludono che, in linea di principio, una tale condotta possa assumere rilevanza penale.

(239) Cfr. il decreto di archiviazione emesso dal T. Milano, 8-6-2000, *GD*, 2000, 34, 107; nonché T. Pinerolo, 7-3-2001, *DPP*, 2001, 1411; T. Genova, 12-3-2003, *F*, 2003, 6759, con nota di PERINI. Cfr. altresì Cass. pen., 13-5-2004, *F*, 2004, 7659; Cass. pen., 14-6-2012, n. 25765, *DeG*, 5-7-2012. Tuttavia, a conclusioni differenti, nel senso della rilevanza penale del fatto -anche sotto il profilo dell'imposizione diretta- cfr. Cass. pen., 15-7-2015, n. 43393, argomentando (anche) dalla asserita natura di costi indeducibili in quanto connessi alla commissione di illeciti penali dei costi riconducibili alla fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti. Cfr., sul punto, art. 14, co. 4 bis, l. 24-12-1993, n. 537, modificato dall'art. 8, d.l. 2-3-2012, n. 16, conv. in l. 26-4-2012, n. 44. In realtà, tuttavia, giova avvertire che tale pronuncia

è stata resa in un peculiare caso di c.d. "frode carosello". Nella giurisprudenza tributaria, cfr. *Cass. pen.*, 8-9-2006, n. 19353, sulla quale si veda STRAZZULLA, *Costo deducibile se la fattura è falsa*, *Sole 24-Ore*, 25-9-2006, 39, nonché *RDT*, 2007, 144 ss., con nota di MENTI, *Spese documentate da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti*, *ivi*, 147 ss. In dottrina, cfr. CAPOLUPO, *Fatture inesistenti e deduzione dei costi*, *F*, 2006, 16537, al quale si rinvia anche per ulteriori riferimenti.

In senso critico verso un tale orientamento, ritenendo sempre penalmente rilevante anche la condotta dell'utilizzatore, cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 297 s.

⁽²⁴⁰⁾ Cfr. altresì MACCAGNANI, *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore*, *F*, 2000, 12544.

⁽²⁴¹⁾ Si veda, ad esempio, *Cass. civ.*, sez. trib., 12-3-2002, *GI*, 2003, 1729, nella quale le fatture soggettivamente inesistenti sembrerebbero essere state strumentali ad occultare la provenienza illecita della merce trasferita, proveniente da contrabbando.

⁽²⁴²⁾ Tale fattispecie è stata esattamente qualificata come *continuum* legislativo della previsione di cui all'art. 4, lett. d): PAPILO-SANTORIELLO, *I rapporti fra la legge n. 516 ed il d.lgs. n. 74 del 2000*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative*, a cura di Santoriello, cit., 192.

⁽²⁴³⁾ Ed infatti, in tal senso, *Cass. pen.*, 13-5-2004, *F*, 2004, 7659.

⁽²⁴⁴⁾ Cfr. *Cass. pen.*, 14-6-2012, n. 25765, *DeG*, 5-7-2012. Ed infatti, occorre ricordare come la posizione del soggetto *utilizzatore* di fatture per operazioni inesistenti, quanto alla sorte del debito Iva "indebitamente" rilevato in contabilità, sia stata sempre valutata con particolare disfavore da parte della giurisprudenza, sia nazionale che comunitaria. Per la giurisprudenza nazionale si fa rinvio a *Cass. pen.*, 4-12-2007, n. 13482 e *Cass. pen.*, 17-10-2008, n. 27574, ambedue *RDT*, 2009, II, 198 ss., con nota di MERCURIO, *Sulle conseguenze derivanti, nel sistema dell'Imposta sul valore aggiunto, dalla fatturazione di operazioni inesistenti*, *ivi*, 211 ss., al quale si rinvia per ulteriori riferimenti; *Cass. pen.*, 5-2-2009, n. 2779, *F*, 2009, 2, 9, 1460; *Cass. pen.*, sez. I, 18-2-1999 n. 1348, *GTM*, 1999, 657; *Cass. pen.*, sez. trib., 7-10-2002, n. 14337, *Guida normativa*, 2002, 199, 19 ss., nonché *DPT*, 2003, II, 646, con nota di RAVACCIA, *Indetraibilità dell'iva indicata su fatture per operazioni inesistenti*, al quale si rinvia anche per ulteriori riferimenti. Solo apparentemente in senso diverso *Cass. pen.*, sez. trib., 24-7-2000, *GTM*, 2001, 5 ss., in materia di leasing con mancata consegna del bene all'utilizzatore e, dunque, in presenza di una fattispecie concreta assai differente rispetto a quella oggetto di analisi. Con riferimento alla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia, si veda la sentenza *Genius Holding*, 342/87 del 13-12-1989, peraltro antecedente ai fatti in questione. Tale sentenza è stata in parte contrastata dalla sentenza *Langhorst*, C-141/96, mentre la successiva sentenza *Schmeink-Strobel* del 19-9-2000, C-454/98, *CT*, 2000, 2937 ss., ma altresì in *Guida normativa*, n. 175/2000, 49 ss., ha definitivamente sancito - anche a livello comunitario - l'indetraibilità dell'iva relativa ad operazioni inesistenti. Cfr.,

altresì, C. Giust. CE, 6-7-2006, **C-439/04** e C-440/04, *GI*, 2007, 1293 ss., nella quale si sottolinea la necessità, per l'indetraibilità dell'Iva, che il contribuente acquirente sia consapevole della manovra frodatrice. Si rinvia alla nota in calce a tale pronuncia per ulteriori riferimenti alla giurisprudenza comunitaria. In senso particolarmente rigoroso, nella giurisprudenza domestica cfr. Cass., sez. trib., 21-2-2006, n. 10352, *RDT*, 2006, II, 619, con nota di LA ROSA, *Sugli incerti confini tra l'evasione, l'elusione e l'assenza del presupposto soggettivo Iva*.

(245) Cfr. Cass. pen., 16-3-2010, n. 10394, *F*, 2010, 2512; Cass. pen., 20-9-2011, n. 41444, *F*, 2011, 7512-7513; T. Pesaro, 12-12-2006, n. 245, *F*, 2007, 1044, con nota di PARDI, *Le fatture soggettivamente inesistenti non costituiscono reato nei confronti dell'utilizzatore*. Per ulteriori riferimenti, cfr. BOFFELLI, *op. cit.*, 569 ss.

(246) Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta*, cit., in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 209; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 320; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 126 s.; NAPOLEONI, *op. cit.*, 64; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 132; CAGNOLA, *sub art. 2*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 38 s.; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 214. In questo senso anche Cass. pen., S.U., 25-10-2000, cit.

(247) E cfr., in tale prospettiva - seppur in un caso eventualmente rilevante ex art. 8 - Cass. pen., 15-2-2005, *F*, 2006, 426. E si veda altresì T. Lecco, 16-2-2006, *FA*, 2006, 169 ss. Cfr. altresì Cass. pen., 17-10-2012, n. 16453 in un caso di errore contabile.

(248) Per tutte, cfr. Cass. pen., 4-6-2009, n. 28654, *DeG*, 2009. Cass. pen., 6-3-2002, *F*, 2002, 9677; Cass. pen., 26-3-2008, *RP*, 2009, 116. In argomento, cfr., CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta*, cit., in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 211; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 216; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 127.

(249) Per tutti, PRICOLO, *op. cit.*, 122; MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 54; PISANO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*, cit., 432. Per la natura di fattispecie autonoma di reato, invece, cfr., ad esempio, Cass. pen., 20-6-2008, n. 25204, *RDT*, 2009, III, 119, con nota di SOLDI. Ulteriori riferimenti in BOFFELLI, *op. cit.*, 561, nt. 3.

(250) Ciò, beninteso, è indiscutibile sotto il profilo della politica criminale, mentre è controversa l'applicabilità o meno della disciplina prevista dall'art. 2, 2° co., c.p. in materia di *abolitio criminis*: per la soluzione positiva, cfr. Cass. pen., 27-9-2000, *RT*, 2001, 573; Cass. pen. S.U., 15-1-2001, *DPP*, 2001, 878, con nota di DOVERE. In senso contrario, tuttavia, Cass. pen., 13-7-2004, *F*, 2004, 17503, con nota di IZZO; Cass. pen., 28-4-2000, *F*, 2000, 9038. In argomento, si vedano CERQUA, *L'abolizione del principio di ultrattività*, cit., 825; IZZO, *Dubbi sull'abrogazione della contravvenzione di omessa dichiarazione*, *F*, 2000, 9035.

(251) CADOPPI, *sub art. 5*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 219.

- (252) Analoghi rilievi in PUTINATI, *sub art. 5*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 105.
- (253) E si vedano, in argomento, le riflessioni di NAPOLEONI, *op. cit.*, 136.
- (254) Per tutti, CADOPPI, *op. cit.*, 218; NAPOLEONI, *op. cit.*, 140; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 415; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 199; PISANO, *L'omessa dichiarazione*, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, a cura di Di Amato, cit., 330 e 353; SOANA, *I reati tributari*, cit., 204. Parla, invece, di reato omissivo improprio NANNUCCI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, a cura di Nannucci-D'Avirro, cit., 253.
- (255) Cass. pen., 21-4-2010, n. 22045, *GD*, 2010, 41, 86.
- (256) PISANO, *L'omessa dichiarazione*, cit., 339.
- (257) PISANO, *L'omessa dichiarazione*, cit., 340.
- (258) Nello stesso senso, CORUCCI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 313; PUTINATI, *sub art. 5*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 106.
- (259) In tal senso, cfr. altresì Cass. pen., 21-11-2000, n. 3714; Cass. pen., 5-11-2001, *F*, 2002, 4029. In argomento, cfr. BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele*, cit., 124.
- (260) CORUCCI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 312; BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele*, cit., 122; CADOPPI, *op. cit.*, 220; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 278; PISANO, *L'omessa dichiarazione*, cit., 337; SOANA, *I reati tributari*, cit., 196.
- (261) Per un inventario dei quali, cfr. NANNUCCI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., 240 ss.; NAPOLEONI, *op. cit.*, 138 ss.; PISANO, *L'omessa dichiarazione*, cit., 341 ss.
- (262) Tuttavia, con riferimento a tale tipologia di irregolarità, cfr. il 3° co. dell'art. 1 d.p.r. n. 322/1998, a norma del quale: «la dichiarazione è sottoscritta, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale. La nullità è sanata se il contribuente provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate». Quanto indicato dal 3° co. deve essere letto in correlazione con il co. 6 del citato art. 1: «in caso di presentazione della dichiarazione in via telematica, le disposizioni dei commi 3, 4 e 5 del presente articolo si applicano con riferimento alla dichiarazione che gli stessi soggetti sono tenuti a conservare».
- (263) Prevista dall'art. 3, 134° co., l. 23-12-1996, n. 662 («collegato» alla legge finanziaria 1997).
- (264) Pur dovendo comunque tenere in considerazione il permanere del mod. 730 anche su supporto cartaceo.
- (265) Per la sussistenza di un dolo specifico, cfr. CADOPPI, *op. cit.*, 229; MARTINI, *op. ult. cit.*, 426; SOANA, *I reati tributari*, cit., 209. Ravvisano una fattispecie a dolo intenzionale PISANO, *L'omessa dichiarazione*, cit., 331 e 369; ZANNOTTI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, cit., 161.
- (266) Analogamente, CADOPPI, *op. cit.*, 227; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 286; NAPOLEONI, *op. cit.*, 144; PISANO, *L'omessa dichiarazione*, cit.,

355; ZANNOTTI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., 160. Per una diversa conclusione, invece, si rinvia all'ampio lavoro di SALCUNI, *op. cit.*, 131 ss., nonché MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 427. Nella giurisprudenza, in senso opposto, ossia ritenendo la soglia una mera condizione di punibilità, cfr. **Cass. pen., 26-5-2011, n. 25213**, *RDT*, 2011, III, 237.

(267) NAPOLEONI, *op. cit.*, 145; PISANO, *L'omessa dichiarazione* cit., 353.

(268) In argomento, cfr. PUTINATI, *sub art. 5*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 113.

(269) L'art. 10 bis è stato inserito nel d.lg. n. 74/2000 dall'art. 1, 414° co., **l. 30-12-2004, n. 311**, a decorrere dall'1-1-2005.

(270) L'art. 4 del **d.p.r. n. 322/1998** è stato modificato dall'art. 21 del d.lg. n. 158/2015.

(271) Nello stesso senso, cfr. Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 24; PUTINATI, *sub art. 5*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 119.

(272) V. Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 24; PUTINATI, *sub art. 5*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 122. Il suddetto termine è stato previsto dal **d.p.c.m. del 28-7-2015**.

(273) Per l'analogia questione sorta, nell'ambito dell'art. 10 bis, con riferimento alle ritenute effettuate nel 2004 (si consideri che la fattispecie incriminatrice entrò in vigore l'1-1-2005), cfr. le contrastanti soluzioni offerte da **Cass. pen., sez. III, 26-5-2010, n. 25875**, *RGT*, 2010, 32/33, 43, e da **Cass. pen., sez. III, 8-2-2012, n. 18757**, in *www.penalecontemporaneo.it*. In argomento, si veda, per tutti, SOANA, *I reati tributari*, cit., 309 s.

(274) Cfr., tra i penalisti, CORUCCI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 318; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 196; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 280 s.

(275) In argomento, per tutti, GARBARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, *passim*, part. 104 ss.; BAGAROTTO, *La residenza delle società nelle imposte dirette alla luce della presunzione di "estero vestizione"*, *RDT*, 2008, I, 1156 ss.; CORASANITI-DE'CAPITANI, *La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti Ires*, *DPT*, 2007, I, 97; MARINO, *La residenza*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale*, a cura di Uckmar, Padova, 2005, 345 ss.; VALENTE, *Manuale di governance fiscale*, Milano, 2011, *passim*, part. 735 ss. Ulteriori riferimenti nelle note successive.

(276) **Circ. n. 28/E del 4-8-2006**, § 8.

(277) Per tutti, VALENTE-CARACCIOLI, *Ancora su residenza ed esterovestizione: ulteriori considerazioni sulle sentenza della Comm.trib.prov. di Belluno*, *RDT*, 2008, III, 124 ss.; CARACCIOLI, *Applicazioni giurisprudenziali tributariedell'"esterovestizione": preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria*, *RDT*, III, 2008, 104 ss. Nella giurisprudenza, cfr. **Cass. pen., 24-1-2012, n. 7080**, *CED*, 2012.

(278) Ma si veda, sul punto, MOSCHETTI, *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, *DPT*, I, 2010, 245 ss. Si veda altresì MARINO, *op. cit.*, 363.

(279) In argomento, si veda Assonime, circ. n. 67 del 31-10-2007, § 2.1.

(280) Pubblicato il 18-7-2008 con il titolo "The 2008 update to the OECD Model Tax Convention (2008 Model)": in argomento, cfr. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008; ID., *Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario*, F, 2008, 32, 5782 ss.

(281) VALENTE, *Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario*, cit., 5785.

(282) Per due particolari casi nei quali, in sede penale, è stata data rilevanza proprio al luogo ove viene esercitata l'attività principale dell'ente, cfr. Cass. pen., 30-10-2013 (dep. 17-1-2014), n. 1811 e Cass. pen., 27-2-2014 (dep. 18-4-2014), n. 17299, ambedue RDT, 2014, IV, 33 ss., con nota di GARBARINI, *L'oggetto principale dell'attività quale elemento per determinare la residenza delle persone giuridiche*, ivi, 47.

(283) Si veda l'osservazione posta dall'Italia nel § 25 del Commentario. In argomento, per tutti, PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, 127 ss., part. 140.

(284) Come esattamente avverte, ad esempio, CARACCIOLI, *Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell'esterovestizione*, cit., 104. Sempre riguardo al principio di "prevalenza della sostanza sulla forma" e, quindi, sulla valorizzazione del luogo nel quale l'impresa viene effettivamente diretta ed in cui assume "il rischio commerciale", vale la pena citare un passo estrapolato dalla Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo del 10-12-2007, recante "l'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta - all'interno dell'UE e nei confronti dei paesi terzi" (4 e 5): «l'individuazione di una costruzione di puro artificio corrisponde quindi di fatto a un'analisi basata sul criterio della prevalenza della sostanza sulla forma ("substance over form"). L'applicazione delle prove pertinenti nel contesto delle libertà garantite dal trattato CE e delle direttive in materia di imposta sulle società richiede una valutazione dei loro obiettivi e finalità rispetto a quelli che sottendono alle transazioni effettuate dai futuri beneficiari (contribuenti). Nel contesto dell'insediamento di una società emergono inevitabilmente difficoltà nel determinare il livello di presenza economica e di commercialità delle transazioni. Fattori oggettivi per determinare se vi è una sostanza economica adeguata sono, fra l'altro, criteri verificabili come la sede di direzione effettiva e la presenza tangibile della società nonché il rischio commerciale effettivo da essa assunto. Tuttavia, non è per nulla certo come tali criteri si possano applicare, ad esempio, ai servizi finanziari intragruppo e alle società di partecipazione, le cui attività non richiedono generalmente una presenza fisica significativa».

(285) Ad esempio, per tutti, VALENTE, *Residenza ed esterovestizione. Profili probatori e schema multi-test*, F, 2008, 22, 3977, nonché 3980.

(286) Di decisioni che, "molto spesso, al di là del luogo in cui vengono formalizzate, promanano dal socio italiano di riferimento" parla anche STEVANATO, *Holdings statiche e accertamento della residenza fiscale italiana dell'ente estero*, CorT, 2008, 12, 969. Osserva BAGAROTTO, *op. cit.*, 1158, che «la sede dell'amministrazione, dunque, si trova tendenzialmente nel luogo in cui si tengono i consigli di amministrazione delle

società (a condizione che, come detto, in tale ambito vengano effettivamente assunte le decisioni di direzione e controllo)». E ancora, GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, 122, parla di decisioni assunte nel territorio estero che sono «di regola, non già l'espressione della loro volontà e capacità gestionale (degli amministratori residenti all'estero, *n.d.s.*), bensì la trasposizione della volontà dell'azionista, ad essi comunicata nelle forme più varie». Si vedano, al riguardo, sotto il profilo commercialistico, le osservazioni in materia di «*cogestione diseguale*» di PAVONE LA ROSA, *Gruppi finanziari e disciplina generale dei gruppi di società, RS*, 1998, 1568.

(287) GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, cit., 251; BAGAROTTO, *op. cit.*, 1158.

(288) Osserva GARBARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit., 120-121: «3.7. Sempre considerando come attività d'impulso dell'amministrazione concreta quella svolta dagli amministratori (anziché quella svolta dai soggetti preposti allo svolgimento dell'attività quotidiana della società), un ulteriore indizio nella determinazione del luogo dove è svolta tale attività potrebbe emergere ponendo in rilievo non tanto la *residenza* degli amministratori (che si presume essere, quantomeno in maggioranza, già all'estero), quanto la figura professionale di *chi* riveste la carica di amministratore. Si fa riferimento a quella prassi, diffusa in special modo nei paradisi fiscali, e in generale in quei Paesi i cui sistemi tributari favoriscono le attività finanziarie e mobiliari, secondo la quale amministratore, anche unico, della società o ente è nominato un professionista locale (avvocato o commercialista), ovvero una di quelle società (cc.dd. trust companies) che si occupano della domiciliazione e della amministrazione di altre società ed enti; tali professionisti o società locali, inoltre, provvedono, per il tramite di propri impiegati a ciò preposti, al compimento di quella attività amministrativa di «secondo grado» necessaria per il quotidiano svolgimento della vita sociale.

La peculiarità di tale situazione è nel fatto che le menzionate persone (fisiche o giuridiche) figurano essere contemporaneamente amministratori di una miriade di società ed enti, con riferimento a ciascuna delle quali partecipano concretamente ed effettivamente alla formazione degli atti (*rectius*, risoluzioni dell'amministratore unico o deliberazioni del consiglio di amministrazione) richiesti per il regolare svolgimento della vita sociale».

(289) GARBARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit., 109.

(290) Ancora VALENTE, *Residenza ed esteroinvestizione. Profili probatori e schema multi-test*, cit., 3977, nonché 3980. Dello stesso Autore, cfr. altresì *Esterovestizione e residenza*, Milano, 2008, 147 ss.

(291) Cass. pen., 24-10-2014 (dep. 30-10-2015) (imp. Dolce e altri), n. 2954.

(292) Cfr. la pronuncia citata alla nota precedente, p. 83 della parte motiva.

(293) Art. 10 bis d.lg. n. 74/2000, introdotto dalla [legge n. 311/2004](#), entrato in vigore l'1-1-2005.

(294) Art. 10 ter d.lg. n. 74/2000, introdotto dall'[art. 35 d.l. n. 223/2006](#).

(295) Art. 10 quater d.lg. n. 74/2000, anch'esso introdotto dall'[art. 35 d.l. n. 223/2006](#).

(296) Si veda, ad esempio, il § 3.1.5.

(297) Sia ancora consentito, sul punto, fare rinvio a PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, RTDPE, 1999, 680 s.

(298) C. Cost., 27-2-2002, RT, 2002, II, 731 ss.

(299) Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 334; CAGNOLA, *sub art. 8*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 135; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 235; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, a cura di Di Amato, cit., 598; BOLOGNINI, *Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, a cura di Nannucci-D'Avirro, cit., 264; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 293; ZANNOTTI, *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, cit., 175; MARTINI, *op. ult. cit.*, 483; NAPOLEONI, *op. cit.*, 158; PUTINATI, *sub art. 8*, in *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 273.

(300) PUTINATI, *op. loc. ult. cit.*

(301) Art. 15, 1° co., lett. c), t.u.i.r.

(302) Da escludere, invece, è la rilevanza, ai fini della fattispecie in esame, delle schede carburante (d.p.r. n. 444/1997), atteso che si tratta di documenti che non sono emessi dal distributore di carburanti ma sono compilati dallo stesso contribuente.

(303) Si veda la [nota 449](#).

(304) Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 335; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 236 s.; NAPOLEONI, *op. cit.*, 159, 160.

(305) Per tutti, PUTINATI, *op. ult. cit.*, 279-280; BOLOGNINI, *op. cit.*, 266; ZANNOTTI, *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 176; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 599-600.

(306) Per un caso, invece, di ritenuta insussistenza del reato in quanto la condotta era finalizzata al perseguimento di un fine esclusivo dell'emittente, cfr. Cass. pen., 15-2-2005, F, 2006, 426. E si veda altresì T. Lecco, 16-2-2006, FA, 2006, 169 ss.

(307) Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 339; CAGNOLA, *sub art. 8*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 139; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 238; NAPOLEONI, *op. cit.*, 160; PUTINATI, *op. ult. cit.*, 280; BOLOGNINI, *op. cit.*, 271; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 289 s.; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 483 e 491; ZANNOTTI, *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cit., 182; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 607. Nella giurisprudenza, per tutte, [Cass. pen., 4-4-2012, n. 40559](#), [DeG](#), 17-10-2012.

⁽³⁰⁸⁾ Cfr. Cass. pen., 11-2-2015, n. 19012. Per l'attribuzione di rilevanza anche ad una finalità di profitto personale, coesistente con la finalità di consentire ad altri l'evasione, cfr. Cass. pen., 17-9-2015, n. 44449.

⁽³⁰⁹⁾ Cass. pen., 19-12-2014, n. 6842.

⁽³¹⁰⁾ Per la decorrenza della prescrizione dal momento dell'emissione dell'ultima fattura mendace del periodo d'imposta, cfr. A. Cagliari, sez. II, 19-5-2015, n. 614.

⁽³¹¹⁾ NAPOLEONI, *op. cit.*, 163; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 294-295; PUTINATI, *op. ult. cit.*, 284. Nella giurisprudenza, cfr. Cass. pen., 14-1-2010, n. 6264, CP, 2010, 3575.

⁽³¹²⁾ E si vedano, sul punto, le condivisibili perplessità espresse da NAPOLEONI, *op. cit.*, 158.

⁽³¹³⁾ C. Cost., 27-2-2002, RT, 2002, II, 731 ss. Sia consentito fare rinvio, per un approfondimento della sentenza in questione, a PERINI, *L'emissione di fatture per operazioni inesistenti al vaglio della Corte Costituzionale: "favor" ingiustificato per l'utilizzatore o repressione irragionevole dell'emittente?*, RT, 2002, II, 736.

⁽³¹⁴⁾ In realtà, tale conclusione costituisce il punto di approdo, ormai alquanto sicuro, di una risalente questione che, prima della riforma dei reati tributari, aveva trovato soluzioni contrastanti. Da un lato, infatti, le S.U. della Cassazione (Cass. pen., S.U., 3-2-1995, BT, 1995, 632, nonché CP, 1995, 1493; FI, 1995, II, 340, con nota di MELCHIONDA) avevano condiviso un risalente orientamento giurisprudenziale (Cass. pen., sez. III, 28-1-1995, DPT, 1995, II, 932; Cass. pen., sez. III, 8-11-1994, F, 1995, 5080; Cass. pen., sez. III, 24-10-1994, DPT, 1995, II, 931; Cass. pen., sez. III, 19-10-1994, F, 1995, 296; Cass. pen., sez. III, 14-10-1992, F, 1993, 1611; nella giurisprudenza di merito: T. Ferrara, 28-1-1988, F, 1988, 3946) che riteneva la natura permanente della previgente fattispecie di emissione ed utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Tale conclusione era stata sostenuta argomentando dall'obbligo di conservare in contabilità il documento mendace, circostanza dalla quale sarebbe scaturita la permanenza del "vecchio" delitto di frode fiscale. Un tale ordine di idee, aspramente criticato dalla dottrina (cfr. MANDUCHI, *Momento consumativo della frode fiscale: scelte di "politica penale giudiziaria" e necessità di una riforma*, RT, 1998, 1009; TORRE, *L'art. 4 n. 1 della l. n. 516/82 come reato permanente: forzatura dommatica o espediente antiprescrizione?*, RTDPE, 1997, 237; CERQUA, *Questioni di diritto transitorio*, in *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 646 ed *ivi* nt. 120; MANDUCHI, *Il reato permanente nella legislazione penale tributaria*, RT, 1997, 355; BERNAZZANI, *Frode fiscale mediante utilizzazione di bolle alterate e reato permanente*, DPP, 1995, 1075; BISORI, *Illiceità delle false fatturazioni dopo la depenalizzazione dei reati tributari*, DPP, 2001, 84-85; PERINI, *Utilizzo di bolle di accompagnamento false e reato permanente*, IP, 1996, 353; ID., *Elementi di diritto penale tributario*, cit., 162 ss.), è stato definitivamente abbandonato a seguito della riforma della fattispecie e, quindi, della "scissione", operata dal legislatore, tra le condotte di "emissione" e di "utilizzo in dichiarazione" dei documenti mendaci, riconducendo così ad unità l'orientamento della giurisprudenza (si veda, al riguardo, Cass. pen., 28-5-2002, DPP, 2003, 707:

«il delitto di frode fiscale mediante emissione di fatture per operazioni inesistenti si consuma al momento dell'emissione della stessa o, al massimo, in caso di plurime emissioni relative al medesimo periodo d'imposta, in base al secondo comma dell'art. 8, quando è stata emessa l'ultima, giacché non assume rilievo l'obbligo di conservazione delle scritture per un determinato periodo, in quanto si è in presenza di un'attività non costituente più reato e da inquadrare certamente nella tutela anticipata predisposta dalla pregressa disciplina». Ci permettiamo anche di rinviare al nostro commento a tale pronuncia, PERINI, *Emissione di fatture per operazioni inesistenti e reato istantaneo*, *ivi*, 708 ss.), nonché ad ARDITO, *Alcune riflessioni sul reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, *RT*, 2002, 1418; BOLOGNINI, *op. cit.*, 272; NAPOLEONI, *op. cit.*, 164-165; PUTINATI, *op. ult. cit.*, 288; ROSSI, *I reati di fatturazione. Problematiche e profili applicativi*, *F*, 2002, 16000; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 262; ZANNOTTI, *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, *cit.*, 166; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, *cit.*, 601; accoglie l'orientamento prevalente in dottrina altresì la circ. min. 4-8-2000, n. 154/E.

⁽³¹⁵⁾ Per tutti, cfr. CARACCIOLI, *Manuale di diritto penale*, Torino, 1998, 613 s.; FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, p. gen.*⁷, VII ed., Bologna, 2014, 511 s.; ROMANO-GRASSO, *Commentario sistematico del codice penale*⁸, II, Milano, 2005, 139 s., ove ulteriori riferimenti.

⁽³¹⁶⁾ Cfr. *Cass. pen.*, 16-5-2003, *F*, 2004, 711, secondo cui «l'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti che abbia istigato l'emittente concorre moralmente nel delitto di emissione quando non si sia avvalso in dichiarazione delle fatture». Cfr. altresì, nello stesso senso, *Cass. pen.*, 8-3-2012, n. 19247; *Cass. pen.*, 4-7-2013, n. 7324; *Cass. pen.*, 17-1-2012, n. 9281; *Cass. pen.*, 18-1-2012, n. 1894; *Cass. pen.*, 17-3-2010, n. 14862, *CP*, 2011, 715; *Cass. pen.*, 12-10-2011, n. 1894, *RP*, 2012, 651; *Cass. pen.*, 17-4-2008, n. 25129, *CP*, 2009, 1692. In argomento, cfr. DELL'ANNO, *Responsabilità penale dell'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti a titolo di concorso con l'emittente: una sentenza "creativa" della Corte di Cassazione*, *CP*, 2004, 1051.

⁽³¹⁷⁾ E cfr., per spunti in tale direzione, NAPOLEONI, *op. cit.*, 169. Nello stesso senso, DEL SASSO, *sub art. 9*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, *cit.*, 296.

⁽³¹⁸⁾ In questo senso, ad esempio, *Cass. pen.*, 21-5-2012, n. 19247, *F*, 2012, 4284. Si veda, a commento di tale pronuncia e, in generale, sul tema in questione, SANTORIELLO, *Concorso dei reati di emissione e utilizzazione di fatture false: ulteriori precisazioni dalla Cassazione*, *F*, 2012, 5881, ove ulteriori riferimenti.

⁽³¹⁹⁾ Si fa rinvio, per approfondimenti sul tema, a *Cass. pen.*, 26-9-2003, *F*, 2004, 1506, con nota di PERINI, *Gestione della "cartiera" ed utilizzazione di fatture false. Quale la fattispecie applicabile?*

⁽³²⁰⁾ La fattispecie di cui all'art. 216, 1° co., n. 2, *l. fall.*, prevede la reclusione da 3 a 10 anni, per il fallito che «ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai

creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari».

⁽³²¹⁾ MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 254; SOANA, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10, d.lg. n. 74 del 2000*, RT, 2003, 2028; MARTINI, *op. ult. cit.*, 538; NAPOLEONI, *op. cit.*, 175. Nella giurisprudenza, cfr. **Cass. pen., 28-5-2002**, F, 2002, 7072; Cass. pen., 27-1-2003, F, 2003, 4292. In senso contrario, dando rilevanza anche alla omessa tenuta della contabilità, cfr. Cass. pen., 26-2-2015, n. 11267.

⁽³²²⁾ La pena prevista prima della riforma del 2015 era la reclusione da sei mesi a cinque anni.

⁽³²³⁾ Parla condivisibilmente di reato di pericolo concreto con dolo di danno SOANA, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, cit., 2025. In argomento, si vedano le raffinate osservazioni di CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 303 ss.

⁽³²⁴⁾ Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 343; KELLER, *op. cit.*, 155; CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 308; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 532; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 253; NAPOLEONI, *op. cit.*, 172; SOANA, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, cit., 2026; ZANNOTTI, *Occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, cit., 201.

⁽³²⁵⁾ **Cass. pen., 18-7-2012** (dep. 21-9-2012), CP, 2013, 1603, ha affermato la rilevanza penale anche della distruzione dei contratti preliminari di vendita da parte del titolare di una impresa di costruzioni in quanto si tratterebbe di scritture la cui conservazione ai fini fiscali sarebbe richiesta dalla natura dell'impresa.

⁽³²⁶⁾ CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 309 ss.; CORUCCI, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 344; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 255; NAPOLEONI, *op. cit.*, 176; ZANNOTTI, *Occultamento o distruzione di documenti contabili*, cit., 202. Nella giurisprudenza, cfr. la risalente Cass. pen., 13-4-1978, CP, 1978, 1317.

⁽³²⁷⁾ Sul punto, MARRA, *La frode fiscale per distruzione di scritture contabili*, cit., F, 1994 6148; PADOVANI, *Problemi*, in AA.VV., *Responsabilità e processo*, cit., 218; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 535 ss.

⁽³²⁸⁾ MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 260; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 540; SOANA, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, cit., 2042; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit. 635; CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 309 ss., al quale si rinvia anche per i numerosi riferimenti bibliografici. Parlano invece di condizione di punibilità, **Cass. pen., 6-3-**

1998, *GT*, 1999, 32; *Cass. pen.*, 6-11-2001, *DPP*, 2002, 997. Ma cfr. altresì CARACCIOLI, *Occultamento o distruzione di documenti contabili e ricostruzione del reddito o del volume d'affari*, *F*, 2001, 11657, il quale identifica nell'ostacolo all'attività di accertamento una *modalità della condotta*. In tal senso parrebbe orientato anche ZANNOTTI, *Occultamento o distruzione di documenti contabili*, cit., 206.

⁽³²⁹⁾ CARATOZZOLO, *op. cit.*, I, 93; D'AVIRRO-NANNUCCI, *I reati*, cit., 345; 1325; CARACCIOLI, *Tutela penale*, cit., 88; SANTAMARIA, *op. cit.*, 146 ss.; TRAVERSI, *I reati tributari*, cit., 462.

In giurisprudenza, con riferimento alla previgente normativa, cfr. *Cass.* 15-2-1991, *CT*, 1991, 1783; *Cass. pen.*, 7-6-1988, *CP*, 1990, 1383; *Cass.* 25-1-1982, *RP*, 1983, 51; *Cass. pen.*, 13-1-1992, *DPT*, 1993, II, 756. In applicazione della normativa post riforma, invece, cfr. *Cass. pen.*, 20-12-2002, *RT*, 2003, 1807, con nota di ROCCHI; *Cass. pen.*, 9-10-2002, *DPS*, 2003, 2, 91; *Cass. pen.*, 18-4-2002, *DPS*, 2003, 2, 90, nonché *F*, 2002, 7071; *Cass. pen.*, 6-11-2001, *DPP*, 2002, 997. Riguardo alla nuova disciplina, per un caso non frequente di ritenuta inidoneità dell'occultamento delle scritture contabili ad ostacolare l'attività di accertamento, con conseguente ritenuta insussistenza del reato, cfr. T. Crotone, 6-4-2004, *F*, 2004, 4554.

⁽³³⁰⁾ Cfr. GIULIANI BALESTRINO, *La bancarotta e gli altri reati concorsuali*, Milano, 2006, 383 ss. ed *ivi* note 12 ss. per i riferimenti giurisprudenziali; CONTI, *Diritto penale commerciale. I reati fallimentari*, Torino, 1991, 177-178; ANTOLISEI, *op. cit.*, 79, secondo il quale basta che il fatto importi per gli organi fallimentari un rilevante spreco di tempo e di lavoro e non consenta accertamenti sicuri; negli stessi termini, CARRERI, *I reati di bancarotta*, Milano, 1993, 125; *contra*: NUVOLONE, *Il diritto penale del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Padova, 1955, 292, secondo il quale "ogni controllo deve essere condannato in partenza a rimanere privo di effetto". In giurisprudenza si vedano: *Cass. pen.*, 26-5-1966, *GI*, 1967, II, 244; *Cass. pen.*, 8-11-1971, *CP*, 1972, 1853; *Cass. pen.*, 25-2-1977, *CP*, 1978, 1453; *Cass. pen.*, 5-2-1988, *CP*, 1990, 329. Significativa, a tale proposito, è la massima della Corte di Cassazione dell'8-11-1971 (*CP*, 1972, 1853), secondo la quale: «la fattispecie criminosa di cui all'art. 216, comma 1, n. 2, della legge sul fallimento, tende a tutelare l'interesse che i creditori dell'imprenditore hanno alla conoscenza del patrimonio, destinato a soddisfare le loro ragioni. La norma, quindi, mira ad impedire quei comportamenti che rendono impossibile o, quanto meno, assai difficile agli organi fallimentari l'accertamento dell'effettiva situazione patrimoniale dell'imprenditore e delle vicende della sua attività. Sotto il profilo oggettivo non è necessario che per effetto del comportamento dell'agente la detta ricostruzione sia del tutto impossibile, bastando che il fatto sia idoneo a rendere assai difficili gli accertamenti degli organi fallimentari e tale da non consentire accertamenti sicuri».

⁽³³¹⁾ Cfr. CERQUA, *L'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume di affari nell'occultamento o distruzione di documenti contabili*, *DPP*, 2002, 999.

(332) Ad esempio, CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 327 ss.; NAPOLEONI, *op. cit.*, 181.

(333) Di diverso avviso, invece, è la dottrina prevalente, specie dopo la riforma del 2000: cfr. CORUCCI, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 348; CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 321; NAPOLEONI, *op. cit.*, 174; SOANA, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, cit., 2037; ZANNOTTI, *Occultamento o distruzione di documenti contabili*, cit., 207; KELLER, *op. cit.*, 160. Nel senso del testo, con riferimento alla previgente ipotesi di frode fiscale, cfr. PADOVANI, *op. cit.*, 217.

(334) In ambito penale fallimentare, per quanto attiene alla ricostruzione della bancarotta fraudolenta documentale in chiave di reato causale, cfr. GIULIANI BALESTRINO, *op. cit.*, 383 ss.

(335) Cfr., in proposito, gli acuti rilievi del PADOVANI, *op. cit.*, 220-221. Sulla nuova normativa, si vedano, per tutti, CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 331 ss.; NAPOLEONI, *op. cit.*, 178; BOLOGNINI, *op. cit.*, 283; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit. 630-631.

(336) CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit. NAPOLEONI, *op. cit.*, 177; SOANA, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, cit., 2031 e s.

(337) Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 351; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 615; MARTINI, *op. ult. cit.*, 546.

(338) PADOVANI, *op. cit.*, 198.

(339) E si vedano, al riguardo, i rilievi di NAPOLEONI, *op. cit.*, 183 s.

(340) Analoghe conclusioni in KELLER, *op. cit.*, 164.

(341) NAPOLEONI, *op. cit.*, 184.

(342) Cfr., ad esempio *Cass. pen., 19-4-2006, n. 13716*.

(343) CERQUA, *sub art. 10*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, cit., 341. Nello stesso senso KELLER, *op. cit.*, 157.

(344) In questo senso, si veda *Cass. pen., 10-4-2000, Im, 2000, 1392*. Cfr. altresì PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit. 613. Al contrario, ha affermato il concorso tra le due fattispecie *Cass. pen., 4-10-2012, n. 38725, RDT, 2012, III, 317*, sul presupposto che le due norme tutelerebbero interessi giuridici diversi e non omogenei. Su tale pronuncia, cfr. la nota di CARDONE-PONTIERI, *Il rapporto fra i reati di occultamento o distruzione di documenti contabili e di bancarotta fraudolenta documentale, ivi, 319*.

(345) *Cass. pen., 22-2-1988, CP, 1989, 680*.

(346) Per l'irrilevanza, all'indomani della riforma del 2000, di condotte di evasione realizzate attraverso l'omesso versamento di ritenute, cfr. *Cass. pen., 10-1-2001, n.*

191, *fisconline*: in argomento cfr. ROSSI, *Art. 10 bis del d.lg. n. 74/2000. Omesso versamento di ritenute*, *F*, 2005, 1793. Per ulteriori approfondimenti, cfr. CERQUA, *L'irrilevanza penale delle condotte del sostituto d'imposta. Brevi osservazioni*, *F*, 2001, 6611.

(347) In argomento, cfr. CAPUTI, *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, *F*, 2004, 6620; CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10 bis del d.lg. n. 74/2000*, *F*, 2005, 5194; COSCARELLI-MONFREDA, *Il delitto di omesso versamento di ritenute da parte del sostituto d'imposta nella Finanziaria 2005*, *F*, 2005, 861; MASTROGIACOMO, *Il "nuovo" delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, *F*, 2004, 6713; PROFITI, *Omesso versamento di ritenute certificate: la "nuova" disciplina del reato del sostituto d'imposta ex art. 10 bis del d.lg. n. 74 del 2000*, *RT*, 2006, 1207; SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, *RT*, 2005, 90; VERRI, *"Finanziaria 2005" È di nuovo reato l'omesso versamento di ritenute certificate*, *F*, 2004, 6870.

(348) Cfr. CERQUA-PRICOLO, *Un "nuovo" delitto tributario: l'omesso versamento di ritenute certificate*, *DPP*, 2005, 67; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 326; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 276; PROFITI, *op. cit.*, 1213; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 590; SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, cit., 98; MONTICELLI, *sub art. 10 bis*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino, Putinati, cit., 175.

(349) Ulteriori riferimenti in SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, cit., 98 ss.

(350) Nello stesso senso LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 328. Ritengono trattarsi, invece, di reato omissivo proprio, ad esempio, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 591; PROFITI, *op. cit.*, 1216; SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, cit., 96

(351) CERNUTO-D'ARCANGELO, *op. cit.*, 379 ss.; MONTICELLI, *sub art. 10 bis*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino, Putinati, cit., 171 ss.; INGRASSIA, *I reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d'incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega*, in www.penalecontemporaneo.it.

(352) Per l'orientamento che ritiene non sufficiente il solo contenuto del modello 770 per la prova della sussistenza del delitto di cui all'art. 10 bis, nella sua formulazione previgente, cfr. *Cass. pen., sez. III, 9-10-2014, n. 10475*; *Cass. pen., sez. III, 15-10-2014, n. 11335*. Per l'opposto orientamento, che invece ritiene sufficiente quanto indicato nel modello 770, cfr., ad esempio, *Cass. pen., sez. III, 27-3-2014, n. 19454*; *Cass. pen., sez. III, 15-11-2012, n. 1443*. Per ulteriori riferimenti si veda Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 25 s. Sul punto, diffusamente, si veda MONTICELLI, *sub art. 10 bis*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 178 ss.

(353) Cfr. art. 4, co. 6 ter e 6 quater, *d.p.r. n. 322/1998*.

(354) Per la medesima valutazione, cfr. MONTICELLI, *sub art. 10 bis*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 185.

(355) Nello stesso senso, Corte di Cassazione, *Ufficio del Massimario*, Rel. n. III/05/2015, 26-27.

- (356) LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 331; SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, cit., 110.
- (357) CERQUA-PRICOLO, *Un "nuovo" delitto tributario*, cit., 680; MARTINI, *op. ult. cit.*, 592; MASTROGIACOMO, *Il "nuovo" delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, cit., 6715; SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, cit., 110.
- (358) Per tutti, COSCARELLI-MONFREDA, *op. cit.*, 864.
- (359) CERQUA-PRICOLO, *Un "nuovo" delitto tributario*, cit., 680.
- (360) CERQUA-PRICOLO, *Un "nuovo" delitto tributario*, cit., 681; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 332; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 601; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 280; PROFITI, *op. cit.*, 1220; SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, cit., 109.
- (361) Per tutti, MONTICELLI, *sub art. 10 ter*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 207; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 337 ss., ove ulteriori riferimenti. Sia consentito, altresì, fare rinvio a PERINI, *Frodi Iva e bancarotta fraudolenta patrimoniale: limiti della normativa penale tributaria e "supplenza" del diritto penale fallimentare*, DPP, 2007, 231.
- (362) Per la ritenuta sussistenza del delitto di bancarotta fraudolenta patrimoniale nell'ambito di una articolata frode Iva, cfr. Cass. pen., 29-11-2005, DPP, 2007, 230, con nota di PERINI, *Frodi Iva e bancarotta fraudolenta patrimoniale*, cit., 231 ss.
- (363) Cfr., in argomento, CARACCIOLI, *Omesso versamento Iva, "frodi carosello" e concorso di persone*, F, 2006, 4877; DI SIENA, *La nuova fattispecie criminosa di indebita compensazione*, F, 2006, 5643.
- (364) Per la ritenuta incompatibilità di una tale soglia con la normativa europea che governa l'imposta sul valore aggiunto, cfr. l'ordinanza di rimessione della questione alla CGCE di T. Varese, 30-10-2015, sulla quale si veda AMADEO, *op. cit.*, 334 ss.
- (365) E cfr., in questo senso, Cass. pen., 16-12-2015, n. 2024.
- (366) CERNUTO-D'ARCANGELO, *op. cit.*, 383; MONTICELLI, *sub art. 10 ter*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 216; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 346; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 607; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 285; ROSSI, *Omesso versamento Iva ed indebita compensazione. Artt. 10 ter e 10 quater del d.lg. n. 74/2000 ex d.l. n. 223/2006*, F, 2006, 4879.
- (367) LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 346; MONTICELLI, *sub art. 10 ter*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 219.
- (368) Cfr. ROSSI, *Omesso versamento Iva ed indebita compensazione*, cit., 4879.
- (369) Nello stesso senso LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 348.
- (370) MASTROGIACOMO, *Le novità penali del d.l. n. 223 del 4-7-2006*, F, 2006, 4696; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 347; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 289; CARACCIOLI, *Il reato di omesso versamento Iva non si applica alla dichiarazione 2005*, F, 2006, 6703, al quale si rinvia anche per le questioni sorte attorno all'applicabilità della novella fattispecie alle dichiarazioni Iva relative al periodo d'imposta 2005. Nello stesso senso altresì la circ. dell'Agenzia delle Entrate 28/E del 2-8-2006 e, nella

giurisprudenza, *Cass. pen.*, 14-10-2010, n. 38619, *CED*, 2010, 248626; *Cass. pen.*, 14-1-2010, n. 6293, *RDT*, 2010, IV, 72.

⁽³⁷¹⁾ MONTICELLI, *sub art.* 10 ter, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 229; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 615; ROSSI, *Omesso versamento Iva ed indebita compensazione*, cit., 4879.

⁽³⁷²⁾ Cfr., per tutti, AMBROSETTI, *I reati tributari*, in AA.VV., *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, cit., 544; MONTICELLI, *sub art.* 10 ter, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, cit., 229 ss.; ALAGNA, *Crisi di liquidità ed evasione da riscossione: itinerari di non punibilità per i reati di omesso versamento*, in AA.VV., *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di Borsari, Padova, 2013, 215 ss.; ALDROVANDI, *Crisi aziendale e reati di omesso versamento dei tributi, tra inadeguatezza del dato normativo e "creatività" giurisprudenziale: una paradigmatica esemplificazione del difficile rapporto tra "law in the books" e "law in action"*, *IP*, 2014, 505; CUOMO-MOLINO, *Crisi economica e reati in materia tributaria e previdenziale*, *CP*, 2015, 84; CARDONE-PONTIERI, *L'incidenza dell'illiquidità dell'impresa sui reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del D.Lgs. n. 74/2000*, *RDT*, 2013, III, 19.

⁽³⁷³⁾ Ad esempio, G.I.P. T. Roma, 26-1-2011, in *www.iusexplorer.it*; G.I.P. T. Firenze, 12-8-2012, *RP*, 2012, 1261; G.I.P. T. Milano, 7-1-2013, in *www.penalecontemporaneo.it*; G.I.P. T. Milano, 19-9-2012, in *www.penalecontemporaneo.it*; T. Milano, 28-4-2011, in *www.ilsole24ore.it*; T. Novara, 20-3-2013, in *www.ilcaso.it*; T. Vigevano, 11-4-2013, n. 286, *RP*, 2014, 316 ss., con nota di MIGLIO-FERRI, *Illiquidità involontaria dell'impresa e omesso versamento di IVA e di ritenute certificate: la non punibilità dell'impresa all'epoca della crisi economica*, *RP*, 2014, fasc. 3, 318 ss.; G.I.P. T. Trento, 12-12-2012, in *www.magistraturademocratica.it*; T. Chieti, 2-12-2014, in *www.ilcaso.it*; T. Campobasso, 14-1-2014, n. 12, in *www.iusexplorer.it*; T. Bologna, 13-6-2013, in *www.magistraturademocratica.it*; T. Roma, 7-5-2013, e T. Roma, 12-6-2013, entrambe in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute e di IVA (artt. 10-bis e 10-ter D.Lgs. 74/2000)*. Qualche apertura, nella giurisprudenza di legittimità, anche in *Cass. pen.*, sez. III, 21-1-2015 (dep. 19-2-2015), *S*, 2015, 1156, con *Commento* di AMARELLI; *Cass. pen.*, sez. III, 17-7-2014 (dep. 5-5-2015), *F*, 2015, 2179 con *Commento* di SANTORIELLO; *Cass. pen.*, sez. III, 8-4-2014 (dep. 26-6-2014), *DPP*, 2014, 813.

⁽³⁷⁴⁾ *Cass. pen. S.U.*, 28-3-2013 (dep. 12-9-2013), nn. 37424 e 37425, *RDT*, 2013, III, 207, con nota di CARACCIOLI, *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, *ivi*, 253. Si veda anche il commento a tali pronunce di CIRAULO, *La punibilità degli omessi versamenti dell'Iva e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*, *CP*, 2014, 66. Nello stesso solco, cfr. *Cass. pen.*, sez. III, 19-12-2013 (dep. 28-1-2014), n. 3705, e *Cass. pen.*, sez. III, 5-12-2013 (dep. 4-2-2014), n. 5467, ambedue *F*, 2014, 792,

con *Commento* di SANTORIELLO; Cass. pen., sez. III, 17-1-2013 (dep. 28-2-2013), n. 9578, *RDT*, 2013, III, 36, con nota di COALOA, *Omesso versamento Iva e illiquidità*, *ivi*, 41. Cfr. altresì, in merito all'onere probatorio necessario per escludere la sussistenza di responsabilità penale, *Cass. pen., sez. III, 6-2-2014* (3-4-2014), e *Cass. pen., sez. III, 8-1-2014* (dep. 4-4-2014), entrambe *F*, 2014, 1778, con *Commento* di BORGOGGIO.

(375) CERNUTO-D'ARCANGELO, *op. cit.*, 388.

(376) BADODI, *sub art.* 10 quater, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, *cit.*, 243; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, 627.

(377) CERNUTO-D'ARCANGELO, *op. cit.*, 388; BADODI, *op. cit.*, 245.

(378) In questo senso, cfr. DI SIENA, *op. cit.*, 5646; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 351; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 293; ROSSI, *Omesso versamento Iva ed indebita compensazione*, *cit.*, 4880. Ma di diverso avviso sembrerebbe l'Agenzia delle Entrate: cfr. *circ. n. 28/E* del 2006.615, nonché, in dottrina, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, 626.

(379) BADODI, *op. cit.*, 242.

(380) LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 352.

(381) Per la rilevanza penale di compensazioni che intervengano sia tra debiti e crediti relativi ad una medesima imposta (cosiddetta compensazione verticale) che tra debiti e crediti relativi ad imposte differenti (cosiddetta compensazione orizzontale), cfr. *Cass. pen., 11-11-2010, n. 42462*, *GD*, 2011, 9, 72.

(382) BADODI, *op. cit.*, 250-251.

(383) Attraverso l'art. 10, 1° co., lett. a), n. 1, *d.l. n. 78/2009* il legislatore ha introdotto specifiche modalità ai fini della compensazione del credito Iva con tributi differenti. Infatti, la compensazione di importi superiori ad 10.000 euro annui può avvenire solo successivamente alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge (art. 17 d.lg. n. 241/1997). Inoltre, il 7° co. del citato art. 1 prevede che, in caso di compensazioni superiori a 15.000 euro annui, il contribuente ha l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, 1° co., lett. a), d.lg. n. 241/1997 relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. Si sottolinea, infine, come le citate soglie (10.000 euro e 15.000 euro) siano state rispettivamente ridotte a 5.000 euro ed a 10.000 euro dall'art. 8., 18° e 19° co., *d.l. n. 16/2012*. Sia dalla formulazione della norma che dalla interpretazione fornita dalla prassi amministrativa (cfr. *circ. n. 1/E del 15-1-2010* dell'Agenzia delle Entrate) si può notare come l'inserimento di tali adempimenti abbia quale scopo il contrasto ad abusi dello strumento della compensazione.

(384) Per una critica a tale impostazione di politica criminale, cfr. LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 316; MUSCO, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, *RT*, 2010, 1192.

(385) In argomento, cfr. ORSI, *Punibilità del superamento del limite annuo per la compensazione in F24*, *F*, 2013, 48, ed *in* numerosi riferimenti alla giurisprudenza (amministrativa).

(386) MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 301; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 355.

(387) CERNUTO-D'ARCANGELO, *op. cit.*, 388; BADODI, *op. cit.*, 249.

(388) Come rileva NAPOLEONI, *op. cit.*, 192 ss., al quale rinviamo anche per l'*excursus* storico sugli antecedenti normativi della norma in esame. Cfr. altresì ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d.lg. 74/2000)*, *RIDPP*, 2009, 1003; PRICOLO-TRABACCHI, *sub art.* 11, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, *cit.*, 260.

(389) Cfr. ALDROVANDI, *sub art.* 11, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di Caraccioli-Giarda-Lanzi, *cit.*, 356; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, *cit.*, 652; SOANA, *I reati tributari*, *cit.*, 362; ZANNOTTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, *cit.*, 214.

(390) Come notano ALDROVANDI, *sub art.* 11, *cit.*, 353; NAPOLEONI, *op. cit.*, 194.

(391) E si vedano le considerazioni di IZZO, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *cit.*, 7554; NAPOLEONI, *op. cit.*, 195.

(392) PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 261.

(393) PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 262; ALDROVANDI, *sub art.* 11, *cit.*, 358; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 310; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, 554; MASTROGIACOMO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *F*, 2000, 10279; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 307; NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, a cura di Nannucci-D'Avirro, *cit.*, 294; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, *cit.*, 654; ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, *cit.*, 1007; SOANA, *I reati tributari*, *cit.*, 363; ZANNOTTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *cit.*, 215.

(394) PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 263; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 313; NAPOLEONI, *op. cit.*, 197.

(395) Cfr. ancora NAPOLEONI, *op. cit.*, 197.

(396) Per le delicate questioni teoriche che pone il tema della nascita dell'obbligazione tributaria, cfr. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, 209 ss.; MANZONI-VANZ, *Diritto tributario*, Torino, 2007, 193 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, *cit.*, 127 ss.

(397) Cfr., in argomento, le riflessioni di ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, *cit.*, 1007-1008.

(398) In questo senso, cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, 558 s. Nella giurisprudenza, cfr. **Cass. pen.**, 4-4-2006, *FI*, 2007, II, 384, nonché *F*, 2006, 4882. Diversamente, invece, nel senso di presupporre l'avvio di una procedura di esecuzione coattiva, cfr. **Cass. pen.**, 26-1-2005, *F*, 2006, 3439, con nota di IZZO, in materia di costituzione di una pluralità di società destinate ad assorbire - a quanto par di comprendere - il carico fiscale originariamente gravante su di una ulteriore e diversa società. Tale orientamento, tuttavia, pare essere stato definitivamente superato con le sentenze **Cass. pen.**, 26-2-2007, *RP*, 2007, 1181, e **Cass. pen.**, 3-8-2007, commentata da ANTICO, *La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, *F*, 2007, 6537:

ambidue tali pronunce, infatti, affermano la sussistenza della fattispecie in esame anche in assenza dell'avvio di una procedura di riscossione. In argomento si veda altresì, CAROTENUTO, *La frode esattoriale. Un'ipotesi di lettura*, *F*, 2006, 421 ss., il quale ritiene necessario che, al momento della condotta, la procedura esecutiva sia "quanto meno oggettivamente possibile, se non addirittura probabile" (422).

Per una più ampia rassegna della casistica giurisprudenziale, cfr. BOFFELLI, *op. cit.*, 827 ss.

(399) In argomento, ALDROVANDI, *sub art.* 11, *cit.*, 366; NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *cit.*, 297; NAPOLEONI, *op. cit.*, 202; SOANA, *I reati tributari*, *cit.*, 366.

(400) ZANNOTTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *cit.*, 213.

(401) PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 265-266; NAPOLEONI, *op. cit.*, 203.

(402) ALDROVANDI, *sub art.* 11, *cit.*, 369; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 312; NAPOLEONI, *op. cit.*, 203; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, *cit.*, 661; SOANA, *I reati tributari*, *cit.*, 293 e s.; ZANNOTTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *cit.*, 216.

(403) Cass. pen., 6-2-2008, *RP*, 2008, 1239 e 1240 (in senso critico verso una tale conclusione cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, *cit.*, 566). Conformi Cass. pen., sez. III, 7-10-2009, n. 38925, *fisconline*; Cass. pen., sez. III, 15-6-2011, n. 23986, richiamata in Cass. pen., sez. V, 20-11-2014, n. 48424, banca dati *Iusexplorer*. Più cautamente, sempre sul tema della potenziale rilevanza della costituzione di un fondo patrimoniale, cfr. Cass. pen., 4-4-2012, n. 40561, *F*, 2012, 6628. Per la ritenuta sussistenza di tale fattispecie nell'ambito di un'operazione di lease back, cfr. la già citata Cass. pen., 9-4-2008, la cui massima è riportata da *CP*, 2009, 1694. E cfr. altresì la già citata Cass. pen., 22-4-2009 (dep.17-6-2009), *F*, 2009, 4799, in un caso di trasferimento - ritenuto simulato - di un immobile ad una società il cui legale rappresentante è il coniuge convivente del contribuente. Per la rilevanza di «più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire a nuovi soggetti societari immobili», cfr. Cass. pen., 18-5-2011, *RP*, 2012, 1038. Di un certo interesse, ai fini dell'interpretazione della norma in esame, potrebbero essere alcune pronunce del Tribunale di Palermo, rese in sede di riesame, laddove il Tribunale ha escluso la rilevanza ex art. 12 *quinquies* d.l. n. 306/1992, di una operazione di donazione e di successiva locazione di un immobile (si vedano, sul punto, le pronunce citate da BELFIORE, *La legalità ripristinata: a proposito del delitto di trasferimento fraudolento di valori*, *RP*, 2009, 421 ss., part. 423). Ovviamente, si tratta di una pronuncia resa in una materia differente rispetto a quella in esame, anche se non paiono del tutto trascurabili i profili di sovrapposibilità che presentano le due fattispecie in questione, specie alla luce delle *rationes* che le sorreggono. Di rilevante interesse, altresì, Cass. pen., 3-7-2012, *BT*, 2012, 1656, secondo la quale la mera condotta di prelievo, anche integrale, di somme di denaro depositate su di un conto corrente bancario non integra, di per sé, l'elemento oggettivo del delitto in

esame.

Si fa comunque rinvio, per ulteriori riferimenti, alla casistica individuata da PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 266.

⁽⁴⁰⁴⁾ NAPOLEONI, *op. cit.*, 204.

⁽⁴⁰⁵⁾ SOANA, *I reati tributari*, cit., 369. Cfr. altresì MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 314.

⁽⁴⁰⁶⁾ Rischio giustamente paventato da NAPOLEONI, *op. cit.*, 201-202. E si vedano altresì ALDROVANDI, *sub art.* 11, cit., 367 s.; IZZO, *Equivoci interpretativi sul delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, *F*, 2006, 4210; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 295.

⁽⁴⁰⁷⁾ ALDROVANDI, *sub art.* 11, cit., 371; NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 300.

⁽⁴⁰⁸⁾ SOANA, *I reati tributari*, cit., 365. Parla di reato eventualmente permanente Cass. pen., 4-12-2012, n. 46833, *F*, 2012, 7616. Nello stesso senso Cass. pen., 25-6-2012, n. 37415, *DeG*, 28-9-2012.

⁽⁴⁰⁹⁾ NAPOLEONI, *op. cit.*, 205; IZZO, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 7555; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 663; SOANA, *I reati tributari*, cit., 377; ZANNOTTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 217. Nella giurisprudenza, cfr. Cass. pen., 3-7-2015, n. 36378.

⁽⁴¹⁰⁾ ALDROVANDI, *sub art.* 11, cit., 372.

⁽⁴¹¹⁾ ALDROVANDI, *sub art.* 11, cit., 359 ss.; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 311; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 573; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 321; NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 303; NAPOLEONI, *op. cit.*, 207; PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, cit., 666; PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 269; SOANA, *I reati tributari*, cit., 385; TRAVERSI-GENNAI, *op. cit.*, 297; ZANNOTTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 219. Nello stesso senso, cfr. Cass. pen., 22-4-2015, n. 27143.

⁽⁴¹²⁾ In questo senso, ad esempio, PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 268; IZZO, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 7555; NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 295; ZANNOTTI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 218.

⁽⁴¹³⁾ E si vedano le considerazioni di NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 296.

⁽⁴¹⁴⁾ Per tutti, NANNUCCI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 293.

⁽⁴¹⁵⁾ LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 306; PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 271.

⁽⁴¹⁶⁾ Cass. pen., 25-6-2012 (dep. 27-9-2012), *CP*, 2013, 1064.

⁽⁴¹⁷⁾ In argomento, cfr. LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 321; MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 327; ZANNI-REBECCA, *La disciplina della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto*, *F*, 2010, 6300; *Relazione* n. III/09/10 del 3-8-2010 della Corte di Cassazione (relatore Pistorelli).

⁽⁴¹⁸⁾ LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 323; PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 273.

⁽⁴¹⁹⁾ *Relazione* n. III/09/10 del 3-8-2010 della Corte di Cassazione, cit.

(420) LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 322; PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 275.

(421) MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 327; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 322; PRICOLO-TRABACCHI, *op. cit.*, 275.

Titolo III

Le pene accessorie tributarie - DISPOSIZIONI COMUNI

Art. 12. Pene accessorie

1. La condanna per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa:

- a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
- b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
- c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;
- d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;
- e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale.

2. La condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3.

2-bis. Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

Art. 12-bis. Confisca

1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Art. 13. Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario

1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.

2-bis. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2.

3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689.

Nuovo Art. 13. Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario

I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti 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.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

ART. 13-bis Circostanze del reato

1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.

13. Approfondimento teorico in tema di NE BIS IN IDEM

13 marzo 2018 | Alessandra Galluccio

NE BIS IN IDEM E REATI TRIBUTARI: LA CONSULTA RESTITUISCE GLI ATTI AL GIUDICE A QUO PERCHÉ TENGA CONTO DEL MUTAMENTO GIURISPRUDENZIALE INTERVENUTO CON LA SENTENZA A. E B. C. NORVEGIA

C. Cost., sent. 24 gennaio 2018, n. 43, Pres. Red. Lattanzi

Contributo pubblicato nel Fascicolo 3/2018

1. Con la sentenza che qui si segnala, la Corte costituzionale ha deciso nel senso della restituzione degli atti al giudice rimettente per nuovo esame dello jus superveniens europeo la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. – per contrasto

con l'art. 117 c. 1 Cost., in relazione all'art. 4 Prot. 7 CEDU, nell'interpretazione fornite dalla Corte di Strasburgo – «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi protocolli».

Anticipiamo subito che la ragione a fondamento della restituzione degli atti al giudice a quo – per consentire a quest'ultimo una nuova valutazione circa la rilevanza e la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale – è la sopravvenienza non di un novum legislativo o giurisprudenziale interno, bensì di una sentenza della Corte Edu, la Grande camera nel caso A e B c. Norvegia.

2. Prima di procedere ad un'analisi più dettagliata della pronuncia in oggetto, conviene riepilogare brevemente – rinviando per ogni approfondimento all'ordinanza di rimessione, già pubblicata su questa Rivista, 5 dicembre 2016, con commento di S. Confalonieri, *Ne bis in idem e reati tributari: il Tribunale di Monza solleva eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. Quale possibile destino della questione pendente dopo la pronuncia A. e B. c. Norvegia?* – i fatti oggetto del giudizio pendente di fronte al giudice a quo e l'iter argomentativo da quest'ultimo seguito nel sollevare questione di legittimità costituzionale.

Un riepilogo, questo, che riveste una funzione ulteriore rispetto a quella, consueta, di agevolare la lettura: la Consulta ha, infatti, manifestato apertis verbis il suo apprezzamento per l'opera di ricostruzione della giurisprudenza sovranazionale in materia operata dal Tribunale di Monza, così come per le conclusioni cui il giudice è pervenuto (§ 5). Conclusioni, tuttavia, da ritenersi ormai superate proprio dall'ulteriore evoluzione della giurisprudenza della Corte Edu rappresentata da A. e B. c. Norvegia.

Veniamo, dunque, a noi. Di fronte al giudice a quo sta un imputato per il delitto previsto e punito (con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni) dall'art. 5, c. 1 d.lgs. 74/2000, che ha – in concreto – omesso le dichiarazioni IRPEF e IVA, al fine di evadere le relative imposte, per una somma superiore alla soglia di punibilità. Com'è noto, la medesima omissione costituisce illecito tributario, ed è sanzionata in via amministrativa ai sensi degli artt. 1, c. 1 e 5, c. 1 d.lgs. 471/1997 (con una sanzione pari al centoventi per cento delle imposte evase).

Il procedimento amministrativo, come sovente avviene, è stato più spedito di quello penale e al soggetto sono già state irrogate – in via definitiva – le sanzioni amministrative previste dalla legge. Il giudice a quo, allora, presso il quale il giudizio penale tuttora pende – assumendo, per le ragioni che vedremo, che anche la sola

prosecuzione del procedimento costituisca una violazione del ne bis in idem convenzionale e ritenendo di essere privo di uno strumento processuale che gli consenta di mettere fine al processo – solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per contrasto con la (allora) costante applicazione dell'art. 4, Prot. 7 CEDU da parte della Corte di Strasburgo e, mediatamente, con l'art. 117 c. 1 della Costituzione.

3. Le premesse dalle quali muove il giudice rimettente – entrambe ricavate da un'attenta analisi della giurisprudenza convenzionale precedente la pronuncia A. e B. – sono, essenzialmente, due.

In primo luogo, la prevalenza dei criteri di qualificazione 'sostanziale' della sanzione inflitta, al metro dell'art. 7 Cedu e degli ormai arcinoti criteri della sentenza Engel e a. c. Paesi Bassi, a dispetto dell'etichetta' (sanzione amministrativa, illecito tributario) prescelta dal legislatore nazionale. Da questo punto di vista – osserva il giudice a quo – non può dubitarsi che anche la sanzione prevista dagli artt. 1, c. 1 e 5, c. 1 d.lgs. 471/1997 (esattamente come quella di cui all'art. 5 c.1 d.lgs. 74/2000) abbia natura sostanzialmente penale. Si tratta – argomenta il giudice – di imporre all'evasore fiscale il pagamento di una somma che non è pari all'imposta evasa, ma che comprende un quid pluris avente natura deterrente e retributiva (e non meramente, dunque, ripristinatoria/risarcitoria). In questo senso si è, del resto, più volte pronunciata la Corte Edu, chiamata a giudicare la 'vera natura' di analoghe 'sovrattasse' previste dalle legislazioni di altri stati membri (si vedano, ad esempio, Nykänen c. Finlandia[1] e Lucky Dev c. Svezia[2]).

In secondo luogo, la nozione di idem factum convenzionale, pacificamente riferita alla concreta condotta messa in atto dal soggetto agente e non – come spesso afferma la Corte di Cassazione – alla sua qualificazione giudica[3]. In una concreta vicenda nella quale, tra l'altro, l'imputato, titolare di una ditta individuale, era il medesimo soggetto fisico, oltreché giuridico. Un caso, insomma, in cui il fatto storico in sé considerato, alla base di entrambi i procedimenti, è inequivocabilmente – osserva il giudice – il medesimo.

4. Dalle due premesse appena esaminate – la natura sostanzialmente penale di entrambe le sanzioni al metro dell'art. 7 Cedu; e l'identità (alla stregua dei criteri dettati dalla Convenzione) dei fatti oggetto dei distinti procedimenti – derivano, a giudizio del Tribunale di Monza, altrettante conclusioni.

5. La prima, e più importante, – rispecchiante l'assetto della giurisprudenza convenzionale al momento di deposito dell'ordinanza e destinata a venire sovvertita dalla successiva pronuncia A. e B. c. Norvegia – ha a che fare con la stessa natura del divieto di bis in idem convenzionale.

Come il giudice a quo osserva, infatti, vi sono ottime ragioni per ritenere che ne bis in idem di cui all'art. 4 prot. 7 Cedu debba essere interpretato come statuente un divieto instaurare un nuovo giudizio (o di far proseguire il giudizio già instaurato) concernente un fatto 'identico' a quello già oggetto di una pronuncia definitiva. Insomma, nulla impedisce ai legislatori nazionali di prevedere un 'doppio binario sanzionatorio' e, dunque, di dare inizio a due procedimenti (diversamente etichettati) che comportino, entrambi, l'inflizione di una sanzione sostanzialmente penale. Quando però uno dei procedimenti giunge ad una pronuncia definitiva, l'altro deve necessariamente arrestarsi, pena la violazione della norma convenzionale.

Fedele a questa impostazione, il giudice a quo ritiene dunque di dover porre fine a un processo penale che – riguardando gli stessi fatti decisi in via definitiva da un diverso procedimento avente, anche esso, natura sostanzialmente penale – si presenta come una ingiustificabile violazione del diritto dell'imputato al ne bis in idem.

6. La seconda conclusione muove dall'inesistenza, all'interno del codice di procedura penale italiano, di una norma che consenta al giudice di raggiungere il risultato che si propone. Di qui la necessità di un intervento della Consulta, diretto a manipolare il testo dell'art. **649 c.p.p.** – il cui inequivoco tenore letterale osta all'interpretazione convenzionalmente orientata – dichiarandolo incostituzionale, appunto, **«nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi protocolli».**

7. Come più volte anticipato, tuttavia, quando la questione di legittimità costituzionale viene discussa e decisa dalla Consulta, il castello delle argomentazioni del giudice a quo – pur dotato di solide fondamenta – è già stato ormai profondamente scosso dalla Grande camera di Strasburgo, nella sentenza A. e B. c. Norvegia (in questa Rivista, 18 novembre 2016, con commento di F. Viganò, La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio). La sentenza in questione, com'è noto, introduce un nuovo parametro da tenere in considerazione nella valutazione circa il rispetto del divieto di cui all'art. 4, Prot. 7 Cedu: quello della «close connection in substance and in time» fra i diversi procedimenti concernenti l'idem factum.

Ferme restando le premesse da cui muoveva il giudice a quo – natura sostanzialmente penale di entrambe le sanzioni irrogate nei diversi procedimenti; e medesimo fatto storico, considerato nelle sue coordinate spazio-temporali – la cui perdurante rilevanza non è in discussione, più incerte si fanno le conseguenze di un tale stato di fatto.

Se prima, infatti, la sentenza definitiva in uno dei due procedimenti segnava, in maniera automatica e inequivocabile, il momento a partire dal quale il protrarsi del procedimento ancora pendente costituiva una violazione del ne bis in idem convenzionale, ora una tale violazione si presenta come meramente eventuale. Ed, anzi, la violazione in questione sarà da escludere quando i due procedimenti – pur procedendo separatamente e concludendosi in momenti diversi – risultino tra loro ‘strettamente connessi’, sia dal punto di vista ‘materiale’ che da quello ‘temporale’. La stessa Corte di Strasburgo ha individuato alcuni criteri che il giudice può adoperare al fine di indagare la sussistenza di una tale connessione: il fatto, ad esempio, che i diversi procedimenti perseguano finalità complementari, connesse ad esposti diversi della condotta; il grado di coordinamento probatorio fra i procedimenti e la prevedibilità della loro duplicazione; la possibilità di tenere conto della pena inflitta nel primo procedimento al momento dell’irrogazione della sanzione nel secondo di essi, al fine di prevenire eccessi sanzionatori; l’appartenenza delle sanzioni all’ ‘hard core’ del diritto penale (al fine di valutarne più severamente la duplicabilità).

8. Profondamente mutato è, allora, il contesto della giurisprudenza europea cui l’ordinanza di rimessione fa riferimento e cui la Corte costituzionale deve attenersi – essendo la questione unicamente formulata avendo riguardo al parametro interposto di cui all’art. 117 c. 1 – per pronunciarsi sulla questione. La Consulta deve, pertanto, soffermarsi sui mutamenti sopravvenuti nella giurisprudenza ‘vivente’ di Strasburgo, apprezzandone con sensibilità le sfumature e contestualizzandone le scelte.

I giudici costituzionali affermano, in primo luogo, il carattere di ‘diritto consolidato’ (sulla base dell’insegnamento della sentenza 49/2015) della Grande camera A. e B. c. Norvegia, sottolineando come dall’interpretazione ivi fornita il giudice nazionale non possa discostarsi.

La Consulta sottolinea, poi, come la questione – al momento della sua formulazione da parte del giudice rimettente – dovesse considerarsi rilevante e non manifestamente infondata. I giudici si soffermano, in particolar modo, sull’impossibilità per il Tribunale di Monza di prevedere ed adeguatamente valorizzare, nell’iter motivazionale seguito, le poche sentenze di Strasburgo nelle quali il criterio della ‘close connection’ aveva fatto, in precedenza, capolino. Si tratta di pronunce isolate e frequentemente disattese, riferentesi per lo più a casi in cui la seconda ‘pena’, seppur inflitta in separato procedimento, conseguiva automaticamente alla prima: casi, insomma, affatto diversi da quello in questione, in cui entrambe le autorità (penali e amministrative) che entrano in gioco, sono tenute ad apprezzare autonomamente i fatti oggetto del procedimento.

Per la Consulta, insomma, quello della Corte Edu è un vero e proprio revirement, sostanzialmente imprevedibile e tale da mutare profondamente la natura del principio

di ne bis in idem convenzionale: non più «regola inderogabile conseguente alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento», ma apprezzamento subordinato alla discrezionalità giudiziaria in ordine alla presenza e alla natura del nesso che lega i due procedimenti; non più principio di natura processuale, «giacché criterio eminente per affermare o negare il legame materiale è proprio quello» di natura prettamente sostanziale «relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata».

«Si è passati» insomma «dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata» (§ 7).

Una tale valutazione – chiosa la Consulta – non può prescindere da un giudizio casistico rimesso all'autorità che procede. Ad essa spetta, stante il mutamento della normativa interposta, una nuova analisi circa la rilevanza e la non manifesta infondatezza della questione e, in particolar modo, un'indagine sulla sussistenza, fra i procedimenti concretamente sottoposti al suo giudizio, di quella 'stretta connessione' che rende inoperante la garanzia di cui all'art. 4, Prot. 1 Cedu. In presenza di una tale connessione, infatti, l'intervento manipolativo sull'art. 649 c.p.p. smetterebbe di essere rilevante nel giudizio a quo.

In conclusione – afferma la Corte costituzionale – per effetto della sentenza A. e B. c. Norvegia è ora meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di bis in idem alle ipotesi di duplicazione della sanzione per il medesimo fatto, tanto in relazione agli illeciti tributari, quanto in altri rami dell'ordinamento. Ciò nondimeno, un intervento razionalizzatore della materia del 'doppio binario sanzionatorio' da parte del legislatore resta quanto mai opportuno, per porre rimedio alle perduranti frizioni che dovessero determinarsi fra l'ordinamento nazionale e la Cedu.

9. Dalla Consulta – verrebbe da dire – è tutto. E certo di più non si potrebbe pretendere, visto il vorticoso mutamento dei paradigmi della giurisprudenza Edu, che proprio in materia di ne bis in idem non ha, ultimamente, brillato per chiarezza. Basti qui fare riferimento alla pronuncia immediatamente successiva ad A. e B. c. Norvegia: ci riferiamo a Johannesson e a. c. Islanda (anch'essa pubblicata in questa Rivista, 22 maggio 2017, con nota di F. Viganò, Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari), nella quale la Corte ha nuovamente riconosciuto la violazione dell'art. 4, prot. 7 Cedu, in un caso di doppio binario sanzionatorio e penale in materia tributaria.

Il nuovo criterio della ‘close connection’ introdotto dalla Grande camera, infatti, pecca di un’estrema, e sostanzialmente inemendabile, imprecisione: tanto più grave perché avente ad oggetto la materia dei diritti fondamentali dell’uomo.

Che un principio cardine come quello del ne bis in idem debba essere governato da regole così radicalmente indeterminate è apparso intollerabile, di recente, ad una voce autorevole come quella dell’Avvocato generale M. Campos Sanchez-Bordona che – nel presentare le sue conclusioni nelle attesissime cause (C-524/15, Menci^[4], C-537/16, Garisson Real Estate SA e a.^[5], C-596/16 e C-597/16, Di Puma^[6] e Zecca) concernenti la compatibilità del sistema tributario italiano con in ne bis in idem, questa volta, comunitario – ha sottolineato come sussistono «ostacoli quasi insormontabili che i giudici nazionali dovranno affrontare per chiarire a priori, con un minimo di certezza e prevedibilità, quando sussista tale nesso» (le conclusioni sono consultabili in questa Rivista, 18 settembre 2017, con nota di F. Viganò, Le conclusioni dell’Avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato).

Muovendo da questa premessa, l’Avvocato generale ha, poi, esplicitamente esortato la Corte di Giustizia europea, che a breve dovrà pronunciarsi sulle cause citate, a prevedere – come effettivamente essa può fare, ai sensi dell’art. 52 § 3 CDFUE – uno standard di tutela del diritto a non essere giudicati due volte più elevato di quello attualmente fornito dalla Corte Edu, giudicato – proprio in ragione dell’imprecisione dei criteri forniti dopo la sentenza A. e B. – non sufficientemente elevato.

Concludiamo così allora, con gli occhi puntati, questa volta, sulla Corte di Lussemburgo, questo ennesimo capitolo di una vicenda – quella dei rapporti fra doppio binario sanzionatorio penale/amministrativo e divieto di bis in idem – destinata a riservarci ancora, se non qualche sorpresa, almeno qualche pagina da scrivere.

[1] In questa Rivista, 5 giugno 2014, con nota di M. Dova, Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali.

[2] In questa Rivista, 11 dicembre 2014, con nota di M. Dova, Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile. Sempre in materia di doppio binario sanzionatorio si veda anche Id., Ne bis in idem e reati tributari: Nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione, in questa Rivista, 27 marzo 2015.

[3] Il principale approdo in materia è rappresentato dalla C. Edu, Grande Camera, sent. 10 febbraio 2009, Zolotukhin c. Russia. Nella giurisprudenza nazionale cfr., di recente, Corte Cost., 21 maggio 2016, n. 200, in questa Rivista, 24 luglio 2016, con nota di S. Zirulia, Ne bis in idem: la Consulta dichiara l’illegittimità dell’art. 649 c.p.p.

nell'interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo Eternit bis prosegue).

[4] In questa Rivista, 28 settembre 2015, con nota di F. Viganò, Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia.

[5] In questa Rivista, 17 ottobre 2016, con nota di F. Viganò, A never-ending story? Alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato.

[6] In questa Rivista, 28 novembre 2016, con nota di F. Viganò, Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della Cassazione in materia di abuso di informazioni privilegiate.