



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
(*ordinamento ex D.M. 270/2004*)
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

“Il reato di dichiarazione
infedele dopo la riforma del
2015”

Relatore

Ch. Prof. Tosi Loris

Laureando

Katia Garbo

Matricola 839110

Anno Accademico

2015 / 2016

INDICE

Introduzione.....	4
-------------------	---

CAPITOLO 1- EXCURSUS STORICO DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

1. Cenni storici: legge 7 gennaio 1929, n. 4.....	6
2. I decreti di riforma del sistema tributario: l'introduzione del reato di dichiarazione infedele.....	8
3. I cambiamenti apportati dalla legge 7 agosto 1982 n. 516.....	9
4. Il carattere innovativo del d.lgs. 10 marzo 2000, n 74.....	13
5. L'introduzione di elementi a sfavore del reo tramite la legge 14 settembre 2011, n. 148.....	19
6. D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158: l'ultima riforma.....	21

CAPITOLO 2- IL DELITTO DI DICHIARAZIONE INFEDELE ED IL PROFILO DI RIFORMA

1. Profili generali.....	27
2. Rapporto tra procedimento penale ed amministrativo.....	32
3. Raffronto con gli artt. 2 e 3 del D.lgs. 74/2000.....	35
4. Il soggetto attivo e l'interesse tutelato.....	37
5. Elemento costitutivo del reato: l'elemento oggettivo.....	44
5.1 L'indicazione di elementi attivi di ammontare inferiore rispetto a quello effettivo.....	46
6. Costituzione del reato: elemento soggettivo.....	50

7. La nozione di elementi passivi fittizi: dal problema alla soluzione.....	51
7.1. Il caso.....	60
8. Le soglie di punibilità: vecchia e nuova normativa.....	64
9. Le valutazioni estimative: dall'abrogato art. 7 d.lgs. 74/2000 al nuovo art. 4 d.lgs. 158/2015.....	70
10. Il regime sanzionatorio.....	77

CAPITOLO 3- CIRCOSTANZE ATTENUANTI ED AGGRAVANTI, PRESCRIZIONE

1. Pene accessorie.....	85
2. Confisca per equivalente.....	87
3. Cause di non punibilità.....	93
3.1. La nuova causa di non punibilità: il pagamento del debito tributario.....	98
3.2. La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.....	105
3.3. Circostanza attenuante: riparazione dell'offesa nel caso di estinzione del debito tributario.....	109
4. La nuova aggravante: l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.....	112
5. Il termine di prescrizione.....	117
Conclusioni.....	128
Bibliografia.....	131

Introduzione.

Attraverso tal elaborato ci si propone di affrontare un tema alquanto dibattuto recentemente: la riforma penal-tributaria. Precisamente, si cercherà di esaminare in modo approfondito il delitto di dichiarazione infedele previsto all'art. 4, d.lgs. 74/2000, il quale sanziona penalmente coloro i quali ledono gli interessi dell'erario tramite la presentazione di una dichiarazione dei redditi o I.V.A. non del tutto veritiera.

S'intende affrontare l'argomento cercando di identificare quali siano le ragioni che hanno portato a tutte le modifiche compiute nel corso del tempo ed il perché siano presenti ancora molti dubbi d'interpretazione nonostante i numerosi interventi legislativi.

Questo elaborato si sviluppa in modo semplice e lineare tramite tre capitoli, i quali rappresentano le tre macro aree di studio.

Nel primo capitolo ci si addenterà nelle diverse normative susseguitesi negli anni, a partire dalla prima iniziativa avvenuta tramite la legge 7 gennaio 1929, n. 4, la quale rappresenta il provvedimento cardine del sistema sanzionatorio, per poi passare ai decreti di maggior rilevanza, sino alla legge in vigore, il d.lgs. 158/2015, attuato tramite la recente riforma penal-tributaria, cercando di mostrare quali siano le novità introdotte da questi interventi rispetto al periodo precedente e le motivazioni che si trovano alla base di tali decisioni.

Nel secondo capitolo si effettuerà un'approfondita analisi del corpo normativo originario del 2000, affrontando di paragrafo in paragrafo i diversi elementi che costituiscono la struttura del reato ed eseguendo un piccolo raffronto con i delitti più prossimi in quanto l'infedele dichiarazione non è altro che un'ipotesi residuale dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3). Si cercherà di cogliere il confine tra infedeltà e fraudolenza in modo da poter dare un significato univoco alle diverse fattispecie. Si affronteranno, inoltre, le modifiche intervenute tramite la riforma penal-tributaria, le quali hanno rettificato le soglie di punibilità dell'infedele dichiarazione e chiarito taluni concetti quali gli "elementi passivi fittizi e le valutazioni estimative". Nell'ultima parte del capitolo si osserveranno, infine, le sanzioni, penali ed amministrative, a cui sono

soggetti gli evasori. Ci si soffermerà in particolare sulle sanzioni amministrative, le uniche toccate dalla riforma penal-tributaria in riferimento all'infedele dichiarazione.

Infine, nel terzo capitolo, si procederà ad un'analisi delle ulteriori conseguenze poste in essere una volta commesso il delitto. Precisamente si esamineranno istituti quali la confisca e la prescrizione, i quali, anch'essi, sono state oggetto di riforma. Inoltre si procederà ad uno studio approfondito della nuova causa di non punibilità prevista al nuovo art. 13, d.lgs. n. 74/2000, rivolta nello specifico al delitto d'infedele dichiarazione, oltre a quello di omessa dichiarazione, e alla causa più generica di esclusione di punibilità per particolare tenuità del fatto, introdotta all'art. 131-bis del codice penale grazie al d.lgs. n. 28/2015, il quale ingloba al suo interno anche il suddetto delitto.

Il tutto sarà analizzato con il supporto di commenti e opinioni di vari autori allo scopo di rendere maggiormente comprensibile le diverse posizioni in materia.

Attraverso questo percorso s'intende analizzare in modo completo il delitto di dichiarazione infedele, osservando i punti di debolezza e quelli di forza al fine di accertare effettivamente se il d.lgs. n. 158/2015 è stato in grado di porre rimedio alle questioni ed ai dubbi sorti fin dalla sua entrata in vigore, e che la legge n. 148/2011 non è stata capace di risolvere.

Infine, s'intende dimostrare se gli interventi posti in essere tramite suddetto decreto siano stati in grado di dare concreta attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria tanto agognati dalla legge delega e non rappresentino solamente una scusante per procedere ad *abolitio criminis* in un periodo in cui il sistema giudiziario è sovraccaricato di procedimenti a causa della politica repressiva precedentemente seguita.

CAPITOLO I- EXCURSUS STORICO DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

1. Cenni storici: legge 7 gennaio 1929, n. 4; 2. I decreti di riforma del sistema tributario: l'introduzione del reato di dichiarazione infedele; 3. I cambiamenti apportati dalla legge 7 agosto 1982 n. 516; 4. Il carattere innovativo del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74; 5. L'introduzione di elementi a sfavore del reo tramite la legge 14 settembre 2011, n. 148; 6. D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158: l'ultima riforma.

1. Cenni storici: legge 7 gennaio 1929, n. 4.

Uno dei principi fondamentali della nostra costituzione è sancito dall'art. 53 il quale designa il principio di capacità contributiva¹. Nel corso degli anni sono state molte le condotte attraverso i quali gli individui si sono sottratti all'obbligo contributivo diventando, di conseguenza, degli evasori. Rientra nell'ambito delle suddette condotte la presentazione di una dichiarazione infedele. Tale reato è stato uno dei primi ad essere istituito² e risulta essere stato oggetto di diverse modifiche nel corso degli anni.

Inizialmente, gli interventi legislativi riguardarono la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, e solamente in un secondo momento il legislatore passò ad una tipizzazione delle diverse fattispecie che integrano il reato. La legge 7 gennaio 1929, n. 4 introdusse per la prima volta nel nostro ordinamento il diritto penale tributario. Attraverso tale provvedimento il diritto penale tributario venne riconosciuto come branca autonoma del diritto e furono fissati tre importanti principi:

¹ *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".*

² Congiuntamente al reato di omessa dichiarazione.

1. principio di fissità³, il quale disponeva che la legge in commento potesse essere modificata solamente dal legislatore. La legge non poteva essere cambiata tramite abrogazione tacita o implicita⁴;
2. pregiudiziale tributaria. Tale concetto si fondava sul fatto che la quantificazione dell'imposta evasa veniva fatta dal giudice tributario e, solo successivamente, la stessa condotta veniva contestata in un procedimento penale. Di conseguenza il procedimento penale partiva già con un dato sicuro: l'ammontare dell'imposta evasa, senza che vi fosse alcuna interferenza da parte del giudice penale.
3. principio di ultrattività⁵, secondo il quale le sanzioni tributarie dovevano essere applicate a tutti quei reati che fossero stati commessi nel periodo in cui la legge era in vigore, anche in caso di successiva modifica della normativa.⁶ L'obiettivo di tale principio era quello di far in modo che i trasgressori non cessassero di essere puniti in base al dettato normativo in vigore al momento di commissione del fatto.

Tutti questi principi furono poi abrogati da disposizioni posteriori, le quali apportarono innumerevoli modifiche, sintomo di un cambio di rotta del pensiero del legislatore. Il principio di fissità fu abrogato dal d.l. n. 429 del 1982 poi convertito in legge n. 516/1982, allo stesso modo fu abrogata la cosiddetta

³ Art. 1, co. 2, legge n. 4/1929: *"le norme introdotte dalla legge n.4/1929, e in quanto questa non provveda, quelle del Libro primo del Codice Penale, non possono essere modificate o abrogate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore, con specifico riferimento alle singoli disposizioni abrogate o modificate"*.

⁴ Come sostengono TRAVERSI, A., GENNAI S., *"I nuovi delitti tributari"*, Milano, 2000, p. 26 tale scelta fu dettata dall'esigenza di non creare incertezza nel sistema sanzionatorio tramite interventi eccessivi.

⁵ Art. 20, legge n.4/1929 *"Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando dette disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione"*.

⁶ Successivamente questo principio venne abrogato a favore del principio di irretroattività della legge penale. L'art. n. 2 del codice penale, al secondo ed al terzo comma dispone: *"Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile"*.

Inoltre la legge stabilisce che la norma penale possa essere retroattiva solamente nel caso in cui vada a favore del reo.

pregiudiziale tributaria⁷, mentre il principio di ultrattività risulta essere stato abrogato successivamente tramite la legge n. 507/1999.

2. I decreti di riforma del sistema tributario: l'introduzione del reato di dichiarazione infedele.

Gli anni settanta si aprirono con un importante riforma del nostro ordinamento, con la quale si modificò in maniera strutturale il sistema impositivo statale. L'obiettivo fu quello di riscrivere in chiave moderna il sistema tributario italiano per armonizzare la legislazione a quella degli altri paesi che rientravano nella Comunità Economica Europea⁸. Per quanto ci riguarda, di rilevante importanza risulta essere il d.p.r. n. 600/1973, il quale all'art. 46 indica *“Le violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette”*. L'articolo suddetto indica come comportamenti sanzionabili:

- l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi⁹;
- la presentazione di una dichiarazione infedele¹⁰.

⁷ La pregiudiziale tributaria fu abrogata nel 1982 a favore del principio di autonomia fra procedimento penale e procedimento tributario. Tale scelta fu conseguenza del fatto che la pregiudiziale tributaria favorì in un certo modo il fenomeno dell'evasione a causa dei lunghi tempi richiesti dai due diversi procedimenti, infatti, in media, il processo penale iniziava quindici anni dopo il processo tributario. Inoltre la sentenza del giudice tributario risultava essere vincolante per il giudice penale e ciò era contrario ai principi costituzionali del libero convincimento e dell'obbligatorietà dell'azione penale, alla quale quest'ultimo giudice si doveva attenere.

Al contrario, grazie al principio di autonomia, i due processi iniziano contemporaneamente, riducendo di conseguenza i tempi del contenzioso. Ciò crea ulteriori problemi: processo tributario e processo penale possono giungere a conclusioni opposte, si può vincere in una sede e perdere nell'altra. Per attenuare tale rischio i reati tributari vennero configurati come reati di pericolo. Il principio di autonomia è tutt'oggi in vigore ma dal 2000 in poi i reati tributari vennero nuovamente configurati come reati di danno, di conseguenza anche in sede penale occorre quantificare l'imposta evasa dal contribuente. Ciò rende i tempi processuali più brevi ma a causa delle diverse regole che disciplinano processo penale e processo tributario è possibile giungere a diverse quantificazioni di imposta evasa. Ciò crea ulteriori disguidi e problemi.

⁸ Tale riforma applicò i principi di progressività e di capacità contributiva alle imposte che furono istituite, quali l'IVA, l'IRPEF, l'IRPEG e l'ILOR principalmente, allo scopo di rispettare il divieto di discriminazione fiscale tra i beni prodotti da ciascun paese membro della CEE.

⁹ Art. 46 co.1 d.p.r. n. 600/1973 *“Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da lire cinquecentomila a lire due milioni. Essa può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.”*

¹⁰ Art. 46 co. 2 d.p.r. n. 600/1973 *“Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito*

Fra i comportamenti che identificano una dichiarazione infedele sono annoverati:

- la dichiarazione di un reddito inferiore rispetto a quello dovuto;
- la dichiarazione di un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta;
- l'indicazione di indebite deduzioni d'imponibile;
- l'indicazione di indebite detrazioni d'imposta;
- l'indicazione di un credito superiore rispetto a quello spettante.

Il d.p.r. n. 600/1973 fu l'atto che introdusse il delitto di dichiarazione infedele nel nostro ordinamento. Successivamente si è susseguita una catena di interventi, la quale ha modificato il dettato normativo originale sino all'ultimo provvedimento, attuato dalla legge 24 settembre 2015, n. 158.

3. I cambiamenti apportati dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

Dopo l'introduzione del delitto di dichiarazione infedele il primo intervento di modifica si ebbe con la legge n. 516 del 1982. In particolare tale dettato normativo portò ad un irrigidimento delle sanzioni di natura tributaria aumentando l'efficienza degli enti nel reprimere il fenomeno dell'evasione. Per tale ragione la legge venne chiamata "*Manette agli evasori*".

Con l'obiettivo di ridurre i tempi processuali, tramite l'art 13 della l. 516/1982, venne abrogata la cosiddetta pregiudiziale tributaria in favore del principio di autonomia¹¹. All'articolo suddetto venne inoltre aggiunto un secondo comma, il quale dispone: "*l'azione penale ha corso anche in pendenza dell'accertamento di imposta, a far data dal 1 gennaio 1983*". Ciò significa che, da tale momento, l'azione penale nei confronti del reo può essere esercitata immediatamente dopo l'avvenuta conoscenza del crimine commesso. Di conseguenza, solamente nel caso in cui si verificano le condizioni, possono essere applicate misure restrittive della libertà personale dell'imputato.

superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte".

¹¹ Come riferimento in nota n. 9.

Tuttavia, fatto più importante e decisamente innovativo della norma in commento fu quello di trattare i comportamenti “prodromici”¹² alla stregua dei reati stessi. Dal momento che i reati tributari vennero configurati come reati di pericolo e non più come reati di danno¹³ si slegò in un certo senso la fattispecie di reato dal fatto stesso, sanzionando così tutti quei comportamenti posti in essere allo scopo di violare il precetto normativo e non la mancata remunerazione del tributo dovuto. A causa di siffatta previsione vennero identificati come comportamenti perseguibili alcune semplici omissioni di condotte previste dall’ordinamento tributario.

Grazie a tale scelta emersero svariati vantaggi tra i quali l’accelerazione dei tempi di accertamento e la prevenzione del fenomeno dell’evasione, tuttavia si verificarono anche alcuni svantaggi: dal momento che vennero previste delle soglie di punibilità legate all’ammontare dell’imposta evasa ciò comportò necessariamente la quantificazione della stessa per poter giungere ad un verdetto. Inoltre la previsione di condotte non gravi come fattispecie di reato ebbe come conseguenza il rallentamento dei tempi processuali a causa dell’elevata ingerenza di suddette condotte.

Con l’introduzione della legge 516/1982 il reato di dichiarazione infedele¹⁴ cambiò in alcuni suoi aspetti.

All’art. 1, il testo cita: *“E’ punito con la pena dell’arresto da tre mesi a due anni e dell’ammenda da lire dieci milioni a lire venti milioni chiunque:*

a) avendo effettuato cessione di beni o prestazioni di servizi, ne omette l’annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi o annota i relativi corrispettivi in misura inferiore a quella reale, se l’ammontare dei corrispettivi non annotati nelle scritture del relativo periodo d’imposta è superiore a centocinquanta milioni di lire e allo 0,25 per cento dell’ammontare complessivo dei corrispettivi risultante dall’ultima dichiarazione presentata, al netto di quelli imputati ai redditi

¹² I comportamenti prodromici vennero comparati a vere e proprie ipotesi di reato configurando, di conseguenza, come reato la disciplina del tentativo come sostenuto da PATALANO V., *Significato e limiti della dogmatica del reato di pericolo*, Napoli, 1975, p. 27.

¹³ Come riferimento in nota n. 9.

¹⁴ In tale periodo il reato di dichiarazione infedele era configurato come contravvenzione. Solo successivamente venne configurato come delitto

di immobili o di capitale di cui alla lettera c), o comunque, è superiore a cinquecento milioni di lire;

b) avendo effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi, ne omette la fatturazione o l'annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero indica nelle fatture o nelle annotazioni i relativi corrispettivi in misura inferiore a quella reale, se l'ammontare dei corrispettivi non fatturati o non annotati nelle scritture contabili del relativo periodo di imposta è superiore a centocinquanta milioni di lire e allo 0,25 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi risultante dall'ultima dichiarazione presentata, o comunque, è superiore a cinquecento milioni di lire;

c) nella relazione annuale indica redditi fondiari o di capitale o altri redditi, in relazione ai quali non era obbligato ad annotazioni in scritture contabili, per un ammontare complessivo inferiore a quello effettivo di oltre cento milioni di lire se l'ammontare dei redditi indicati è inferiore a quello effettivo di oltre un quarto di quest'ultimo e di oltre cinquanta milioni di lire, si applica la pena dell'arresto fino a due anni o dell'ammenda fino a lire quattro milioni. Per i terreni ed i fabbricati si considera effettivo il reddito determinato ai fine delle imposte sui redditi. Si tiene conto dei redditi fondiari o di capitale anche se concorrono a formare il reddito d'impresa, purché non derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Il primo comma identifica quale soggetto attivo di omessa e di infedele dichiarazione chiunque sia titolare di redditi fondiari, di capitale e di altri redditi mentre vengono esplicitate regole diverse riguardo ai contribuenti con l'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Rispetto al testo dell'art. 46, d.p.r. 600/1973, vennero introdotte delle soglie di punibilità in merito all'imposta evasa. Venne imposto un duplice limite¹⁵, a fronte del quale, una volta superato, si integrava il reato. Più precisamente:

- L' omissione, la mancata fatturazione o l'annotazione di corrispettivi in misura inferiore a quella reale erano puniti se congiuntamente si superavano i centocinquanta milioni di lire e lo 0,25% del totale complessivo dei corrispettivi, oppure in ogni caso se l'omissione, la mancata

¹⁵ Il duplice limite serviva in particolar modo per dimostrare il dolo dell'azione.

fatturazione o l'annotazione di corrispettivi in misura inferiore superava i cinquecento milioni di lire;

- Era punita l'omessa annotazione di corrispettivi per un ammontare complessivo inferiore a quello reale di oltre cento milioni di lire oppure nel caso in cui il totale dei corrispettivi fosse inferiore a quello reale, congiuntamente, di oltre il 25% ed oltre i centocinquanta milioni di lire.

Al comma 4 della suddetta legge si contemplano invece i casi in cui il reato non viene posto in essere. Il testo stabilisce:

“Nei casi di cui ai punti 1) e 2) e in quelli previsti dal 3° comma, non si considerano omesse le annotazioni e le fatturazioni di corrispettivi, purché ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

a) le annotazioni siano state effettuate in taluna delle scritture contabili indicate nel comma 6 o i dati delle operazioni risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge, e i corrispettivi non annotati o non fatturati risultino altresì compresi nella relativa dichiarazione annuale e sia versata l'imposta globalmente dovuta. Le annotazioni devono essere effettuate o i documenti devono essere emessi prima che la violazione sia stata contestata e che siano iniziate ispezioni o verifiche;

b) fuori dai casi di cui alla lettera a) del presente comma, i corrispettivi non annotati o non fatturati risultino compresi nella relativa dichiarazione annuale e sia versata l'imposta globalmente dovuta sempre che la violazione non sia stata constatata e che non siano iniziate ispezioni o verifiche;

c) si tratti di operazioni che non danno luogo all'applicazione delle relative imposte;

d) le annotazioni effettuate in violazione dei criteri di cui al comma 1 dell'art. 75 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 1 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, risultino dalle scritture contabili obbligatorie del periodo d'imposta precedente o successivo a quello di competenza e derivino dall'adozione di metodi costanti di impostazione contabile, essendosi tenuto conto dei relativi corrispettivi nella dichiarazione del periodo in cui l'annotazione è stata eseguita.”

Risultavano infine esclusi dal reato in esame, al quinto comma, quei redditi non dichiarati *“qualora si tratti di somme costituenti reddito di lavoro dipendente o*

redditi assimilati purché assoggettate a ritenuta alla fonte e purché il reddito complessivo sia costituito per almeno due terzi da redditi di lavoro dipendente o assimilati”

La legge in esame tuttavia non ebbe molto successo, anzi, creò molta confusione sia fra i contribuenti sia fra gli organi di diritto, poiché, come suddetto, i comportamenti prodromici instaurarono processi di scarsa rilevanza sociale, privi di un reale contenuto offensivo. Ne derivò così un allungamento dei tempi processuali, fatto che si pose contro sia alle esigenze delle istituzioni, sia all'interesse della collettività.

4. Il carattere innovativo del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Dopo l'introduzione della legge 7 agosto 1982 n. 516, trascorsero diversi anni prima che il governo decidesse di intervenire nuovamente in ambito penale tributario, il 19 dicembre 1997 il governo propose un progetto di legge delega il quale si concluse con poco di fatto, per poi passare alla legge 25 giugno 1999 n. 205, attuata attraverso il d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

Tale decreto si compone di due parti: una parte speciale, la prima, ed una parte generale, la seconda. Nella prima parte vengono indicate tutte le fattispecie criminose che integrano reato, mentre nella seconda si individuano dei principi comuni a tutte o solo ad alcune fattispecie di reato. La norma in esame, intitolata: *“Nuova disciplina dei reati tributari in materia di imposte sui redditi e valore aggiunto”* rappresentò una vera e propria novità rispetto alla legislazione precedente in quanto mostrò una radicale inversione di rotta nel pensiero del legislatore. Ciò è dimostrato da quanto riportato nella Relazione Ministeriale di accompagnamento del d.lgs. suddetto, la quale dispone: *“conformemente alle direttive della legge delega, il nuovo sistema attua, per tal rispetto, una vera e propria inversione di rotta, assumendo come obiettivo strategico quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente collegati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente ‘formali’ e ‘preparatorie’”*.

In tale contesto, in osservanza del principio di offensività, l'esigenza primaria divenne quella di ridurre in numero di fattispecie criminose allo scopo di punire chi effettivamente commettesse reati veri e propri e non ponesse in essere solamente comportamenti prodromici. L'obiettivo principale diventò quello di sanzionare l'effettiva e reale lesione dell'interesse dell'erario rinunciando a perseguire tutti quei comportamenti preparatori che avevano rappresentato i cardini della legge n. 516/1982. Con il d.lgs. 74/2000 venne, di conseguenza, abrogato l'intero Titolo I della L. 516/1982, con l'implicazione di dover ridefinire tutti quei comportamenti che potessero essere penalmente rilevanti. In ossequio al principio di offensività legislatore focalizzò la sua attenzione sulla dichiarazione annuale dei redditi o ai fini iva, decretando la presentazione di tali documenti il "momento della verità" e quindi elemento attraverso il quale si perfeziona il reato. Ciò si desume chiaramente da quanto indicato nella Relazione governativa di accompagnamento: *"La dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, infatti, costituisce il momento in cui si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e "definitivo" dell'evasione di imposta: tutto ciò che sta a monte della dichiarazione rimane privo ex se di rilevanza penale"*.

In particolar modo furono tre le fattispecie criminose collegate alla presentazione dei documenti suddetti:

- dichiarazione fraudolenta¹⁶;

¹⁶ Vi sono due casi di dichiarazione fraudolenta:

- all'art. 2, d.lgs. 74/2000 è indicata la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, il testo cita: *"È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 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. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni, si applica la reclusione da sei mesi a due anni."*
- all'art. 3, d.lgs. 74/2000 è indicata la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, il testo cita: *"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 lire centocinquanta milioni; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di*

- dichiarazione infedele;
- omessa dichiarazione¹⁷.

I reati elencati sono caratterizzati dal dolo specifico di evasione delle imposte, prevedendo, in alcuni casi¹⁸, delle soglie al superamento del quale si è puniti¹⁹. Più precisamente si fa riferimento alla quantità di imposta evasa dal contribuente o di componenti, siano essi attivi o passivi, non computati oppure considerati per errore ai fini della formazione della base imponibile²⁰. La scelta di introdurre soglie di punibilità è stata molto ponderata dal momento che in base all'ammontare evaso si è in campo penale oppure in campo amministrativo e ciò comporta effetti ben diversi.

Come conseguenza dell'abolizione del Titolo I della legge n. 516/1982 venne ridefinita completamente la disciplina del tentativo²¹. Non essendo più considerati veri e propri reati i comportamenti prodromici, il tentativo perse la sua importanza. Infatti l'art. 6 del d.lgs. in esame esclude la punibilità a titolo di tentativo per i reati di:

- dichiarazione infedele;
- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire tre miliardi".

¹⁷ L'art. 5 del d.lgs. 74/2000 cita: "È 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 lire centocinquanta milioni. 2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 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".

¹⁸ I casi a cui si fa riferimento sono:

- art. 4. Dichiarazione infedele
- art. 5. Omessa dichiarazione
- art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

¹⁹ Questo perché si decise di punire solamente gli illeciti legati ad evasioni di notevole entità allo scopo di ridurre l'entità dei processi penali. Nel caso in cui la soglia non venga superata non si è perseguibili penalmente ma solo dal punto di vista amministrativo.

²⁰ In merito alle soglie di punibilità vi è ancora oggi un dibattito piuttosto acceso riguardo il loro inquadramento. C'è chi sostiene che la soglia sia elemento costitutivo del reato, mentre c'è chi ribadisce che la soglia sia condizione obiettiva di punibilità ai sensi dell'art. 44 c.p.

²¹ Il codice penale, art. 56, stabilisce: "Chi compie atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere il delitto, risponde di delitto tentato, se l'azione non si compie o l'evento non si verifica".

L'obiettivo fu chiaramente evitare che si creassero delle ambiguità derivanti dal fatto che i comportamenti prodromici non costituissero reato e contemporaneamente il tentativo non fosse escluso per i reati che costituiscono il fondamento di tali comportamenti. L'esclusione della punibilità a titolo di tentativo rappresenta inoltre una norma a favore del contribuente, in quanto gli si concede la possibilità di "pentirsi" e presentare di conseguenza tutta la documentazione regolare.

Ulteriore novità del d.lgs. 74/2000²² fu l'abolizione del principio di ultrattività²³ della normativa penale tributaria ed il conseguente reinserimento del principio di irretroattività della legge penale.²⁴

Altro concetto introdotto è il principio di specialità di cui all'art. 19, il quale si contrappone al principio di cumulo delle sanzioni²⁵, per molti anni previsto dal nostro ordinamento. Tale principio dispone: *"Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale."*

Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato".

Conseguentemente: quando uno stesso fatto è punito da una sanzione penale e allo stesso tempo è punito con una sanzione amministrativa si applica la disposizione speciale. Più in pratica si osserva quale tra i due tipi di sanzione contiene gli elementi specializzanti rispetto all'altra sanzione.²⁶l'art. 19 risulta essere, inoltre,

²² Come già accennato nel paragrafo n. 1.

²³ In molti si sono schierati a favore dell'abolizione del principio di ultrattività come ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, 1998, p. 295, il quale sostiene che tale principio si basa su di un: *"pregiudizio storico, un tempo ricollegato alla ragion fiscale come potere preminente dei re ed ora all'amministrazione finanziaria: un autentico mito che privilegia l'interesse del fisco alla riscossione del tributo e che appare difficilmente concepibile in un regime democratico"*.

²⁴ La legge penale può essere retroattiva solamente nel caso in cui le disposizioni precedenti siano più favorevoli al reo rispetto alle disposizioni in vigore.

²⁵ Tale principio prevedeva che la sanzione amministrativa si sommasse alla sanzione penale per chi avesse commesso evasione d'imposta oltre un determinato limite. Nel 1997 con la riforma del sistema sanzionatorio-amministrativo tributario, la sanzione tributaria perse il suo carattere risarcitorio ed assunse un carattere prettamente punitivo, riprendendo i caratteri della sanzione penale. Di conseguenza non parve più giusto che le sanzioni potessero cumularsi

²⁶ Nella normalità dei casi la disposizione speciale è la disposizione penale, in quanto quest'ultima è la disposizione che contiene gli elementi specializzanti quali ad esempio le soglie, il dolo ecc... Tuttavia non è sempre così.

in stretto collegamento con l'art. 21, il quale stabilisce che l'Agenzia delle entrate irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia del reato. Tali sanzioni, tuttavia, non sono eseguibili nei confronti della persona fisica, a meno che il procedimento penale si sia concluso con l'archiviazione o l'assoluzione. Di conseguenza se il processo penale si conclude con una condanna, la sanzione amministrativa non sarà mai applicata. Contrariamente, se si è assolti risulta nuovamente riscuotibile la sanzione amministrativa.

Altra innovazione rispetto alla legislazione precedente, è indicata negli artt. 13 e 14, i quali prevedono delle circostanze attenuanti nel caso in cui venga assolto il debito tributario e di riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario²⁷.

Focalizzandoci sull'elemento centrale di questo elaborato si osserva come il reato di dichiarazione infedele sia mutato nuovamente rispetto alla normativa previgente. Nel d.lgs. 74/2000 tale reato assume un ruolo fondamentale in quanto rappresenta il confine tra l'illecito penale e l'illecito di natura amministrativa²⁸. All'art. 4 il decreto cita: *“Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3²⁹, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte³⁰ sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni³¹ annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:*

²⁷ Tale argomento verrà affrontato in modo approfondito nel terzo capitolo.

²⁸ Come sostenuto da PADOVANI T., *Leggi penali complementari*, Milano, 2007, p. 1054: *“La fattispecie di dichiarazione infedele presenta qualcosa in più della semplice violazione amministrativa e qualcosa in meno del delitto di dichiarazione fraudolenta; in tale prospettiva il delitto di dichiarazione infedele traccia una linea di confine tra la responsabilità di natura penale e l'illecito amministrativo, tanto da apparire come << ...una sorta di “gironcino intermedio”, sospeso tra il “limbo” dell'illecito amministrativo e le “malebolge” della dichiarazione fraudolenta>>”.*

²⁹ All'art. 2 è previsto il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. All'art. 3 è previsto il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

³⁰ Art. 1, lett. e), d.lgs. 74/2000: *“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.”*

³¹ Art. 1, lett. c), d.lgs. 74/2000 cita: *“per «dichiarazioni» si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche”.*

- a) *l'imposta evasa³² è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire duecento milioni*
- b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi³³ sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire quattro miliardi."*

Da una prima lettura si osserva come sia cambiato il soggetto attivo del reato. Mentre la legge 516/1982, al secondo comma del primo articolo, evidenziava quali soggetti attivi solamente coloro che non erano tenuti alla rilevazione delle scritture contabili obbligatorie, nella nuova normativa si amplia l'ambito di applicazione: il reato può essere commesso da tutti quei soggetti che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione ai fini iva. Difatti tramite il d.lgs. 74/2000 si configurò tale reato come reato proprio, di conseguenza il termine "*chiunque*" indicato nell'articolo non fa riferimento a qualsiasi persona, ma solo a coloro i quali hanno l'obbligo di presentare le suddette dichiarazioni.³⁴ Altra discrepanza riguarda la previsione del reato in esame come delitto o come contravvenzione.³⁵ La legge 516/1982 cita: "*E' punito con la pena dell'arresto da tre*

³² La definizione di imposta evasa è indicata all'art. 1 del medesimo decreto, lettera 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*".

³³ La definizione di elementi attivi o passivi è indicata all'art. 1 del medesimo decreto, lettera b): "*«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*".

³⁴ Tale previsione è valida anche per le altre fattispecie di reato previste dal d.lgs. 74/2000.

³⁵ I reati si dividono fra delitti e contravvenzioni. La distinzione tra le due fattispecie si basa sulla pena conferita. Se un reato è punito con:

- ergastolo;
- reclusione;
- multa.

Si tratta di un delitto. Se, al contrario, un reato è punito con:

- arresto;
- ammenda.

Si tratta di una contravvenzione. Tale distinzione è importante poiché si applicano regole molto diverse ai delitti (tendenzialmente più gravi) rispetto alle contravvenzioni. Le differenze principali si riferiscono:

- alla disciplina;
- alla rilevanza dell'elemento soggettivo: in questo caso si fa riferimento all'elemento psicologico. Nelle contravvenzioni in reo risponde sia se ha tenuto un comportamento

mesi a due anni e dell'ammenda da lire dieci milioni a lire venti milioni chiunque...”, di conseguenza si configura il reato come contravvenzione, mentre il d.lgs. 74/2000 cita: “è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque...”, in questo caso, al contrario, il reato è configurato come un delitto.

Fatto comune alla legge antecedente, invece, è la presenza delle soglie di punibilità, le quali, una volta superate, integrano il reato.

Tale fattispecie rappresenta un'ipotesi residuale del reato di dichiarazione fraudolenta dal momento che la dichiarazione infedele ricorre *“fuori dai casi previsti dagli articoli 2 e 3”*. Di conseguenza, poiché venga configurata la dichiarazione infedele non si utilizzano documenti falsi o atti simulati, semplicemente non si dichiarano dei ricavi oppure si deducono costi non spettanti. Si richiede pertanto, nel momento in cui viene eseguito l'accertamento, una preliminare verifica che la fattispecie in esame non qualifichi gli estremi più seri del reato di dichiarazione fraudolenta.

5. L'introduzione di elementi a sfavore del reo tramite la legge 14 settembre 2011, n. 148

La legge 14 settembre 2011, n. 148 nasce in un contesto piuttosto critico per lo stato italiano. In un momento in cui la crisi dilagava incessantemente e le finanze scarseggiavano, il governo decise di rafforzare la lotta all'evasione inasprendo alcune delle previsioni dettate dal d.lgs. 74/2000. Nessuna fattispecie criminosa fu modificata e nessuna fu aggiunta, si intervenne su altri tipi di elementi con la conseguenza di ampliare i casi di applicazione di taluni reati.

In relazione al delitto di dichiarazione infedele si decise di ridurre le soglie di punibilità³⁶ precedentemente previste: in riferimento all'ammontare dell'imposta evasa si passò da 103.291,38 euro a 50.000 euro, riguardo all'ammontare degli elementi attivi sottratti ad imposizione o l'ammontare di elementi passivi fittizi la

doloso, sia se ha tenuto un comportamento colposo. Nei delitti invece il reo è punito solamente se ha tenuto un comportamento doloso:

- alla disciplina del tentativo: nelle contravvenzioni non è configurabile il tentativo. Per i delitti, invece, il tentativo è rilevante a meno che non ci sia una norma ad hoc (come nel caso dell'art. 6 d.lgs. 74/2000 il quale esclude il tentativo per gli artt. 2, 3 e 4 del medesimo decreto).

³⁶ Lo stesso è valido per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e per i reato di omessa dichiarazione

soglia del 10% non mutò, mentre l'ammontare complessivo di 2.065.827,60 euro passò a 2.000.000 di euro. Si osserva come la soglia di imposta evasa si sia ridotta notevolmente (più del 50%) mentre la soglia degli elementi sottratti ad imposizione si siano ridotti pochissimo (meno dell'1%) e la soglia del 10% sia rimasta costante. Ciò dimostra come l'obiettivo fosse quello ampliare enormemente i casi di applicazione di tale fattispecie attraverso un metodo di identificazione dell'imposta evasa.

Altro elemento sfavorevole al reo fu l'introduzione del divieto di concessione della sospensione condizionale della pena in determinati casi. All'art. 12 del d.lgs. 74/2000, il quale tratta di pene accessorie, fu aggiunto il comma 2-bis, il quale sancisce: *“Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10³⁷ del presente decreto, l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163³⁸ 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”*. Si noti come altri reati, indicati dall'art. 10-bis all'articolo 11³⁹, siano stati esclusi da tale previsione. Tutto ciò suscita alquanto perplessità sia in merito ai due presupposti, i quali devono essere entrambi superati per poter escludere la sospensione condizionale della pena⁴⁰, sia in merito all'esclusione generale per taluni reati dalla sospensione condizionale e perché alcuni delitti siano stati esclusi dal provvedimento.

³⁷ Si fa riferimento ai delitti di: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); Dichiarazione infedele (art. 4); Omessa dichiarazione (art. 5); Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8); Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)

³⁸ Art 63 c.p., dispone: *“Nel pronunciare sentenza di condanna alla reclusione o all'arresto per un tempo non superiore a due anni, ovvero a pena pecuniaria che, sola o congiunta alla pena detentiva e raggugliata a norma dell'art. 135, sia equivalente ad una pena privativa della libertà personale per un tempo non superiore, nel complesso, a due anni, il giudice può ordinare che l'esecuzione della pena rimanga sospesa per il termine di cinque anni se la condanna è per delitto e di due anni se la condanna è per contravvenzione...”*

³⁹ Si tratta dei delitti di: Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis); Omesso versamento di IVA (art. 10-ter); Indebita compensazione (art. 10-quater); Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

⁴⁰ Si ritiene che il parametro del volume d'affari non sia il più opportuno da considerare, in quanto, in determinati casi, non risulta efficace. Ad esempio, se si considera un evasore totale, tale parametro non ha effetto. Di conseguenza l'omissione della dichiarazione risulta essere considerata meno grave di un determinato ammontare di evasione. Ciò non è ragionevole.

In conclusione, altre modifiche riguardano: prescrizione, pagamento del debito tributario e patteggiamento.

La prescrizione dei reati tributari fu elevata di un terzo, passando da sei anni ad otto; l'eventuale pagamento del debito tributario diede luogo alla riduzione della pena fino ad un terzo e non più fino a metà; per ottenere il patteggiamento, infine, si sarebbe dovuto obbligatoriamente estinguere il debito tributario comprensivo delle sanzioni erogate.⁴¹

6. D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158: l'ultima riforma.

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, intitolato "Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23", risulta essere l'ultimo provvedimento legislativo che modifica le previsioni stabilite dal d.lgs. 74/2000 in merito ai reati tributari. A causa della crisi che imperversa costantemente negli ultimi anni, la quale ha moltiplicato il numero dei procedimenti penali, poiché le imprese si trovano in stato d'insolvenza, e la scarsa tenuta dei principi dettati dalla legge n.148/2011 hanno indotto la necessità di rivedere l'impianto normativo. Tramite questa legge è stato notevolmente rivisitato il sistema sanzionatorio penale tributario con l'obiettivo di predisporre un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita. In tal senso la relazione governativa che accompagna il testo di legge n. 158/2015 cita: *"Il legislatore della legge delega ha individuato, tra le priorità da garantire in sede di riforma, una revisione del sistema sanzionatorio volta essenzialmente a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede*

⁴¹ Ulteriori modifiche effettuate tramite tale norma riguardarono altri tipi di delitti, quali il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.2) ed il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.8). In entrambi i casi è stato abrogato il comma numero tre dei suddetti articoli, il quale indicava delle attenuanti in merito alla pena. Prima della legge 148/2011, nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse inferiore ad euro 154.937.07 era prevista una riduzione della pena: da una reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, si passava ad una reclusione da sei mesi a due anni. Successivamente l'introduzione della norma citata tale attenuante venne eliminata, di conseguenza il reo è in ogni caso soggetto ad una pena di reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Addizionale rettifica, al pari del delitto di dichiarazione infedele, fu la riduzione delle soglie di punibilità previste per i delitti di: dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) ed omessa dichiarazione (art. 5).

amministrativa quanto in sede penale". Inoltre la suddetta relazione si sofferma in particolare modo sul termine "revisione" osservando come non siano stati utilizzati termini quali "riforma" o "riscrittura" per identificare il dettato normativo, allo scopo di far capire che l'intervento debba comunque rimanere dentro i confini del sistema vigente, il d.lgs. 74/2000.

Tale norma presenta due Titoli, di cui il primo è intitolato: *"Revisione del sistema sanzionatorio"* e riguarda la riforma dei reati tributari mentre il secondo è intitolato: *"Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario"*⁴². Il Titolo I si apre elargendo delle delucidazioni riguardo il significato dei termini indicati al primo articolo del d.lgs. 74/2000⁴³. Tali definizioni sono molto

⁴² Ci si soffermerà solamente al Titolo I, il quale risulta essere il fulcro di questo elaborato.

⁴³ In particolare vengono chiariti i concetti di: elementi attivi e passivi, dichiarazione e di imposta evasa. Inoltre si introducono nuovi concetti, quali le operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente ed i mezzi fraudolenti.

Fatture o documenti per operazioni inesistenti: il decreto n. 158/2015 esplicitamente dispone che dopo le parole valore aggiunto, sono aggiunte le seguenti: *"e le componenti che incidono sulla determinazione delle imposte dovute"*, pertanto la nuova definizione è: *"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"*;

Elementi attivi e passivi: non si tratta più di elementi attivi o passivi ma di *"componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta"*. In questa nuova ottica il testo dell'art.1, lett. b) d.lgs. 74/2000 dispone: *"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"*.

Dichiarazione: all'elenco delle dichiarazioni annoverate dal precedente decreto, è aggiunta anche la dichiarazione presentata dai sostituti d'imposta, nei casi previsti dalla legge, per cui l'art. 1, lett. c) del suddetto decreto, prevede che: *"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". Tale previsione è molto importante e provocherà delle problematiche di interpretazione relativamente al caso del sostituto d'imposta.*

Imposta evasa: qui in particolare, rispetto alla norma precedente, si aggiunge 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"*. Tramite tale modifica il legislatore toglie dalla sfera penale tutta una serie di controversie che prima si potevano porre. *"Questa è una norma su cui bisognerà riflettere e approfondire perché incide in maniera molto forte su determinate situazioni che prima si verificavano e che automaticamente se veniva superata la soglia comportava la denuncia alla procura della repubblica"*. Cit. CARACCIOLI I., intervento al convegno A.N.T.I. *Le nuove sanzioni tributarie, amministrative e penali*, Udine, 6 novembre 2015

Al d.lgs. 74/2000 vengono aggiunte la lettera g-bis e g-ter, le quali, rispettivamente, sanciscono: *"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"*; *"per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà"*.

importanti e sono integrate con alcune aggiunte particolarmente significative in quanto sono sorrette dal principio generale dell'eliminazione dalla sfera penalmente rilevante di comportamenti che sono valutabili esclusivamente sul piano tributario.⁴⁴ Lo spirito di tutte queste riforme sulle nozioni generali dell'articolo 1 è quello di circoscrivere la sfera del penalmente rilevante e di lasciare alla tematica dell'illecito tributario le questioni strettamente fiscali.

In seguito risultano revisionati il delitto di:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;⁴⁵
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;⁴⁶
- dichiarazione infedele;⁴⁷

⁴⁴ CARACCIOLI I., intervento al convegno A.N.T.I. *Le nuove sanzioni tributarie, amministrative e penali*, Udine, 6 novembre 2015.

⁴⁵ In merito a tale articolo è presente una sola modifica rispetto al passato: con riferimento alla dichiarazione, il termine "annuali" viene soppresso, ampliando di conseguenza l'ambito di applicabilità del delitto anche a tutte quelle dichiarazioni che non si presentano annualmente.

⁴⁶ In questo caso, al contrario, la modifica risulta essere più approfondita. La condotta di tale delitto, fino all'introduzione della legge 158/2015, era costituita da tre elementi:

- la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie;
- l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento del falso;
- l'indicazione, nelle dichiarazioni da presentare, elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi.

A seguito della riforma, in primo luogo, non è più necessaria la condizione della falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie per configurare il delitto di dichiarazione fraudolenta ma il reato può essere commesso anche da coloro i quali non sono obbligati a tenere le scritture contabili obbligatorie, aumentando così il numero dei potenziali colpevoli. Si passa quindi da un reato proprio ad un reato comune. In secondo luogo viene modificata la condotta materiale, la quale consiste nel porre in essere "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" (lett. g-ter, l. 158/2015) oppure avvalersi di "documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria" (lett. g-quater, l. 158/2015). La congiunzione "oppure" indica che le due condotte sono analoghe, hanno medesima valenza. In terzo luogo la soglia dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, passa da milione di euro ad un milione e mezzo di euro. Infine, viene introdotto un nuovo secondo comma, il quale precisa: "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" ed un nuovo 3° comma, il quale stabilisce "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 inferiori a quelli reali". Si osserva come, a seguito delle modifiche appena descritte, lo scopo del legislatore sia quello di ampliare i casi di applicazione della norma.

⁴⁷ In merito a tale delitto si osserva un'inversione di tendenza da parte del legislatore, infatti, mentre le altre modifiche della legge 158/2015 inaspriscono i precetti forniti dal d.lgs. 74/2000, in questo caso è presente una rettifica in senso positivo. Le soglie di punibilità vengono innalzate e vengono inseriti due ulteriori commi che mitigano la situazione attuale. In seguito tale tema sarà trattato in maniera approfondita ma già si anticipa che nella relazione governativa è indicato che la

- omessa dichiarazione;⁴⁸

Vengono inoltre modificati gli articoli intitolati:

- rilevazioni nelle scritture contabili;⁴⁹
- occultamento o distruzione di documenti contabili;⁵⁰
- omesso versamento di ritenute certificate;⁵¹
- omesso versamento di iva;⁵²
- indebita compensazione⁵³

modifica di tale articolo è stata fortemente voluta: *“Al Governo è stato, altresì, richiesto, in modo specifico, di procedere alla “revisione del regime della dichiarazione infedele al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all’effettiva gravità dei comportamenti”. Si è ritenuto, in particolare, che- anche alla luce dei lavori preparatori della legge delega e proprio in un’ottica di garanzia della certezza del diritto- detta revisione debba essere ispirata al preminente fine di escludere la rilevanza penale delle operazioni di ordine classificatorio aventi ad oggetto elementi attivi o passivi effettivamente esistenti, in modo da limitare tendenzialmente la sfera applicativa della figura criminosa- priva di connotati di frodolenza- al solo mendacio su dati oggettivi e reali”.*

⁴⁸ Riguardo il reato di omessa dichiarazione si rilevano modifiche, da un lato, a favore del contribuente, mentre dall’altro contro. In particolare si evidenzia un aumento della soglia di punibilità da 30.000 euro a 50.000 euro per l’omessa dichiarazione dei redditi o ai fini iva ma risulta altresì innalzata la pena prevista: da un anno a tre anni di reclusione si passa da un anno e sei mesi a quattro anni di reclusione. Infine viene introdotto un nuovo comma in merito alla dichiarazione del sostituto d’imposta. Il comma 1-bis, dispone: *“E’ punito con la reclusione da un anno a tre anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d’imposta, quando l’ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila”.*

⁴⁹ L’articolo in questione viene abrogato. Si affronteranno successivamente le conseguenze di siffatta decisione.

⁵⁰ In questo caso si riscontra un aggravamento della pena. In precedenza il contribuente era punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni, mentre oggi la reclusione va da un anno e sei mesi a sei anni.

⁵¹ Un intervento rilevante è stato effettuato triplicando la soglia di punibilità per il reato di omesso versamento di ritenute certificate, la quale passa da 50.000 euro a 150.000 euro.

⁵² Ancor più forte riguarda l’intervento relativo al reato di omesso versamento di iva, dove la soglia di punibilità arriva addirittura a 250.000 euro. Si osserva che al giorno d’oggi le Procure della Repubblica, a causa del periodo di crisi persistente, sono intasate da procedimenti relativi ad omessi versamenti. Per tale motivo vi è stata una forte spinta da parte della dottrina allo scopo di sopprimere tali fattispecie, le quali, non risultavano nel testo originario del d.lgs. n. 74/2000. La non previsione di tali fattispecie nel testo originario si ravvisa nello scopo del decreto: si volevano punire solamente le condotte fraudolente e simili nel momento dichiarativo, tuttavia, tali fattispecie sono state reintrodotte tramite il d.lgs. 4 luglio 2006, n. 223. Tali reati sono stati mantenuti anche con il d.lgs. n. 158/2015 nonostante fosse stata pensata l’opportunità di escluderli.

⁵³ Diversamente dai due casi precedenti, la variazione riferisce al trattamento sanzionatorio. Si distinguono i crediti non spettanti dai crediti inesistenti. In merito ai crediti non spettanti la pena rimane invariata e quindi da sei mesi a due anni, al contrario, riguardo i crediti inesistenti la pena risulta essere notevolmente aggravata: da un anno e sei mesi a sei anni. Tale fattispecie è molto frequente e non si è mai pensato di sopprimerla, in merito si era solo detto che era discutibile mettere sullo stesso piano redditi inesistenti e crediti non spettanti, da qui discende la ragione della modifica intervenuta.

Si osserva che l'art. 11 relativo alla sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è stato toccato dalla riforma. Nonostante ciò, grazie alla riforma penal-tributaria tale istituto è divenuto molto più applicabile rispetto al passato, in quanto ha luogo anche se non vi è previa verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, com'era nella normativa previgente. Sorge, quindi, tutto il problema di istituti, come il trust o il patto di famiglia, i quali, oggi, vengono frequentemente adottati dai contribuenti, e per i quali, secondo una giurisprudenza molto repressiva della corte di cassazione in materia, in molti casi dovrebbero dare luogo all'applicazione dell'art. 11 in quanto presenta un contenuto di alienazione simulata o di altri atti fraudolenti. Questo è uno dei punti più delicati dell'applicazione della riforma penale tributaria su cui il legislatore non è assolutamente intervenuto.

Vengono revisionati, inoltre, alcuni articoli che riguardano le disposizioni comuni. Nello specifico viene inserito un nuovo articolo, il 12-bis, il quale riferisce al tema della confisca, anche per equivalente, con conseguente soppressione dell'istituto dov'era precedentemente previsto, al comma 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Importanti sono poi i cambiamenti previsti per il pagamento del debito tributario prima dell'inizio del procedimento penale previsto al nuovo art. 13, il quale fa specifico riferimento ai delitti di omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento di I.V.A. ed indebita compensazione al comma 1, ed ai delitti di infedele dichiarazione e omessa presentazione della dichiarazione al comma 2.⁵⁴

⁵⁴ Secondo CARACCIOLI I., intervento al convegno A.N.T.I. *Le nuove sanzioni tributarie, amministrative e penali*, Udine, 6 novembre 2015, i nuovi artt. 13 e 13-bis norme danno un *de profundis* al principio del doppio binario, poiché se si fa dipendere la sussistenza del reato dall'avvenuto risarcimento, non ha più nessun senso parlare di doppio binario. A detta dell'autore: *"già la corte di cassazione aveva dato dei colpi di piccone a tale principio, ad esempio quando un'importante sentenza aveva affermato che se il contribuente faceva ricorso all'accertamento con adesione e si andava a finire sotto la soglia di punibilità dei reati fiscali, il reato veniva meno (a detta della corte) poiché non vi era più interesse da parte dell'amministrazione tributaria. Oggi si arriva alla eliminazione sostanziale del doppio binario poiché nel momento in cui si dice che se uno risarcisce il danno e l'amministrazione finanziaria è soddisfatta, non si vede la ragione per il quale bisogna ancora andare avanti con il processo."* Quindi si è esteso questo istituto anche a tutta una serie di altre fattispecie che prima non potevano rientrare come ad esempio alle procedure conciliative di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Quindi artt. 13 e 13 bis hanno tolto questa problematica che prima si poneva del cosiddetto "doppio binario". Il legislatore ha stabilito che se si risarcisce il danno e l'Amministrazione Finanziaria è contenta, non c'è più bisogno di fare il processo penale.

Inoltre vi è abrogazione dell'art. 16, d.lgs. n. 74/2000, rubricato "*adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive*" e la soppressione dell'art. 7, il quale viene abrogato solo formalmente in quanto il suo contenuto viene inserito all'art. 4 relativo all'infedele dichiarazione. Tale previsione risulta essere molto importante in quanto, ora, l'attenuante ivi prevista riferisce solamente al suddetto reato e non anche al delitto di dichiarazione fraudolenta.

In conclusione si ravvisa l'introduzione di un ulteriore articolo, il 18-bis, relativo alla custodia giudiziale dei beni sequestrati.⁵⁵

Infine, l'ultima disposizione⁵⁶, quella conclusiva, risulta essere piuttosto interessante. L'art. 31 dello schema di decreto, infatti, dispone che: "*le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017*". Ciò significa che le disposizioni previste dalla legge 158/2015 avranno valenza solamente fino alla fine dell'anno 2017 e successivamente a tale data, se non vi saranno modifiche, potrebbe tornare in vigore la normativa previgente. Tale previsione desta un notevole sconcerto, soprattutto perché la relazione governativa di accompagnamento al testo di legge non fa nessun riferimento alla suddetta previsione⁵⁷. Solamente la relazione tecnica fa qualche cenno, stabilendo: "*in via meramente prudenziale, al fine di salvaguardare i saldi di finanza pubblica, si ritiene comunque di ascrivere al provvedimento in esame un onere, in termini di minori entrate, per l'importo di 40 milioni di euro annui per gli anni 2016 e 2017, tenuto conto che gli interventi sul sistema sanzionatorio previsti dall'atto stesso sono limitati ai predetti anni*". Sembra perciò che la decisione sia stata presa solamente per rispettare le esigenze di copertura dettate dalla Ragioneria generale dello Stato.

⁵⁵ Tutti questi temi saranno poi trattati nel secondo e nel terzo capitolo.

⁵⁶ La disposizione in commento è contenuta nel Titolo II: "*Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario*"

⁵⁷ Infatti, come sostiene Forte N., in Ipsa Quotidiano: "*l'interprete non può che rimanere sconcertato di fronte ad una simile tecnica legislativa, che si pone in evidente contrasto con le necessarie esigenze di certezza del diritto e di semplificazione del sistema*".

CAPITOLO II-IL DELITTO DI DICHIARAZIONE INFEDELE ED IL PROFILO DI RIFORMA

1. Profili generali; 2. Rapporto tra procedimento penale ed amministrativo; 3. Raffronto con gli artt. 2 e 3 del D.lgs. 74/2000; 4. Il soggetto attivo e l'interesse tutelato; 5. Elementi costitutivi del reato: l'elemento oggettivo; 5.1 L'indicazione di elementi attivi di ammontare inferiore rispetto a quello effettivo; 6. Costituzione del reato: elemento soggettivo; 7. La nozione di elementi passivi fittizi: dal problema alla soluzione; 7.1. Il caso; 8. Le soglie di punibilità: vecchia e nuova normativa; 9. Le valutazioni estimative: dall'abrogato art. 7 d.lgs. 74/2000 al nuovo art. 4 d.lgs. 158/2015; 10. Il regime sanzionatorio

1. Profili generali.

Come già anticipato nel primo capitolo, il delitto di dichiarazione infedele è stato soggetto a molteplici modifiche nel corso della sua storia, sino all'ultima avvenuta tramite la legge delega 11 marzo 2014, n. 23, poi divenuto d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Tuttavia l'impianto normativo di base del reato rimane il d.lgs. 74/2000, il quale ha segnato il confine tra vecchia e nuova ideologia del legislatore⁵⁸. Si ravvisano infatti sensibili cambiamenti fra vecchia e nuova

⁵⁸ Seppur tra le disposizioni previste dalla legge 516/1982 e quelle previste dal d.lgs. 74/2000 si osservi un'inversione di rotta nel pensiero del legislatore, si possono ravvisare degli elementi che indentificano una sorta di limitata continuità fra le disposizioni appena citate. Ciò è dimostrato dal fatto che il nuovo delitto di dichiarazione infedele sembra essere una sorta di legge speciale del reato previgente. Si tratta di due tipi specialità:

- una specialità per specificazione, la quale si osserva nell'elemento soggettivo, cioè l'elemento psicologico del reato, il dolo;
- una specialità per aggiunta, la quale fa riferimento all'introduzione, con il d.lgs. 74/2000, di diverse soglie di punibilità

Di conseguenza ciò che identificava il delitto di dichiarazione infedele nel 1982 rimane dal 2000 in poi, basta che vi sia connotazione del dolo ed il superamento delle soglie di punibilità.

legislazione, particolarmente in riferimento al novero dei soggetti attivi⁵⁹, alla struttura del delitto stesso ed alle imposte salvaguardate.⁶⁰ Vengono, inoltre, introdotti i concetti di “elemento passivo fittizio” ed “elementi attivi inferiori rispetto a quelli effettivi” allo scopo di restringere il campo di applicazione del reato.

Le norme introdotte tramite il d.lgs. 158/2015 rappresentano delle revisioni al sistema principale e non radicali cambiamenti. Perciò, in questo elaborato, si analizzeranno *in primis* i dettati del d.lgs 74/2000 e solo in un secondo momento saranno approfondite le modifiche apportate con la successiva legge 158/2015.

Il delitto di dichiarazione infedele assume un ruolo di rilievo tramite il d.lgs. 74/2000 in quanto risulta essere la fattispecie che delimita in confini di applicazione tra diritto penale e diritto amministrativo. L’art. 4 del decreto dispone: *“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, quando, congiuntamente:*

a) l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 103.291,38;

*b) l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 2.065.827,60”.*⁶¹

Importante è chiarire il concetto di “imposta evasa”, in quanto l’argomento risulta essere alquanto dibattuto. In un primo momento si associò il concetto di “imposta evasa” al concetto di “nascosto, non dichiarato”, quindi si utilizzò il senso letterale del termine. Ciò ha limitato notevolmente il significato, che in seguito è stato specificato nel primo articolo del d.lgs. 74/2000, lett. f), il quale dispone che: *“per*

⁵⁹ Tramite la legge 516/1982 i soggetti attivi del reato di dichiarazione infedele erano solamente coloro che realizzavano redditi diversi dal reddito da lavoro autonomo e d’impresa.

⁶⁰ Fra il novero delle imposte salvaguardate nella normativa previgente non era compresa l’iva ma solo l’imposta sui redditi.

⁶¹ Soglie poi modificate dalla legge 148/2011 come anticipato nel primo capitolo.

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". La definizione risulta poi integrata dalla lettera seguente, g, la quale amplia i confini di applicazione e stabilisce: *"le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito d'imposta esposto nella dichiarazione"*. Di conseguenza, considerando il senso letterale del termine, si sarebbero esclusi dal delitto di dichiarazione infedele tutte quelle dichiarazioni a fine imposte sui redditi o a fini IVA che indicassero indebiti rimborsi o crediti d'imposta non spettanti.

Tuttavia, più che sulla definizione di imposta evasa, le discussioni più accese vertono in merito alla relativa quantificazione, dal momento che il suddetto decreto non dà nessuna indicazione a tal proposito. L'imposta deve essere calcolata sul reddito, più precisamente sulla base imponibile. La maggior parte dei redditi che rientrano in una delle sei categorie dettate dal TUIR⁶² sono calcolati come differenza fra elementi positivi ed elementi negativi. Nonostante ciò, non è raro che certi soggetti cerchino di mascherare dei ricavi e di conseguenza non contabilizzino nemmeno i costi che hanno contribuito a generare gli elementi attivi sottratti ad imposizione.⁶³ Pertanto se considerassimo solamente i ricavi, senza sottrarre i costi neri, l'imposta che ne risulterebbe, potrebbe essere facilmente superiore alle soglie di punibilità stabilite. Se, invece, ai ricavi si sottraessero anche

⁶² I singoli redditi sono classificati secondo quanto segue:

- Redditi fondiari;
- Redditi di capitale;
- Redditi di lavoro dipendente;
- Redditi di lavoro autonomo;
- Redditi d'impresa;
- Redditi diversi.

⁶³ In particolare si fa riferimento ai costi neri. Coloro che si avvalgono di tali costi, infatti, non possono indicare in dichiarazione tali costi poiché altrimenti sarebbero scoperti. Perciò molto spesso non indicano nemmeno i ricavi che sono stati ottenuti tramite questi tipi di costo, allo scopo di evitare di far alzare la base imponibile senza aver la possibilità di abbatterla tramite i costi.

i costi che hanno contribuito a generare tali ricavi, seppur non contabilizzati, l'imposta quantificata potrebbe anche non superare le soglie di rilevanza penale.

In merito a tale questione più posizioni convergono nella medesima direzione: per quantificare il reddito si devono comprendere tutti i ricavi, non importa se questi sono o non sono stati contabilizzati, devono comunque essere tutti considerati. Ciò si evince anche dall'art. 14, comma 4, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, la quale stabilì: *"nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria"*. Inoltre, il quarto comma dell'art. 75 del TUIR prevede: *"le spese e gli oneri specificatamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite, concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi."* Pertanto, i proventi di derivazione illecita devono essere tutti considerati ai fini della quantificazione del reddito, mentre i costi relativi ai suddetti ricavi sono deducibili solamente nel caso in cui derivino da elementi certi e precisi.⁶⁴

Inoltre, in merito al concetto di imposta evasa, si pone un ulteriore "crucio": quello della rilevanza penale delle presunzioni nella quantificazione dell'imposta stessa. Per quantificare l'imposta evasa dal contribuente, l'Agenzia delle Entrate utilizza diversi metodi di accertamento, i principali sono⁶⁵:

⁶⁴ BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 151; NUSSI M., *Proventi di attività illecite*, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 495; GIOVANNINI A., *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000, p. 47.

⁶⁵ Esistono poi il metodo sintetico e gli studi di settore. L'accertamento analitico si contrappone quello sintetico. Tale metodo consiste nel determinare il reddito complessivo del contribuente senza andare a verificare le diverse fonti che hanno contribuito a generarlo. Il principio del metodo sintetico si fonda su una logica secondo cui se un contribuente sostiene una determinata spesa, significa che egli possiede un reddito che gli permette di sostenere la spesa stessa. Gli studi di settore sono dei metodi che non calcolano il reddito complessivo dei contribuenti ma si limitano a ratificare in senso positivo i valori dichiarati. Per tale motivo gli studi di settore, da soli, non costituiscono ragione sufficiente per procedere ad un accertamento. Basandosi, infatti, su prove solamente presunte è necessario adattare il tutto al caso concreto e dimostrare l'affidabilità statistica del metodo per poter passare allo step successivo.

- metodo analitico⁶⁶, attraverso il quale l’Agenzia delle Entrate riesce a risalire a proventi attivi che non sono stati dichiarati oppure a costi che non sono stati realmente sostenuti tramite l’uso di presunzioni, le quali devono essere obbligatoriamente precise, gravi e concordanti;
- metodo induttivo, attraverso il quale l’ente, nel corso dell’accertamento, può utilizzare presunzioni che non presentino i suddetti requisiti “anche quando le irregolarità formali delle scritture, risultanti dal verbale di ispezione, siano così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse”.⁶⁷

Durante l’accertamento, per giungere alle conclusioni, il giudice tributario utilizza delle presunzioni. Tali presunzioni sono disciplinate nel codice civile, all’art. 2727, il quale dispone: *“Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”*. Dunque, tramite le presunzioni, un giudice riesce a provare un fatto attraverso un suo ragionamento. Le presunzioni si dividono in:

- semplici, le quali sono ricavate dal giudice stesso e non dalla legge;
- legali, le quali sono determinate esclusivamente dalla legge.

Le presunzioni legali si dividono a loro volta in:

- assolute, le quali non ammettono prova contraria;
- relative, le quali ammettono prova contraria.

Tuttavia tali presunzioni hanno efficacia solamente in ambito tributario e non in quello penale⁶⁸, principalmente in quanto i due procedimenti afferiscono a regole diverse in merito al regime probatorio. Inoltre, gli indizi hanno valenza nel processo penale solo se risultano essere: gravi, precisi e concordanti. In particolare il procedimento penale è ispirato a principio del libero convincimento del giudice ed al principio della libertà della prova, di conseguenza non si osservano i limiti di

⁶⁶ Disciplinato dagli artt. 38, 39 e 40 del D.P.R. 600/1973, dedicato alle imposte dirette ed artt. 54 e 54-bis D.P.R. 633/1972 dedicato all’IVA.

⁶⁷ Art. 39, comma 2, lettera d), d.p.r. 600/1973.

⁶⁸ Cass. Pen., 06.02.2009, n. 5490 : *“In sede penale, peraltro, il giudice non può applicare le presunzioni legali, sia pure di carattere relativo, o i criteri di valutazione validi in sede tributaria, limitandosi a porre l’onere probatorio in ordine alla esistenza di costi deducibili a carico dell’imputato.”*

prova stabiliti dalle leggi civili e da quelle fiscali. Al contrario, il procedimento tributario è condizionato da due limiti:

- divieto di prova testimoniale;
- operatività delle presunzioni legali.

Nel procedimento tributario la prova testimoniale non può essere utilizzata, mentre nel procedimento penale questa rappresenta la prova più importante. Una recente sentenza della Corte di Cassazione ha risolto ogni dubbio precisando: *"le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza all'esistenza della condotta criminosa"*⁶⁹. Conseguentemente, in ambito penale, le presunzioni legali non rappresentano una vera e propria prova di un illecito ma possono essere considerate solamente come indizi.

2. Rapporto tra procedimento penale ed amministrativo

Prima di affrontare l'argomento centrale di tale scritto appare doveroso affrontare alcuni temi che, seppur di secondo rilievo, sono importanti al fine possedere un quadro generale complessivo. Avendo nel paragrafo precedente affrontato uno primo scoglio fra procedimento penale e procedimento tributario risulta necessario, al fine di avere ben chiaro quale sia il rapporto tra queste figure, precisare alcuni elementi.

L'articolo numero 20 del d.lgs. 74/2000 enuncia quale sia il rapporto fra i due procedimenti: *"Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione"*. Quindi se un processo tributario ed un procedimento penale pendono sui medesimi fatti o su fatti tra loro connessi, il processo tributario non può essere sospeso. In generale, invece, il processo penale può essere sospeso solo nel caso in cui nel processo amministrativo non siano presenti norme che limitino

⁶⁹ Cass. Pen., 3.06.2015, n.30890.

la prova. Come già osservato in precedenza nel processo tributario è presente il divieto di prova testimoniale, di conseguenza, in questo caso, il processo penale non può essere sospeso. Risulta tuttavia importante precisare che la sentenza tributaria non vincola in nessun modo il giudizio penale, in quanto il giudice penale decide in base al suo libero convincimento. Il medesimo fatto vale anche nel caso opposto dal momento che la sentenza penale irrevocabile fa stato nel giudizio tributario se i fatti materiali sono gli stessi e se nell'altro processo la prova della posizione soggettiva non sia soggetta a limitazioni. Ciò comunque non significa che le sentenze penali e tributarie non abbiano alcun valore.⁷⁰

Altra precisazione riguarda gli elementi raccolti nel corso dei due procedimenti. Infatti ogniquale volta vengano poste in essere indagini di polizia tributaria, le quali evidenzino fatti penalmente rilevanti oppure vengano poste in essere indagini di polizia giudiziaria, le quali portino alla luce fatti fiscalmente rilevanti si pone un problema di utilizzabilità, cioè si pone il problema di poter utilizzare le prove raccolte ai fini fiscali nel procedimento penale e viceversa.

L'unico caso espressamente disciplinato dalla normativa è presente al terzo comma dell'art. 33, d.p.r. 600/1973, il quale tratta dell'utilizzabilità degli elementi raccolti nel corso di un procedimento penale e si voglia utilizzarli a fini fiscali. La disposizione prevede: *"La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria"*⁷¹. Dunque, nel caso in cui si ottengano dati e notizie raccolti nel corso di indagini di polizia giudiziaria, i quali possono presentare una rilevanza fiscale, quest'ultimi non possono essere utilizzati

⁷⁰ MONFREDA N., *La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità*, Milano, 2006, p. 31.

⁷¹ Comma modificato dall'art. 23, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

direttamente a fini fiscali a meno che non sia stata concessa l'autorizzazione da parte del Pubblico Ministero. Tutto ciò perché l'obiettivo è preservare il "segreto istruttorio". A tal proposito, se risulta mancante l'autorizzazione del P. M. e si utilizzano i dati raccolti a fini fiscali, sorgono dei dubbi in merito la validità dell'avviso di accertamento. In particolare:

- vi sono coloro che sostengono che tutti gli accertamenti devono necessariamente basarsi su prove acquisite legittimamente, dunque l'avviso di accertamento deve considerarsi nullo;⁷²
- altri affermano che le prove utilizzate in modo illegittimo comportano la nullità dell'accertamento solo nel caso in cui sia la legge a stabilire che l'accertamento debba considerarsi nullo;⁷³
- infine si distinguono due casi. Dal momento che la norma è finalizzata a tutelare l'interesse degli inquirenti se le disposizioni di legge sono a loro favore e a tutela del buon funzionamento della Pubblica Amministrazione, la violazione delle suddette norme non comporta l'inutilizzabilità delle prove. Al contrario, se le disposizioni di legge sono poste a tutela degli interessi dell'individuo, consegue la nullità dell'avviso di accertamento.⁷⁴

Il caso che non risulta essere disciplinato contempla che gli elementi raccolti nel corso di un procedimento tributario possano o meno essere utilizzati a fini penali.

⁷² Cass. Trib., 15.07.2007, n. 16412; 04.03.2008, n. 5791; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 321.; LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 277; LUPI R., *Diritto tributario*, Milano, 2002, p. 68; Contrariamente, la Suprema Corte ha stabilito: "L'amministrazione finanziaria può legittimamente utilizzare tutti i documenti, dati ed elementi di cui sia venuta in possesso- ferma restando la verifica della relativa attendibilità- in considerazione della natura e del contenuto dei documenti e dell'assenza di limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico... si pensi al caso in cui, nel corso di una verifica fiscale, vengano acquisiti elementi determinanti ai fini dell'accertamento, soltanto il trentunesimo (o sessantunesimo) giorno lavorativo dall'inizio della verifica stessa, in violazione del precetto di cui all'articolo 12, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Non esiste, cioè, nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite". Cass. Trib., 10.04.2001, n. 8344

⁷³Cass. Trib., 10.04.2001, n. 8344: "non sarebbe giusto che una prova oggettivamente ammissibile, non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l'ha acquisita, soprattutto in mancanza di una previsione in tal senso"; Cass. Trib. 16.03.2001, n. 3852; LIPARI B., *Inutilizzabilità di elementi probatori irrualmente acquisiti*, in *il fisco* n. 18/2007, p. 6712; LA ROSA S., *Irregolarità delle indagini e validità degli accertamenti tributari*, in *il fisco* n. 1/2002, p. 5711; SCREPANTI S., *Irrituale acquisizione di elementi probatori. Utilizzabilità ai fini dell'accertamento e responsabilità dei verificatori*, in *il fisco* n. 33/2001, p. 11046.

⁷⁴ BONTEMPELLI M., *L'accertamento amministrativo nel sistema processuale penale*, Milano, 2009, p. 294.

In questo caso le notizie possono liberamente circolare dal procedimento tributario al procedimento penale. Non è richiesta alcuna autorizzazione.

3. Raffronto con gli artt. 2 e 3 del D.lgs. 74/2000.

Il delitto di dichiarazione infedele, alla stregua di quanto indicato dalla norma stessa, la quale cita *“fuori dei casi previsti...”*, rappresenta categoria residuale dei due articoli precedenti: il delitto di dichiarazione fraudolenta (art. 2) ed il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3). Analizzando il rapporto che sussiste tra queste figure delittuose, si riconosce, in particolare, una gravità più considerevole legata agli artt. 2 e 3 rispetto al delitto di dichiarazione infedele.

Effettuando un confronto tra la figura delittuosa prevista dall'art. 2 e quella prevista dall'art. 4 si osserva che l'elemento materiale risulta essere lo stesso: il fine è sempre evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Ciò che cambia sono le modalità con cui lo scopo viene raggiunto: nel caso di dichiarazione infedele si presenta una dichiarazione mendace, mentre nel caso previsto ex art. 2, la dichiarazione presentata è una dichiarazione fraudolenta. Una dichiarazione mendace è un documento che attesta il falso, mentre una dichiarazione fraudolenta è caratterizzata da *“insidiosità”*, dal momento che risulta essere supportata da documentazione il cui scopo è rendere particolarmente difficile l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta di una frode vera e propria che viene posta in essere tramite due condotte distinte:

1. registrare le false fatture nelle scritture contabili obbligatorie;⁷⁵
2. presentare la dichiarazione a fine redditi o fine IVA.

Nel caso in cui il contribuente avesse comunque registrato false fatture nelle scritture contabili obbligatorie ma non le avesse considerate ai fini della dichiarazione dei redditi o dell'IVA, il reato ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 74/2000 non risulterebbe integrato, in quanto i comportamenti prodromici non costituiscono più illecito.

⁷⁵ Una fattura può essere oggettivamente o soggettivamente falsa. Nel primo caso la fattura è falsa quando l'importo indicato non corrisponde al vero, nel secondo caso, la fattura è falsa quando il soggetto indicato in fattura non è colui non ha effettivamente reso la prestazione.

In merito all'art. 3 del d.lgs. 74/2000 valgono le medesime considerazioni appena effettuate⁷⁶. Anche in questo caso si necessita del coefficiente di insidiosità che caratterizza la dichiarazione fraudolenta. Qui a cambiare è il soggetto attivo: si tratta sempre di un reato proprio ma i soggetti attivi⁷⁷ sono solamente coloro i quali sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili⁷⁸. Quest'ultimi devono utilizzare mezzi diversi dalla false fatture per rappresentare la propria situazione fiscale nelle scritture. Inoltre, tali mezzi devono essere idonei ad ostacolare l'accertamento dell'imposta dovuta. È lo stesso dettato normativo che esprime quale sia il criterio che identifica la fraudolenza⁷⁹. Tuttavia, a differenza del delitto previsto ai sensi dell'art. 2 il quale riferisce solamente ad una falsità di tipo ideologico, l'art. 3 concerne ad una falsità di tipo materiale⁸⁰. Inoltre gli artt. 3 e 4 configurano reati di evento, mentre l'art. 2 fa esplicito riferimento ad un reato di pericolo in quanto risulta la messa in pericolo di un bene giuridicamente protetto, l'interesse dell'Erario.

⁷⁶ A tal proposito la relazione governativa di accompagnamento al decreto dichiara: *"l'art 4 dello schema delinea il delitto di dichiarazione infedele, la cui struttura è sostanzialmente coincidente con quella del delitto di dichiarazione fraudolenta non qualificata ex art 3, salvo l'elemento differenziale dell'assenza di uno speciale coefficiente di insidiosità"*.

⁷⁷ Al pari del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante documenti e fatture per operazioni inesistenti.

⁷⁸ In base agli artt. 13, 19 e 20 del d.p.r. 600/1973 sono obbligati a tenere le scritture contabili i soggetti seguenti:

- a) *le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;*
- b) *gli enti pubblici e privati diversi dalle società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;*
- c) *le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597;*
- d) *le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 51 del decreto indicato in precedenza;*
- e) *le persone fisiche che esercitano arti o professioni, ai sensi dell'articolo 9, commi primo e secondo del decreto indicato al primo comma, lettera c);*
- f) *le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'articolo 5, lettera c), del decreto indicato alla precedente lettera;*
- g) *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.*

⁷⁹ L'art. 3, d.lgs. 74/2000, cita: *"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, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica..."*

⁸⁰ Mentre una falsità ideologica riguarda solamente ciò che un documento attesta, la falsità materiale riguarda anche il documento stesso, il quale risulta alterato con abrasioni, cancellazioni etc...

Si osserva come il legislatore, nel prevedere queste tre fattispecie, abbia fatto in modo di comprendere tutte le possibili condotte, che una volta poste in essere, possono portare a presentare una dichiarazione ideologicamente o materialmente falsa: si parte dal delitto di dichiarazione infedele il quale prevede una falsità “più leggera” per poi passare ai delitti di dichiarazione fraudolenta caratterizzati da maggior gravità. Da quanto esposto si desume come il legislatore, attraverso il d.lgs. 74/2000, sia riuscito ad identificare con precisione la differenza fra la fattispecie di fraudolenza ed infedeltà, disponendo, dunque, diverse fattispecie di reato.

4. Il soggetto attivo e l'interesse tutelato.

L'art. 4 del d.lgs. 74/2000 si apre enunciando: *“chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando congiuntamente l'imposta evasa è superiore (...)”*. Come già sopraesposto, il delitto di dichiarazione infedele è un reato proprio, non può quindi essere commesso da qualunque contribuente⁸¹, ma solamente da coloro i quali sono obbligati a presentare le dichiarazioni annuali a fine redditi o ai fini IVA.⁸² Soffermandoci sul significato di “dichiarazione” si osserva come l'articolo 1, lettera c) del d.lgs. 74/2000 cerchi di estendere tale concetto ma non ne fornisca una definizione: *“per «dichiarazioni» si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche”*⁸³.

Dal momento che la presentazione della dichiarazione rappresenta il momento consumativo del reato appare opportuno fornire un commento più approfondito. In merito alla presentazione della dichiarazione dei redditi si fa riferimento all'

⁸¹ A tal proposito vi è un dibattito aperto in quanto non tutti condividono l'idea che il delitto in questione sia un reato proprio. PERINI A., *Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Dir. Pe. Trib.*, 2000; TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, p. 206 sostengono che il delitto di cui all'art. 4 può essere integrato da qualsiasi individuo, non necessariamente obbligato alla tenuta delle scritture contabili. Si ritiene infatti che si tratti di un reato comune.

⁸² BALDASSARRE S., *La frode fiscale*, Milano, 2011, p. 269.

⁸³ Da notare che fra le dichiarazioni qui annoverate non rientrano quelle inerenti ai sostituti d'imposta.

articolo 1 del d.p.r. 600/1973, il quale al comma 1, dispone: *“Ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta. I soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, di cui al successivo art. 13, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi”*. Per quanto riguarda invece la dichiarazione IVA troviamo riferimento nel D.P.R. 600/1973, agli artt. 1 e 6. Da tali dettati normativi si desume che sono obbligati a presentare una dichiarazione IVA coloro che esercitano un'attività d'impresa oppure artistica o professionale ed effettuino tramite tali attività cessione di beni o prestazione di servizi.⁸⁴

Infine, non di poco conto è la scelta del legislatore di non dar rilevanza penale all'imposta regionale sulle attività produttive. Attraverso una sentenza⁸⁵ la Corte di Cassazione ha stabilito che l'evasione di Irap non comporta sanzioni di tipo penale ma solo amministrativo, principalmente per due ragioni:

- tecnicamente non rappresenta un'imposta sui redditi in quanto presupposto dell'Irap non è il possesso di redditi⁸⁶;

⁸⁴ Art 1, co. 1 D.P.R. 600/1973: *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.”*

⁸⁵ Cass. Pen., 22.03.2012, n. 11147.

⁸⁶ Appare doveroso, a questo punto, fornire informazioni aggiuntive in merito suddetta imposta. L'Irap, imposta regionale sulle attività produttive, fu introdotta dal d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Già dalla denominazione si può dedurre che presupposto dell'Irap non sia la produzione di un reddito, infatti, la stessa Corte Costituzionale, tramite la sentenza 10 maggio 2001, n. 156 ha stabilito che l'Irap non è un'imposta sul reddito in quanto colpisce un indice di capacità contributiva diverso, precisamente, l'art. 2 d.lgs. 446/1997 dispone: *“Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”*. Importante è dunque capire quando un'attività può definirsi autonomamente organizzata. In base alla sentenza della Corte di Cassazione, 16.02.2007, n. 3676, *“il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente che eserciti attività di lavoro autonomo:*

- *sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;*
- *impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui”*.

Nonostante i criteri dettati dalla Corte di Cassazione, sono state numerose le controversie sollevate dai contribuenti in merito al requisito dell'autonomia organizzativa, le quali hanno costretto la Corte a pronunciarsi nuovamente. A tal proposito si ricorda l'ultima sentenza della Corte, 27.02.2013, n. 4923, la quale ha riaffermato quanto già sostenuto da sentenze precedenti, (Cass. Civile, 09.03.2011, n. 8556; Cass. Civ., 26.05.2009, n. 12108; Cass. Civ., 16.02.2007, n. 3676), ribadendo i requisiti sopracitati.

- l'articolo 4 d.lgs. 74/2000 prevede come oggetto materiale dell'illecito solamente l'imposta sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto.⁸⁷

In merito ai soggetti attivi del delitto di dichiarazione infedele osserviamo di seguito figure particolari che nel corso degli anni hanno posto dubbi in riferimento alla loro rilevanza penale.

Un significativo problema sorge in merito ai redditi che vengono prodotti da coloro i quali esercitano un'attività d'impresa: considerando infatti la figura dell'impresa individuale si osserva che ad essere penalmente responsabile non è solamente l'imprenditore stesso ma anche l'istitutore⁸⁸. Quest'ultimo è colui che gestisce concretamente l'azienda od una sua parte. L'art 2205 del c.c.⁸⁹ prevede che l'istitutore sia responsabile congiuntamente all'imprenditore per quanto riguarda l'iscrizione al registro delle imprese ed alla tenuta delle scritture contabili. Per tali ragioni, quindi, l'istitutore e l'imprenditore condividono la responsabilità penale per i reati commessi durante l'esercizio delle loro funzioni.

Altro caso caratteristico è quello della società di persone. In tali società tutti i soci sono illimitatamente responsabili per le obbligazioni sociali, dunque risulta difficile capire chi sia effettivamente responsabile poiché può sorgere un eventuale concorso morale o materiale tra il socio, il quale ha commesso materialmente

⁸⁷ RISOLO L., *IRAP e tutela del contribuente*, Santarcangelo di Romagna, 2013, p. 356.

⁸⁸ L'istitutore è un ausiliario dell'imprenditore commerciale. Tale figura è inserita all'art. 2203 c.c., il quale stabilisce: *"E' istitutore colui che è preposto dal titolare all'esercizio di un'impresa commerciale. La preposizione può essere limitata all'esercizio di una sede secondaria o di un ramo particolare dell'impresa. Se sono preposti più institori, questi possono agire disgiuntamente, salvo che nella procura sia diversamente disposto"*. Tale figura giuridica ha il potere di compiere gli atti relativi all'esercizio dell'impresa tranne che vendere o ipotecare beni immobili dell'imprenditore. La sua rappresentanza può estendersi a tutta l'impresa o limitarsi ad una succursale oppure ad un ramo d'azienda. L'istitutore è dotato di massima autonomia e risponde solamente nei confronti dell'imprenditore, il quale lo investe dei suddetti poteri tramite una procura. Altri ausiliari dell'imprenditore sono: il procuratore ed il commesso. Il procuratore è colui che è dotato di un potere di rappresentanza particolare in quanto egli non può gestire l'impresa ma può solamente eseguire delle direttive che gli vengono impartite dall'imprenditore o dall'istitutore. Tale ruolo prevede una certa discrezionalità, la quale deve essere esercitata nell'ambito di uno specifico e delimitato settore di attività. Il commesso è dotato di poteri di rappresentanza ancora più ridotti rispetto alle due figure precedenti in quanto possono compiere solo una specifica mansione. Risulta dunque chiara la ragione per cui la figura del procuratore e del commesso non abbiano posto dubbi in merito alla responsabilità penale: non sono dotati di significativa responsabilità.

⁸⁹ Art 2205 c.c. : *"Per le imprese o le sedi secondarie alle quali e' preposto, l'istitutore e' tenuto, insieme con l'imprenditore, all'osservanza delle disposizioni riguardanti l'iscrizione nel registro delle imprese e la tenuta delle scritture contabili"*.

l'illecito, e gli altri soci, i quali hanno l'obbligo di vigilare sull'operato dei loro colleghi.

Inoltre il nostro ordinamento prevede due possibili sistemi di amministrazione delle società di persone. L'amministrazione può essere:

- disgiuntiva: l'amministrazione della società spetta singolarmente a ciascun socio disgiuntamente dagli altri. Ciascun socio può quindi compiere atti di gestione della società senza interpellare gli altri soci;
- congiuntiva: questa previsione si applica solo quando vi è espressa indicazione nell'atto costitutivo. In questo caso gli atti di gestione devono essere compiuti con il consenso di tutti i soci o della maggioranza di essi.

Questa distinzione incrementa i dubbi relativi alla responsabilità penale dei soci. A tal proposito è molto interessante una recente sentenza della Corte di Cassazione, la quale si è pronunciata in merito alla responsabilità dei soci nei reati tributari e dispone: *"la sottoscrizione da parte di un socio amministratore di una società in nome collettivo non esonera automaticamente gli altri soci amministratori dalle responsabilità fiscali, occorrendo invece accertare in concreto se gli altri soci svolgano attività gestionali in quella specifica materia e quale sia l'apporto concorsuale penalmente rilevante nella gestione della materia fiscale da parte dell'altro (o altri) socio"*.⁹⁰ La Corte di Cassazione afferma, in merito ai reati tributari⁹¹, qualora sia applicato un sistema di amministrazione disgiuntiva, anche se ciò non è previsto espressamente nell'atto costitutivo, se ad uno solo dei soci vengono delegate le incombenze fiscali, gli altri soci non risultano essere anch'essi responsabili.

Nelle società di capitali, al contrario, l'unico ad essere responsabile penalmente (oltre che dal punto di vista civile ed amministrativo) è l'amministratore, dal momento che quest'ultimo ha il compito di amministrare e rappresentare la società. Dunque tale figura ha l'obbligo di presentare e sottoscrivere le dichiarazioni annuali.

In forte relazione con la suddetta figura vi è il liquidatore. Questi, una volta nominato dall'organo assembleare, subentra nei poteri che in precedenza

⁹⁰ Cass.Pen., 28.04.2015, n. 50201.

⁹¹ Nello specifico si fa riferimento al solo caso di dichiarazione infedele.

spettavano all'amministratore, di conseguenza anch'egli è penalmente responsabile.

Un altro soggetto piuttosto singolare è l'amministratore di fatto, cioè colui che pur non essendo stato formalmente investito della qualifica di amministratore, di fatto, compie tutte le sue funzioni. Il nostro codice civile contempla tale soggetto dall'introduzione del d.lgs. 11 aprile 2002, n.61, il quale ha modificato il precedente art. 2639 che al primo comma prevede: *"Per i reati previsti dal presente titolo al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione"*. Nel corso degli anni si sono susseguiti diversi provvedimenti⁹² i quali hanno confermato che l'amministratore di fatto, esercitando i medesimi poteri dell'amministratore legittimo, si pone sullo stesso piano di quest'ultimo. È dunque soggetto a responsabilità penale.

Particolare invece è la responsabilità penale dell'amministratore di diritto, il cosiddetto prestanome. Secondo la giurisprudenza egli è soggetto a responsabilità concorsuale solamente quando si riesca a provare il suo coinvolgimento nell'esecuzione dell'illecito. In tal senso si è pronunciato anche il Tribunale di Milano, il quale tramite la sentenza 24 ottobre 2013, n.11706 ha stabilito che il prestanome non è responsabile, riguardo ai reati tributari, solamente se riesce a dimostrare la sua totale estraneità all'attività di coordinamento e gestione della società di cui era amministratore di diritto.⁹³ La Corte di Cassazione⁹⁴ ha inoltre stabilito che il prestanome di una società è colpevole del delitto di omessa dichiarazione nel momento in cui si riesca a dimostrare il suo coinvolgimento nell'attività di gestione, anche se la società è effettivamente governata da un altro soggetto.

Più problematica risulta essere la posizione del curatore fallimentare: alcuni sostengono che il delitto di dichiarazione infedele possa essere commesso anche da tale soggetto, altri dichiarano il contrario. Nonostante il curatore fallimentare

⁹² Cass. Pen., 14.02.2008, n. 7203; 19.05.2010, n. 19049.

⁹³ Cass. Pen., 24.10.2013, n. 11706.

⁹⁴ Cass. Pen., 28.05.2012, n. 20286.

non sia una delle figure indicate dall'articolo 1, lettera c), d.lgs. 74/2000, la dottrina prevalente⁹⁵ ritiene che tale figura possa essere soggetto attivo del suddetto reato. Infatti, sulla base di quanto stabilito dal primo e dal quarto comma dell'art. 5 D.P.R. n. 322/1998, il curatore fallimentare ha l'obbligo di presentare la dichiarazione con riferimento al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la nomina⁹⁶.

Da ultimo si considerano le posizioni del direttore generale e del soggetto delegato (presenti solo nelle aziende di grandi dimensioni). Il primo, in base all'articolo 2396 c.c.⁹⁷, se nominato dall'assemblea o designato dallo statuto, possiede la medesima responsabilità dell'amministratore. Il secondo è penalmente responsabile per il delitto in esame in quanto soggetto all'istituto della delega di funzioni.⁹⁸

In merito all'interesse tutelato, sono presenti principalmente due posizioni: la dottrina prevalente sostiene che, analogamente agli altri reati tributari previsti dal d.lgs. 74/2000, il delitto di dichiarazione infedele pone in primo piano la tutela dell'interesse dell'Erario *"alla integrale e tempestiva percezione dei tributi"*⁹⁹. In tal senso si esprime anche la Relazione governativa di accompagnamento al decreto, la quale nelle note introduttive, indica: *"... il nuovo sistema attua per tal rispetto, una vera e propria inversione di rotta, assumendo, come obiettivo strategico, quello*

⁹⁵ CIRILLO B., POSTIGLIONE G., *Manuale pratico del curatore fallimentare*, Santarcangelo di Romagna, 012, p. 252; 70 BRIGHENTI F., *I nuovi reati tributari*, in *Boll. Trib.*, n. 6/2000, p. 485; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2011, p. 44.

⁹⁶ Art. 5, comma 1, D.P.R. 322/1998: *"In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di imprese individuali, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale in via telematica. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica"*.

⁹⁷ *"Le disposizioni che regolano la responsabilità degli amministratori si applicano anche ai direttori generali nominati dall'assemblea o per disposizione dello statuto, in relazione ai compiti loro affidati, salve le azioni esercitabili in base al rapporto di lavoro con la società."*

⁹⁸ Tale istituto è previsto dall'art. 2381 c.c., il quale al secondo comma dispone: *"Se lo statuto o l'assemblea lo consentono, il consiglio di amministrazione può delegare proprie attribuzioni ad un comitato esecutivo composto da alcuni dei suoi componenti, o ad uno o più dei suoi componenti."*

⁹⁹ PADOVANI T., *Leggi penali complementari*, cit., p. 1056; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., p. 130; NANNUCCI U., *La riforma del diritto penale tributario*, Padova, 2000, p. 153;

di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente << formali>> e <<preparatorie>>”. Ciò configura il reato di dichiarazione infedele come reato di danno in quanto vi deve essere una effettiva lesione dell’interesse dell’erario.¹⁰⁰

In aggiunta, una parte di minoranza sostiene che non solo è posto, *in primis*, l’interesse dell’Erario alla riscossione del tributo ma anche un interesse alla tutela della trasparenza fiscale.¹⁰¹ L’interesse alla trasparenza fiscale è stato ribadito più volte dal nostro ordinamento tramite diverse sentenze e corrisponde all’interesse dell’Amministrazione finanziaria al regolare svolgimento dell’azione di accertamento.

A questo proposito, autorevole dottrina¹⁰², sostiene: *“... ciò che si vuole reprimere non è tanto il mancato versamento del tributo, quanto il potenziale lesivo insito nella presentazione di una dichiarazione mendace, idonea ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria sulla stessa legittimità di versamenti eventualmente incompleti ed omessi. E difatti la condotta tipizzata dalle norme menzionate non è quella, omissiva di evasione, ma per l’appunto, quella di indicazione nelle dichiarazioni di elementi attivi o passivi non veritieri. A riprova delle conclusioni a cui si è pervenuti basti pensare che, alla luce delle norme de quibus, non potrebbe costituire reato la condotta di chi rediga dichiarazioni fedeli, pur restando omissa, in tutto o in parte, di versare il tributo dovuto”. Dunque, ancora prima dell’interesse dell’erario, ciò cui si deve fare attenzione è la trasparenza e la veridicità delle dichiarazioni presentate dal contribuente, in quanto, solamente tramite una dichiarazione trasparente e veritiera risulta tutelato, di conseguenza, l’interesse dell’Erario.¹⁰³*

Infine, esiste una terza posizione: un gruppo di minoranza sostiene che l’oggetto giuridico da tutelare sia unicamente la possibilità di eseguire correttamente la

¹⁰⁰ Come sostenuto da SOANA G., *I reati tributari*, Milano, p.179.

¹⁰¹ BERSANI S., *La natura residuale del delitto di dichiarazione infedele: elementi costitutivi*, in *il fisco* n. 33/2001, p. 121714; Cass. Pen., 25.05.2001, n. 33887; TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, cit., p.54-55; MANGIONE A., *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, p. 122.

¹⁰² PISTORELLI L., *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto*, 2000, p.14-53.

¹⁰³ Si tratta di un rapporto causa-effetto in quanto solamente se la dichiarazione presentata dal contribuente non risulta corretta e veritiera, si lede l’interesse dell’erario. Al contrario, se la dichiarazione risulta corretta non si pone il problema della tutela dell’interesse dell’erario.

procedura di accertamento. Si sostiene che, nonostante il tributo non sia stato versato all'erario, solo tramite delle scritture contabili veritiere e trasparenti l'amministrazione finanziaria sarà in grado di effettuare un accertamento corretto e riuscirà ad ottenere l'imposta non versata. Di conseguenza si configura il delitto di dichiarazione infedele quale reato di pericolo e non di danno. In conformità a tale logica l'evasione d'imposta non rappresenta elemento costitutivo del reato e le soglie di punibilità rappresentano solamente *"delle condizioni estrinseche di punibilità"*.¹⁰⁴

Tuttavia tale corrente di pensiero non è riconosciuta dalla dottrina, la quale sostiene: l'Amministrazione vuole evitare di essere ingannata dal contribuente tramite una dichiarazione mendace, l'interesse consiste nel riscuotere il tributo spettante.¹⁰⁵

5. Elementi costitutivi del reato: l'elemento oggettivo.

Analogamente a quanto sopra asserito, l'elemento oggettivo¹⁰⁶ costitutivo del delitto di cui all'art. 4 è la presentazione di una dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o a fine iva infedele¹⁰⁷ tramite esposizione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi. Ciò che

¹⁰⁴ BRICCHETTI R., *La dichiarazione omessa o infedele: la fattispecie a condotta monobasica*, in *il fisco* n. 25/2001, p. 7068.

¹⁰⁵ NANNUCCI U., *La riforma del diritto penale tributario*, Padova, 2000, p. 153; DASSANO F., *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative*, cit., p.82-83; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., p. 130.

¹⁰⁶ In generale, il reato si compone di un elemento oggettivo e di un elemento soggettivo: analizziamo in questo momento il primo dei due. L'elemento oggettivo si compone di tre fattori:

- condotta: questa può essere, a sua volta, attiva od omissiva. In ogni caso la condotta deve essere commessa con coscienza e volontarietà;
- evento: è il risultato del comportamento umano. Cioè consiste nella modificazione del mondo esterno. Da qui deriva la distinzione dei reati di pericolo dai reati di danno:
- nesso di causalità: si richiede che fra condotta ed evento sussista un nesso di causalità.

¹⁰⁷ Di significativa importanza è chiarire cosa s'intenda nello specifico con il termine "dichiarazione". Già osservato in precedenza, è quanto dispone il primo articolo del d.lgs. 74/2000 alla lettera c): *per "dichiarazioni" devono intendersi anche quelle che vengono presentate dagli amministratori, liquidatori o rappresentanti di società, enti o persone fisiche*". Tale definizione è stata fornita per evitare incomprensioni in merito al soggetto colpevole, infatti esistono delle circostanze in cui il soggetto che pone in essere la condotta illecita, non corrisponde al soggetto sul quale pende l'obbligo tributario. Un esempio è sicuramente la società di capitali, la quale è dotata di personalità giuridica, dunque è soggetta all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi d'impresa, ma colui il quale ha la facoltà di commettere l'illecito è l'amministratore. In questo caso, se non fosse stata fornita la delucidazione di cui sopra, si sarebbe potuta assumere l'irrilevanza penale della condotta dell'amministratore.

risulta non essere corretta è quindi la base imponibile sul quale successivamente sarà calcolata l'imposta dovuta dal contribuente. Diversamente dai casi previsti ex artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000, non è richiesto alcun elemento aggiuntivo, basta che l'ammontare della somma dichiarata non corrisponda a realtà.¹⁰⁸ Dunque il delitto è configurato ogniqualvolta il contribuente:

- in riferimento agli elementi attivi: ometta totalmente o parzialmente un ricavo;
- in riferimento agli elementi passivi: indichi delle spese che non sono state realmente sostenute allo scopo di ridurre l'ammontare della base imponibile.

Tuttavia tali comportamenti sono piuttosto difficili da identificare. Stabilire se un contribuente ha indicato maggiori spese o ha ommesso di indicare dei ricavi non è facile. A tal proposito giunge in aiuto la giurisprudenza, la quale, però, fornisce un'interpretazione solamente in merito al concetto di "elementi passivi fittizi", infatti, tramite d.lgs. 158/2015 i giudici hanno associato tale concetto al termine "inesistenti", come sarà oggetto di approfondimento in seguito. Ulteriore elemento da considerare sono le valutazioni estimative ex art 7 d.lgs. 74/2000. Tale articolo dispone: *"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. 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."*¹⁰⁹ Dunque, l'articolo in considerazione prevede delle cause di non punibilità nonostante siano indicati in dichiarazione degli elementi di valore inferiore a quello reale. Questa rappresenta una mera

¹⁰⁸ Nello specifico risulta inferiore. Si osservi che la somma indicata in dichiarazione non corrisponde a realtà sia se il contribuente indica una base imponibile più bassa rispetto a quella effettiva ma anche se tale soggetto indica una base imponibile più alta di quella reale. Ovvio che il delitto di dichiarazione infedele si configura solo nel momento in cui la base imponibile indicata è più bassa di quella effettiva.

¹⁰⁹ L'articolo è stato interamente abrogato tramite il d.lgs. 158/2015.

eccezione in quanto, *in primis*, l'utilizzo di metodi costanti è indice di buona fede da parte del contribuente ed in secondo luogo le valutazioni estimative, nonostante vengano effettuate da un esperto, il quale segue dei metodi standard per la valutazione di un cespite, sono comunque caratterizzate da una dose di soggettività e quindi possono differire da quelle effettuate dall'Agenzia delle entrate in fase di accertamento. Si può facilmente dedurre che tali valutazioni estimative configurano illecito solo nel momento in cui il contribuente agisce al fine di evasione oltre i limiti ivi stabiliti.

5.1 L'indicazione elementi attivi di ammontare inferiore rispetto a quello effettivo.

Focalizziamoci ora sulle operazioni attraverso il quale un contribuente è in grado indicare elementi attivi¹¹⁰ più bassi rispetto a quelli reali allo scopo di evadere le imposte e quindi configurare il delitto di dichiarazione infedele qualora vengano superate le soglie di punibilità.

¹¹⁰ Si osservi che per elementi attivi si intendono i ricavi. Per ciascuna delle sei categorie di reddito dettate dal TUIR il concetto di ricavo rappresenta qualcosa di diverso:

- per i titolari di redditi fondiari i ricavi sono rappresentati dai redditi derivanti da terreni e da fabbricati collocati sul suolo italiano e che risultano iscritti al catasto ai sensi dell'art. 25 e ss. del T.U.I.R.;
- per coloro che conseguono redditi di capitale costituiscono ricavi gli interessi, gli utili e i dividendi secondo l'art. 44 e ss. del T.U.I.R.;
- per i titolari di reddito da lavoro dipendente e da lavoro autonomo, rispettivamente ex art. 49 e ss. del T.U.I.R. e art. 53 dello stesso testo, rappresentano ricavi i tutti i redditi percepiti in denaro o in natura per le prestazioni effettuate;
- per i titolari di reddito d'impresa si fa riferimento all'art. 55 del T.U.I.R., il quale stabilisce come ricavi i redditi conseguiti dall'esercizio di attività commerciali ai sensi dell'art. 2095 c.c., inoltre i ricavi *delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:*
 - *i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;*
 - *i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;*
 - *i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa*
- infine, per i redditi diversi, ex art. 67 T.U.I.R., *sono ricavi le varie plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni.*

In primis troviamo una “semplice” omissione nell’annotazione dei ricavi senza l’utilizzo di documenti ideologicamente o materialmente falsi. Il contribuente non si avvale di alcun mezzo fraudolento per evadere le imposte, egli non indica dei ricavi che contribuirebbero ad innalzare la sua base imponibile, si avvale dell’utilizzo del cosiddetto “nero”¹¹¹.

Di fondamentale importanza, però, è sempre l’elemento psicologico del contribuente: deve sussistere il dolo specifico di evasione; ed in secondo luogo, devono essere superate le soglie di punibilità.¹¹²

Altra operazione attraverso la quale si possono indicare elementi attivi inferiori rispetto al valore effettivo è la sottofatturazione. Tale operazione risulta essere più complessa rispetto ad un’omessa annotazione di ricavi in quanto, oltre alla mancata annotazione, si indica in fattura un valore inferiore rispetto a quello effettivo. Il prezzo al quale il contribuente vende un bene o presta un servizio non corrisponde a quanto indicato nel documento, dunque il contribuente “fa del nero”.¹¹³ Questa manovra può essere interpretata in due modi, i quali possono comportare a diverse conseguenze:

- la prima interpretazione propende nel sostenere che la sottofatturazione sia riconducibile solamente al delitto di dichiarazione infedele;
- la seconda posizione, invece, ritiene che la sottofatturazione interessi maggiormente il delitto di dichiarazione fraudolenta, in quanto il contribuente si spinge oltre ad una semplice violazione di obblighi contabili: vi è l’emissione di un documento ideologicamente falso idoneo a fuorviare ed ostacolare l’amministrazione finanziaria durante la fase di accertamento. Tuttavia, tale interpretazione rischia di punire in modo più gravoso coloro i quali hanno

¹¹¹ Quando un contribuente “fa del nero” omette di indicare alcuni ricavi in dichiarazione ma soprattutto in contabilità allo scopo di evitare che la Guardia di finanza o l’Agenzia delle entrate riescano a risalire a tali ricavi omessi nel momento durante l’accertamento. Tale fatto ha sollevato una questione piuttosto dibattuta in merito la rilevanza penale dei suddetti ricavi prima dell’approvazione definitiva del d.lgs. 74/2000. Si era dubbiosi se inquadrare l’omissione di ricavi fra i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici oppure fra quelli di dichiarazione infedele. MASTROGIACOMO E., *Gli elementi attivi penalmente rilevanti nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *il fisco* n. 10/2005, p. 1483.

¹¹² Se il contribuente si scorda di annotare in contabilità un ricavo, sicuramente non lo inserirà nella dichiarazione dei redditi in quanto tale ricavo non risulta dalla documentazione. Non sussistendo dolo specifico e, molto probabilmente, non essendo un singolo ricavo in grado di superare le soglie di punibilità, il reato non sussiste.

¹¹³ VARRASO G., GIARDA A., PERINI A., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, p. 325.

emesso fatture, anche se solamente per una parte dell'importo effettivo, rispetto a coloro che hanno omesso di dichiarare i propri ricavi, evadendo totalmente il fisco. A tal proposito si osserva che il delitto di omessa dichiarazione previsto ex art 5 d.lgs. 74/2000, poi modificato tramite d.lgs. 158/2015, prevede la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni¹¹⁴ mentre il delitto di dichiarazione fraudolenta, ex art. 3, prevede la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Si rischia di punire più severamente l'individuo che evade parzialmente le imposte rispetto a quello che le evade totalmente. Tuttavia, la sentenza 12 maggio 1999, n. 35 della Corte di Cassazione aveva a suo tempo stabilito che la "sottofatturazione" non potesse essere ricondotta ai reati di frode ma solo a quelli di omissione. Inoltre, un trattamento dell'individuo più penalizzante di quello dovuto sarebbe contrario ai principi costituzionali, in particolar modo con riferimento a quanto previsto dal terzo comma dell'art. 27 della Costituzione.¹¹⁵ Tale seconda posizione ha trovato spazio sino all'introduzione del d.lgs.158/2015, il quale ha espressamente disposto, al terzo comma dell'art. 3, che: *"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.* Pertanto il fenomeno della sottofatturazione non deve più essere ricondotto alle condotte fraudolente, ma solo a quelle infedeli.¹¹⁶

Nel novero delle principali operazioni attraverso cui il contribuente è in grado di indicare minori ricavi, infine, vi è l'omessa o la parziale indicazione dei proventi illeciti.¹¹⁷

¹¹⁴Il suddetto articolo, al primo comma, stabilisce: *"è 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 annuali relativa a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquanta mila."*

¹¹⁵L'art. 27 C. al terzo comma stabilisce: *"le pene non possono consistere in trattamenti contrari al senso di umanità e devono tendere alla rieducazione del condannato"*.

¹¹⁶ Relazione Corte di Cassazione 28 ottobre 2015 n. III/05/2015, p. 13.

¹¹⁷ I proventi illeciti sono tutti quei ricavi che derivano da operazioni che si manifestano al di fuori della sfera legale.

Sin dall'introduzione della legge 516/1982, si è posto il problema se identificare come reati i proventi illeciti non dichiarati.¹¹⁸ Un primo intervento fu attuato tramite la decisione della Cassazione a sezioni Unite del 12 novembre 1993, la quale stabilì che: *"i proventi del reato non costituiscono "reddito", sicché le norme che al "reddito" o ai "redditi" collegano il prelievo fiscale non sono ad essi applicabili. Tuttavia quando si tratti di cose ricomprese nell'ambito di operatività dell'istituto della confisca facoltativa, le stesse, qualora la confisca non sia disposta o perché il giudice si è avvalso del potere discrezionale spettantegli al riguardo ovvero per l'esistenza di un divieto posto dalla legge (come accade nell'ipotesi di patteggiamento), perdono il carattere di illiceità ed in quel momento diventano ricchezza lecita aggredibile dal fisco, con le conseguenti implicazioni, quali, ad esempio, la necessità di dichiararla e di rispettare le disposizioni sulla "trasparenza", previste dal comma sesto dell'art. 1 del D.L. n. 429 del 1982, convertito in legge n. 516 del 1982".*¹¹⁹

Tuttavia, un mese dopo, il 24 dicembre 1993, tramite la legge n. 537, si ravvisò un'inversione di tendenza. Infatti, il quarto comma dell'art. 14 dispone: *"nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria".* Dunque, i proventi di derivazione illecita devono essere trattati allo stesso modo di quelli di provenienza lecita, pertanto, la loro omissione o la loro parziale indicazione comporta l'integrazione dei delitti di omessa dichiarazione o di dichiarazione infedele. Nonostante la questione sembrasse risolta i dibattiti non si arrestarono ed una parte della dottrina arrivò a ritenere che la tassazione non potesse essere applicata a tutti i proventi illeciti, ma solo ad una parte di essi. In particolare si sostenne la non obbligatorietà di dichiarare i proventi derivanti da attività illecite penalmente sanzionate. Da qui nacque la distinzione fra attività

¹¹⁸ SOANA G., *I reati tributari*, cit., p. 184.

¹¹⁹ Tale previsione fu posta in essere poiché lo Stato riteneva di essere dotato di mezzi, quali ad esempio la confisca, idonei ad impedire ai contribuenti di ottenere proventi illeciti.

ontologicamente illecite, le quali non potevano assolutamente essere tassate, e quelle non ontologicamente illecite, passibili di tassazione.¹²⁰ A risolvere ogni dubbio intervenne il legislatore, il quale tramite decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, il quale stabilì che "(...) la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi". Perciò, essendo classificati quali redditi diversi, i proventi di derivazione illecita sono tutti soggetti a tassazione.

6. Costituzione del reato: elemento soggettivo.

Elemento soggettivo¹²¹ del delitto di dichiarazione infedele è rappresentato dal fine perseguito dal contribuente, cioè evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Diversamente da quanto previsto dalla legge 516/1982 tale delitto è punibile solamente a titolo di dolo e non di colpa.

Al fine di evitare dubbi interpretativi in ambito societario il primo articolo del d.lgs. 74/2000 alle lettere e) dispone: "*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*

¹²⁰ A tal proposito si veda SOANA G., *I reati tributari*, cit., p. 183. Inoltre si tiene a precisare che il delitto di omessa dichiarazione o di dichiarazione infedele sorgono in merito ad attività non ontologicamente illecite.

¹²¹ In genere i delitti sono puniti solamente se sono stati commessi a titolo doloso, perché siano puniti anche a titolo di colpa si necessita di una esplicita previsione. Nell'elemento soggettivo distinguiamo quindi l'azione dolosa da quella colposa.

Dolo: l'azione è dolosa quando avviene secondo l'intenzione di chi la commette. Il dolo rappresenta la forma più grave di colpevolezza e deve essere necessariamente dimostrato dall'accusa, altrimenti non si è punibili. Esistono due diverse classificazioni di dolo: da un lato, intenzionale, diretto ed eventuale, dall'altro specifico o generico.

Colpa: in base al terzo comma dell'art. 43 del codice penale: "*l'azione è colposa quando l'evento non è voluto dalla gente e si verifica a causa di negligenza, imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline*". Vi deve essere quindi assenza di volontà ed una carenza nel comportamento dell'individuo. Anche per la colpa esistono due diverse classificazioni: da un lato colpa generica e specifica e dall'altro cosciente o incosciente.

per conto della quale si agisce". Oltre a tale previsione, la lettera e) del suddetto articolo precisa: "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 esistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi".

La giurisprudenza ritiene che il delitto sia configurabile solo se la condotta del contribuente è caratterizzata da dolo specifico di evasione. In tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione tramite la sentenza 11 marzo 2014, n. 11380, la quale dichiara: *"può ritenersi configurabile la responsabilità penale per il reato di infedele dichiarazione soltanto se al momento della dichiarazione sussiste il dolo specifico del contribuente, l'onere della cui prova spetta al P.M."*¹²² Si osserva che il dolo è specifico quando, oltre la coscienza e volontarietà di realizzare gli elementi costitutivi della fattispecie penale, vi è un fine. In riferimento al delitto di dichiarazione infedele, essendo reato a dolo specifico, se l'azione è prevenuta e voluta ma non al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, il reato non sussiste.¹²³ Tuttavia, si noti che l'identificazione del dolo specifico per il delitto di dichiarazione infedele dipenda in particolar modo dalla natura che si vuole attribuire alle soglie di punibilità.¹²⁴¹²⁵

7. La nozione di elementi passivi fittizi: dal problema alla soluzione.

Il termine "elemento passivo fittizio" è sempre stato un concetto piuttosto oscuro e di controversa interpretazione sin da quando è stato introdotto tramite il d.lgs.

¹²² Cass. Pen., 11.03.2014, n. 11380.

¹²³ Se ad esempio il fine del contribuente fosse quello di ottenere dei contributi pubblici, tale soggetto non potrebbe essere condannato per aver commesso il delitto ex art. 4 d.lgs. 74/2000. Ovvio che il contribuente sarebbe comunque punito, ma a titolo di un altro reato.

¹²⁴ In merito tale osservazione saranno in seguito effettuati dei chiarimenti al paragrafo che concerne le soglie di punibilità.

¹²⁵ Prima della sentenza della Corte di Cassazione, la quale ha risolto ogni dubbio in merito, una parte di dottrina riteneva che il delitto di dichiarazione infedele fosse riconducibile a dolo generico anziché dolo specifico. Tale posizione reputava, infatti, che vi fosse coscienza e volontarietà di commettere il delitto ma che non vi fosse fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. RISPOLI G. BUSATO C., *Reati tributari. Percorsi giurisprudenziali*, Milano, 2007, p. 98.

74/2000, il quale all'art. 4, definisce oggetto materiale del delitto l'indicazione di: *"... elementi attivi inferiori a quelli effettivi oppure elementi negativi fittizi"*.

La giurisprudenza ha sempre cercato di dare un significato più chiaro e comprensibile del termine senza mai giungere all'obiettivo poiché nel corso degli anni si sono aperte due posizioni diverse, talvolta contrastanti, in merito l'argomento.¹²⁶ Solamente tramite il decreto di riforma del sistema tributario si è riuscito a dare un senso univoco a tale concetto dissipando qualsiasi dubbio interpretativo.

Si osserva come, prima del d.lgs. 158/2015, fosse molto importante attribuire un significato ben preciso al concetto di "fittizio", soprattutto in relazione al delitto di dichiarazione infedele ed ai delitti previsti ai due articoli precedenti. Infatti, è in riferimento a questi reati che "l'elemento passivo fittizio" assume notevole rilevanza, in quanto la condotta incriminatrice viene posta in essere nel momento in cui il contribuente, nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione IVA, indica componenti negativi più elevati di quelli effettivamente sostenuti. Dunque il maggior valore creato mediante tale operazione assume il significato di "fittizio". Appare, di conseguenza, evidente l'importanza di chiarire il concetto al fine di poter identificare quali condotte possano o meno integrare il delitto, evitando che alcuni contribuenti possano sfruttare l'incertezza a proprio vantaggio.¹²⁷

Il decreto legislativo 74/2000 non fornisce alcuna delucidazione in merito al concetto di "elementi passivi fittizi" ma si limita ad esplicitare una sorta di definizione di elemento attivo ed elemento negativo. All'art. 1, lettera b), infatti, il testo cita: *"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."* Si deduce come i concetti di elemento attivo o di elemento

¹²⁶ Infatti, prima del d.lgs. 158/2015, il concetto di "elementi passivi fittizi" poteva essere inteso in due accezioni:

1. la prima riteneva che un costo fittizio corrispondesse ad un costo inesistente, inventato;
2. la seconda reputava che fossero fittizi i costi esistenti ma fiscalmente indeducibili.

¹²⁷ Si pone il rischio che utilizzando un'interpretazione eccessivamente estensiva del termine "fittizio" alcuni contribuenti sfruttino la situazione allo scopo di gonfiare i propri costi, diminuendo di conseguenza la base imponibile sul quale si dovrà calcolare l'imposta. Al contrario, adottando un'interpretazione troppo restrittiva, quindi letterale, s'incorre nel rischio di includere nel novero dei costi non deducibili anche altri tipi di costo, assottigliando sempre di più il confine fra illecito amministrativo e sanzione penale.

negativo non pongano nessun dubbio interpretativo, diversamente, il problema si presenta nel momento in cui sorge la necessità di identificare l'elemento negativo come fittizio. Di qui, come anticipato all'inizio del paragrafo, si aprono due posizioni:

- la prima propende per un'interpretazione restrittiva del termine, identificando come fittizio ciò che non è mai realmente venuto ad esistenza. Si ritiene, quindi, che vi sia coincidenza fra un elemento negativo fittizio ed un elemento negativo inesistente;¹²⁸
- la seconda propende per un'interpretazione di tipo estensivo: si ammettono in deduzione alcuni costi che secondo la normativa fiscale sono ineducibili.¹²⁹

A sostegno dell'interpretazione restrittiva sono presenti numerose argomentazioni, quella più forte trova fondamento alla lettera a) del primo articolo del d.lgs. 74/2000, il quale dispone: *“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”*. Da qui si deduce come il legislatore abbia posto una coincidenza fra i concetti “fittizio” ed “inesistente”. Secondo tale logica, autorevole dottrina¹³⁰ ritiene che se è inesistente tutto ciò che non corrisponde a

¹²⁸ Fra i più grandi sostenitori di tale interpretazione troviamo CARACCIOLI I., *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 aprile 2000, p. 17, come si vedrà di seguito; BALDASSARRE S., *La frode fiscale*, cit., p. 627; TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, cit., p. 214; ROSSI S., *D.lgs. 74/2000: elementi passivi ineducibili ed elementi passivi fittizi unica identità penal-tributaria?* in *il fisco* n. 28/2005, p. 4312; GALASSO D., *Gli illeciti amministrativi e penali in materia tributaria*, Torino, 2011, p. 398; GOLINO S., *Le verifiche fiscali e le nuove sanzioni penali*, in *il fisco* n. 20/2000, p. 6568; D'ABRUZZO G., *Diritto penale tributario, aspetti problematici*, a cura di FALSITTA V., Milano, 2001, p. 79; BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie*, II ed., Milano, 2011, p. 96; BRUNETTI M., *Frode fiscale e falso in bilancio, dalla genesi alle riforme del 2015: evoluzione, criticità e profili applicativi*, Velletri, 2016, p. 86; MONTI A., *Per l'infedele dichiarazione lo scoglio dei costi fittizi*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 giugno 2000, p. 21.

¹²⁹ Al contrario, fra i sostenitori di un'interpretazione estensiva troviamo *in primis* la Guardia di Finanza tramite le circolari n. 114000/2000 e n. 1/2008; IZZO G., *Bivalenza della nozione elementi passivi fittizi nei reati dichiarativi*, in *il fisco* n.21/2001, p. 7585; PERINI A., *Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, cit., p. 23; BERSANI S., *La natura residuale del delitto di dichiarazione infedele: elementi costitutivi*, cit., p. 12179.

¹³⁰ CARACCIOLI I., *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, cit. p. 17.

realtà allora è fittizio ciò che è al di fuori della realtà stessa, di conseguenza il concetto di “elementi passivi fittizi” comprende anche tutti quei costi che riferiscono a operazioni mai poste in essere.

Nonostante ciò, la Corte di Cassazione¹³¹, nel 2007, è andata oltre tale interpretazione pronunciandosi con riferimento al delitto di dichiarazione fraudolenta, ricordando che: *“oggetto della sanzione di cui all’art. 2 cit. non è soltanto l’inesistenza materiale di una determinata operazione, ma piuttosto qualsiasi tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale”*.¹³²

Altra tesi a sostegno di un’interpretazione restrittiva del termine “fittizio” è presente all’art. 7 del d.lgs. 74/2000, il quale al primo comma cita: *“non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3, 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 conformità a tale articolo, i sostenitori dell’interpretazione restrittiva, dichiarano che il legislatore abbia fornito solamente una sorta di casistica in cui una non corretta rilevazione nelle scritture contabili non comporti punibilità ai sensi degli artt. 3 e 4. Dunque ci si deve attenere rigorosamente a quanto stabilito dal legislatore, non si può andare oltre. Tuttavia, sulla base dello stesso articolo, i sostenitori dell’interpretazione estensiva ritengono che sia possibile attribuire rilevanza penale a tutti quei costi che vengono indicati dal contribuente violando il principio di competenza.¹³³ Quindi non utilizzando metodi costanti di

¹³¹ Cass. Penale, 25.10.2007, n. 2552.

¹³² A detta di COLAIANNI F., Relazione: *Contenuto e limiti della “dichiarazione infedele” (art. 4 D.lgs. 74/00): condotta punibile, “elementi passivi fittizi”, riqualificazione dei negozi da parte dell’autorità finanziaria*, Reati tributari: problemi attuali e rischi penali della pianificazione fiscale internazionale”, Milano, 3 marzo 2008.

¹³³ Il principio di competenza economica è sancito dal primo comma, numeri 3 e 4, dell’art. 2423-bis, il quale dispone che durante la stesura del bilancio di esercizio si considerino: *“i proventi e gli oneri di competenza dell’esercizio, indipendentemente dalla data dell’incasso o del pagamento; I rischi e le perdite di competenza dell’esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo”*. Vi è inoltre previsione all’art. 109 del T.U.I.R., il testo cita: *“1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell’esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell’esercizio di competenza non sia ancora certa l’esistenza o determinabile in modo obiettivo l’ammontare concorrono a formarlo nell’esercizio in cui si verificano tali condizioni. 2. Ai fini della determinazione dell’esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o*

impostazione contabile. S'intende estendere la rilevanza penale a tutti i costi¹³⁴ che sono indicati in dichiarazione violando le norme tributarie. Tuttavia, da notare ad esempio, è che se si facesse un ragionamento simile anche per l'art. 16 del d.lgs. 74/2000 si giungerebbe a conclusioni alquanto errate. L'art. 16 prevede che coloro i quali si avvalgono della procedura d'interpello, uniformandosi ai pareri del Ministero delle Finanze o del Comitato consultivo delle norme antielusive, non integrano una condotta punibile. Di conseguenza, se si ragionasse allo stesso modo di cui sopra, si dedurrebbe che i contribuenti che non hanno compiuto domanda d'interpello, o addirittura non si sono adeguati al parere del Ministero delle Finanze, possano essere puniti per condotta elusiva. Ciò non è accettabile e porta a ritenere che sia più affidabile un'interpretazione di tipo restrittivo.

Infine, si può ritenere che l'adozione di un'interpretazione di tipo estensivo porterebbe ad un eccessivo assottigliamento alla linea di confine che intercorre fra illecito amministrativo ed illecito penale. Infatti, le uniche differenze che risulterebbero tra l'uno e l'altro illecito sono solamente le soglie di punibilità ed il dolo specifico di evasione.

Al pari dell'interpretazione restrittiva, anche a sostegno di un'interpretazione estensiva vi sono diverse argomentazioni. I sostenitori di quest'ultima interpretazione ritengono che attribuire a "fittizio" il significato di "inesistente" non sembra molto affidabile, infatti, in riferimento ai principi di tassatività e determinatezza della fattispecie penale¹³⁵, il termine "fittizio" deve essere

spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà; b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi; c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli simili la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito."

¹³⁴ Si fa riferimento, quindi, a costi non inerenti, indeducibili. In merito all'inerenza di seguito sarà affrontata la questione in modo più approfondito.

¹³⁵ Questi principi trovano fondamento all'art. 25 della Costituzione, il quale dispone: "nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge. Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso. Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge."

interpretato sempre secondo uno stesso significato.¹³⁶ Nonostante ciò, si osserva come il senso di tale termine differisca, passando dalla lettura dell'art. 2 alla lettura degli artt. 3 e 4 del d.lgs. 74/2000. In merito all'art. 2, ci si accorge che "fittizio" non coincide con "inesistente"¹³⁷, di conseguenza, in base ai principi suddetti, non può coincidere nemmeno per i due articoli seguenti. L'inesistenza degli elementi passivi sembra essere solamente uno dei casi in cui si sfocia nella fittizietà. Inoltre si ritiene che la suddetta coincidenza limiti in modo eccessivo l'ambito di applicazione della fattispecie ex art 4, d.lgs. 74/2000, in quanto si incorrerebbe nel reato solamente in casi residuali ed estremi. Vi è pericolo che il contribuente, il quale presenta una dichiarazione indicando elementi attivi o passivi del tutto inventati, senza alcun fondamento, rimanga impunito (se ad esempio non supera le soglie di punibilità) e colui il quale ometta la dichiarazione, rischi fino a tre anni di reclusione ex art. 5, d.lgs. 74/2000.

Infine, l'interpretazione di tipo estensivo è fortemente sostenuta anche dalla Guardia di Finanza, la quale nella circolare 14 aprile 2000, n. 114000, dichiara: *"devono quindi intendersi ricomprese nella nozione di elementi passivi fittizi tutte quelle componenti non vere, non inerenti, non spettanti o insussistenti nella realtà, che risultino dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o ammissibile in dichiarazione."* Tale tesi è stata confermata tramite la circolare 1/2008 della stessa Guardia di Finanza, la quale non ha mutato orientamento.

Una parentesi deve essere aperta anche in merito ai costi indeducibili. Le diverse interpretazioni riguardo la nozione di "elemento passivo fittizio" portano ad includere o meno i costi indeducibili in tale concetto. Secondo autorevole dottrina¹³⁸ dare rilevanza penale ai costi indeducibili non è opportuno in quanto *"si andrebbe contro l'impostazione di fondo della riforma"*, il cui scopo non è "punire a più non posso" ma reprimere tutti quei comportamenti che permettono di ottenere crediti non spettanti oppure indebiti risparmi d'imposta. Dello stesso parere sono

¹³⁶ Lo stesso CARACCIOLI I., *Norme e Tributi*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 marzo 2009, p. 4, sostiene: *"se il Legislatore nello stesso testo legislativo usa la medesima espressione (fittizio) in più norme, non è consentito, in assenza di ulteriori indicazioni normative in senso contrario, attribuirgli significati diversi."*

¹³⁷ L'art. 2 dispone: *"... avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, (il contribuente) indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi."*

¹³⁸ THIONE M., *Rilevanza penale degli elementi passivi fittizi*, in *il fisco* n. 44/2009, p. 7294.

importanti autori, i quali sostengono : *“i costi realmente sostenuti, per quanto indeducibili sulla scorta della legislazione fiscale , non possono costituire elementi passivi fittizi ai fini della configurabilità del reato di infedele dichiarazione, innanzitutto in ragione del significato letterale di <<fittizi>>, in secondo luogo per il fatto che il diritto penale ha natura prettamente realistica ed infine perché tale fattispecie è circoscritta dal dolo specifico di evasione. Del resto, qualora si propendesse per la coincidenza della fittizietà con l'indeducibilità, non potrebbero trascurarsi le gravi conseguenze di carattere penale in una materia estremamente tecnica ed opinabile, caratterizzata il più delle volte da comportamenti colposi e non certo dolosi del contribuente.”*¹³⁹ Inoltre se il legislatore avesse voluto dare rilevanza penale ai costi indeducibili avrebbe utilizzato la nozione di “elementi passivi indeducibili” e non “fittizi”, dunque non vi può essere coincidenza fra i due termini.

Allo scopo di avere un quadro più chiaro e conciso possibile dobbiamo far altresì riferimento al concetto di inerenza. Infatti, nel corso di un accertamento, non è raro che al contribuente vengano contestati dei costi che, in tutto o in parte, non rispettino tale principio. Si intende capire se l'indicazione di costi non inerenti nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione iva comporti, una volta superate le rispettive soglie, di incorrere nel reato di dichiarazione infedele. L'art. 109 del D.P.R. 917/1986, al quinto comma definisce: *“... le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interesse passivi, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito”*, dunque l'inerenza, assieme ai principi di competenza, certezza e determinabilità, costituisce uno dei criteri fondamentali per imputare correttamente un costo. Secondo la tesi sostenuta dalla Guardia di Finanza, l'indicazione di costi non inerenti in dichiarazione comporta evasione d'imposta,¹⁴⁰ infatti, poiché tramite il d.lgs. 74/2000 si pone il focus sulla dichiarazione, tutti quei comportamenti che implicano presentazione di una

¹³⁹ TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, cit., p. 214.

¹⁴⁰ La tesi è stata sostenuta tramite la circolare n. 114000/2000 ed in seguito tramite la circolare n. 1/2008, la quale ha poi trovato conferma nel Protocollo d'intesa del 25 ottobre 2000 fra la Procura di Trento, la Direzione delle Entrate per la Provincia di Trento e il Comando Regionale Trentino-Alto Adige della Guardia di Finanza.

dichiarazione “irregolare” sono passibili di sanzione. La circolare n. 1/2008 sostiene che la nozione di elementi passivi fittizi deve includere: *“tutte quelle componenti non vere, non inerenti, non spettanti o insussistenti nella realtà, che risultino dichiarate in misura superiore a quella effettivamente sostenuta o ammissibile in dichiarazione”*. A conferma il Protocollo d’intesa asserisce:¹⁴¹ *“ragioni di esegesi letterale, sistematiche e di ratio conducono inevitabilmente a ricomprendere i costi non inerenti tra gli elementi fittizi; concettualmente il costo non inerente è un costo inesistente per il soggetto che pretende di inserirlo tra i suoi conti e, quindi, in dichiarazione. (...) Il costo non inerente è, in realtà, un costo inesistente per l’impresa e la differenza tra gli elementi passivi fittizi di cui agli artt. 2, 3 e 4 risiede non tanto nella natura del costo, quanto nella modalità di documentazione o nel diverso comportamento adottato per supportare l’utilizzazione fiscale del costo non inerente (...)”*¹⁴². Si osserva come dottrina differente sia fortemente contraria a quanto appena sostenuto. Infatti, ritiene che equiparare la “non inerenza” all’ “inesistenza” non è accettabile in quanto: *“inesistente” è un costo che non è stato sostenuto, nella realtà, da alcuno; al contrario, è “non inerente” un costo che è stato realmente sostenuto, ma che non afferisce la produzione dei ricavi.*¹⁴³ Si evidenzia poi come caso particolare¹⁴⁴ quello del contribuente che deduce o detrae costi che sono, sì, realmente sostenuti, ma da un soggetto diverso. Si tratta quindi di costi che non hanno contribuito a generare i ricavi dell’individuo che ha presentato la dichiarazione. In tal caso la giurisprudenza ha stabilito che si incorre nel reato di cui all’articolo 2 solamente nel caso in cui: *“uno dei soggetti dell’operazione rilevante sotto il profilo fiscale sia del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell’importo della relativa prestazione”*¹⁴⁵. Infatti, secondo la Corte di

¹⁴¹ Paragrafo 2.2, ultimo periodo.

¹⁴² Guardia di Finanza, circolare 22.12.2008, n. 1

¹⁴³ CARACCIOLI I., *Il travagliato percorso degli elementi passivi fittizi*, in *Il Fisco* n. 4/2001, p. 1154.

¹⁴⁴ Essendo caso particolare non lo si deve considerare ai fini del ragionamento precedente.

¹⁴⁵ Cass. Pen., 26.11.2008, n. 3203.

Cassazione, sono qualificate come tipiche operazioni soggettivamente inesistenti solamente quelle che sono poste in essere da società cosiddette “cartiere”.¹⁴⁶

Essendo stati temi piuttosto dibattuti, il legislatore della riforma, al fine di dirimere le controversie, ha aggiunto un comma, l’1 bis, all’art. 4 del d.lgs. 74/2000, il quale cita: *“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.”* Dunque, per espressa previsione legislativa:

- un’errata classificazione della valutazione di elementi attivi o passivi, comunque indicata in bilancio od altro atto idoneo;
- la violazione del principio di competenza;
- la non inerenza e la non deducibilità di elementi passivi, purché reali;

non comportano l’instaurarsi di una condotta rilevante ai fini dell’integrazione del delitto ex art 4, d.lgs. 74/2000.

Concludendo, si può certamente sostenere che il concetto di “elementi passivi fittizi” ha presentato notevoli dubbi interpretativi per i giudici e per la dottrina. Il legislatore del decreto 158/2015, quindi, ha deciso di darne una definizione chiara e lineare, infatti all’articolo 4, lettera d) del decreto appena citato, sinteticamente dispone: *“la parola “fittizi”, ovunque presente, è sostituita dalla seguente: “inesistenti”*”, richiamando quanto stabilito nel 2008 tramite la sentenza n. 3203 della Corte di Cassazione, la quale ha contrastato quanto disposto dai giudici di secondo grado: *“Si osserva, ancora, che i giudici di merito hanno confuso la nozione di costi fittizi con quella dei costi non inerenti, come peraltro indicato nello stesso capo di imputazione, mentre con il termine “fittizi” indicato dalla norma devono intendersi esclusivamente i costi materialmente inesistenti e, cioè, i costi che non*

¹⁴⁶ Le cartiere sono delle società il cui obiettivo è frodare l’Erario attraverso emissione di fatture false in modo da evadere le imposte, in particolare l’iva, oppure ottenere indebiti fondi da parte delle istituzioni. Tali società emettono fatture in relazione ad operazioni commerciali mai avvenute per consentire, a coloro che le ricevono, di abbassare la base imponibile attraverso imputazione di costi mai sostenuti e quindi inesistenti.

sono mai stati sostenuti dal contribuente e non quelli non deducibili, in quanto costi non inerenti all'esercizio dell'azienda." La nozione di "elementi passivi fittizi" può essere ritenuto il criterio importante della riforma. Non si può intendere la fittizietà come un qualcosa che sia il risultato di una discussione, di un'interpretazione dei criteri fiscali, ma bisogna fare necessariamente riferimento, ai fini della rilevanza penale, all'inesistenza oggettiva.

Si devono, quindi, portare davanti al giudice penale solo dei casi o di vera e propria frode o che comunque, pur rientrando solo nell'ambito della mera infedeltà, attengono alla inesistenza oggettiva dei dati. Da sottolineare è che pur essendo inserita la lettera d) nell'articolo 4, il testo dice: *"ovunque presente"*. Di conseguenza bisogna interpretare le altre norme relative alle altre sanzioni penali-tributarie con l'obiettivo di capire se questa dilatazione del concetto, che porta alla non esistenza del reato, possa o meno aversi con riferimento ad altri casi e ad altre norme.

Nonostante l'intenzione del legislatore fosse quello di dissipare ogni dilemma, la dottrina si pone il dubbio interpretativo se questa lettera d) dell'art. 4 possa essere o meno interpretata estensivamente. Cioè se alla lettera d) possono essere ricondotte anche altre norme penali tributarie in cui non ricorre la parola "fittizi" ma è comunque presente un concetto simile alla fittizietà.

7.1. Il caso.

Dal momento che il tema degli elementi passivi fittizi è sempre stato molto dibattuto sin dall'entrata in vigore del decreto 74, appare opportuno portare come esempio un caso realmente accaduto sul quale si è pronunciata la Corte di Cassazione tramite la sentenza 30 agosto 2012, n. 33504. Essendo stato risolto il dilemma interpretativo posto in precedenza (quindi, dal decreto 158/2015 in poi, i giudici avranno un criterio di riferimento per l'interpretazione di elementi passivi fittizi) sembra più appropriato osservare il delitto di dichiarazione infedele in relazione al reato previsto ex art. 10 d.lgs. 74/2000, l'occultamento o distruzione di documenti contabili. La controversia trattata un caso concreto in cui il contribuente è incorso nel reato di dichiarazione infedele, ex art. 4 d.lgs. 74/2000,

in quanto ha indicato elementi passivi fittizi, il cui ammontare oltrepassa soglie di punibilità penalmente rilevanti ma propone ricorso alla Suprema Corte in quanto non vi è riscontro di tali elementi passivi fittizi. La questione riguarda la possibilità di insorgenza di reato continuato fra dichiarazione infedele ed occultamento o distruzione di documenti contabili.

Precisamente il soggetto era stato condannato in primo grado dal Tribunale di Massa e successivamente dalla Corte d'appello di Genova per aver indicato nella dichiarazione annuale, in qualità di amministratore delegato di una società, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, elementi passivi fittizi per un ammontare di 707.606,00 euro, ottenendo evasione d'imposta per 133.829,00 euro.¹⁴⁷

Il contribuente aveva proposto ricorso avanti la Suprema Corte adducendo tre motivazioni:

- a) la carenza di motivazione in merito alla fittizietà degli elementi passivi indicati nella dichiarazione asserita anche dal consulente del Pubblico Ministero, il quale ha dichiarato: *“non vi è prova alcuna che il contribuente abbia indicato nelle proprie dichiarazioni alcun elemento passivo connotato da fittizietà, perché la mancata esibizione della documentazione contabile non ha permesso all'organo ispettivo di poter verificare la legittimità del comportamento del contribuente.”*. Dunque non è stato possibile accertare la fittizietà degli elementi passivi in quanto non sono stati forniti i documenti contabili;
- b) la violazione del principio *“ne bis in idem”*¹⁴⁸ dal momento che nel secondo grado di giudizio il contribuente è già stato condannato per il reato ex art. 10, d.lgs. 74/2000 ad una pena di 8 mesi di reclusione. Si ritiene dunque che non si possa procedere con il processo presso la Suprema Corte.

¹⁴⁷ Si ricorda che la soglia di punibilità prevista ante decreto 158/2015 era di € 103.291,38. Al giorno d'oggi il delitto non sarebbe più punito penalmente ma solo dal punto di vista amministrativo poiché la soglia di rilevanza è stata elevata a € 150.000,00.

¹⁴⁸ Il *ne bis in idem* è una locuzione molto spesso utilizzata in ambito processuale e letteralmente significa: “mai condannato due volte per lo stesso reato”. Tale principio trova fondamento all'art. 649 del Codice di Procedura Penale, il quale dispone: *“l'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili, non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69, comma 2 e 345. Se ciò nonostante viene di nuovo iniziato procedimento penale, il giudice in ogni stato e grado del processo pronuncia sentenza di proscioglimento o di non dar luogo a procedere, enunciando la causa del dispositivo.”*

c) il mancato riconoscimento della continuità fra il delitto di dichiarazione infedele ed il reato di occultamento e distruzione di documenti contabili. L'imputato ha sostenuto che il giudice di merito *“non avrebbe considerato che appare evidente che, se un soggetto distrugge le proprie scritture contabili, ciò avviene per sottrarsi ai controlli delle autorità preposte, proprio perché le dichiarazioni sono inesatte”*.

Si discute, quindi, se si possa realizzare in concreto la continuità¹⁴⁹ tra i due reati sopraesposti¹⁵⁰. La Suprema Corte ha stabilito che il ricorso è parzialmente fondato, ciò significa che alcuni dei motivi, o anche uno solo, tramite cui il contribuente ha addotto ricorso sono legittimi. Precisamente:

- il motivo proposto di cui alla precedente lettera a) è infondato. La fittizietà degli elementi passivi indicati in dichiarazione nonostante non trovino riscontro nei documenti contabili del contribuente, in quanto distrutti, può essere dimostrata dai verbali di constatazione della Guardia di Finanza, la quale, grazie a quanto stabilito dall'art. 39¹⁵¹ del D.P.R. 600/1973, ha la facoltà di predisporre l'accertamento induttivo dell'imponibile nel caso in

¹⁴⁹ Il reato continuato si verifica quando un soggetto con più azioni od omissioni, compie una pluralità di violazioni della stessa legge o anche di diverse leggi ed anche in tempi diversi ma in esecuzione di un medesimo disegno criminoso. Il reato continuato è disciplinato dall'art. 81 del Codice Penale, il quale dispone: *“è punito con la pena che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata fino al triplo chi con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni di legge ovvero commette più violazioni della medesima disposizione di legge. Alla stessa pena soggiace chi con più azioni od omissioni, esecutive del medesimo disegno criminoso, commette anche in tempi diversi più violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge...”*. Importante quindi è che nonostante i reati siano autonomi siano legati dalla unicità del disegno criminoso.

¹⁵⁰ Il testo del delitto di dichiarazione infedele è già stato indicato più volte nell'elaborato, lo si può trovare a al primo paragrafo di questo capitolo. Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili disposto dall'art. 10 stabilisce: *“salvo che il fatto costituisca reato più grave, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni, (nel testo del decreto 74/2000, dal decreto 158/2015 la reclusione va da un anno e sei mesi a sei anni) chiunque al fine di evadere l'imposta 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 d'affari.”*

¹⁵¹ Lettera d): *“se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”*.

cui le scritture contabili obbligatorie del contribuente non siano tenute o siano tenute in modo irregolare;¹⁵²

- il motivo proposto di cui alla lettera b) è infondato. Il principio ne bis in idem è stato rispettato in quanto il fatto per cui si procede tramite la Suprema Corte è diverso dal reato previsto ai sensi dell'art. 10, d.lgs. 74/2000. Si osserva, infatti, che tramite il processo di terzo grado non si discute in merito l'integrazione del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, il contribuente è già stato condannato in secondo grado per tale condotta. In questo caso si vaglia la possibilità di un concorso fra i due delitti in esame;
- infine, il motivo proposto di cui alla lettera c) è fondato. I giudici della Suprema Corte ritengono che sia configurabile una continuità fra il delitto di dichiarazione infedele ed il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili. Le scritture contabili obbligatorie sono state distrutte allo scopo di impedire alla Guardia di Finanza la ricostruzione del volume d'affari. Gli stessi giudici affermano: *“la motivazione della sentenza impugnata risulta infatti carente, perché si limita ad una petizione di principio del tutto sganciata dalle circostanze del caso concreto, giungendo a negare la configurabilità della continuazione in base ad un dato astratto ed indimostrato, quale la mancanza di elementi da lasciare intravedere un medesimo disegno criminoso”*.¹⁵³

Questo caso è stato analizzato per dimostrare come nonostante gli elementi passivi fittizi non abbiano trovato riscontro nei documenti contabili, in quanto distrutti, non perdono comunque di significato e, inoltre, per evidenziare come il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili possa concorrere formalmente con il delitto di dichiarazione infedele nonostante non costituisca l'unica via per integrare quest'ultima fattispecie.

¹⁵² Ciò è stato confermato dalla Corte di Cassazione: Cass. Pen., 09.02.2011, n. 28053, 18.12.2007, n. 5786.

¹⁵³ In merito ad analoga questione si erano pronunciati i giudici della stessa Corte, Cass. Pen., 7.10.2010, n. 38224. In tal caso, però, il giudice stabilì che data la mancanza di documenti contabili, in quanto distrutti, non vi era possibilità di ricostruire il volume d'affari dell'impresa. Di conseguenza vi era impossibilità a procedere.

8. Le soglie di punibilità: vecchia e nuova normativa

Le soglie di punibilità sono state introdotte per la prima volta nell'ordinamento giuridico italiano tramite la legge n. 516/1982. A quel tempo, però, le soglie di punibilità si riferivano solamente all'imponibile sottratto a tassazione ed atenevano unicamente ai reati tributari allora previsti, ovvero i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione.

Nel corso degli anni il fenomeno dell'evasione ha preso piede in Italia, per tale ragione il novero dei reati tributari si è ampliato¹⁵⁴. Inoltre, la legislazione vigente, in merito al reato in esame¹⁵⁵, prevede due soglie di punibilità:

- la prima riguarda l'ammontare dell'imposta evasa;
- la seconda fa riferimento all'ammontare degli elementi sottratti a tassazione, nel complesso.

Tali soglie sono state previste allo scopo di segnare il confine tra illecito amministrativo e reato penale, vi era necessità di stabilire dei valori limite. Per tale motivo la legge delega n. 205/1999¹⁵⁶, all'art. 9, lettere b) e c), dispone: "*b). Prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi; c). Prevedere che le soglie di cui alla lettera b) siano articolate in modo da: 1) escludere l'intervento penale al di sotto di una determinata entità di evasione, indipendentemente dai valori dichiarati; 2) comportare l'intervento penale soltanto quando il rapporto tra l'entità dei comportamenti reddituali o del volume di affari evasi e l'entità dei comportamenti reddituali o del volume di affari dichiarati sia superiore ad un determinato valore; 3) comportare, in ogni caso, l'intervento penale quando l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi raggiunga, indipendentemente dal superamento della soglia proporzionale, un determinato*

¹⁵⁴ Di conseguenza, ora, le soglie di punibilità si riferiscono a più reati, in particolare: dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), dichiarazione infedele (art. 4), omessa dichiarazione (art. 5).

¹⁵⁵ La doppia soglia è prevista anche per il reato ex art. 3, d.lgs. 74/2000.

¹⁵⁶ Si ricorda che questa è la legge delega al successivo d.lgs. 74/2000.

ammontare in termini assoluti; 4) prevedere nelle ipotesi di omessa dichiarazione una soglia minima di punibilità inferiore a quella prevista per i casi di infedeltà”.

Tuttavia, già dalla loro introduzione, nel 1982, si aprì un’accesa discussione in merito alla relativa natura giuridica. Inizialmente, a quel tempo, le soglie di punibilità erano state configurate quale presupposto della condotta del contribuente¹⁵⁷, opinione successivamente esclusa. Da qui la dottrina si divise poi in due parti:

- la posizione maggioritaria ritiene che le soglie di punibilità debbano essere considerate elementi costitutivi del reato;¹⁵⁸
- altra parte reputa le soglie quali condizioni obiettive di punibilità di natura estrinseca.¹⁵⁹

Importante è sottolineare come l’adesione a l’una o l’altra opinione comporti diversa individuazione dell’interesse giuridico tutelato e del dolo.

In merito alla prima posizione, infatti, si individua quale bene giuridico protetto l’interesse dell’Erario a riscuotere il tributo¹⁶⁰ ed il dolo è configurabile quale dolo specifico di evasione.¹⁶¹ Questo perché il superamento della soglia è voluto dal contribuente, il cui scopo è evadere il fisco, provocando un danno all’Erario.¹⁶² Della stessa opinione è il legislatore del d.lgs. 74/2000, infatti, la relazione governativa di accompagnamento al decreto ritiene che: *“le soglie di punibilità sono*

¹⁵⁷ STORTONI L., *La nuova disciplina dei reati tributari*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1983, p. 1068.

¹⁵⁸ A sostegno di tale opinione troviamo: CARACCIOLI I., *Il dolo nei delitti in materia di dichiarazione*, in *il fisco* n. 2/2001, p.42; RENZETTI C., *La natura giuridica delle soglie di punibilità*, in *Cassazione Penale*, 2013, p. 286; LANZI A., ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014, p. 252; MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, p. 369; SALCUNI D., *Natura giuridica e funzione della soglia di punibilità del nuovo processo penale tributario*, in *Rivista Trim. Dir. Pen. e dell’Ec.*, 2001, p. 131; ANTOLISEI F., *Manuale di Diritto Penale*, cit., p. 346; VENEZIANI P., *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, Milano, 2000, p. 169; D’AVIRRO A., GIGLIOLI M., *I reati tributari*, Milano, 2012, p. 143.

¹⁵⁹ Contrariamente alla nota precedente, a sostegno di questa tesi vi sono: PISTORELLI L., *Quattro figure contro il contribuente infedele*, cit., p. 72; ROMANO D., *Le condizioni obiettive di punibilità. Un’ipotesi di interpretazione dell’art. 44 c.p.*, Bari, 2005, p. 85; CERQUA L.D., *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità Nei delitti in materia di dichiarazione*, in *il fisco* 14/2001, p. 8961; PROCIDA M., BOSIZIO O., *Nuovi reati in materia di dichiarazione e bene giuridico protetto*, in *il fisco* n. 36/2002, p. 4023.

¹⁶⁰ Si ricorda che tale tesi sostenuta dalla maggioranza della dottrina concorda con quanto asserito nel paragrafo 4 di tale capitolo.

¹⁶¹ In questo caso, essendo le soglie identificate quale elemento costitutivo del reato, il dolo deve essere dimostrato dall’accusa.

¹⁶² D’AVIRRO A., GIGLIOLI M., *I reati tributari*, cit., p. 144.

da considerarsi alla stregua di elementi costitutivi del reato, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo”.

Altra parte della dottrina, diversamente, si attiene a quanto stabilito dall'art. 44 del codice penale, il quale dispone: *“Quando, per la punibilità del reato, la legge richiede il verificarsi di una condizione, il colpevole risponde del reato, anche se l'evento, da cui dipende il verificarsi della condizione, non è da lui voluto”.* Considerando tale articolo, logica vuole si arrivi a pensare che l'interesse giuridico tutelato sia quello della trasparenza fiscale e non risulti la necessità di identificare il dolo in quanto le soglie di punibilità devono essere valutate obiettivamente.¹⁶³

La Corte di Cassazione si è pronunciata diverse volte riguardo la natura giuridica delle soglie di punibilità, arrivando ad emettere ben tre sentenze in merito all'argomento solamente nei nove mesi successivi l'introduzione del d.lgs. 74/2000.

In un primo momento la Suprema corte si pose in contrasto rispetto a quanto asserito dalla relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. 74/2000 definendo le soglie: *“condizioni di punibilità come tali esterne agli elementi costitutivi del fatto criminoso e, quindi, non oggetto della colpevolezza”*¹⁶⁴.

Tuttavia, dopo soli tre mesi¹⁶⁵, l'opinione della Corte mutò stabilendo che effettivamente esiste un dolo specifico in quanto l'obiettivo del contribuente è quello di evadere il fisco e tale dolo scatta nel momento in cui si superano le soglie di punibilità. Con l'obiettivo di dirimere la controversia si è pronunciata la stessa Corte¹⁶⁶, a sezioni Unite, la quale in modo implicito ha identificato le soglie di punibilità quali elementi costitutivi del reato. Tale interpretazione è stata mantenuta in numerose pronunce successive¹⁶⁷, sino al 2011. Infatti, tramite la sentenza 26 maggio, n. 25213¹⁶⁸, i giudici della Corte hanno effettuato una vera e propria inversione di rotta, sulla base di quanto asserito da una precedente

¹⁶³ DI PAOLA N.S., *Dichiarazioni fiscali e reati*, Milano, 2011, p. 19.

¹⁶⁴ Cass. Pen., 03.07.2000, n. 7589.

¹⁶⁵ Cass. Pen., 29.09.2000, n.10346.

¹⁶⁶ Cass. Sez. Unite, 13.12.2000, n. 35.

¹⁶⁷Cass. Pen.: 04.07..2001, n. 26942; 25.09.2001, n. 38127; 10.04.2002, n. 13641; 25.01.2005, n. 1994; 07.02.2008, n. 6087; 22.01.2014, n. 8688.

¹⁶⁸ Cass. Pen., 26.05.2011, n. 25213.

sentenza¹⁶⁹, decretando: *“la soglia di punibilità contemplata dal Legislatore per il delitto di omessa dichiarazione non rientra tra gli elementi costitutivi del reato, in quanto è una condizione obiettiva di punibilità”*. Tuttavia la dottrina considera questa pronuncia una mera eccezione alla regola, nonostante risalga ad un periodo piuttosto recente.¹⁷⁰

Dopo aver analizzato le diverse argomentazioni a sostegno dell’una e dell’altra tesi, secondo pensiero di chi sta scrivendo, vi sono diverse ragioni, molto semplici, che portano a ritenere le soglie di punibilità elementi costitutivi del reato:

- *in primis*, si deve far riferimento alla relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. 74/2000. Questa ha il compito di illustrare e chiarire quanto asserito dal dettato normativo cui si riferisce e la stessa dispone che si integra reato: *“solo quando la falsa indicazione in dichiarazione degli elementi attivi o passivi porti al superamento congiunto di due soglie (da considerarsi alla stregua di altrettanti elementi costitutivi del reato e che, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo)”*;
- si deve altresì alludere a quanto letteralmente indicato dalla norma. Quando il legislatore usa la locuzione *“al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto”* si deduce facilmente che, nel redigere la dichiarazione, il contribuente è pienamente cosciente e ha volontà di superare le soglie prefissate;
- considerare le soglie di punibilità elementi costitutivi del reato concorda con il principio del *favor-rei*;¹⁷¹
- infine, osservando la tesi contraria, quindi considerando le soglie condizioni obiettive di punibilità, il momento consumativo del reato non sarebbe più la presentazione della dichiarazione, ma bensì il momento in cui l’Agenzia delle Entrate procede all’accertamento. Ciò, sulla base di quanto stabilito dal d.lgs. 74/2000, non è possibile.

¹⁶⁹ Cass. Pen., 23.01.2009, n. 3203.

¹⁷⁰ SERVETTO T., *Natura giuridica delle soglie di punibilità (artt. 3, 4 e 5 D.lgs. 74/2000)*, riunione dei soci del Centro di Diritto Penale Tributario, 13 novembre 2011, p. 4.

¹⁷¹ Questo è un principio molto importante del nostro Ordinamento Giuridico, sancito dall’art. 2 del codice penale, secondo cui nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce più reato.

Passiamo ora ad analizzare nello specifico le soglie di punibilità previste per il delitto di cui all'art. 4, d.lgs. 74/2000, le quali hanno subito varie riforme.

Il dettato normativo del 2000 identifica quale prima soglia l'ammontare di imposta evasa, in riferimento a ciascuna delle singole imposte. Tale ammontare non deve superare i 103.291,38 euro¹⁷². La seconda soglia, invece, si riferisce agli elementi attivi sottratti ad imposizione oppure agli elementi passivi fittizi¹⁷³ i quali, complessivamente, non devono superare il 10% degli elementi attivi che il contribuente ha indicato nella dichiarazione o comunque, in ogni caso, non devono superare i 2.065.827,60 euro¹⁷⁴.

Tali limiti sono stati successivamente modificati dalla legge n. 148/2011, la quale ha rettificato la prima soglia abbassandola a 50.000 euro e lasciando gli elementi costitutivi della seconda soglia pressoché invariati. Infatti, il limite del 10% è rimasto tale, mentre l'ammontare complessivo degli elementi sottratti ad imposizione è stato ridotto a 2.000.000 di euro. L'ultimo decreto, il 158/2015, ha nuovamente modificato i suddetti parametri: la prima soglia è stata triplicata rispetto alla legge 148/2011, passando da 50.000 a 150.000, mentre il limite del 10% è non è mai stato oggetto di modifica e la soglia dei 2.000.000 di euro è stata innalzata a 3.000.000 euro. La ragione di questa ulteriore correzione rispetto al dettato normativo originario trova fondamento nell'obiettivo primario del decreto stesso, cioè predisporre una: *“revisione del sistema sanzionatorio volta essenzialmente a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale”*.¹⁷⁵ In merito alle nuove soglie di punibilità fissate, la stessa relazione illustrativa dichiara che: *“il nuovo limite*

¹⁷² Si evidenzia che ai sensi della lettera f), dell'articolo 1, d.lgs. 74/2000, il quale fornisce nozione di imposta evasa, la prima soglia deve altresì comprendere le: *“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”*.

¹⁷³ In pratica si deve fare una media aritmetica tra gli elementi attivi che sono stati sottratti ad imposizione e gli elementi passivi indebitamente indicati. Il risultato di tale media, deve poi essere messo a rapporto con il totale degli elementi attivi indicati in dichiarazione. Se ne deriva un risultato superiore al 10% non occorre superare anche il secondo dato perché la condizione si è già realizzata.

¹⁷⁴ Si ricorda che per incorrere nel reato di dichiarazione infedele entrambe le soglie devono essere superate.

¹⁷⁵ Relazione Governativa al d.lgs. 158/2015, p. 1.

appare congruo ad evitare una proliferazione eccessiva del "rischio penale" e mantenere al contempo un adeguato livello di sanzionabilità".¹⁷⁶

Da evidenziare, inoltre, è che tramite il d.lgs. 158/2015 è stato introdotto il comma 1-ter all'art. 4, il quale cita: *"Fuori dei casi di cui al comma 1-bis¹⁷⁷, 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)."* Questo nuovo comma, secondo la Corte di Cassazione¹⁷⁸, solleva dei dubbi interpretativi. In particolare a porre qualche incertezza è la locuzione: *"Fuori dei casi di cui al comma i-bis"*, infatti, i giudici della Suprema Corte non riescono ad individuare quali siano altri tipi di valutazioni che esulino da quelle già indicate nel comma 1-bis. Inoltre non si comprende la ragione di un intervento che ripropone quanto esposto da un articolo abrogato.¹⁷⁹ A detta dei giudici, appunto, quella prevista dall'art. 7 era: *"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"*.

Infine, si ritiene degna di nota la sentenza 11 novembre 2015, n. 891 della Suprema Corte, secondo la quale l'innalzamento delle soglie di punibilità ha efficacia retroattiva sulla base di quanto disposto dall'articolo n. 2 del codice penale¹⁸⁰. Di conseguenza, tutti i procedimenti sorti sulla base del superamento di soglie previste all'epoca dei fatti¹⁸¹, continuano solamente nel caso in cui l'evasione compiuta dai contribuenti superi le soglie ora stabilite. Ne deriva che in tutti gli

¹⁷⁶ Relazione Governativa al d.lgs. 158/2015, p. 7.

¹⁷⁷ Del comma 1-bis si è già fatto riferimento nel paragrafo 7, il quale tratta degli elementi passivi fittizi.

¹⁷⁸ Relazione Corte di Cassazione 28.10.2015 n. III/05/2015, p. 23.

¹⁷⁹ Si fa riferimento, infatti, all'articolo 7 del d.lgs.74/2000, il quale per disposizioni del decreto 158 è stato abrogato. Il vecchio comma 2 prevedeva: *"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."*

¹⁸⁰ Si ricorda che in materia penale è ammessa la retroattività solamente se si tratta di una norma più favorevole al reo.

¹⁸¹ Ovviamente se non si è ancora arrivati a sentenza definitiva, altrimenti non cambia nulla.

altri casi, il comportamento avrà rilevanza solo sotto il profilo sanzionatorio amministrativo.¹⁸²

9. Le valutazioni estimative: dall'abrogato art. 7 d.lgs. 74/2000 al nuovo art. 4, d.lgs. 158/2015

Esistono dei casi in cui le valutazioni che un contribuente compie su voci indicate in bilancio o sulle scritture contabili possono incidere sulla dichiarazione. In base all'art. 7 del d.lgs. 74/2000 le valutazioni che incidono in misura eccessiva sulla dichiarazione comportano integrazione dei delitti previsti agli artt. 3 e 4 dello stesso decreto.¹⁸³ Infatti, l'art. 7 cita: *“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. 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.”*¹⁸⁴ Dunque, se:

- durante la redazione del bilancio di esercizio si viola il criterio di competenza ma si utilizzano comunque metodi costanti e sistematici di contabilità;
- le valutazioni estimative sono state effettuate sulla base di criteri non appropriati ma nonostante ciò si tratta di criteri logici ed espressamente indicati nel bilancio;

¹⁸² CARACCIOLI I., *Nuova “dichiarazione infedele” ed efficacia della parziale depenalizzazione*, in Rivista di Diritto tributario, www.rivistadirittotributario.it, 9 marzo 2016.

¹⁸³ Prima del d.lgs. 74/2000 le false valutazioni di voci di bilancio, nonostante l'obiettivo fosse evadere l'Erario, non erano punite in quanto non esisteva ancora una norma ad hoc.

¹⁸⁴ Si sottolinea che le uniche valutazioni cui si fa riferimento in questo articolo sono quelle estimative, cioè quelle rilevanti secondo l'art. 2426 c.c.:

- immobilizzazioni materiali;
- rimanenze;
- crediti;
- accantonamenti a fondi rischi.

- le valutazioni estimative soggettivamente effettuate, con riferimento ad ogni singola valutazione, si discostano in misura inferiore al 10%.¹⁸⁵

Non si incorre nei delitti previsti ex artt. 3 e 4, d.lgs. 74/2000. Da sottolineare che le valutazioni estimative si riferiscono al solo reddito d'impresa in quanto la loro presenza è possibile solo in tale ambito. In tutti gli altri redditi elencati dal T.U.I.R. non è possibile far ricorso a delle valutazioni soggettive.

Analizzando in modo più approfondito il primo punto si osserva che spontaneo come possono crearsi delle differenze in merito al principio di competenza. Come già esplicitato, il principio di competenza è previsto sia dal terzo e dal quarto comma dell'art. 2423-bis, sia dall'art. 109 del T.U.I.R., il quale indica in modo specifico delle regole cui il contribuente è obbligato ad attenersi. Fra le due normative esistono delle discrepanze in quanto la normativa civile attiene ai principi di redazione del bilancio, mentre la norma tributaria ha l'obiettivo di evitare indebite deduzioni in merito alle stime, perciò non è raro che i valori indicati in dichiarazione possano differire da quelli effettivi. L'importante, però, è utilizzare sempre dei metodi costanti di valutazione in quanto sono considerati dall'Amministrazione Finanziaria indice di buona fede da parte del contribuente.¹⁸⁶

In riferimento al secondo punto si evidenzia che qualsivoglia criterio utilizzato, giusto o errato che sia, lo si debba espressamente indicare in bilancio, più in particolare in nota integrativa.¹⁸⁷ La relazione di accompagnamento al decreto, infatti, cita: *"l'aperta ostensione, in documenti destinati alla pubblicità, dei metodi*

¹⁸⁵ Tale previsione trova fondamento sulla base di quanto disposto dall' articolo 6, del titolo III, D.lgs. 471/1997. Tale articolo, al primo comma, prevede quale causa di non punibilità: *"In ogni caso non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento"*.

¹⁸⁶ Il contribuente, infatti, applicando dei metodi costanti di valutazione non ostacola l'accertamento in quanto non vi è insidiosità. La dottrina, tuttavia, ha discusso a lungo per capire se il metodo costante debba fare riferimento ad una nozione oggettiva o soggettiva. Cioè se il metodo costante vada osservato nel complesso dei contribuenti che lo applicano o in riferimento ad ogni singolo contribuente. Secondo CARTONI B., *Le valutazioni estimative "singolarmente considerate"*, in *il fisco* n. 35/2003, p. 1 ss., ci si deve riferire ad una nozione soggettiva, dunque si deve osservare se il contribuente tiene sempre il medesimo comportamento.

¹⁸⁷ La nota integrativa infatti è il documento il cui scopo è dare delucidazioni in merito quanto indicato in bilancio. Ciò è in linea con quanto sostenuto da NAPOLEONI V., *Valutazioni di bilancio e false comunicazioni sociali*, in *Cassazione Penale*, 1994, p. 99. Discordante, invece, risulta essere l'opinione di LUPI R., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, p. 126, il quale ritiene che: *"la nota integrativa appare del tutto inadeguata ad accogliere informazioni di natura tributaria quando i criteri di valutazione civilistici differiscono da quelli tributari."*

estimativi utilizzati, anche se scorretti, è stata ritenuta, difatti, incompatibile, con la configurabilità di un dolo di evasione o, comunque, tale da escludere quel minimum di attitudine all'inganno nei confronti del fisco richiesti ai fini della configurabilità anche del delitto di dichiarazione infedele".¹⁸⁸ Dunque, il contribuente, nonostante usi dei metodi di valutazione sbagliati, non rischia di incorrere nella sanzione penale se dimostra un atteggiamento di "lealtà" nei confronti dell'Erario.

Risulta più difficoltoso capire, invece, quale sia il grado di specificazione che il contribuente deve tenere nell'indicare i criteri di stima in nota integrativa per rientrare nell'impunità dell'articolo 7. Infatti, non possono essere utilizzate formule troppo generiche in quanto l'uso dell'avverbio "concretamente" richiede un certo grado di dettaglio, tuttavia, essendo troppo specifici si rischia di nuocere all'azienda stessa¹⁸⁹. Si incorre nel rischio, infatti, di rivelare segreti commerciali od industriali. La soluzione, dunque, sta nell'adottare un livello intermedio di dettaglio, in modo da non essere troppo generici ma nemmeno esageratamente specifici.¹⁹⁰ Come accennato, si possono raggiungere risultati diversi in base l'utilizzo del criterio civilistico o del criterio fiscale, tuttavia il legislatore non ha stabilito quale dei due sia quello più appropriato. La maggior parte della dottrina ritiene che il criterio da adottare sia quello fiscale, in quanto, secondo dell'Amministrazione Finanziaria, è il parametro che permette la corretta indicazione dell'imponibile in dichiarazione. L'adozione del criterio civilistico, invece, ha lo scopo di tutelare gli interessi degli *stakeholder* della società e non quello dell'Erario.¹⁹¹ Il ricorso a tale criterio si potrà effettuare solo nel caso in cui il contribuente sia dotato di maggior discrezione. Secondo altra dottrina, invece, si deve adottare un criterio valutativo diverso in base alle distinzioni effettuate dal D.P.R. 917/1982, infatti, secondo autorevole dottrina: "*ogni valutazione estimativa*

¹⁸⁸ Relazione Governativa al d.lgs. 74/2000, p. 37.

¹⁸⁹ PERINI A., *Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, cit., p. 1259.

¹⁹⁰ FALSITTA G., CARACCIOLI I., *Le valutazioni estimative della riforma penal-tributaria, tra violazioni costituzionali ed ambiguità lessicali*, in *il fisco* n. 32/2000, p.10012.

¹⁹¹ CAROTENUTO A., *Le valutazioni estimative singolarmente considerate*, in *il fisco*, 11/2004, p. 1682.

che si caratterizza per propria autonomia è suscettibile di formare oggetto del calcolo qui richiesto."¹⁹² Dunque, bisogna distinguere tra:

- i beni che devono essere valutati a costo specifico. In questo caso i costi direttamente imputabili per la costruzione dei beni vanno portati in diminuzione del valore del bene stesso;
- beni e servizi di durata pluriennale. Tali beni devono essere valutati separatamente in quanto sono considerati come prodotti in corso di lavorazione;
- le rimanenze di tutti gli altri beni, diversi da quelli sopra indicati, devono essere valutati secondo categorie omogenee. Dunque si utilizzano i metodi previsti dal codice: LIFO, FIFO e costo medio ponderato.¹⁹³

"A seconda della loro natura e delle caratteristiche dei beni da valutare taluni vanno valutati singolarmente ed altri per categorie omogenee e per valore; il tutto con la specificazione che per i beni appartenenti a categorie omogenee il numero delle valutazioni da effettuare è in funzione dei diversi livelli del prezzo di talché a fronte di prezzi diversi si hanno valutazioni che devono essere considerate separatamente."¹⁹⁴ In ogni caso il magistrato può esprimersi solamente in merito al livello di concretezza del criterio utilizzato. Egli non può stabilire se il criterio utilizzato dal contribuente sia giusto o sbagliato in quanto la normativa non lo dice. Il magistrato potrà pronunciarsi diversamente solo nel caso in cui il criterio utilizzato sia diverso da uno di quelli previsti dalla legge, solo allora potrà eccepire che il contribuente ha utilizzato un criterio non idoneo, nonostante lo abbia espressamente indicato in nota integrativa.

Dubbi interpretativi vengono posti anche in merito al terzo punto. Infatti, la soglia del 10%, secondo parte della dottrina, deve essere riferita alle sottovoci¹⁹⁵ e non ad ogni singola voce di bilancio. Altra parte della dottrina ritiene che deve sussistere un maggior grado di dettaglio, infatti, se esistono più voci per la stessa

¹⁹² SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., p. 226.

¹⁹³ IORIO A., *I nuovi reati tributari*, II ed., Milano, 2015, punto 2.4.2.; NOCERINO C., PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari, le novità del d.lgs. 158/2015*, Torino, 2016, p. 429.

¹⁹⁴ SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., p. 227.

¹⁹⁵ Quindi si fa riferimento alle singole categorie di prodotti ubicate in magazzino e non all'intero magazzino stesso. FALSITTA G., CARACCIOLI I., *Le valutazioni estimative della riforma penal-tributaria*, cit., p. 10015.

categoria di prodotti, si deve procedere ad ogni singola valutazione senza effettuare raggruppamenti.¹⁹⁶ A parere di chi scrive la norma deve essere interpretata in senso letterale, dunque ci si deve attenere alle singole voci¹⁹⁷ indicate dagli schemi di bilancio previsti agli artt. 2424 e 2425 del c.c. altrimenti si creerebbe troppa confusione durante la fase di accertamento, in base dell'una o dell'altra interpretazione adottata dai contribuenti. Inoltre, vista la connotazione favorevole di tale articolo, appare alquanto insensato imporre un limite del 10 % per ogni singola categoria di prodotto.

Come più volte anticipato l'articolo in commento è stato abrogato dal nuovo decreto 158/2015, tuttavia, una sua parte è stata ripresa nella nuova formulazione dell'art. 4, d.lgs. 74/2000. A quest'ultimo articolo, infatti, il decreto aggiunge il comma 1-bis e l'1-ter, già in parte analizzati, i quali citano: *"1-bis. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione¹⁹⁸, 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)."*

¹⁹⁶ANNUNZI C., *Rilevazione nelle scritture contabili e nel bilancio*, in *il fisco* n. 46/2000, p. 13791; IZZO G., *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *il fisco* n. 9/2001, p. 3584.

¹⁹⁷ Si fa dunque riferimento ai soli numeri romani.

¹⁹⁸ Una parentesi devi altresì essere aperta in merito alla non corretta classificazione degli elementi attivi o passivi in quanto risulta porre alcuni problemi. Per classificare correttamente una voce di bilancio bisogna capire se questa presenta solamente profili patrimoniali oppure se questa sia un fenomeno di tipo reddituale. Nel caso in cui si tratti un fenomeno reddituale, tale voce genera degli effetti sul reddito, di conseguenza, un'erronea classificazione di una voce produce anch'essa effetti sul reddito stesso. In base al nuovo decreto, un'erronea classificazione di voci è tollerata nel caso in cui l'errore si riferisca alla stessa macro classe, cioè la voce che non è stata classificata correttamente deve trovarsi nella stessa sezione (attivo o passivo) in cui sarebbe stata collocata se fosse stata classificata correttamente, infatti a detta di DI VIZIO F., *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura Struttura territoriale di formazione di Genova - area penale, Genova, 9.10.2015, p. 31: *"immaginare che un elemento positivo del reddito possa essere classificato, senza remora penale alcuna, come elemento negativo, e viceversa, significherebbe avvallare il soggettivismo più sfrenato nelle rappresentazioni di bilancio e nelle dichiarazioni fiscali."*

Da una prima lettura si osserva come parte delle previsioni del vecchio articolo 7, ora abbiano valore solamente con riguardo al delitto di dichiarazione infedele. Mentre la normativa precedente indicava espressamente che le norme ivi previste erano valide per gli articoli 3 e 4, ora il tutto viene incluso nei confini del solo articolo 4. Ragione di tale previsione trova fondamento sulla base di quanto dichiarato dalla relazione di accompagnamento al nuovo decreto: *“si è peraltro ritenuto che, in rapporto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui al nuovo articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000¹⁹⁹, le suddette regole di “garanzia” siano prive di adeguata giustificazione. 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 dell'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato sulla base delle peculiarità dei singoli casi concreti.*

Altro fatto degno di nota consiste nella caduta di una parte di quanto disposto dal primo comma dell'articolo 7. In precedenza non si considerava violato il principio di competenza nel caso in cui si utilizzassero metodi costanti di impostazione contabile. Al giorno d'oggi, invece, nonostante non si utilizzino metodi costanti di impostazione contabile, il principio di competenza non è comunque ritenuto violato. Dunque, nel decreto di riforma, la violazione del principio di competenza è considerata una trasgressione di tipo formale, nonostante ciò, esistono dei casi in cui il fatto di ritenere irrilevante la violazione del principio di competenza è piuttosto criticabile. Si consideri, ad esempio, un contribuente il quale decide di contabilizzare i ricavi anticipatamente allo scopo di sfruttare parte di una perdita relativa al quinto esercizio precedente. Se il contribuente avesse rispettato il principio di competenza, in base quanto stabilito dal primo comma dell'art. 84 del TUIR, il quale dispone che le perdite devono essere riportate non oltre il quinto esercizio, non avrebbe potuto ridurre il reddito imponibile tramite la perdita

¹⁹⁹ Rispetto al quale le valutazioni conservano invece rilievo.

riportata. Il comportamento del contribuente ha quindi leso l'interesse dell'Erario, il quale vedrà un'entrata inferiore rispetto a quella effettivamente dovuta.²⁰⁰

Terza osservazione riguarda le valutazioni stesse. Mentre il vecchio articolo 7 riferiva solamente alle valutazioni estimative, il novero delle valutazioni di cui al nuovo articolo 4 viene ampliato.²⁰¹

Infine, il primo comma dell'art. 7, prevedeva una condizione di trasparenza affinché il contribuente potesse ritenersi in buona fede: l'indicazione in nota integrativa dei criteri utilizzati per effettuare le valutazioni. Ora l'indicazione di tali criteri non deve necessariamente avvenire in nota integrativa ma può altresì avvenire *"in altra documentazione rilevante ai fini fiscali"*.²⁰²

Tutte queste modifiche hanno indotto sostanzialmente in una modifica dell'ideologia del decreto 74/2000, la quale si esprimeva ritenendo non giustificabile: *"lasciare fuori dal campo di intervento punitivo le evasioni determinate, anziché da occultamento di ricavi o dall'esposizione di costi fittizi, da arbitrarie valutazioni di ordine interpretativo, spesso più insidiose del primo"*.²⁰³ Ora, al contrario, nella relazione del nuovo decreto 158/2015 si osserva: *"in sostanza, il legislatore ha voluto mantenere una visione di favore in relazione a valori corrispondenti a non corrette valutazioni di elementi attivi o passivi, purché oggettivamente esistenti e nella misura in cui esse esistano in rerum natura"*.²⁰⁴ Ne deriva, dunque, che qualsiasi sia l'entità della scorretta valutazione, se si ravvisa anche solo un minimo di trasparenza da parte del contribuente, egli non incorre in alcun pericolo. Ciò accade, allo stesso modo, se si effettuano delle valutazioni scorrette, seppur minime e senza alcun tipo di trasparenza, con coscienza e volontà di evadere l'Erario. Tali valutazioni, infatti, nel loro complesso potrebbero raggiungere cifre piuttosto importanti.

²⁰⁰DI VIZIO F., *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura Struttura territoriale di formazione di Genova, cit., p. 32.

²⁰¹SERVETTO T., *Natura giuridica delle soglie di punibilità (artt. 3, 4 e 5 D.lgs. 74/2000)*, in Relazione per riunione dei soci del Centro di Diritto Penale Tributario, cit., p. 24.

²⁰² Si tratta di documenti e scritture aventi rilevanza in campo tributario che non vengono comunicati all'esterno.

²⁰³ Relazione Governativa al d.lgs. 74/2000, p. 35.

²⁰⁴ Relazione Governativa al d.lgs. 158/2015, p. 10.

10. Il regime sanzionatorio

Al pari di quanto precedentemente affermato, il delitto di dichiarazione infedele può essere punito sia dal lato amministrativo²⁰⁵ che da quello penale.²⁰⁶ Il nuovo decreto 158 è uno dei decreti di maggiore rilievo della revisione dell'ordinamento tributario. Si tratta di una legge di revisione, "manutenzione", e quello delle sanzioni è uno dei temi meglio affrontati e più incisivi in termini di contenuti. In merito la parte amministrativa sono stati introdotti dei principi molto rilevanti che potrebbero, anche in termini operativi, cambiare il mondo delle sanzioni, ed in campo penale sembra di rinvenire indubbiamente un salto in avanti in termini positivi. La legge delega del 2014 si occupa di sanzioni in diversi articoli, non solo nell'art 8, il quale è espressamente richiamato nel decreto delegato 158. Ciò crea difficoltà poiché in una materia in cui ci si spettava un trattamento unitario delle sanzioni, quindi in un unico testo, trattare di sanzioni in diversi articoli della legge delega non è certamente di aiuto alla sistematicità.

²⁰⁵ La sanzione amministrativa, generalmente, consiste nel pagamento di una somma di denaro e viene inflitta al contribuente che ha posto in essere una condotta errata nei confronti dell'Erario. Le sanzioni amministrative sono trattate dal d.lgs. 47/1997, il quale nei primi tre commi del secondo articolo ne indica dei principi generali: *"1 Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti. 2 La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. 3 la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi"*.

²⁰⁶ La sanzione penale viene inflitta ad un contribuente il quale abbia commesso un delitto od una contravvenzione. In campo penale le sanzioni si dividono in due categorie:

- le pene in senso stretto, le quali vengono irrogate alla persona colpevole;
- misure di sicurezza, le quali vengono applicate alla persona pericolosa.

Le pene in senso stretto, a loro volta, si dividono in:

- pene principali, le quali vengono inflitte dal giudice con la sentenza di condanna. Si ricorda che si tratta di ergastolo, reclusione o multa per i delitti e arresto o ammenda per le contravvenzioni;
- sanzioni accessorie, le quali si accompagnano alla pena principale. Infatti, se non esiste la pena principale non possono esservi nemmeno le pene accessorie. Tali pene incidono sulla capacità giuridica del destinatario di esercitare diritti, poteri o funzioni.

Allo stesso modo, anche le misure di sicurezza si dividono a loro volta in:

- personali, se incidono sulla libertà personale del soggetto. Queste possono essere detentive o non detentive in base alla loro facoltà di far perdere o limitare le libertà personali dell'individuo;
- patrimoniali, se incidono solamente sulla sfera patrimoniale/reddituale del contribuente.

La prima novità del decreto fa riferimento all'entrata in vigore del decreto stesso. Infatti il legislatore ha optato per una diversa entrata in vigore ²⁰⁷per i due regimi sanzionatori: la parte penale è entrata in vigore 15 giorni dopo la pubblicazione del decreto 158 nella Gazzetta Ufficiale, il 22 ottobre 2015, mentre la parte che concerne le sanzioni amministrative è entrata in vigore più tardi, il 1 gennaio 2016.²⁰⁸ In merito deve essere fatta una prima osservazione: se è vero che la posticipazione dell'applicazione della norma si fonda sulla necessità di evitare la caduta del gettito, ciò porta a ritenere che è proprio vero che le sanzioni non sono introdotte soltanto per finalità punitive e deterrenti, ma sono introdotte anche per finalità di incremento delle entrate dello stato, il che non è proprio tipico delle sanzioni. Una norma sanzionatoria dovrebbe essere introdotta per non essere mai applicata, l'obiettivo del legislatore dovrebbe essere quello che nessuno violi le norme e quindi che nessuno vada incontro alle sanzioni. In realtà ci si accorge che non è così, se è vero che dalle sanzioni si ricava un gettito significativo.

Il nuovo decreto ha modificato quasi tutte le norme del d.lgs. 471/1997²⁰⁹, cioè le norme specifiche che riguardano le singole sanzioni dei reati di omessa dichiarazione, infedele dichiarazione ecc..., tali norme sono state tutte modificate. Il decreto ha anche mutato alcune norme contenute nel d.lgs. 472/1997, quindi ha intaccato i principi generali in materia di sanzioni amministrative. Gli interventi sul d.lgs. 471 sono in termini, se considerati globalmente, di riduzione delle sanzioni. Riduzioni certe volte modeste, come nel caso di infedele dichiarazione che analizzeremo più avanti. Tuttavia, al pari di quanto già affermato, nella legge delega si fa riferimento alle sanzioni anche in altri articoli, tanto è che in altri

²⁰⁷ In genere una norma entra in vigore 15 giorni dopo la pubblicazione del testo di legge nella Gazzetta Ufficiale. Tale periodo può essere allungato o ridotto in base alle esigenze ma è la legge stessa che lo deve stabilire.

²⁰⁸ Si osservi che inizialmente, sulla base di quanto stabilito dal decreto stesso, l'entrata in vigore era prevista per il 1 gennaio 2017. Degno di nota è che se la data di entrata in vigore non fosse stata anticipata, con riguardo al principio del *favor rei*, sarebbe stato preferibile che in presenza di un contenzioso pendente, le controversie fossero spostate nel tempo per consentire al giudice di applicare le nuove percentuali. Se tale spostamento non fosse avvenuto e il giudizio si fosse definitivamente concluso entro il 2016 non si sarebbe potuto applicare il principio del *favor rei*. Infatti tale principio opera con riferimento a norme applicabili, non con riferimento a norme di cui si attende la pubblicazione. Quindi sarebbe stato opportuno per i professionisti rinviare nel tempo la definitività della sentenza che si pronuncia sulle sanzioni in modo da poter godere di queste riduzioni.

²⁰⁹ Si ricorda che tale decreto concerneva la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.

decreti (come ad esempio il decreto delle semplificazioni o della riscossione) il legislatore delegato si occupa di sanzioni, introducendo nuove fattispecie sanzionatorie o disponendo l'aggravamento o la riduzione di sanzioni preesistenti. Purtroppo non siamo di fronte ad un testo normativo che si occupi globalmente delle sanzioni.

L'art. 8 della legge delega rubrica "revisione del sistema sanzionatorio". Ragione vuole che da un tale titolo ci si aspettino dei principi, dei criteri direttivi, che riguardano l'intero sistema sanzionatorio. In realtà si può parlare di un solo sistema sanzionatorio perché l'unico ad essere revisionato completamente è quello relativo alle sanzioni amministrative, infatti, il sistema sanzionatorio penale, in riferimento al d.lgs. 74/2000, si occupa solo dei reati riferiti ad alcuni tributi e non a tutti i tributi. Tra i vari punti che dovrebbero interessare il sistema penale si dice espressamente che il legislatore deve prevedere: *"la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo."* Quindi si accosta la dichiarazione infedele al sistema sanzionatorio amministrativo all'interno di uno dei criteri che invece riguardano la disciplina penale.²¹⁰ Si prosegue dicendo: *"al fine di meglio correlare nel rispetto del principio di proporzionalità le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti"*. Quindi l'unico principio è il principio della proporzionalità alla gravità dei comportamenti con un richiamo al sistema sanzionatorio amministrativo in un luogo "non adeguato". Autorevole dottrina ritiene che: *"È ammirevole come il legislatore delegato da questa battuta sulla proporzionalità abbia potuto introdurre numerosissime modifiche in materia di sanzioni. Si può agevolmente dubitare del fatto che siamo andati molto oltre ad un eccesso di delega, anche perché una serie di norme contenute in questo decreto sulle sanzioni addirittura si occupano di altre materie completamente diverse, che vanno dalle perdite alle associazioni sportive, cioè un decreto che nei primi articoli si occupa di sanzioni penali tributarie e che nella seconda parte si occupa delle sanzioni amministrative divise in tre capi: nel primo capo modifica il 471, nel secondo si modifica il 472, poi una serie di articoli nessuno dei quali fa riferimento alle sanzioni. Si pone quindi un problema delicato in ordine ad un eventuale eccesso di delega."*

²¹⁰ Sulla base di quanto sostenuto da SAMMARTINO S. al Convegno A.N.T.I., *Le nuove sanzioni tributarie, amministrative e penali*, Udine, 6 novembre 2015.

Compiute queste considerazioni di carattere generale esaminiamo le modifiche contenute nel decreto che più ci interessano. *In primis*, degna di nota è l'integrazione della nozione di imposta evasa esposta alla lettera f) del primo comma d.lgs. 74/2000. A quanto precedentemente previsto²¹¹ si aggiunge: *“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”*. Dunque, ai fini del calcolo dell'imposta evasa, è necessario procedere allo scomputo delle perdite realizzate durante l'esercizio o in anni precedenti, le quali siano spettanti e utilizzabili.

Per quanto concerne il delitto di dichiarazione infedele, sotto il profilo penale, non è stata posta alcuna modifica rispetto al d.lgs. 74/2000, la pena prevista rimane la reclusione da uno a tre anni nel caso in cui si superino i limiti imposti dalle soglie di punibilità precedentemente trattate.²¹²

In merito al profilo amministrativo, invece, sono state introdotte diverse novità. La prima è la modifica del secondo comma dell'art. 1, d.lgs. 471/1997, il quale disponeva: *“Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile,*

²¹¹ Si ricorda che la lettera f), articolo 1, d.lgs. 74/2000, disponeva: *“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”*.

²¹² Si evidenzia che, al contrario, sono state modificate le pene relative ai delitti di omessa dichiarazione (si passa da un anno a cinque anni, a un anno e sei mesi a quattro anni), occultamento o distruzione di documenti contabili (si passa da sei mesi a cinque anni, a un anno e sei mesi a sei anni) ed indebita compensazione (solo nel caso in cui si tratti di crediti inesistenti, la pena passa da sei mesi a due anni a un anno e sei mesi a sei anni). Tali modifiche sono state introdotte allo scopo di rispettare il principio di proporzionalità della sanzione tributaria. Nel caso in cui un contribuente tenga un comportamento più grave riceverà una sanzione più pesante e viceversa. Infatti l'articolo 8 della legge delega cita: *“Il Governo è delegato a procedere (...) 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 (...)”*. Si ricorda, inoltre, che oltre alla pena principale sono previste delle pene accessorie, di cui si tratterà nel terzo capitolo.

anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte". Tale comma è stato interamente sostituito da quanto disposto dal secondo comma, lettera a), dell'art. 15, d.lgs. 158/2015, il quale stabilisce: *"Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte."* Si nota come nella nuova dicitura del suddetto articolo non si faccia più unicamente riferimento al reddito ma anche al valore della produzione. Dunque la disciplina sanzionatoria ora riguarda anche la dichiarazione ai fini l'IRAP.²¹³ Inoltre si ravvisa una diminuzione della sanzione, che ora è compresa nella misura tra il 90 e il 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito.

Seconda modifica riguarda il terzo comma, art. 1, d.lgs. 471/1997, il quale stabiliva: *"La sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente"*. Più che una modifica si è fatta un'aggiunta, infatti il terzo comma, lettera a), art. 15 del nuovo decreto delegato si limita ad indicare quali siano le percentuali alla quale ci si debba riferire: dal 135 al 270%.

Medesima considerazione vale in merito la modifica del quarto comma, art. 1, d.lgs. 471/1997, cioè vengono solamente indicate le percentuali di riferimento. Nella nuova previsione il testo cita: *"Fuori dei casi di cui al comma 3, la sanzione di cui al comma 2 è ridotta a un terzo (quindi dal 30% al 60%) quando la maggiore imposta o il minor credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a € 30.000. La medesima riduzione si applica quando fuori dai casi di cui al comma 3, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito"*

²¹³ Disciplina dell'IRAP era contenuta all'art. 32 del d.lgs. 446/1997.

nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione p pari a € 250."

Infine sono state abrogate le aggravanti previste ai commi 2-bis e 2-bis1 le quali riferivano agli studi di settore. I testi citavano: *"2-bis. La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 è elevata del 10 per cento nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione non si applica se il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato. 2-bis.1: La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 è elevata del 50 per cento nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Si applica la disposizione di cui al secondo periodo del comma 2-bis."*

L'eliminazione di questi due commi è stata effettuata allo scopo di dare attuazione al principio di proporzionalità cui il decreto 158 si ispira, dando, infatti, più rilievo a tutte quelle condotte connotate da insidiosità e fraudolenza.

Da suddette modifiche emerge il profilo innovativo dell'infedele dichiarazione, basato su 3 criteri fondamentali:

- la disposizione di un'aggravante nell'ipotesi in cui il comportamento del contribuente sia connotato da fraudolenza, escludendo in tal caso la possibilità di ottenere delle attenuanti;
- la possibilità di mantenere un regime sanzionatorio ordinario nell'ipotesi in cui la condotta non sia connotata da fraudolenza e quindi di ostacolo all'Amministrazione Finanziaria;

- la previsione di attenuanti con conseguente riduzione della sanzione per le condotte meno gravi, quindi non fraudolente, che si distinguono per minima evasione o per evasione causata da erronee imputazioni temporali.²¹⁴

Le novità apportate in campo amministrativo, in merito l'infedele dichiarazione, sono tutte a favore del contribuente e non hanno avuto ulteriori ripercussioni. In campo penale, non essendo intervenuta alcuna modifica rispetto al dettato normativo precedente, la situazione rimane stabile.

Tuttavia, risulta molto interessante soffermarci sulle conseguenze che il decreto 158 ha causato in riferimento agli altri delitti.

Per i reati che prevedono nel massimo una pena superiore ai cinque anni, ad esempio, si consente implicitamente l'utilizzo delle intercettazioni telefoniche²¹⁵. A tal proposito l'art. 266 del codice di procedura penale alla lettera a) del primo comma, dispone: *"l'intercettazione di conversazioni telefoniche e di altre forme di telecomunicazione è consentita nei procedimenti relativi ai seguenti reati: a) delitti non colposi per i quali è prevista la pena dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a cinque anni determinata a norma dell'articolo 4"*.²¹⁶ In merito l'argomento si osserva che tramite una sentenza della Corte di Cassazione²¹⁷, i giudici hanno stabilito che le intercettazioni telefoniche: *"disposte per un procedimento penale per associazione per delinquere finalizzata alla realizzazione di reati tributari, possono essere utilizzate per il semplice reato di dichiarazione infedele commesso dai medesimi indagati, in quanto si tratta di indagini strettamente collegate. Non si può, pertanto, parlare di un differente procedimento per il quale scatterebbe il divieto di utilizzo delle intercettazioni"*²¹⁸. Pertanto, l'applicazione delle intercettazioni può avvenire anche nella sfera dell'infedele dichiarazione, nonostante la pena stabilita nel massimo non sia superiore a cinque anni.

²¹⁴ ZACCARIA F., *Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio. Panoramica sulle principali modifiche che interessano due importanti fattispecie: l'omessa presentazione della dichiarazione e l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette*, in www.fiscooggi.it, 22 settembre 2015, p. 2.

²¹⁵ Ciò, oltre ad essere stabilito dal codice di procedura penale, era stato affermato anche dalla Corte di Cassazione (Cass. Civ., 07.02.2013, n. 2916).

²¹⁶ L'articolo 4 del codice di procedura penale fa riferimento alle regole per la determinazione della competenza.

²¹⁷ Cass. Pen., 6.06.2014, n. 20504.

²¹⁸ IORIO A., *Intercettazioni per reati fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 maggio 2014, p. 39.

In secondo luogo vi sono delle ripercussioni anche riguardo la custodia cautelare in carcere, infatti, il comma 2 dell'art. 280 c.p.p. prevede: *“la custodia cautelare in carcere può essere disposta solo per delitti, consumati o tentati, per i quali sia prevista la pena della reclusione non inferiore nel massimo a cinque anni ...”*. Infine, non può essere esclusa la punibilità del danno per particolare tenuità. La legge stabilisce che nel caso in cui la pena sia superiore nel massimo a cinque anni, anche se il danno è di lieve entità, si è puniti lo stesso.²¹⁹ Si nota, dunque, come l'adeguamento delle sanzioni penali allo scopo di rispettare il principio di proporzionalità abbia comportato significative conseguenze nei confronti degli evasori.

²¹⁹ Si tratterà in modo più approfondito tale discorso nel capitolo successivo.

CAPITOLO III-CIRCOSTANZE AGGRAVANTI ED ATTENUANTI, PRESCRIZIONE

1. Pene accessorie; 2. Confisca per equivalente; 3. Cause di non punibilità; 3.1 La nuova causa di non punibilità: il pagamento del debito tributario; 3.2 La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.; 3.3. Circostanza attenuante: riparazione dell'offesa nel caso di estinzione del debito tributario; 4. La nuova aggravante: l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale; 5. Il termine di prescrizione

1. Pene accessorie

Al pari di quanto anticipato nell'ultimo paragrafo del capitolo precedente, la pena prevista per il delitto di dichiarazione infedele può essere accompagnata da pene accessorie.

Molto spesso le sanzioni accessorie hanno conseguenze più gravi e pregiudizievoli rispetto alle pene principali, tuttavia se la pena principale non è ancora stata irrogata dal giudice competente, non può sussistere nemmeno la pena accessoria. Tali sanzioni accessorie sono previste principalmente²²⁰ dall'art. 19 del codice penale e si distinguono quelle previste per i delitti da quelle previste per le contravvenzioni. ²²¹ In merito ai delitti, sulla base dell'art. 19, le pene accessorie sono:

²²⁰ Infatti, l'elenco fornito dall'art. 19 non può dirsi tassativo, in quanto altre pene accessorie sono stabilite in altri dettati normativi:

- la legge fallimentare (regio decreto 267/1942) stabilisce quale pena accessoria l'inabilitazione all'esercizio di un'impresa commerciale;
- il testo unico sugli stupefacenti (D.P.R. 309/1990) dispone come pena accessoria il divieto di espatrio per un periodo non superiore a tre anni;
- la legge 689/1981 come pena accessoria impone il divieto di emettere assegni bancari o postali

²²¹ Si procede ad un'analisi delle sanzioni accessorie previste per i soli delitti in quanto più in linea con l'elaborato.

- l'interdizione dai pubblici uffici;
- l'interdizione da una professione o un'arte;
- l'interdizione legale;
- l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- l'incapacità di contrarre con la Pubblica Amministrazione;
- l'estinzione del rapporto di impiego o di lavoro;
- la decadenza o la sospensione dall'esercizio della potestà dei genitori.

Con specifico riferimento all'infedele dichiarazione le pene accessorie sono previste al primo comma dell'art. 12 del d.lgs. 74/2000, il quale cita: *“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^{222, 223}”*

Si può facilmente notare che la maggioranza delle pene accessorie previste dall'art. 12 hanno carattere temporaneo e non permanente. Dunque spetta al giudice stabilire quale sia la durata della sanzione accessoria rispettando i limiti di quanto disposti. Se la durata non viene espressamente indicata dal giudice, l'art. 37 del codice penale dispone che: *“la pena accessoria ha una durata eguale a quella della pena principale inflitta, o che dovrebbe scontarsi, nel caso di conversione, per insolvibilità del condannato. Tuttavia, in nessun caso essa può oltrepassare il limite minimo e quello massimo stabiliti per ciascuna specie di pena accessoria”*. Tuttavia sulla base di quanto stabilito dalla Cassazione²²⁴, tale articolo non può essere applicato ed il giudice ha l'obbligo di determinare il lasso temporale in cui hanno

²²² L'art. 36 del codice penale stabilisce le modalità di pubblicazione della condanna. Tale pubblicazione costituisce sostanzialmente un danno di reputazione nei confronti dell'evasore.

²²³ Ulteriore previsione è disposta per i delitti più gravi, infatti, il secondo comma dell'art. 12 cita: *“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.”*

²²⁴ Cass. Pen. 21.09.2012, n. 36591.

valenza le pene accessorie, applicando quanto disposto dall'art. 133 del codice penale.²²⁵

2. Confisca per equivalente

Oltre alle sanzioni accessorie, per il contribuente che è stato condannato in via definitiva per reati fiscali è prevista la confisca²²⁶. Cioè il Giudice Penale ordina la confisca dei beni che costituiscono profitto del reato, cioè l'imposta evasa. Tuttavia, se il contribuente non dispone più il profitto del reato, si opera la confisca per equivalente. Tale previsione è stata introdotta tramite la legge 24 dicembre 2007, n. 244, la quale al comma 143 dell'art. 1²²⁷ ha espressamente indicato che quanto previsto dall'art. 322 c. p. fosse applicato anche ai reati tributari del d.lgs. 74/2000²²⁸. Di preciso, tale previsione è stata voluta poiché il risparmio d'imposta ottenuto dai contribuenti evasori avrebbe potuto, nel corso del tempo, pregiudicare il flusso tributario in entrata all'Erario. Quest'ultimo, quindi, ha adottato la confisca per equivalente quale misura di tutela e protezione. Al d.lgs. 74/2000, perciò, è stato aggiunto l'articolo 12-bis tramite il decreto 158/2015: *"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,*

²²⁵ L'art. 133 c.p. cita: *"Nell'esercizio del potere discrezionale indicato nell'articolo precedente, il giudice deve tener conto della gravità del reato, desunta:*

- 1. dalla natura, dalla specie, dai mezzi, dall'oggetto, dal tempo, dal luogo e da ogni altra modalità dell'azione;*
- 2. dalla gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato;*
- 3. dalla intensità del dolo o dal grado della colpa.*

Il giudice deve tener conto, altresì, della capacità a delinquere del colpevole, desunta:

- 1. dai motivi a delinquere e dal carattere del reo;*
- 2. dai precedenti penali e giudiziari e, in genere, dalla condotta e dalla vita del reo, antecedenti al reato;*
- 3. dalla condotta contemporanea o susseguente al reato;*
- 4. dalle condizioni di vita individuale, familiare e sociale del reo."*

²²⁶ La confisca scatta solo nel momento in cui la sentenza diviene definitiva, prima vi può essere un eventuale sequestro.

²²⁷ *"Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 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"*.

²²⁸ L'unico delitto che rimane al di fuori della sfera delle confisca per equivalente è quello previsto all'art. 10.

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.

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.”²²⁹

In merito quest'ultimo comma si è pronunciata anche la Suprema Corte disponendo che il sequestro preventivo può essere revocato nel caso in cui il contribuente proceda al pagamento del debito tributario, anche se tardivo. Questo perché attraverso il pagamento il contribuente sostanzialmente si priva del profitto del reato, regolarizzando la propria posizione nei confronti dell'Erario. Infatti, la Corte di Cassazione ha stabilito: *“Il versamento, infatti, realizza l'eliminazione dell'ingiustificato arricchimento derivante dalla commissione del reato ed impedisce, perciò, che, attraverso l'impiego di beni di provenienza delittuosa o del loro equivalente, il colpevole possa assicurarsi il vantaggio economico, oggetto specifico del disegno criminoso”²³⁰*. Da notare che l'unico delitto per cui non può essere disposta la confisca per equivalente è quello previsto all'art. 10 in riferimento alla distruzione o all'occultamento scritture contabili obbligatorie. Il comma 143 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, infatti, non menziona questo articolo. La ragione di tale esclusione è facilmente comprensibile: è piuttosto difficile per il contribuente realizzare un profitto in termini di denaro, si tratta di un reato di pericolo e non di danno pertanto l'esclusione appare più che appropriata.²³¹

²²⁹ Si osserva che tale disposizione viene applicata ai reati tributari commessi dopo la sua entrata in vigore, e non a quelli commessi, prima in quanto si tratta di disposizioni a sfavore del reo, perciò non hanno efficacia retroattiva. Ciò è stato anche affermato dalla Suprema Corte a Sezioni Unite tramite la sentenza 25.10.2005, n. 41936, la quale ha disposto: *“costituendo (la confisca) una forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti viene ad assumere un carattere eminentemente sanzionatorio”*. Si tratta dunque di una pena che non ha valenza retroattiva, altrimenti di violerebbe quanto previsto dalla Costituzione e l'art. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo secondo il quale *“non può essere applicata una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso”*.

²³⁰ Cass. Pen., 4.04.2014, n. 15416.

²³¹ VILLANI M., RIZZELLI A., *Confisca per equivalente e novità giurisprudenziali*, in www.altalex.it, 30.09.2014.

Si sottolinea, inoltre, che la previsione della confisca per equivalente ha solo carattere sanzionatorio, diversamente dalla confisca prevista all'art. 240 del c.p.²³², per tale ragione non ha valenza retroattiva. Tale carattere sanzionatorio è dimostrato dal fatto che l'entità della confisca non cambia da individuo a individuo in base alla colpevolezza o alla gravità della condotta tenuta, ma è sempre la stessa. La stessa Corte di Cassazione²³³ ha ribadito quanto appena sopra sostenuto stabilendo che i principi contenuti nell'art. 200 del c.p. relativi alle misure di sicurezza non possono essere estesi alla fattispecie in esame, dunque l'unico carattere è quello sanzionatorio. Si nota come lo scopo principale dell'Amministrazione Finanziaria sia quello di disincentivare e dissuadere i contribuenti dall'evadere.

La confisca per equivalente, inoltre, pone alcuni problemi di carattere valutativo in quanto non ricade in modo diretto sui beni che rappresentano il profitto del delitto, ma si fa riferimento al valore degli stessi. Non è necessario che sussista una pertinenza tra profitto del reato e quanto sottoposto a confisca in termini materiali. Cioè se il profitto del reato è costituito da denaro non è necessario verificare che le somme sottoposte a confisca provengano esclusivamente dal delitto stesso. Al contribuente è confiscato l'equivalente di quanto egli ha risparmiato non pagando le imposte, non di più, non di meno²³⁴. Tuttavia a tale somma devono aggiungersi gli interessi²³⁵ e le sanzioni attribuite in seguito all'accertamento. Il fatto che non sia necessaria una corrispondenza fra il denaro che costituisce profitto del reato e il denaro sequestrato è una condizione di operatività della confisca per equivalente, infatti il presupposto di tale fattispecie risiede nel fatto che non sia possibile individuare il profitto ottenuto dal soggetto. Ciò consente all'Erario di rivalersi su altri beni del contribuente²³⁶ ed una volta

²³² Questo tipo di confisca, al contrario, costituisce una misura di sicurezza e può avere ad oggetto unicamente i profitti derivanti da fatto illecito.

²³³ Cass. Pen., 5.05.2014, n. 18308.

²³⁴ Cass. Pen., 25.09.2012, n. 1261.

²³⁵ Questo perché, in genere, il denaro cambia di valore con il passare del tempo a causa dell'inflazione. 100 euro oggi non corrispondono a 100 euro tra un mese od un anno.

²³⁶ Cass. Civ., 03.07.2002, n. 32797.

accertata l'effettiva equivalenza tra quanto confiscato al contribuente ed il prezzo del reato, la confisca diviene obbligatoria.²³⁷

Generalmente, il prezzo del profitto dei reati tributari è costituito dal vantaggio economico derivante da un risparmio d'imposta²³⁸, il quale, pur essendo un risparmio di spesa, rappresenta in ogni caso un beneficio in termini patrimoniali²³⁹. La Suprema Corte, a sezioni Unite, ha precisato che: *"il profitto confiscabile può essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario"*.²⁴⁰

Alcuni problemi possono sorgere nel momento in cui si procede ad una valutazione dei beni del contribuente allo scopo di sequestrare, e successivamente confiscare,²⁴¹ il pezzo del profitto. I giudici devono effettuare una ponderata valutazione di tali beni: *"al fine di scongiurare un'esasperata compressione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica privata, non essendo oltremodo consentito differire l'adempimento estimatorio alla fase esecutiva della confisca²⁴², anche per evitare il pericolo che la stima sia rimessa alla discrezionalità di soggetti non legittimati al di fuori di qualsiasi controllo giurisdizionale."*²⁴³ Dunque, i giudici non possono procedere alla valutazione dei beni al momento della confisca ma l'adempimento deve essere eseguito al momento del sequestro. Sono passibili di sequestro tutti i beni che risultano nella disponibilità del contribuente²⁴⁴ sino a

²³⁷ Cass. Civ., 10.01.2013, n. 19051.

²³⁸ La Corte di Cassazione penale, 08.11.2012, n. 45735 ha identificato quale vantaggio economico anche il totale delle trattenute sottratte all'Erario.

²³⁹ Ciò è stato più volte ribadito dalla Suprema Corte tramite varie sentenze: Cass. Pen., 26.05.2010, n. 25890; Cass. Pen., 07.07.2010, n. 35807; Cass. Pen., 12.10.2011, n. 1893; Cass. Pen., 01.07.2012, n. 3439.

²⁴⁰ Cass. Pen., Sez. Unite, 31.01.2013, n. 18374.

²⁴¹ Si ricorda che la confisca può avvenire solo nel momento in cui vi è una sentenza definitiva da parte del giudice, tuttavia, allo scopo di tutela, l'Erario procede ad un sequestro preventivo del prezzo del profitto.

²⁴² Corte Cost., 7.10.2010, n. 41731.

²⁴³ Cass. Pen., 4.05.2012, n. 3260.

²⁴⁴ Nel caso del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte possono altresì essere sottoposti a sequestro gli immobili alienati dal contribuente allo scopo di sottrarsi al sequestro stesso. Cass. Pen., 4.06.2009, n.34798.

raggiungere l'equivalente del profitto del reato, pertanto la Suprema²⁴⁵ corte ha ritenuto equo valutare il valore economico degli immobili considerando quale parametro di riferimento il valore catastale. Nel caso in cui il valore dei beni sequestrati non corrisponda a quanto dovuto dal contribuente²⁴⁶, quest'ultimo ha la facoltà di ottenere riduzione di quanto sequestrato presentando domanda al pubblico ministero.²⁴⁷ Si osserva che, al pari di quanto suddetto, possono essere sottoposti a sequestro tutti i beni nella disponibilità del contribuente. Ciò significa che rientrano in tale sfera non solo i beni in merito al quale il soggetto possiede un diritto di proprietà, ma anche su quei beni rispetto al quale egli vanta una disponibilità di tipo oggettivo. A tal proposito la Corte di Cassazione ha dichiarato: *"La definizione di disponibilità dell'indagato è riferibile a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi."*²⁴⁸ Di conseguenza anche se un bene è intestato ad una terza persona ma effettivamente ricade nella disponibilità del condannato, anche tal bene può essere oggetto di sequestro.²⁴⁹ Di fondamentale importanza è che la disponibilità del bene venga dimostrata dal P.M. Sulla base di quanto disposto dalla normativa non è necessario che i beni da sottoporre a confisca per equivalente vengano individuati in via preliminare, infatti: *"L'individuazione specifica dei beni da colpire risulterebbe ultronea posto che, non sussistendo alcun vincolo di pertinenzialità tra il bene e l'illecito, trattandosi di sequestro di valore, non sarebbe possibile prevedere quali dei beni preventivamente individuati dal pubblico ministero al momento della richiesta sarà poi effettivamente presente nel patrimonio dell'indagato durante l'esecuzione."*²⁵⁰ Si osserva che il giudice nell'indicare quali siano i beni da sottoporre a sequestro e poi a confisca decide secondo proprio libero convincimento e non deve essere vincolato o influenzato dalle preferenze espresse dal contribuente²⁵¹. L'unico limite imposto al

²⁴⁵ Cass. Pen., 8.02.2012, n. 10438.

²⁴⁶ In particolare, se quanto sequestrato effettivamente eccede il profitto del reato.

²⁴⁷ Cass. Pen., 12.07.2012, n. 10567.

²⁴⁸ Cass. Pen., 8.03.2012, n. 15210.

²⁴⁹ Allo stesso modo rientrano nella disponibilità del contribuente anche conti bancari cointestati (Cass. Pen., 19.10.2011, n. 45353), i beni facenti parte del fondo patrimoniale familiare (Cass. Pen., 19.09.2012, n. 40364) e i beni in comproprietà con terze persone (Cass. Pen., 27.01.2011, n. 6894).

²⁵⁰ Relazione Corte di Cassazione 2 luglio 2013, n. 30/13, Servizio Penale.

²⁵¹ Cass. Pen., 26.10.2011, n. 41049.

giudice è ch' egli, nella fase di sequestro, deve scegliere in via preferenziale il denaro o in beni più facilmente liquidabili sulla base di quanto stabilito dal secondo comma dell'art. 517 del codice di procedura civile.²⁵²

Altra sentenza degna di nota in materia di confisca è quella relativa al caso "Gubert". In riferimento a tale vicenda, la Corte di cassazione²⁵³ ha vagliato la possibilità di disporre il sequestro preventivo dei beni appartenenti ad una persona giuridica, per le violazioni, però, commesse dal suo legale rappresentante. A questo proposito si è aperto un contrasto, in quanto, fino a quel momento, sono sempre stati due gli indirizzi seguiti dalla giurisprudenza²⁵⁴:

1. il primo indirizzo, ammetteva la possibilità di procedere al sequestro preventivo e, successivamente, alla confisca dei beni nella disponibilità della persona giuridica per i reati commessi dal suo legale rappresentante;²⁵⁵
2. il secondo, propendeva per l'inammissibilità a procedere al suddetto sequestro.²⁵⁶

Le sezioni Unite della Corte, in conclusione, hanno preferito seguire il secondo indirizzo, stabilendo che quando le violazioni tributarie sono commesse dal legale rappresentante della società, è inammissibile procedere al sequestro, ed in seguito, alla confisca dei beni appartenenti alla persona giuridica, nonostante il vantaggio fiscale sia stato conseguito dalla persona giuridica stessa.

Infine si dimostra alquanto interessante una sentenza della Corte di Cassazione²⁵⁷ la quale ha ribadito, con particolare riferimento ai reati tributari, che l'Erario può direttamente confiscare il profitto del reato commesso dall'amministratore delegato o da un altro organo della società, nel caso in cui questo sia ancora nella disponibilità della società stessa. Tale previsione risulta interessante poiché, in riferimento ai reati tributari, il d.lgs. 231/2001 non prevede la responsabilità delle persone giuridiche. Ciò significa che il giudice di merito non può procedere al

²⁵² "In ogni caso l'ufficiale giudiziario deve preferire il denaro contante, gli oggetti preziosi e i titoli di credito che ritiene di sicura realizzazione".

²⁵³ Cass. Pen., Sez Unite, 30.01.2014, n. 10561.

²⁵⁴ TRINCHERA T., La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 12 marzo 2014.

²⁵⁵ Cass. Pen., 7.06.2011, n. 28731; Trib. di Foggia, 27.12.2010; Trib. di Milano, 28.11.2011.

²⁵⁶ Cass. Pen., 19.09.2012, n. 1256.

²⁵⁷ Cass. Pen., 25.03.2014, n. 13990.

sequestro preventivo, e poi alla confisca per equivalente, nei confronti di tali organismi nel caso in cui non vi sia traccia del profitto del reato.

3. Cause di non punibilità

In riferimento ai reati tributari esistono delle circostanze che permettono al contribuente di ottenere uno sconto della pena o addirittura la non punibilità. Si tratta di casi particolari in cui il contribuente dimostra di voler porre rimedio alla propria condotta oppure dimostra che l'evasione non è stata compiuta in malafede. Sostanzialmente il d.lgs. n. 74/2000 prevede quattro cause di non punibilità, alla quale se ne aggiunge una, più generica, inserita nel codice penale tramite il d.lgs. 16 marzo 2015, n. 28.

Analizzeremo in *primis* quelle che non sono state toccate dal decreto n. 158/2015, per poi passare ad una più approfondita analisi dell'articolo 11 e dell'articolo 12 del decreto appena citato, i quali hanno sostituito interamente il vecchio articolo 13 ed hanno introdotto il nuovo articolo 13-bis al d.lgs. 74/2000.

La prima causa di non punibilità analizzata è prevista all'art. 15 del decreto 74, il quale rubrica: "violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie". Si tratta di una norma che opera al di fuori dell'esclusione di punibilità per l'errore di fatto.²⁵⁸ L'articolo cita: "*al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale*²⁵⁹, 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."²⁶⁰ Tale

²⁵⁸ L'errore di fatto è previsto all'art. 47 c.p. il quale dispone: "*l'errore sul fatto che costituisce il reato esclude la punibilità dell'agente. Non di meno, se si tratta di errore determinato da colpa, la punibilità non è esclusa, quando il fatto è preveduto dalla legge come delitto colposo. L'errore sul fatto che costituisce un determinato reato non esclude la punibilità per un reato diverso. L'errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato.*"

²⁵⁹ Tale comma dispone: "*L'errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato.*" Questa risulta essere una clausola di riserva per cui la clausola di non punibilità è prevista per ragioni diverse da errori che dipendono da obiettive condizioni di incertezza.

²⁶⁰ Tale dettato normativa risulta più chiaro rispetto alla bozza preliminare del d.lgs. 74/2000, la quale, all'interno delle definizioni dettate dall'art. 1, disponeva: "*le violazioni dipendenti da interpretazioni della normativa tributaria, o di disposizioni da essa richiamate, sono punibili soltanto in caso di palese infondatezza*".

previsione legislativa permette di disapplicare la sanzione penale nel caso in cui la violazione commessa dal contribuente discenda da oggettive condizioni di incertezza della norma stessa²⁶¹. L'errore commesso è un errore di diritto, il contribuente ha mal interpretato la norma.²⁶² Tuttavia, dopo la riforma penal-tributaria, è difficile che il contribuente incorra in un errore di diritto, infatti, secondo quanto sostenuto autorevole dottrina²⁶³, nonostante il decreto 158/2015 non abbia modificato la fattispecie in esame, le norme nuove hanno escluso la rilevanza penale di tutte le operazioni di abuso del diritto ed elusione²⁶⁴, tanto che ora risulta alquanto difficoltoso riscontrare condizioni obiettive di incertezza. Si sostiene che: *"le modifiche a talune fattispecie penali-tributarie (si pensi ad esempio alla dichiarazione infedele) inducono a ritenere che l'applicazione della scusante in commento, sino ad ora caratterizzata da uno scarso rilievo pratico, potrebbe subire una sensibile riduzione"*.²⁶⁵ In realtà anche prima della riforma penal-tributaria, l'articolo 15 ha trovato scarsa applicazione, infatti, gli unici riferimenti sono contenuti in una sentenza in merito la rilevanza penale dell'elusione fiscale²⁶⁶ ed in una relativa al delitto di infedele dichiarazione²⁶⁷. La ragione di tale scarsa applicazione, secondo parere della dottrina²⁶⁸, va ricercata nel fatto che attraverso l'introduzione del d.lgs. 74/2000 i reati tributari siano stati configurati quali delitti a dolo specifico e tale elemento psicologico deve essere dimostrato. A tal proposito si sostiene: *"l'erronea convinzione del contribuente, non solo incolpevole, ma anche*

²⁶¹ Altra norma che tratta delle condizioni obiettive di incertezza è quella prevista dall'art. 6, comma 2, d.lgs. 472/1997, il quale dispone: *"non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e il pagamento."* Tale articolo si riferisce alla facoltà di non applicare le sole norme di natura amministrativa.

²⁶² Si evidenzia che si debba far riferimento alla mal interpretazione della sola legge tributaria, sia di fonte primaria che di fonte secondaria. A tal proposito GALASSO D., *L'art. 15 del d.lgs. 74/2000 e le violazioni dipendenti dall'interpretazione di norme tributarie*, in *www.altalex.com*, 21 gennaio 2010.

²⁶³ NOCERINO C., PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari, le novità del d.lgs. n. 158/2015*, cit., p. 350.

²⁶⁴ Erano queste infatti le operazioni che potevano trarre in inganno il contribuente ed indurlo in errore in quanto di difficoltosa interpretazione.

²⁶⁵ Sulla scarsa applicazione della disposizione di cui all'art. 15 vedi SOANA G., *I reati tributari*, cit., p. 468.

²⁶⁶ Cass. Pen., 22.11.2011, n. 7739.

²⁶⁷ Tribunale di Crotone, 15.05.2003, in *il fisco* n. 35/2003, p. 5519.

²⁶⁸ GALASSO D., *L'art. 15 del d.lgs. 74/2000 e le violazioni dipendenti dall'interpretazione di norme tributarie*, in *www.altalex.com*, cit.

*colposa, di operare secundum legem, dovrebbe comunque rendere non punibile la violazione, per carenza dell'obiettivo di sottrarre materia imponibile al prelievo".*²⁶⁹

Deriva, di conseguenza, una sorta di inutilità dell'art. 15 causata dalla presenza del dolo specifico, in quanto, la dimostrazione della sua assenza implica l'impunibilità per i reati tributari.²⁷⁰

Per poter favorire della causa di non punibilità l'errore commesso dal contribuente deve essere dipeso da obiettive condizioni di incertezza riguardo la portata e l'ambito di applicazione della norma. Perciò la norma deve essere opinabile dal punto di vista oggettivo, cioè non è possibile per la generalità dei soggetti individuare con certezza un significato univoco. In genere tali condizioni sussistono quando il testo normativo è formulato in modo incomprensibile oppure lacunoso e contraddittorio. Oppure si tratta di un testo verso il quale la giurisprudenza abbia più volte cambiato orientamento. Talvolta, però, non è semplice capire quando si è di fronte ad una obiettiva condizione di incertezza, la Suprema Corte²⁷¹ ha quindi provveduto a fornire un elenco specifico delle ipotesi in cui si ravvisa l'incertezza oggettiva della norma tributaria. Precisamente sono state formulate dieci ipotesi che consistono:

- 1) *“nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;*
- 2) *nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;*
- 3) *nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;*
- 4) *nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;*
- 5) *nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;*²⁷²
- 6) *nella mancanza di precedenti giurisprudenziali;*

²⁶⁹ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., p. 234.

²⁷⁰ TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, cit., p. 143.

²⁷¹ Cass. Civ., 23.03.2012, n. 4685.

²⁷² In merito tale punto è sorto in passato un contrasto tra sentenze della Corte. La prima sentenza, Cass. Pen., 18.04.2003, n. 6251, riteneva che la sanzione non dovesse essere disapplicata *“qualora si ipotizzi esclusivamente una non chiara formulazione letterale della norma”*. La seconda sentenza, invece, Cass. Pen., 29.09.2003, n. 14476, disponeva che le sanzioni dovessero essere disapplicate nel momento in cui la norma fosse costituita *“da una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivate da elementi positivi di confusione”*.

- 7) *nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;*
- 8) *nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;*
- 9) *nel contrasto tra opinioni dottrinali;*
- 10) *nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente."*

Inoltre la Corte, tramite medesima sentenza, ha tenuto a precisare che in ogni caso spetta al giudice preposto accertare l'esistenza di una o più ipotesi sopraelencate. Si osserva, infine, che mentre ora la Corte ha fornito una serie di ipotesi in cui si ravvisa l'incertezza della norma tributaria, quindi l'*ignorantia legis* non è ammessa, in passato invece, sulla base di quanto stabilito da una vecchia sentenza della Corte²⁷³, si riteneva giustificabile l'errore derivante da *ignorantia legis* ogniqualvolta il contribuente avesse assolto al dovere di informazione giuridica e: *"a causa di un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale, l'agente abbia tratto il convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa e conseguentemente della liceità del comportamento tenuto"*.

Altra causa di non punibilità è quella prevista all'art. 16, d.lgs. n. 74/2000. Di tale articolo si era già fatta menzione al paragrafo 6 del secondo capitolo. Come anticipato, l'art. 14 del d.lgs. 158/2015, alla lettera a) ha provveduto espressamente ad abrogare l'articolo in commento che prevedeva anch'esso una causa di non punibilità. Si ricorda che il testo dell'articolo citava: *"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. 413²⁷⁴, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive²⁷⁵ previsti dalle medesime disposizioni,*

²⁷³ Cass. Pen., 23.03.1988, n. 364.

²⁷⁴ Si tratta della procedura d'interpello. Il diritto d'interpello consiste nella facoltà del contribuente di chiedere un parere all'amministrazione circa i comportamenti degli atti che egli vuole porre in essere.

²⁷⁵ Tale comitato è stato soppresso sulla base di quanto disposto dall'art. 29 della legge 4 agosto 2006, n. 248, allo scopo di contenere l'eccessiva spesa delle amministrazioni pubbliche. Nonostante ciò l'Agenzia delle Entrate, circolare 27.06.2007, n. 40/E, ha precisato che permane in ogni caso la

ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.” Sostanzialmente il contribuente, tramite la procedura d'interpello, chiede all'Amministrazione Finanziaria se gli atti che vuole porre in essere consistono in una manovra elusiva o evasiva.²⁷⁶ Il contribuente, una volta ottenuta risposta dall'Agenzia delle Entrate, se si adegua al parere che quest'ultima ha formulato, egli non è punibile. Tale mossa da parte del contribuente serve in particolar modo per escludere il dolo di evasione dell'operazione e non essere quindi punibile per i reati tributari.²⁷⁷

In conformità a quanto disposto dall'articolo analizzato, la giurisprudenza aveva tratto ragione per sostenere che l'elusione fiscale rileva penalmente. Tuttavia, il primo articolo del d.lgs. 158/2015 introduce un nuovo articolo, il 10-bis²⁷⁸, allo Statuto del Contribuente²⁷⁹, il quale al comma 13 dispone che l'elusione fiscale non rileva penalmente. Tale comma cita: *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni*

possibilità per il contribuente di chiedere il parere al tale comitato in riferimento all'applicazione delle norme antielusive a casi concreti.

²⁷⁶ L'elusione differisce dall'evasione, si tratta di due comportamenti diversi. Precisamente, l'evasione si ha quando il contribuente contrasta apertamente ciò che la norma prescrive, si risparmiano imposte violando il precetto. Nell'elusione, invece, il comportamento tenuto dal contribuente non è antiguridico, non si viola un precetto, ma lo si aggira cercando di ottenere un risparmio d'imposta comunque indebito.

²⁷⁷ MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 404.

²⁷⁸ Questo nuovo articolo definisce ai primi commi (dal n. 1 al n. 4) quali siano le operazioni ritenute elusive: *“1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, 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:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inadonei 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;

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”.

Successivamente, se il contribuente riscontra difficoltà in merito al suo caso definisce le modalità attraverso il quale può chiedere un parere all'Agenzia delle Entrate

²⁷⁹ Legge 27 luglio 2000, n. 212.

amministrative tributarie". Emerge, dunque, come il testo dell'articolo 16 risulti privo di significato dopo l'intervento della riforma penal-tributaria, in quanto non è più necessario per il contribuente chiedere il parere sulle operazioni che intende porre in essere dal momento che non rischia più di incorrere in sanzioni penali.²⁸⁰ Il quinto comma del nuovo art. 10-bis, inoltre, riprende in parte quanto disposto dal vecchio articolo 16 e dispone che: *"i contribuenti possano porre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano 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."*²⁸¹ In sostanza il contribuente ha ancora la facoltà di chiedere un parere preventivo all'Agenzia delle Entrate ma non con effetti in ambito penale.

3.1 La nuova causa di non punibilità: il pagamento del debito tributario

Seconda e ultima causa di non punibilità è quella prevista all'articolo 13 del suddetto decreto e fa riferimento al pagamento del debito tributario da parte del contribuente. Questa è l'unica circostanza modificata rispetto al dettato normativo originale da parte del decreto 158/2015, in quanto l'art 16 è stato interamente abrogato ed altre disposizioni sono di novella formazione.

Perciò analizziamo il testo dell'articolo prima e dopo la riforma in modo da cogliere concretamente le modifiche intervenute.

Nella vecchia previsione normativa il testo dell'articolo 13 citava: *"Le pene previste 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 relativi ai fatti costitutivi dei delitti*

²⁸⁰ LOCONTE S., *Delega Fiscale, tutte le novità dei decreti attuativi su: sanzioni tributarie, contenzioso, interpello, riscossione*, Santarcangelo di Romagna, 2015, p. 102; Relazione governativa al d.lgs. 158/2015, p. 10; FONTANA E., *La riforma dei reati tributari: luci ed ombre di un parto travagliato. La tormentata attuazione della delega fiscale*, in www.dirittoegiustizia.it, 2 ottobre 2015

²⁸¹ Tale decreto ministeriale indica che le norme cui il contribuente si deve attenere per compilare e successivamente inoltrare l'istanza al fine di ottenere la disapplicazione di norme antielusive.

medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. 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. 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."

Sulla base di quanto stabilito dalla legge 205/1999²⁸² tale articolo è stato previsto con l'obiettivo di *"prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno"*. Ciò ha lasciato molta discrezionalità al legislatore delegato, il quale ha deciso di limitare la condotta risarcitoria a semplice condizione attenuante, senza prevederla come causa di estinzione del reato. Sostanzialmente, se il contribuente²⁸³ procede al pagamento del debito tributario e le sanzioni amministrative, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, ha diritto ad uno sconto della pena fino alla metà e le pene accessorie non trovano applicazione. Tuttavia, a causa di tale previsione, si sarebbe *"consentito ai contribuenti di monetizzare" il rischio della responsabilità penale, di tal guisa che la pena sarebbe stata svuotata del suo contenuto deterrente.*²⁸⁴ Per evitare che la pena venga svuotata ancor di più nel suo significato interviene l'ultimo comma.

Generalmente, sulla base di quanto disposto dall'art. 53, legge 24 novembre 1981, n. 689, il giudice ha la facoltà di tramutare la pena detentiva in pena pecuniaria nel caso in cui la pena detentiva che il contribuente deve scontare sia inferiore a sei mesi. Tuttavia il terzo comma dell'articolo 13 prevede che se la pena è divenuta inferiore a sei mesi per effetto della circostanza attenuante, non può essere applicato quanto stabilito dall'art. 53, perciò la pena detentiva non può essere

²⁸² Art. 9, comma 2, lettera e).

²⁸³ Si evidenzia che il pagamento può essere effettuato anche da un terzo a favore del contribuente. In tal senso si è espressa, infatti, la relazione governativa di accompagnamento al decreto 74, la quale sostiene che la circostanza attenuante non richiede necessariamente *"il pagamento estintivo all'imputato, per modo che il medesimo giova, ai fini della fruizione dell'attenuante, anche se eseguito da un terzo: ipotesi suscettiva di verificarsi segnatamente in rapporto a fatti commessi da amministratori o rappresentanti di società od enti, allorché il versamento venga effettuato dalla società o dall'ente rappresentato, in quanto soggetto passivo della pretesa tributaria"*

²⁸⁴ Relazione: "Rilevanza in sede penale del ravvedimento operoso" contributo del 31 maggio 2015, a cura della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, in www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it.

tramutata in pena pecuniaria. Ciò fa sì che la pena mantenga il suo carattere punitivo e di deterrenza.²⁸⁵

Successivamente, tramite decreto 148/2011 è stato aggiunto un ulteriore comma all'art. 13, il 2-bis, il quale dispone: *“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”*²⁸⁶. Questo nuovo comma introduce la facoltà per i reati tributari di ricorrere al patteggiamento nel caso in cui il contribuente estingua interamente il debito tributario e le relative sanzioni prima dell'apertura del primo dibattimento. In merito tale previsione, tuttavia, sono sorti ei dubbi di legittimità poiché la facoltà di ricorrere al patteggiamento dipende dalle disponibilità monetarie del contribuente. Inoltre, nel caso in cui il procedimento penale risulti più veloce di quello tributario, quindi l'Agenzia delle Entrate non sia in grado di definire il debito tributario, il contribuente non conosce quale sia l'importo da pagare. Di conseguenza egli non paga e non può essere ammesso alla procedura di patteggiamento.

L'articolo 11 del decreto 158/2015 ha interamente sostituito il vecchio articolo 13 del d.lgs. 74/2000 e l'articolo 12 ha introdotto un nuovo articolo, il 13-bis, il quale, al primo comma, riprende quasi completamente quanto disposto dal vecchio articolo 13. Si procede alla sola analisi del secondo e del terzo comma del nuovo articolo 13, in quanto risultano i più pertinenti ai fini dell'elaborato²⁸⁷. Il secondo

²⁸⁵ In merito tale punto sono state sollevate numerose critiche. Ad esempio CAPUTI G., in *Le circostanze attenuanti tra luci ed ombre*, in *Corriere Tributario*, n. 17/2000, p. 168, afferma che la previsione del terzo comma art. 13, crea un'eccessiva disparità di trattamento tra individui che hanno commesso il medesimo delitto. Inoltre, a detta di Caputi, tale previsione non rispecchia quanto disposto dalla legge delega. Infatti, l'obiettivo dell'art. 13 è quello di favorire il pagamento del debito tributario. Tramite previsione del terzo comma, invece, vi è il rischio che i contribuenti non procedano al pagamento per paura di incorrere comunque nella pena detentiva.

²⁸⁶ Oltre ad essere stato aggiunto il comma 2-bis, tramite il decreto 148/2011 fu modificata la riduzione prevista al primo comma, cioè le pene anziché essere ridotte sino alla metà venivano ridotte sino ad un terzo.

²⁸⁷ Il primo comma fa riferimento ai soli delitti previsti agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater e prevede: *“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.”* Quella prevista non è un'attenuante ma una vera e propria causa di non punibilità. In questi casi il contribuente non subisce l'accertamento poiché le imposte sono state dichiarate, il problema è che queste non sono state successivamente

comma dispone: *“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”*. Dunque il contribuente non commette infedele dichiarazione se procede al pagamento dell'intero debito tributario, comprese le sanzioni, entro la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo. Inoltre egli deve pagare prima che vengano aperte delle verifiche a suo carico, cioè il ravvedimento deve essere fatto in modo spontaneo, è questo che dimostra la buona fede del contribuente. Se egli paga dopo che l'Agenzia delle Entrate ha iniziato la procedura di accertamento sorge il sospetto che l'evasore paghi solamente perché è stato “scoperto”.

In seguito, il terzo comma del nuovo art. 13 stabilisce: *“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.”* In tal caso, se prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente sta già procedendo al pagamento del debito tributario tramite rate, egli ha la possibilità di terminare il pagamento in tre mesi, i quali diventano sei secondo facoltà del giudice.

versate. Quindi per regolarizzare la propria posizione il contribuente deve versare le imposte dichiarate entro l'udienza di apertura del dibattimento. Tale scelta legislativa si fonda su quanto disposto dalla Relazione Governativa di accompagnamento al decreto 158 a p. 11, la quale sostiene che vi è: *“scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo rende, sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative”*.

Tale previsione ha creato non pochi problemi, tanto che il tribunale di Treviso ha sollevato una questione di legittimità costituzionale.²⁸⁸ Il caso riguarda un imprenditore che in fase di transazione fiscale, previo concordato preventivo, ha pattuito di pagare l'intero debito tributario mediante dodici rate trimestrali.²⁸⁹ Durante il primo dibattimento il giudice ha constatato che l'imputato ha già assolto al pagamento delle prime quattro rate, quindi è già in "*fase di estinzione del debito mediante rateizzazione*". Tuttavia il termine previsto ai sensi del terzo comma, art. 13, non è sufficiente per permettere al contribuente di assolvere alla propria obbligazione ed usufruire della causa di non punibilità. Si comprende quindi come tale questione sia di estrema rilevanza per l'imputato, perciò il tribunale ha sollevato questione di legittimità dell'art. 13 ritenendolo in contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, poiché non permette, in casi particolari, di ottenere un periodo di tempo più lungo per pagare il debito tributario.²⁹⁰

Il tribunale eccepisce innanzitutto "un'irragionevolezza logica" dell'art. 13 in quanto le procedure di adesione alla transazione fiscale possono prevedere una rateizzazione fino a dieci anni. Dunque il termine semestrale stabilito dalla norma risulterebbe alquanto restrittivo dal punto di vista logico ma soprattutto violerebbe gli artt. 3 e 24 della Costituzione.

In riferimento all'art. 3 C.²⁹¹ la questione è essenzialmente sollevata per tre motivi:

- "*si fa dipendere la concreta possibilità di accedere alla causa di non punibilità da variabili che non dipendono dall'imputato*".²⁹² Infatti, se ad esempio l'azione penale viene esercitata in ritardo dal tribunale, l'imputato ha più tempo per procedere al pagamento del debito tributario e può accadere che tale margine gli abbia consentito di pagare l'intera somma nei termini previsti potendo quindi usufruire dell'attenuante. Ciò crea disparità di trattamento nei confronti del soggetto che ha subito l'azione penale in un

²⁸⁸ Tribunale di Treviso, sezione penale, ordinanza 23 febbraio 2016, n. 108.

²⁸⁹ Precisamente l'imprenditore ha commesso il reato previsto ex art. 10-bis, tuttavia medesimo ragionamento può essere fatto per il delitto di infedele dichiarazione.

²⁹⁰ FINOCCHIARO S., *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della Corte Costituzionale da un'ordinanza del tribunale di Treviso*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 4 aprile 2016.

²⁹¹ "Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali."

²⁹² Tribunale di Treviso, sezione penale, ordinanza 23 febbraio 2016, n. 108, p. 5.

periodo di tempo più ristretto, il quale non potendo sfruttare la rateizzazione è obbligato a pagare in una sola volta l'intero debito se vuole ottenere un trattamento agevolativo;

- si trattano allo stesso modo individui in differenti condizioni. Da una parte, vi sono coloro che anche se la rateizzazione eccede i sei mesi hanno comunque la possibilità di rinunciare e di godere dell'attenuante mediante pagamento unico, dall'altra vi sono coloro che sulla base di un concordato preventivo sono obbligati a mantenere la rateizzazione senza possibilità di scelta;²⁹³
- la dilazione di pagamento prevista dal concordato preventivo non dovrebbe essere di ostacolo al godimento dell'attenuante. L'ordinanza del Tribunale sostiene infatti: *“se nell'ambito del concordato preventivo è prevista una dilazione di pagamento del debito tributario, di ciò si deve tenere conto al fine di escludere la responsabilità penale nel caso in cui la rateizzazione implichi il mancato rispetto dei termini di versamento non ancora scaduto e stabiliti da norme incriminatrici”*.

In merito, invece, all'articolo 24 C.²⁹⁴ la questione di costituzionalità è eccepita poiché, sulla base di quanto già sostenuto al secondo punto, non si concede all'imputato la possibilità di servirsi di uno strumento giuridico dalla quale dipenderebbe la non punibilità per il delitto posto in essere. Essendo la questione di legittimità stata sollevata piuttosto recentemente e vista la lungaggine dei tempi della Suprema Corte la questione non è ancora stata risolta, ma è comunque possibile prevedere le conseguenze che deriveranno dall'accoglimento o dal rigetto della questione. Nel caso in cui la Corte emetta sentenza di accoglimento si amplierebbero decisamente i confini di applicazione del terzo comma dell'art. 13 rendendo la norma ancor più favorevole all'imputato. Il giudice di merito non sarebbe più vincolato ai limiti previsti nel caso di concordato preventivo o altri piani di rateizzazione vincolanti. Per contro, nel caso in cui l'istanza venga rigettata, si provocherebbero delle conseguenze in riferimento all'art. 13-bis. Tale

²⁹³ Tali individui infatti, devono rigorosamente attenersi a quanto disposto dal concordato, pena lo scioglimento dello stesso per inadempienza ex art. 186 della legge fallimentare (R.D. 267/1942).

²⁹⁴ *“Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.”*

articolo cita ai primi due commi²⁹⁵: “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.”²⁹⁶ 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.” Precisamente, autorevole dottrina²⁹⁷ sostiene: “un'eventuale declaratoria di incostituzionalità si rifletterebbe anche sulla possibilità di riconoscere l'attenuante di cui all'art. 13-bis, comma 1 in relazione alla fattispecie di infedele e omessa dichiarazione ex artt. 4 e 5 e, quindi sulla possibilità di accedere al rito speciale di cui all'art. 444 c.p.p.” Sostanzialmente, il fatto che il procedimento penale venga sospeso a causa della rateizzazione rileva anche in merito l'applicabilità dell'attenuante prevista al comma 1, art 13-bis. Si sottolinea che la questione di legittimità è stata sollevata solamente in riferimento al delitto di omesso versamento di ritenute certificate ma, per analogia, nel caso in cui la questione venga accolta dalla Corte, la non punibilità potrebbe essere applicata anche al delitto di omesso versamento di IVA. Tale situazione comporterebbe un grande problema a livello europeo in quanto, in tal modo, risulterebbero pregiudicati gli interessi finanziari dell'Unione. La norma infatti sarebbe in pieno contrasto con quanto disposto dal primo comma dell'art. 325 del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea, il quale dispone:

²⁹⁵ Il terzo comma sarà analizzato in seguito in quanto prevede una nuova circostanza aggravante.

²⁹⁶ Le procedure conciliative o di adesione cui si fa riferimento in questa sede sono:

- l'adesione al verbale di constatazione, ex art. 5-bis, d.lgs. n. 258/1997;
- l'accertamento con adesione, ex artt. 1-9, d.lgs. n. 258/1997;
- la rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o l'avviso di liquidazione, ex art. 15, d.lgs. n. 258/1997;
- la conciliazione giudiziale, ex art. 48, d.lgs. 546/1992;
- il ravvedimento, ex art. 13, D.P.R. n. 472/1997.

Dal momento che il legislatore ha utilizzato una formula generica così nella suddetta norma, la sua applicazione potrebbe essere altresì estesa ad istituti che di futura introduzione.

²⁹⁷ FINOCCHIARO S., *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della Corte Costituzionale da un'ordinanza del tribunale di Treviso*, cit., p. 4.

“L’Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell’Unione.”

Dando attuazione al criterio direttivo di cui all'ultima parte dell'articolo 8, comma I, della legge delega, l'articolo 13 prevede - tramite l'inserimento di un nuovo articolo 18-bis nel decreto legislativo n. 74 del 2000 - che i beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti da detto decreto e ad ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possano essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli organi dell' amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.

3.2 La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.

Un singolare e ulteriore caso di non punibilità deriva dall’aver posto in essere una condotta caratterizzata da particolare tenuità. Tale causa di non punibilità è stata inserita nel codice penale, all’art. 131-bis, grazie al d.lgs. 16 marzo 2015, n. 28. Si tratta di un importante intervento legislativo in quanto viene lasciata molta discrezionalità al giudice di merito, il quale deve decidere se il danno causato dall’imputato possa ritenersi tenue.

Tale istituto è stato introdotto con l’obiettivo di dare piena applicazione al principio di proporzionalità e, in secondo luogo, per alleggerire il carico giudiziario.²⁹⁸

Il testo del novello articolo dispone: *“Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l’esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell’articolo 133, primo comma, l’offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.”*

²⁹⁸ SERRA S., *La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.*, Novara, 2015, p. 3.

L'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità, ai sensi del primo comma, quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona.

Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.

Ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69.

La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante”.

Dunque, ai fini dell'applicabilità di tale fattispecie si devono soddisfare tre precisi requisiti:

- il primo fa riferimento alla pena edittale, rientrano, infatti, nella sfera applicativa solamente i reati che prevedono una pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni oppure una pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena ex comma 1;
- il secondo riguarda l'offesa recata dal contribuente, questa deve essere particolarmente tenue²⁹⁹. La valutazione della tenuità deve essere compiuta dal giudice considerando il disposto dell'art. 133 c.p. il quale, al comma 1,

²⁹⁹ Tale particolare tenuità sottolinea la volontà del legislatore a circoscrivere l'applicabilità della causa di non punibilità a quei casi in cui l'offesa sia estremamente poco rilevante. MARANI S., *Particolare tenuità del fatto*, in www.altalex.it, 4 agosto 2015.

detta dei parametri dal quale si desume la gravità del reato³⁰⁰. Da notare è che non si fa alcun riferimento alla colpevolezza dell'imputato, al grado o all'intensità della stessa, è comunque possibile effettuare una valutazione in base alle modalità della condotta³⁰¹;

- la terza condizione allude alla frequenza della condotta, cioè se si tratta di un comportamento abituale o meno. Il terzo comma precisa che si è in presenza di abitudine quando il contribuente sia stato dichiarato un delinquente abituale, professionale o per tendenza oppure abbia commesso reati della stessa indole anche se singolarmente questi possono essere ritenuti tenui.³⁰²

Si sottolinea che ai fini dell'applicabilità dell'attenuante in oggetto, secondo e terzo presupposto devono concorrere congiuntamente, infatti, solo una valutazione globale permetterà al giudice di apprezzare complessivamente la tenuità dell'offesa.

Sin dall'inizio la Suprema Corte ha discusso in merito a quali reati tale causa di non punibilità potesse essere applicata e tramite varie sentenze ha stabilito che l'art. 131-bis non può trovare applicazione nelle cause dinanzi al Giudice di pace³⁰³ e in

³⁰⁰ Il primo comma dell'art. 133 dispone che: *"nell'esercizio del potere discrezionale indicato nell'articolo precedente, il giudice deve tener conto della gravità del reato, desunta: 1) dalla natura, dalla specie, dai mezzi, dall'oggetto, dal tempo, dal luogo e da ogni altra modalità dell'azione."*

³⁰¹ Secondo la relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 28/2015 *"Una simile opzione si giustifica non solo in ragione dell'ossequio dovuto alla scelta effettuata dalla legge delega, che non può certo essere casuale. Ma può trovare un suo fondamento anche nell'esigenza di "sganciare" per quanto possibile il giudizio d'irrelevanza da accertamenti di tipo psicologico-soggettivistico, sempre ardui e decisamente tanto più problematici quanto più destinati ed essere effettuati nelle fasi prodromiche del procedimento, secondo la naturale vocazione dell'istituto. D'altra parte, la formula adottata è ben lungi dall'escludere qualunque rilevanza dell'elemento soggettivo del reato. In effetti, appare del tutto ovvio che l'indice-criterio delle "modalità della condotta" si presta benissimo e del tutto naturalmente a permettere una valutazione sia del grado della colpa, sul presupposto che la violazione delle regole cautelari concorre ad integrare il modo di manifestarsi della (tipicità della) condotta; sia dell'intensità del dolo, sul presupposto che assai spesso quest'ultima si riverbera e si traduce nell'adozione da parte dell'autore di determinate modalità esecutive della condotta"*.

³⁰² SERRA S., *La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.*, cit., p. 5. Possono quindi ritenersi esclusi da tale attenuante illeciti quali:

- reati abituali;
- reati complessi;
- reati continuati;
- reati in materia ambientale;
- reati a consumazione prolungata.

³⁰³ Cass. Pen., 07.07.2015, n. 38364.

caso di reato continuato³⁰⁴, mentre nei casi di reato permanente³⁰⁵ e concorso formale fra reati³⁰⁶, tale articolo può essere applicato.³⁰⁷

Un acceso dibattito si è aperto riguardo l'applicabilità del suddetto istituto ai reati tributari ed in particolare a quelli che presentano delle soglie di punibilità. La sentenza 2 novembre 2015, n. 44132, ha chiarito la questione enunciando un'implicita compatibilità fra l'art. 131-bis e i reati che prevedono delle soglie, principalmente perché il legislatore ha inserito tale attenuante nella parte generale del codice penale e non nella parte speciale *"con evidente intento di attribuirgli valenza non limitata a talune fattispecie di reato"*³⁰⁸. Da qui discende, dunque, l'applicabilità della suddetta fattispecie ai reati tributari.³⁰⁹

Prima della sentenza della Cassazione, un diverso orientamento riteneva incompatibile l'impunità dell'art. 131-bis c.p. con i reati soglia. Secondo tale orientamento, infatti, non tutti i reati soglia possono rientrare in tale fattispecie ma è d'obbligo distinguere *"il ruolo che il tasso soglia assume nella fattispecie di reato"*.³¹⁰ Se la soglia rappresenta obiettiva condizione di impunità non si pone alcun problema riguardo la compatibilità dell'art. 131-bis, altrimenti, se la soglia incide in modo diretto sul quantum di offensività potrebbe sorgere qualche problema di compatibilità. Tuttavia, la suddetta sentenza ha disposto che: *"la previsione di soglie, quale ne sia la funzione all'interno della o rispetto alla fattispecie tipica, non è incompatibile con il giudizio di particolare tenuità del fatto perché in ogni caso la soglia svolge le proprie funzioni sul piano della selezione categoriale mentre la particolare tenuità conduce ad un vaglio tra le epifanie nella dimensione effettuale, secondo il paradigma della sussidiarietà in concreto"*.³¹¹

³⁰⁴ Cass. Pen., 13.07.2015, n. 29897.

³⁰⁵ Cass. Pen., 27.11.2015, n. 47039.

³⁰⁶ Cass. Pen., 27.11.2015, n. 47039.

³⁰⁷ MINNELLA C., *Tenuità del fatto: il vademecum della Cassazione*, www.dirittoegiustizia.it, 5 gennaio 2016.

³⁰⁸ Cass. Pen., 02.11.2015, n. 44132.

³⁰⁹ Almeno per i reati con pena non superiore nel massimo a cinque anni.

³¹⁰ GUERRA S., *L'art. 131 bis- c.p. è compatibile con i reati soglia? La guida in stato di ebbrezza. Cassazione n. 44132/2015*, in www.easyius.it, 19 gennaio 2016.

³¹¹ Di medesima opinione è ARTUSI M.F., *Particolare tenuità compatibile con le soglie di punibilità*, in www.eutekne.it, 7 aprile 2016; CORATELLA C., *Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 maggio 2015, p 10; CARACCIOLI I., *La "particolare tenuità del fatto" nei reati tributari*, in www.rivistadidirittotributario.it, 4 maggio 2016, il quale sostiene: *"la presenza di una soglia quantitativa non può essere, di per sé, di ostacolo all'applicabilità, in quanto l'esiguità del*

Pertanto, indipendentemente dalla natura della soglia, i reati tributari, se soddisfano i requisiti, rientrano nella piena applicabilità dell'art. 131-bis.

Rientrano in tale fattispecie:

- la dichiarazione infedele;
- l'omessa dichiarazione;
- l'occultamento o distruzione di documenti contabili;
- l'omesso versamento di ritenute certificate e di I.V.A.
- l'indebita compensazione;³¹²
- la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

In quanto tutti sono puniti con la reclusione inferiore nel massimo di cinque anni. In ogni caso, il giudice è chiamato ad esprimersi di volta in volta riguardo la vicinanza dell'imposta evasa alle soglie di punibilità e sull'eventuale ripetitività della condotta per più anni d'imposta.³¹³

3.3 Circostanza attenuante: riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario

Fino ad ora sono state analizzate delle circostanze il cui verificarsi non comporta punibilità dell'imputato. Oltre a queste esistono delle circostanze attenuanti che permettono al contribuente di godere di uno sconto della pena.

In particolare analizziamo l'art. 14 del d.lgs. 74/2000 il quale non è stato toccato dalla riforma penal-tributaria, perciò rimane nella formulazione originale. Tale circostanza si riferisce al caso in cui il contribuente ottenga uno sconto sino a metà della pena e alla non applicazione della sanzioni accessorie, a seguito del pagamento del debito tributario riferito ad un reato contestato estintosi per effetto della prescrizione.³¹⁴ Tale agevolazione è nata per evitare disparità di trattamento rispetto al vecchio art. 13 (nuovo art. 13-bis), dal momento che un contribuente, in

disvalore deve essere unicamente frutto di una valutazione congiunta di indicatori afferenti alla condotta, al danno e alla colpevolezza. Ciò vale anche in presenza delle soglie di punibilità, che di per sé indicano il minimo disvalore del fatto stesso".

³¹² In riferimento all'indebita compensazione ciò non trova applicabilità al comma 2.

³¹³ VILLANI M., RIZZELLI A., *Reati tributari e tenuità del fatto*, in *www.altalex.it*, 30 aprile 2015.

³¹⁴ In merito alla prescrizione sarà effettuata un'analisi nell'ultimo paragrafo.

tale situazione, non avrebbe potuto usufruire delle attenuanti ivi previste. Secondo autorevole dottrina, infatti: *“sarebbe stato irragionevole, oltre che costituzionalmente illegittimo, precludere all'imputato la possibilità di fruire dell'attenuante.”*³¹⁵ A tal proposito si esprime altresì la relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. 74/2000, la quale cita: *“sarebbe incongruo - e di dubbia conformità al principio costituzionale di eguaglianza - che in tale frangente resti preclusa all'imputato la possibilità di fruire dell'attenuante.”*³¹⁶

Anche in questo caso, al pari di quanto previsto per l'articolo non appena nominato, l'obiettivo del legislatore è quello di incentivare il contribuente ad assolvere al pagamento di quanto dovuto, anche se nella realtà si tratta di un caso che si verifica piuttosto raramente.³¹⁷ Il testo dell'articolo cita: *“Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti³¹⁸ per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata. La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguglio a norma dell'articolo 135 del codice penale³¹⁹ della pena minima prevista per il delitto contestato. Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento. Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'articolo 13. Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita.”*

³¹⁵ NOCERINO C., PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari, le novità del d.lgs. n. 158/2015*, cit., p. 347.

³¹⁶ Relazione Governativa al d.lgs. 74/2000, p. 11.

³¹⁷ TRAVERSI A., GENNAI S., *I delitti tributari: profili sostanziali e processuali*, II ed., Milano, 2011, p. 148.

³¹⁸ Quindi il contribuente deve aver assolto al pagamento del debito tributario più le sanzioni amministrative e i relativi interessi.

³¹⁹ L'art. 135 c.p. dispone: *“Quando, per qualsiasi effetto giuridico, si deve eseguire un ragguglio fra pene pecuniarie e pene detentive, il computo ha luogo calcolando duecentocinquanta euro, o frazione di duecentocinquanta euro, di pena pecuniaria per un giorno di pena detentiva”*

Dunque, l'Amministrazione Finanziaria non esercita il suo diritto di riscossione nei termini previsti dalla legge. Diversamente da quanto previsto per l'art. 13, in questo caso, il contribuente non paga il debito tributario prima dell'apertura del primo dibattimento ma chiede di essere ammesso al pagamento di una somma, da egli stesso indicata, la quale servirà a riparare l'offesa arrecata agli interessi dell'Erario.

Ai sensi del secondo comma tale somma deve essere proporzionata all'offesa cagionata, infatti, *“Il riferimento a carattere equitativo della riparazione non è casuale, ma è volutamente diretto ad evitare che, in sede di valutazione della gravità dell'offesa, possa verificarsi una sorta di “riviviscenza” del debito tributario prescritto, al cui importo il versamento non deve, dunque, necessariamente adeguarsi.”*³²⁰

In ogni caso, la somma non può essere inferiore a 250 euro per ciascun giorno di pena (nel minimo) detentiva in cui sarebbe incorso il contribuente se l'Amministrazione Finanziaria avesse proceduto con accertamento nei termini previsti dalla legge, sulla base di quanto disposto dall'art. 135 c. p.³²¹. Inoltre, la somma pagata dal contribuente gli deve essere restituita se la sentenza pronunciata dal giudice è di assoluzione o di proscioglimento. Tale previsione si fonda sulla considerazione che il pagamento effettuato dal contribuente non consiste in un'ammissione di responsabilità ed, inoltre, essendo il debito tributario prescritto, l'Erario non avrebbe più diritto a trattenere la somma incassata.

Infine, grazie alla modifica intervenuta tramite d.lgs. 158/2015, lo sconto della pena relativo all'art. 13-bis si è allineato con quanto disposto dall'art. 14, creando una sorta di armonia tra le due norme agevolative, permettendo di oltrepassare i quesiti interpretativi posti dalla norma precedentemente in vigore.

³²⁰ NOCERINO C., PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari, le novità del d.lgs. n. 158/2015*, cit., p. 347.

³²¹ L'art. 135 dispone: *“Quando, per qualsiasi effetto giuridico, si deve eseguire un ragguglio fra pene pecuniarie e pene detentive, il computo ha luogo calcolando euro 250 o frazione di euro 250, di pena pecuniaria per un giorno di pena detentiva.”*

4. La nuova aggravante: l'elaborazione di modelli (seriali) di evasione.

Come anticipato, il terzo comma dell'art. 13-bis prevede una circostanza aggravante ad effetto speciale³²² dedicata in particolare ai professionisti. L'obiettivo del legislatore è quello di scoraggiare quest'ultimi, che in virtù delle loro competenze e conoscenze predispongono modelli di evasione fiscale per commettere reati tributari. In realtà il codice penale, all'art. 110³²³, già prevedeva la punibilità del professionista in concorso con il contribuente nella realizzazione di reati tributari, la differenza rispetto all'art. 110 c.p. sta nel limitare la circostanza aggravante all'esistenza di due requisiti: uno oggettivo ed uno soggettivo.³²⁴

Quanto disposto dal comma 3, art. 13-bis, non era originariamente previsto in sede di legge delega n. 23/2014, il testo recita: *“Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è 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.”* Fin dall'inizio tale previsione ha creato numerosi problemi interpretativi poiché essendo di nuova formazione, il legislatore non ha provveduto a commentare adeguatamente ed in modo esaustivo la norma. Tale situazione, infatti, ha creato malumore tra i professionisti, i quali vedono costantemente a rischio la loro posizione. A tal proposito si scrive: *“la nuova previsione, così scritta, senza agganci normativi ben chiari, induce molta preoccupazione tra gli operatori onesti, a causa dell'uso distorto ovvero estremamente allargato e generalizzato, che potrebbe esserne fatto in sede di applicazione concreta, nei processi penali³²⁵”*. Per tali ragione è di estrema

³²² In conformità a quanto stabilito dal terzo comma dell'art. 63 del codice penale: *“Quando per una circostanza la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato o si tratta di circostanza ad effetto speciale, l'aumento o la diminuzione per le altre circostanze non opera sulla pena ordinaria del reato, ma sulla pena stabilita per la circostanza anzidetta. Sono circostanze ad effetto speciale quelle che importano un aumento o una diminuzione della pena superiore ad un terzo”*.

³²³ Tale articolo dispone: *“quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti”*.

³²⁴ Dei quali si farà specifico riferimento in seguito.

³²⁵ TERRACINA D., *Rilevanza in sede penale del ravvedimento operoso*, in www.fondazione nazionale commercialisti.it, 31 maggio 2015, p. 2.

importanza capire quali siano i confini applicativi del dettato normativo, i quali risultano essere piuttosto indeterminati ed incerti³²⁶. La norma, di per sé, non manifesta una *ratio* errata in quanto non è raro avere notizia di grandi studi professionali coinvolti in processi di natura penale per reati tributari o societari, tuttavia si necessitano delle precisazioni da parte del legislatore delegato. Si evidenzia che la norma fa riferimento ad un concorso nel reato³²⁷, infatti, è necessario che si ravvisi un “*contributo concorsuale qualificato determinante per la commissione del reato fiscale*”³²⁸ tra la figura professionale e contribuente.³²⁹ L’articolo definisce quali soggetti potenzialmente passibili dell’aggravante: i professionisti, gli intermediari finanziari e gli intermediari bancari che svolgono attività di consulenza fiscale. In merito quest’ultime due figure non si pone alcun

³²⁶ CIPRIANI N., *Un nuovo mostro giuridico: il reato di consulenza fiscale mediante modelli di evasione*, in *www.fisco7.it*, 26 ottobre 2015, arriva a definire, appunto, tale previsione normativa un “mostro giuridico”; SECCI N., *Consulenza finalizzata all’evasione, nuovo reato fiscale*, in *www.finanzaefisco.it*, 30 ottobre 2015, p.1.

³²⁷ Il concorso nel reato si manifesta quando un soggetto commette un reato e qualcuno concorre in questo reato poiché collabora. Il concorso può essere di due tipi: morale o materiale. Affinché sussista concorso nel reato sono richiesti quattro requisiti:

- pluralità di individui. La legge non determina un numero massimo di persone ma si limita a stabilire che devono essere coinvolti almeno due soggetti, anche nel caso in cui questi non siano imputabili o punibili. Dunque, tale previsione fa rientrare nei confini del concorso nel reato anche ipotesi particolari come ad esempio il costringimento fisico (art. 46 c.p.) oppure il reato commesso a causa di un inganno compiuto da terzi (art. 48 c.p.);
- il concorso tra quest’ultimi. È necessario che vi sia un contributo diretto da parte di tutti, morale o materiale che sia
- realizzazione del fatto tipico, cioè tutti i soggetti devono concorrere, anche minimamente. Alla realizzazione dell’illecito;
- requisito soggettivo, cioè la volontà di cooperazione per realizzare la condotta criminosa. Si tratta di dolo intenzionale.

Tale posizione non deve essere confusa con il concorso di reati, ben diverso. Quest’ultima tipologia prevede che il soggetto debba commettere una pluralità di reati mediante una o più azioni od omissioni. Il soggetto è sempre lo stesso, non vi è alcuna interferenza da parte di altri individui. Anche in questo caso il concorso può essere morale o materiale.

³²⁸ Corte di Cass. relazione n. III/2015, p. 46.

³²⁹ La Corte di Cassazione ha già più volte individuato un concorso tra le suddette figure. Ad esempio il commercialista che regolarmente si occupa della contabilità di un soggetto imputato per infedele dichiarazione, risponde del reato in concorso con il contribuente, anche se non ha tratto alcun vantaggio dalla situazione. Il professionista inoltre, può essere chiamato a rispondere con il suo patrimonio tramite sequestro preventivo finalizzato a confisca (Cass. Pen., 14.05.2015, n. 24967).

Altro esempio: il professionista concorre come estraneo nel reato di bancarotta fraudolenta assieme all’amministratore di una società. È sufficiente che egli “*risulti consapevole del rischio che le suddette operazioni determinano per le ragioni dei creditori della società, non essendo invece necessario che egli abbia voluto causare un danno ai creditori medesimi*” (Cass. Pen., 09.10.2013, n. 49472).

dubbio interpretativo, in quanto si deve far ricorso³³⁰ alla figura dell'intermediario di credito³³¹, al contrario, in riferimento ai professionisti non è chiaro se la norma si riferisca unicamente ai soggetti che risultano iscritti ad un albo sulla base a quanto stabilito dall'art. 2229 c.c.³³² oppure se riferisca a coloro che sono abilitati dall'Agenzia delle Entrate a trasmettere le dichiarazioni ex comma 2, art. 7, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241³³³. In ogni caso non è sufficiente la sola posizione professionale per essere passibili dell'aggravante, è altresì necessaria l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.³³⁴ Per essere in grado di predisporre un modello di evasione fiscale ed una eventuale commercializzazione, il professionista deve possedere abilità e competenze piuttosto notevoli e consolidate, per tale ragione *“ai fini dell'applicazione dell'aggravante in esame, appare del tutto irrilevante ed indifferente se il professionista sia o meno scritto ad*

³³⁰ In base a quanto stabilito dalla Corte di Cass., relazione n. III/05/2015.

³³¹ L'intermediario di credito è una figura prevista alla lettera h), comma 1, d.lgs. 1 settembre 1993, n. 385, il quale dispone: *“intermediario del credito” indica gli agenti in attività finanziaria, i mediatori creditizi o qualsiasi altro soggetto, diverso dal finanziatore, che nell'esercizio della propria attività commerciale o professionale svolge, a fronte di un compenso in denaro o di altro vantaggio economico oggetto di pattuizione e nel rispetto delle riserve di attività previste dal Titolo VI-bis, almeno una delle seguenti attività:*

- *presentazione o proposta di contratti di credito ovvero altre attività preparatorie in vista della conclusione di tali contratti;*
- *conclusione di contratti di credito per conto del finanziatore.”*

³³² Tale articolo al comma 1 prevede: *“la legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi”*.

³³³ Il dubbio viene posto dalla Relazione della Corte di Cass. n. III/05/2015, p. 47. Il secondo comma dell'art. 7, d.lgs. 241/1997 fornisce un elenco dei soggetti autorizzati dall'Agenzia delle Entrate a trasmettere le dichiarazioni. Questi sono:

- *“gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;*
- *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;*
- *le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 78, commi 1, lettera 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;*
- *i centri autorizzati di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati.”*

³³⁴ In una prima stesura del decreto 158/2015 si parlava di “modelli seriali di evasione fiscale” e non solo di “modelli di evasione”. Mantenendo tale dicitura la norma sarebbe stata più chiara, infatti, in termine “seriale” avrebbe in un certo senso delimitato il campo applicativo della norma ed inoltre avrebbe fornito una giustificazione dell'aggravamento della pena. Tuttavia, tale termine viene sottinteso, infatti, secondo FRANCO M., *L'aggravante del professionista nei reati tributari ex art. 13-bis del D.lgs. n. 74/2000*, in *Diritto e Giustizia*, 10 marzo 2016, p. 3, è desumibile dalla dicitura: *“... elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione...”*. A sostegno di questa ipotesi anche la Relazione Governativa al d.lgs. 158/2015, p. 9, usa il termine “seriale”, in modo da chiarire che la condotta analizzata debba essere posta in essere più volte.

un albo professionale".³³⁵ Importante autore, inoltre, in linea con quanto ritenuto dalla Suprema Corte, precisa: *"la nozione di "professionista" deve essere intesa "in senso sostanziale" e, dunque, comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale."*³³⁶

Dunque, si deduce che se il professionista svolge un'attività di consulenza solamente "deviata", cioè che ha comunque come obiettivo il compimento di un fatto illecito ma non tramite l'elaborazione e l'utilizzo di modelli di evasione, non si incorre nell'aggravante qui analizzata. Perciò, riepilogando, non si è passibili di aggravante ne caso in cui:

- il soggetto che ha elaborato il modello di evasione tramite il quale è stato compiuto il reato non svolga attività di consulenza;³³⁷
- il consulente implicato nel reato non ha elaborato ed utilizzato alcun modello di evasione.

Si evidenzia che nonostante l'articolo 13-bis fornisca un elenco di figure che possono essere soggette all'aggravante, implicitamente, sussistendo il concorso nel reato, tale aggravante si applica anche a tutti i compartecipanti, di conseguenza ai contribuenti, siano essi a conoscenza del fatto oppure lo ignorino per colpa.³³⁸ Questo rappresenta il requisito soggettivo. Il criterio oggettivo, invece, consiste nel limitare l'aggravante ai soli delitti presenti nel d.lgs. 74/2000.

Tuttavia è alquanto complesso capire cosa il legislatore intenda per "modelli di evasione fiscale", infatti, il nostro ordinamento giuridico non fornisce alcuna informazione in merito. A tal proposito, si ritiene: *"si potrebbe sostenere che*

³³⁵ TERRACINA D., *Rilevanza in sede penale del ravvedimento operoso*, in www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it, cit., p. 12.

³³⁶ FRANCO M., *L'aggravante del professionista nei reati tributari ex art. 13-bis del D.lgs. n. 74/2000*, in www.dirittoegiustizia.it, cit., p. 3.

³³⁷ È molto importante fornire una definizione di "attività di consulenza fiscale" dal momento che, come suddetto, se il professionista o l'intermediario non sta svolgendo attività di consulenza fiscale non rischia di incorrere nell'aggravante. Il Sabatini Coletti definisce "consulenza fiscale": *"il parere di un professionista su una questione di specifica competenza"*. Si può dunque dedurre che vi sia consulenza fiscale ogniqualvolta che ci si affidi al parere di un esperto allo scopo di dirimere una questione di natura fiscale.

³³⁸ Il secondo comma dell'art. 59 c.p. dispone infatti: *"le circostanze che aggravano la pena sono valutate a carico dell'agente soltanto se da lui conosciute ovvero ignorate per colpa o ritenute inesistenti per errore determinato da colpa"*.

rappresentino forme di evasione particolarmente complesse ed elaborate replicabili in più casi analoghi."³³⁹

A causa dei confini applicativi troppo dilatati della norma, si ritiene che il legislatore delegato, rispetto a quanto dettato dalle disposizioni della l. 23/2014, abbia operato un eccesso di delega in quanto, come suddetto, nel dettato normativo n. 23 non vi era previsione di alcuna aggravante relativa a concorso qualificato, ed inoltre, tale aggravante comporta un notevole aumento della sanzione penale. A tal proposito si osserva che l'art. 8 della l. 23/2014, stabiliva: *"...a procedere...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..."*. Di conseguenza, applicando l'aggravante prevista al comma 3, art. 13-bis, d.lgs. 74/2000, si oltrepaserebbe considerevolmente la soglia massima prevista per alcuni reati previsti dal titolo II dello stesso decreto, quali:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10);
- indebita compensazione (art. 10-*quater*).

Tutti i delitti sopraelencati, a causa dell'aggravante, sarebbero puniti con una pena nel massimo di nove anni, contrastando quanto asserito dalla legge delega. Si osserva che fra tali delitti non vi è menzione dell'infedele dichiarazione, in quanto, prevedendo una pena di tre anni nel massimo, applicando l'aggravante, si giungerebbe a quattro anni e mezzo di reclusione. Dunque non sarebbe oltrepasato il limite imposto.

In realtà, in sede di lavori parlamentari, la questione dell'eccesso di delega era già sorta, tuttavia è stata superata sostenendo che in concreto la giurisprudenza penale divide l'applicazione della pena in due fasi: la prima fase riferisce alla pena

³³⁹ FRANCO M., *L'aggravante del professionista nei reati tributari ex art. 13-bis del D.lgs. n. 74/2000*, www.dirittoegiustizia.it, cit., p. 3.

effettiva, la quale deve essere applicata dal giudice rimanendo dentro i limiti edittali; la seconda fase riguarda l'eventuale applicazione di un'attenuante o di un'aggravante. Secondo tale logica, quindi, la legge delega deve far unicamente riferimento alla prima fase. Tuttavia tale motivazione sembra alquanto discutibile, infatti, secondo parte della dottrina: *“la giustificazione non sembra appagante, perché appare un sofisma per superare il limite posto dalla delega, atteso che lo strumento della aggravante ad effetto speciale si atteggia in maniera differente rispetto a quella ad effetto comune.”*³⁴⁰

Alla luce di quanti sinora esposto si può certamente affermare che la nuova previsione di cui all'art 13-bis, d.lgs. 74/2000 presenta diversi problemi, soprattutto dal punto di vista interpretativo. Tuttavia, attraverso un'approfondita analisi effettuata considerando lo spirito con la quale è stata pensata la riforma, è comunque possibile circoscrivere la portata applicativa dell'articolo ai soli casi in cui il professionista o l'intermediario concorra con il contribuente, fornendo a quest'ultimo un modello di evasione che può essere sistematicamente ripetuto nel tempo. Autorevole dottrina suggerisce che: *“si sarebbe potuto creare una nuova fattispecie di reato proprio, strutturata ad hoc per il consulente fiscale, tipizzata nei suoi elementi oggettivi e soggettivi e, soprattutto, che tenesse in doveroso conto le peculiarità dell'attività di consulenza fiscale, così da evitare un'eccessiva esposizione del professionista alla responsabilità penale.”*³⁴¹

5. Il termine di prescrizione

All'interno del d.lgs. 74/2000 la disciplina della prescrizione non trova molti riferimenti, anzi, l'unico è quello effettuato dall'art. 17, il quale si limita ad integrare il novero dei documenti che permettono di interrompere tale istituto. Per tale ragione è necessario far riferimento alla disciplina più generica del codice

³⁴⁰ FRANCO M., *L'aggravante del professionista nei reati tributari ex art. 13-bis del D.lgs. n. 74/2000*, in www.dirittoegiustizia.it, cit., p. 4.

³⁴¹ FRANCO M., *L'aggravante del professionista nei reati tributari ex art. 13-bis del D.lgs. n. 74/2000*, in www.dirittoegiustizia.it, cit., p. 4.

penale, il quale tratta di prescrizione all'art. 157.³⁴² Tuttavia, nei reati tributari, in riferimento al suddetto istituto, occorre effettuare delle distinzioni, infatti, i termini di prescrizioni variano a seconda che il reato sia stato commesso prima o dopo l'entrata in vigore della legge 148/2011. Tutti i delitti compiuti sino al 17 settembre 2011 si prescrivono in sei anni, in linea con quanto disposto dall'art. 157 c.p., mentre quelli intervenuti dopo tale data sono prescritti nello stesso limite di tempo solo se si tratta dei reati di omesso versamento di ritenute, omesso versamento di IVA, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Tramite la legge 148/2011, infatti, è stato introdotto un nuovo comma, l'1-bis, all'art. 17, d.lgs. 74/2000, il quale dispone: *"I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10³⁴³ del presente decreto sono elevati di un terzo"*. Dunque, i termini di prescrizione per tali delitti viene elevato ad otto anni. La ragione di tale cambiamento è da ricercare nell'animo repressivo della riforma, il

³⁴² L'articolo 157 c.p. dispone: *"La prescrizione estingue il reato decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque un tempo non inferiore a sei anni se si tratta di delitto e a quattro anni se si tratta di contravvenzione, ancorché puniti con la sola pena pecuniaria.*

Per determinare il tempo necessario a prescrivere si ha riguardo alla pena stabilita dalla legge per il reato consumato o tentato [56], senza tener conto della diminuzione per le circostanze attenuanti e dell'aumento per le circostanze aggravanti, salvo che per le aggravanti per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria e per quelle ad effetto speciale, nel qual caso si tiene conto dell'aumento massimo di pena previsto per l'aggravante.

Non si applicano le disposizioni dell'articolo 69 e il tempo necessario a prescrivere è determinato a norma del secondo comma.

Quando per il reato la legge stabilisce congiuntamente o alternativamente la pena detentiva e la pena pecuniaria, per determinare il tempo necessario a prescrivere si ha riguardo soltanto alla pena detentiva.

Quando per il reato la legge stabilisce pene diverse da quella detentiva e da quella pecuniaria, si applica il termine di tre anni.

I termini di cui ai commi che precedono sono raddoppiati per i reati di cui agli articoli 449 e 589, secondo, terzo e quarto comma, nonché per i reati di cui all'articolo 51, commi 3-bis e 3-quater, del codice di procedura penale. I termini di cui ai commi che precedono sono altresì raddoppiati per il reato di cui all'articolo 572 e per i reati di cui alla sezione I del capo III del titolo XII del libro II e di cui agli articoli 609-bis, 609-quater, 609-quinquies e 609-octies, salvo che risulti la sussistenza delle circostanze attenuanti contemplate dal terzo comma dell'articolo 609-bis ovvero dal quarto comma dell'articolo 609-quater.

La prescrizione è sempre espressamente rinunciabile dall'imputato.

La prescrizione non estingue i reati per i quali la legge prevede la pena dell'ergastolo, anche come effetto dell'applicazione di circostanze aggravanti."

³⁴³ Si ricorda che si tratta dei reati di: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); dichiarazione infedele (art. 4); omessa dichiarazione (art. 5); emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8); occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10).

quale concede la facoltà all' Agenzia delle Entrate di avere a disposizione un termine di tempo più lungo perseguire i reati tributari posti in essere dal contribuente. Inoltre, viene effettuata una distinzione tra i termini di prescrizione dei diversi delitti poiché l'accertamento dei reati di cui agli artt. 10- bis, 10-ter e 10-quater risulta più agevole rispetto agli altri. Un dubbio si pone solamente nei confronti dell'art. 11, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, in quanto tale fattispecie molto spesso richiede in indagini lunghe e difficili.³⁴⁴

Come già anticipatamente affermato la prescrizione può subire delle interruzioni, l'art. 17 infatti dispone: *"Il corso della prescrizione per i delitti previsto dal presente decreto è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale³⁴⁵, dal verbale di constatazione³⁴⁶ o dall'atto di accertamento delle relative violazioni."*

A tal proposito è molto importante una sentenza formulata dalla Suprema Corte un anno fa³⁴⁷, nella quale si chiarisce che il processo verbale di constatazione è un atto idoneo ad interrompere la prescrizione del reato. In ogni caso³⁴⁸, l'interruzione della prescrizione non può comportare l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere il reato, in base a quanto stabilito dal comma 2, art 161 c.p.³⁴⁹ di conseguenza per i delitti per cui la prescrizione è prevista in sei anni,

³⁴⁴ CERATO S., GROTTO M., *Manovra di Ferragosto/1. Novità sulla disciplina dei reati tributari. Soglie di punibilità e sospensione della condizionale*, in *La settimana fiscale* n. 37/2011, p. 18.

³⁴⁵ Tale articolo indica i documenti tramite il quale la prescrizione di qualsiasi reato può essere interrotta. Questi sono:

- sentenza di condanna;
- decreto di condanna;
- ordinanza applicativa delle misure cautelari personali, di convalida del fermo o dell'arresto;
- l'invito a presentarsi davanti al P.M. per l'interrogatorio;
- l'interrogatorio reso davanti al P.M. o al giudice;
- la fissazione dell'udienza per la richiesta di archiviazione;
- richiesta di rinvio a giudizio;
- decreto che fissa l'udienza preliminare;
- ordinanza di disposizione del giudizio abbreviato, il giudizio immediato e la citazione in giudizio;
- decreto che fissa l'udienza sul patteggiamento;
- presentazione o citazione per il giudizio direttissimo.

³⁴⁶ Il processo verbale di constatazione è idoneo ad interrompere la prescrizione anche se non è stato notificato alla controparte. Cass. Pen., 19.07.2012, n. 37933.

³⁴⁷ Cass. Pen., 11.05.2015, n. 19538.

³⁴⁸ Tranne quelli previsti agli artt. 3-bis e 3-quater dell'art. 51 c.p.p. relativi ai casi di delinquenza abituale, professionale, finalità di terrorismo ed altri reati gravi espressamente previsti.

³⁴⁹ Tale comma dispone: *"Salvo che si proceda per i reati di cui all'articolo 51, commi 3.bis e 3-quater, del codice di procedura penale, in nessun caso l'interruzione della prescrizione può comportare*

grazie all'interruzione, questa può raggiungere i sette anni e sei mesi, mentre i delitti la cui prescrizione è prevista in otto anni si arriva addirittura a dieci.

Recentemente, inoltre, ha riscosso notevole clamore una recente sentenza della Corte³⁵⁰, la quale è intervenuta in merito al raddoppio dei termini del periodo di accertamento e della prescrizione del reato nel caso di reati fiscali. Sulla base di quanto disposto dall'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 57, D.P.R. n. 633/1972, l'avviso di accertamento deve essere notificato entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, oppure entro il quinto anno successivo se il contribuente non aveva provveduto a presentare suddetto documento.³⁵¹ Entrambi i termini sono raddoppiati in presenza di violazioni che comportino denuncia all'autorità giudiziaria per uno dei reati previsti dal d.lgs. 74/2000. Tali termini, in base alla previgente normativa³⁵², non potevano essere raddoppiati nel caso in cui fosse subentrata la prescrizione prima della richiesta da parte dell'Agenzia delle Entrate del raddoppio dei termini stessi. Perciò, nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate avesse notificato l'avviso di accertamento in riferimento ad un reato tributario, dopo la prescrizione del reato, il raddoppio non sarebbe più stato valido. Questo per evitare che l'Amministrazione Finanziaria abusasse del suo potere per aver più tempo per procedere all'accertamento.

Successivamente, la Corte ha emesso una sentenza che contrasta apertamente quanto disposto dalla Commissione tributaria lombarda e dalla Consulta, stabilendo che: *“la prescrizione del reato non esclude l'operatività del raddoppio dei termini di accertamento in quanto ai fini del solo raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice, rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato e l'intervenuta prescrizione non è di per sé stessa d'impedimento all'applicazione del termine raddoppiato per l'accertamento, proprio perché non*

l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere, della metà dei casi di cui all'articolo 99, quarto comma, e del doppio nei casi in cui agli articoli 102, 103, 105.”

³⁵⁰ Cass. Pen., 07.10.2015, n. 20043.

³⁵¹ Tali termini sono stati recentemente modificati dal d.lgs. 28 dicembre 2015, n. 208. In particolare, a decorrere dal 01.01.2016, gli avvisi di accertamento devono essere notificati:

- entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- entro il settimo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione se non si è provveduto a presentarla.

In merito alle dichiarazioni presentate sino all'anno 2015 rimangono in vigore le precedenti disposizioni.

³⁵² Corte Cost., 25.07.2011, n. 247; Com. Trib. Reg. Lombardia, 17.10.2013, n. 147.

rileva l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m. mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, atteso il regime del "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento e processo tributario".³⁵³

La Corte, nell'affermare quanto appena citato, si basa su quanto disposto dalla sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale, ritenendo tali disposizioni non fondate, in particolare la corte di Cassazione ritiene che:

- il raddoppio dei termini è conseguenza di un riscontro di fatti, i quali implicano obbligo di denuncia in sede penale indipendentemente dal fatto che la denuncia sia stata presentata;
- l'obbligo di denunciare sussiste nonostante esistano delle cause di non punibilità, le quali rappresentino un impedimento alla prosecuzione delle indagini da parte dell'Autorità Giudiziaria;
- il testo della normativa impedisce un'interpretazione secondo cui il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo riguardo la sussistenza del reato;
- solamente se si è in grado di individuare con una certa sicurezza gli elementi costitutivi del reato da denunciare allora vige l'obbligo di denuncia;³⁵⁴
- la denuncia deve sempre essere prontamente effettuata, il pubblico ufficiale non ha la facoltà di decidere in via arbitraria se e quando presentarla;
- il giudice tributario è obbligato ad accertare in modo autonomo la sussistenza dell'obbligo di denuncia.³⁵⁵

A conferma di quanto asserito dalla Suprema Corte, la dottrina ritiene che: *"la sussistenza di una causa di estinzione del reato, quale è la prescrizione ai sensi dell'art. 157 c.p., essendo rimessa esclusivamente all'accertamento dell'autorità giudiziaria penale, non pregiudica, quindi, il raddoppio dei termini dell'accertamento stabilito dall'art. 37, co. 24 del d.l. n. 223/2006, né può formare oggetto di*

³⁵³ Cass. Pen., 7.10.2015, n. 20043.

³⁵⁴ BRANDI F., *Legittimo il raddoppio dei termini se l'illecito è degno di denuncia*, in www.fiscooggi.it, 20 ottobre 2015.

³⁵⁵ FERRAJOLI L., *Raddoppio dei termini e prescrizione del reato*, in www.ecnews.it, 31 dicembre 2015.

valutazione da parte de giudice tributario, tanto più che è la stessa normativa penale a non fare venire meno l'obbligo di denunci in capo al pubblico ufficiale in presenza di cause di non punibilità o di estinzione del reato."³⁵⁶ Al fine di evitare un abuso del meccanismo del raddoppio dei termini, suddetta sentenza ha inoltre disposto che è obbligo del giudice di merito verificare la sussistenza dei minimi requisiti richiesti dall'art. 331 c.p.p., i quali suscitano obbligo di denuncia.

Nonostante ciò, la Commissione Tributaria Regionale di Milano³⁵⁷ ha ritenuto che tale regola relativa al raddoppio dei termini di notifica dell'avviso di accertamento, sia stata implicitamente abrogata dal comma 131³⁵⁸ del primo articolo della legge di stabilità 2016. Dunque, se l'avviso di accertamento è notificato oltre i termini prescritti dalle nuove disposizioni, si deve ritenere illegittimo, di conseguenza nullo.

Infine, in merito alla prescrizione, deve essere fatto un cenno a proposito delle frodi I.V.A. Riguardo tale questione si sono sollevate opinioni piuttosto contrastanti, poiché la Corte di Cassazione ha più volte cambiato opinione sull'argomento. La decisione concerne l'obbligo per i giudici di disapplicare la norma del codice penale che prevede l'interruzione di prescrizione nel caso in cui si verifichino gravi frodi I.V.A. Di conseguenza, in tali casi, ogniqualvolta la prescrizione è interrotta, questa ricomincia a decorrere da capo dopo ogni atto interruttivo.³⁵⁹ Tale cruccio è stato posto dalla Corte di Giustizia dell'U.E.³⁶⁰, la quale ritiene che la previsione di un termine massimo di prescrizione, in presenza di atti interruttivi, provoca una sistematica impunità delle gravi frodi in materia

³⁵⁶ FERRAJOLI L., *Raddoppio dei termini e prescrizione del reato*, in *www.ecnews.it*, 31 dicembre cit.

³⁵⁷ C.T.R. di Milano, 22.01.2016, n. 386/5/16.

³⁵⁸ L'art 1, co. 131, cita: *"L'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è sostituito dal seguente: 1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.*

2. nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte".

³⁵⁹ Ciò al pari di quanto accade per i procedimenti in cui è competente la Procura distrettuale.

³⁶⁰ Corte di Giustizia, 08.09.2015, n. C-105/14.

di I.V.A. Dunque, gli interessi finanziari dello Stato italiano e, soprattutto, quelli dell'Unione Europea risultano privi di adeguata tutela.³⁶¹

La Corte di Giustizia, per tale motivo, ha disposto l'obbligo per il giudice penale di non applicare gli artt. 160 e 161 c.p. se egli ritiene che l'applicazione di tali articoli comporti per lo Stato italiano un impedimento all'assoluzione degli obblighi di tutela degli interessi finanziari dell'U.E.³⁶² Il giudice italiano è, in ogni caso, obbligato a stabilire un limite massimo di prescrizione, il quale, di norma, è calcolato considerando l'ordinario termine di prescrizione più un quarto.

Questa decisione, al pari di quanto suddetto, ha immediatamente suscitato reazioni piuttosto discordanti³⁶³, tanto che il giorno dopo la prima applicazione di tale previsione da parte della sezione penale della Cassazione, la Corte d'appello di Milano³⁶⁴ si è opposta alla decisione dell'U.E. rimettendo agli atti alla Corte Costituzionale. Precisamente la corte d'appello ha deciso di sollevare questione di legittimità dell'articolo 2, legge 2 agosto 2008, n. 130, riguardo le disposizioni previste ai commi 2 e 3 dell'art 325³⁶⁵ del T.F.U.E., dai quali deriva obbligo per lo stato italiano di disapplicare l'ultimo comma dell'art. 160 ed il secondo dell'art. 161 c.p. *"in presenza delle circostanze indicate dalla sentenza, anche se dalla disapplicazione discendano effetti sfavorevoli per l'imputato, per il prolungamento del termine di prescrizione, in ragione del contrasto di tale norma con l'art. 25, comma 2, C."* In tale sede si eccepisce violazione del principio di legalità secondo cui *"nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite"*.³⁶⁶

³⁶¹ IORIO A., *Frodi I.V.A.: basta un verbale e riparte la prescrizione*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 gennaio 2016.

³⁶² Tale obbligo è imposto dall'art. 325 del Trattato di Funzionamento dell'U.E.

³⁶³ VIGANO' F., *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell'U.E.: la Corte d'Appello di Milano sollecita la Corte Costituzionale ad azionare i "contro limiti"*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 21 settembre 2015.

³⁶⁴ Corte d'Appello di Milano, 18.09.2015, n. 339.

³⁶⁵ Il comma 2 dispone: *"Gli Stati membri adottano, per combattere la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode che lede i loro interessi finanziari"*.

Il comma 3 stabilisce: *"Fatte salve altre disposizioni dei trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti"*.

³⁶⁶ Art. 1 c.p.

In un primo momento, la Corte di Cassazione³⁶⁷, tramite una decisione assunta ancora prima dell'opposizione della Corte d'Appello di Milano, ha disposto che la garanzia prevista al secondo comma dell'art. 25 C., non riguarda le disposizioni previste agli artt. 160 e 161 c.p., principalmente per due ragioni:

1. avendo l'Italia ratificato il Quarto Protocollo alla Convenzione del Consiglio d'Europa sull'estradizione, ha implicitamente accettato anche il principio secondo cui "la prescrizione non è propriamente un elemento della fattispecie penale";³⁶⁸
2. la sentenza della Corte di Giustizia si limita solamente ad interpretare una norma che da molto tempo è già presente nell'ordinamento dell'U.E. Dal 1993, quindi, discende l'illegittimità degli artt. 160 e 161 c.p., i quali risultano incompatibili con la normativa europea. Di conseguenza non vi è alcun problema riguardo l'applicazione retroattiva della legge penale, anche se questa incide in modo sfavorevole sul reo.³⁶⁹

I giudici ritengono, inoltre, che la sentenza della Corte di Giustizia incide solamente sulla massima durata dell'interruzione ma non influisce la disciplina stessa ed i termini di prescrizione. La medesima opinione sarebbe sostenuta da una sentenza della Corte Costituzionale³⁷⁰, la quale, diverso tempo prima, ha ritenuto irrilevante la natura della prescrizione, sostenendo: *"dalla stessa giurisprudenza della Corte europea emerge che l'istituto della prescrizione, indipendentemente dalla natura sostanziale o processuale che gli attribuiscono i diversi ordinamenti nazionali, non*

³⁶⁷ Cass. Pen., 21.01.2016, n. 2210.

³⁶⁸ Cass. Pen., 21.01.2016, n. 2210, cit., punto 19. Tuttavia, VIGANO' F., *La prima sentenza della Cassazione post Taricco: depositate le motivazioni della sentenza della Terza Sezione che disapplica la prescrizione già maturata in materia di frodi I.V.A.*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 22 gennaio 2016, sostiene che: *"l'argomento non ci pare, invero, irresistibile: anche ammesso che dalla ratifica del protocollo in questione possa trarsi un argomento nel senso indicato dalla Cassazione, resterebbe tutto da dimostrare che la disposizione del protocollo in questione sia legittima dal punto di vista della sua compatibilità con l'art. 25 co. 2 Cost., trattandosi di strumento convenzionale ratificato sulla base di legge ordinaria e quindi sottoposto esso stesso a verifica di compatibilità con la Costituzione, in forza dei notissimi principi sanciti dalle sentenze gemelle n. 348 e 349/2007 della Corte costituzionale"*.

³⁶⁹ Anche in questo caso VIGANO' F., *La prima sentenza della Cassazione post Taricco: depositate le motivazioni della sentenza della Terza Sezione che disapplica la prescrizione già maturata in materia di frodi I.V.A.*, cit., ritiene alquanto infondata tale ragione ritenendo che: *"risulta difficile sostenere che l'imputato potesse prevedere, al momento dei fatti, che la disciplina prevista dal codice penale italiano in materia di prescrizione sarebbe stata dichiarata dalla Corte di giustizia, nel 2015, contraria all'art. 325 TFUE."*

³⁷⁰ Corte Costituzionale, 19.07.2011, n. 236.

forma oggetto della tutela apprestata dall'art. 7 della Convenzione, come si desume dalla sentenza 22 giugno 2000 (Coëme e altri contro Belgio) con cui la Corte di Strasburgo ha ritenuto che non fosse in contrasto con la citata norma convenzionale una legge belga che prolungava, con efficacia retroattiva, i tempi di prescrizione dei reati."

Tuttavia, in seguito, tramite altra sentenza³⁷¹, la Corte ha disposto che gli effetti della sentenza C-105/14 non si applicano ai fatti già prescritti alla data anteriore a quella di pubblicazione del suddetto provvedimento, cioè 8 settembre 2015, stravolgendo completamente quanto precedentemente disposto. Inoltre, medesima sentenza ha stabilito che se la frode I.V.A. non è riconosciuta come grave³⁷², la prescrizione rimane la stessa prevista in precedenza, cioè considerando nel calcolo anche il termine massimo causato dall'interruzione.³⁷³

Successivamente, ancora una volta, la Cassazione ha cambiato idea³⁷⁴ ritenendo che vi siano ancora molti dubbi in merito l'applicabilità della sentenza della Corte di Giustizia. Dunque, decide di rimettersi al giudizio della Corte Costituzionale ma con alcune differenze rispetto a quanto sollevato dalla Corte d'Appello di Milano. Infatti, oltre a violazione del principio di legalità, la Cassazione ritiene che siano altresì violati:

- il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 C.,³⁷⁵
- parte dell'art. 11 C.,³⁷⁶
- il comma 3, art 27 C.,³⁷⁷
- il comma 2, art 101 C.³⁷⁸

³⁷¹ Cass. Pen., 26.02.2016, n.7914.

³⁷² È compito della giurisprudenza stabilire i casi in cui una frode iva possa essere definita "grave".

³⁷³ IORIO A., MECCA S., *Se la frode I.V.A. non è grave prescrizione confermata*, in www.ipsoa.it, 29 febbraio 2016.

³⁷⁴ Cass. Pen., 30.03.2016, n. 2/2016.

³⁷⁵ *"Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*

E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese".

³⁷⁶ Parte secondo cui l'Italia *"consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo"*.

³⁷⁷ Il quale cita: *"Le pene non possono consistere in trattamenti contrari al senso di umanità e devono tendere alla rieducazione del condannato"*.

Si osserva che nel caso in cui la Consulta rigetti la questione di legittimità e si adegui a quanto disposto dall'U.E. rimane, in ogni caso, da definire cosa s'intenda con l'aggettivo "gravi" relativo alle frodi I.V.A.³⁷⁹ La sentenza della Corte di Giustizia, infatti, non è molto precisa nel definire i criteri secondo cui le frodi possano essere classificate quali gravi, spetterebbe, dunque, al giudice di merito prendere una decisione in base al caso in oggetto.³⁸⁰ L'unico riferimento alla gravità si ha all'inizio, all'art. 2, il quale dispone: *"dev'essere considerata grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato membro. Tale importo minimo non può essere superiore a (euro) 50.000"*. Dunque, da un lato, la norma stabilisce che vi è un importo minimo inderogabile di cinquanta mila euro, dall'altro, spetta al giudice determinare la gravità. Lo stesso articolo 2 definisce poi il caso in cui la frode possa essere ritenuta lieve: quattro mila euro a meno che non si ravvisino *"aspetti di particolare gravità secondo la propria legislazione"*. Nonostante l'ambiguità, rientra certamente nel novero delle gravi frodi fiscali il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti. Il d.lgs. 74/2000, infatti, non detta alcuna soglia di punibilità, pertanto indipendentemente dall'importo si tratta di una frode di carattere grave. Altresì, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici rientra tra le frodi "gravi" se si considera che la soglia minima per integrare la fattispecie è di trenta mila euro.

Anzi, autorevole dottrina³⁸¹ ritiene che sia stato proprio tale delitto a dare adito alla sentenza C-105/14 a causa delle preoccupazioni in merito le frodi carosello. In riferimento ai delitti non caratterizzati da fraudolenza sicuramente rientrano nella sfera delle gravi frodi anche il delitto di omessa dichiarazione in quanto deve essere superata una soglia di 50.000 euro per integrare la fattispecie ed il delitto di indebita compensazione, il quale, anch'esso, presenta una soglia di 50.000 euro. Un discorso differente deve essere, invece, fatto con riferimento al delitto di

³⁷⁸ Il quale stabilisce che: *"i giudici sono soggetti soltanto alla legge"*.

³⁷⁹ NEGRI G., *Cassazione: prescrizione breve per le frodi I.V.A. lievi*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 febbraio 2016, p. 10.

³⁸⁰ A tal proposito son state sollevate numerose critiche. GAMBONI G., *Per le frodi fiscali in materia di I.V.A. vi è una nuova prescrizione*, in www.ilpenalista.it, 26 gennaio 2016; NICO A., *I.V.A., quando prescrive la frode grave?*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 16 febbraio 2016.

³⁸¹ CAINI M.S., *Il concetto di gravità delle frodi I.V.A.: la soglia di rilevanza è individuabile in euro 50 mila?*, in www.dirittoegiustizia.it, 5 febbraio 2016.

dichiarazione infedele ed al delitto di omesso versamento di I.V.A. Infatti tali fattispecie, dopo la riforma del d.lgs. 158/2015 hanno visto aumentare in maniera esorbitante le loro soglie di punibilità le quali sono di 150.000 euro per l'infedele dichiarazione e 250.000 euro per l'omesso versamento di I.V.A. Tali soglie risultano essere molto elevate e portano a considerare che attraverso la riforma penal-tributaria del 2015, il legislatore non abbia per nulla considerato i principi contenuti nelle disposizioni dell'U.E.

Pertanto, indubbiamente, la questione in merito alle ultime due fattispecie trattate deve essere analizzata approfonditamente per poter individuare possibili soluzioni. Si tratta di capire se far rientrare o meno tali delitti nel novero delle frodi ritenute gravi anche se le condotte non sono caratterizzate da frodolenza. La sentenza n. 2210/2016 fornisce una prima indicazione ipotizzando la possibilità di far rientrare tali delitti tra le frodi gravi. Tuttavia, si tratta solo di un'ipotesi e non di una certezza, nonostante il ragionamento della Cassazione si basi su quanto disposto dall'art. 325 del T.F.U.E., il quale dispone che tra le gravi frodi debbano rientrare anche *"le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa"*.

Non rimane che attendere una pronuncia della Corte Costituzionale, la quale rappresenterà, sia nel caso di accoglimento sia nel caso di rigetto, una sentenza storica: sottomettersi alle decisioni dell'Unione, pur contrastando i principi della nostra costituzione, oppure opporsi apertamente all'U.E.³⁸²

³⁸² ROMANO M., *Frodi I.V.A., prescrizione: anche la Cassazione rinvia alla Consulta*, cit.

Conclusioni.

Giunti al termine di tale elaborato, si può affermare di aver fornito un quadro informativo sufficientemente ampio in merito al delitto di dichiarazione sin dal primo momento in cui è entrato a far parte dell'ordinamento giuridico fino ai provvedimenti di maggior rilievo recentemente intervenuti, permettendo di poter cogliere le differenze intervenute nel corso degli anni.

Le innumerevoli vicende legislative riguardo la questione trattata, susseguitesi dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4, agli attuali provvedimenti, dimostrano come la Suprema Corte e la giurisprudenza abbiano più volte cambiato orientamento in merito al delitto di dichiarazione infedele, applicando talvolta una politica eccessivamente repressiva ed altre volte una politica troppo liberale.

Il d.lgs. 158/2015 si è maggiormente concentrato sulle ipotesi di erronee interpretazioni di disposizioni tributarie, sorte a causa di condotte volontarie o colpose ma in ogni caso trasparenti, non caratterizzate da frodolenza. Tuttavia, marcare una linea di confine, differenziando le diverse origini dell'errore, risulta alquanto complicato.

I recenti interventi effettuati dal legislatore delegato, in riferimento al delitto in oggetto, hanno finalmente contribuito a chiarire e a marcare con forza i confini applicativi del delitto di dichiarazione infedele, rendendo la norma facilmente applicabile. Indubbiamente, aver approfondito concetti quali "elementi passivi fittizi" e "valutazioni estimative" è stato di fondamentale importanza ed ha comportato un grande passo avanti rispetto alla normativa previgente. Tuttavia, l'eccessiva ambizione nel definire dei precisi confini riguardo i concetti di evasione valutativa o giuridica e la loro distinzione dal concetto di frode, rischia di ricorrere in maniera sistematica ad una "ripulitura" delle valutazioni e delle classificazioni.

Nel redigere le nuove disposizioni il legislatore si è uniformato ai criteri di capacità contributiva reale e di effettività³⁸³, posizionandosi contro norme tipiche del

³⁸³ In virtù del quale tutte le componenti rilevanti che concorrono a costituire la base imponibile devono prevalere sulle qualifiche formali e sulle classificazioni.

diritto tributario quali le regole di accertamento e regole probatorie presuntive o formali.³⁸⁴

Appare molto chiaro, quindi, che quest'ultimo non abbia avuto fiducia nella sensibilità dei giudici nel distinguere e nell' apprezzare il diverso valore indiziario della violazione di norme del diritto tributario, disponendo, di conseguenza, l'irrilevanza dell'infedeltà causata da erronee valutazioni ed interpretazioni. Tramite tale decisione, tuttavia, indipendentemente dall'importo, le scorrette valutazioni connotate da una qualsiasi minima trasparenza, le quali non seguono alcun metodo costante di rilevazione contabile, rischiano di creare una base per delle alibi fiscali, abbassando definitivamente l'imponibile sul quale verrà calcolata l'imposta. Il rischio è che il contribuente, in modo del tutto volontario, metta in atto una serie di scorrette valutazioni prive altresì di trasparenza. Queste, complessivamente considerate, potrebbero raggiungere sostanziosi importi di denaro sottratto ad imposizione, ma nulla importa, poiché a causa della nuova previsione contenuta ai commi 1-bis e 1-ter dell'art. 4, d.lgs. 74/2000 il rischio penale è neutralizzato. Non deriva, quindi, nessun rischio penale per il contribuente, infatti, provare la falsità di chi realizza una valutazione è molto complesso e presenta molta incertezza. Inoltre, non tutte le erronee valutazioni possono essere messe sullo stesso piano in quanto non tutte hanno stessa natura, discende dunque il non rispetto del principio di proporzionalità tanto bramato dalla legge delega. Pertanto, è alquanto sorprendente come, in riferimento all'infedele dichiarazione, tutte le valutazioni non possano essere opinabili e imperscrutabili.³⁸⁵

Per di più, concentrare l'attenzione penale solamente nei casi in cui siano presenti elementi negativi materialmente inesistenti, difficilmente porterà ad un sistema efficace. Basta che il contribuente sia in grado di fornire delle argomentazioni, connotate anche da una minima trasparenza, per poter uscire illeso dalla situazione.

³⁸⁴ Questo perché l'utilizzo del criterio di effettività pone un limite all'operatività di regole presuntive o formali, le quali sono rilevanti solo in contesto tributario.

³⁸⁵ Discorso equivalente per la violazione di norme tributarie in riferimento all'indeducibilità dei costi reali ed all'inerenza.

Infine, si osserva che il delitto in esame è stato fortemente depenalizzato rispetto alle previsioni della legge 148/2011, facendo emergere il carattere particolarmente delicato della fattispecie, non connotata da fraudolenza. Pertanto la depenalizzazione apportata tramite la riforma penal-tributaria appare motivata. Tuttavia, modificare più volte le soglie di punibilità ha contribuito a creare numerosi dubbi e rendere confusi i contribuenti, i quali vedono continuamente cambiare pene e sanzioni per la medesima condotta posta in essere. Infatti a causa di tale meccanismo, contribuenti che hanno commesso la stessa condotta in tempi diversi rischiano di incorrere in sanzioni diverse. Tutto ciò, nel lungo periodo, incita l'evasione in quanto gli individui non hanno certezza della pena a causa dei continui cambiamenti. *“La certezza del precetto senza effettività della sanzione, infatti, originerebbe risultati miseri ed un sistema penale “irriso” nella capacità di contrastare i fenomeni più gravi e più estesi di evasione, o che non si confrontasse con essi per effetto di innovazioni meramente classificatorie, nuocerebbe alla certezza delle regole non meno della loro oscurità”.*³⁸⁶

Tramite tale decreto, in conclusione, si è cercato di dare una definizione oggettiva al concetto di “evasione fiscale penale”, ciò nonostante, attraverso gli interventi effettuati, si ha solamente apportato maggior soggettività. Tale provvedimento, perciò, può essere apprezzato solo nel breve periodo, in quanto, se preso di riferimento nel lungo periodo, rischia di non essere in grado di rappresentare una base stabile per un sistema più equo, trasparente ed orientato alla crescita.

³⁸⁶ DI VIZIO F., *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura Struttura territoriale di formazione di Genova, cit., p. 67.

BIBLIOGRAFIA

- AMBROSI L., IORIO A., *I reati tributari*, in *Il Sole 24 Ore* n. 264/2015
- ANNUNZI C., *Rilevazione nelle scritture contabili e nel bilancio*, in *il fisco* n. 46/2011
- ANTOLISEI F., *Manuale di Diritto penale. Parte generale*, Milano, 2001
- ARTUSI M.F., *Particolare tenuità compatibile con le soglie di punibilità*, in *www.eutekne.it*, 7 aprile 2016
- S., *La frode fiscale*, Milano, 2011
- BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie*, II ed., Milano, 2011
- BENVENUTO C., *Dichiarazione infedele: soggetto attivo, condotta punibile e rilevanza tributaria*, in *www.altalex.it*, 2014
- BERSANI G., *Il nuovo diritto penale tributario tra principi riformatori e vecchi problemi*, in *il fisco* n.18/1998
- BERSANI G., *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003
- BERSANI S., *La natura residuale del delitto di dichiarazione infedele: elementi costitutivi*, in *il fisco* n. 13/2001
- BONTEMPELLI M., *L'accertamento amministrativo nel sistema processuale penale*, Milano, 2009
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008
- BRANDI F., *Legittimo il raddoppio dei termini se l'illecito è degno di denuncia*, in *www.fiscooggi.it*, 20 ottobre 2015.

BRICCHETTI R., *La dichiarazione omessa o infedele: la fattispecie a condotta monobasica*, in *il fisco* n. 25/2001

BRIGHENTI F., *I nuovi reati tributari*, in *Boll. Trib.*, n. 6/2000

BRUNETTI M., *Frode fiscale e falso in bilancio, dalla genesi alle riforme del 2015: evoluzione, criticità e profili applicativi*, Velletri, 2016

CAINI M.S., *Il concetto di gravità delle frodi I.V.A.: la soglia di rilevanza è individuabile in euro 50 mila?*, in *www.dirittoegiustizia.it*, 5 febbraio 2016

CAPUTI G., *Le circostanze attenuanti tra luci ed ombre*, in *Corriere Tributario* n. 17/2000

CARACCIOLI I., *Il dolo dei delitti in materia di dichiarazione*, in *il fisco* n. 12/2001

CARACCIOLI I., *La "particolare tenuità del fatto" nei reati tributari*, in *www.rivistadidirittributario*, 4 maggio 2016

CARACCIOLI I., *Nuova "dichiarazione infedele" ed efficacia della parziale depenalizzazione*, *www.rivistadidirittributario.it*, 9 marzo 2016

CARACCIOLI I., *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 aprile 2000

CARTONI B., *Le valutazioni estimative "singolarmente considerate"*, in *il fisco* n. 35/2003

CAROTENUTO A., *Le valutazioni estimative singolarmente considerate*, in *il fisco* n. 11/2004

CERATO S., GROTTO M., *Manovra di Ferragosto/1. Novità sulla disciplina dei reati tributari. Soglie di punibilità e sospensione della condizionale*, in *La settimana fiscale* n. 37/2011

CERQUA L.D., *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità Nei delitti in materia di dichiarazione*, in *il fisco* n. 32/2001

CIPRIANI N., *Un nuovo mostro giuridico: il reato di consulenza fiscale mediante modelli di evasione*, in *www.fisco7.it*, 26 ottobre 2015

CIRILLO B., POSTIGLIONE G., *Manuale pratico del curatore fallimentare*, Santarcangelo di Romagna, 2012

COLAIANNI F., *Relazione: Contenuto e limiti della "dichiarazione infedele" (art. 4 D.lgs. 74/00): condotta punibile, "elementi passivi fittizi", riqualificazione dei negozi da parte dell'autorità finanziaria*, al seminario di formazione: *Reati tributari: problemi attuali e rischi penali della pianificazione fiscale internazionale*, Milano, 3 marzo 2008.

COMELLINI S., *Dichiarazioni infedele, omesse e fraudolente: le novità apportate al sistema penale tributario dal D.lgs. 158/2015*, in *www.eutekne.it*, 22 settembre 2015

CORATELLA C., *Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 maggio 2015

D'ABRUZZO G., *Diritto penale tributario, aspetti problematici*, a cura di V. Falsitta, Milano, 2001

D'AMATI, *Diritto tributario*, vol. II, Padova, 2003

DASSANO F., *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative*, Torino, 2001

D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., *I reati tributari*, Milano, 2012

DE LUCA G., *Manuale di diritto tributario*, XXIX ed., Napoli, 2015

DENARO M., *Perché sia infedele dichiarazione basta il falso, non serve la frode*, in *www.ilfiscooggi.it*, 24 aprile 2012

DI PAOLA N.S., *Dichiarazioni fiscali e reati*, Milano, 2011

DI VIZIO F., *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura Struttura territoriale di formazione di Genova – area penale, Genova, 9 ottobre 2015

FALSITTA G., CARACCIOLI I., *Le valutazioni estimative della riforma penal-tributaria, tra violazioni costituzionali ed ambiguità lessicali*, in *il fisco* n. 32/2000

FERRAJOLI L., *Raddoppio dei termini e prescrizione del reato*, in *www.ecnews.it*, 31 dicembre 2015

FINOCCHIARO S., *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della Corte Costituzionale da un'ordinanza del tribunale di Treviso*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 04 aprile 2016

FONTANA E., *La riforma dei reati tributari: luci ed ombre di un parto travagliato. La tormentata attuazione della delega fiscale*, in *www.dirittoegiustizia.it*, 2 ottobre 2015

FRANCO M., *L'aggravante del professionista nei reati tributari ex art. 13-bis del D.lgs. n. 74/2000*, in *www.dirittoegiustizia.it*, 10 marzo 2016

GALASSO D., *Gli illeciti amministrativi e penali in materia tributaria*, Torino, 2011

GALASSO D., *L'art. 15 del d.lgs. 74/2000 e le violazioni indipendenti dall'interpretazione di norme tributarie*, in *www.altalex.it*, 21 gennaio 2010

GAMBOGI G., *La riforma dei reati tributari*, Milano, 2016

GAMBOGI G., *Per le frodi fiscali in materia di I.V.A. vi è una nuova prescrizione*, in *www.ilpenalista.it*, 26 gennaio 2016.

GIOVAGNOLI A., *Studi di diritto penale, Parte Speciale*, Milano, 2008

GIOVANNINI A., *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000

GOLINO S., *Le verifiche fiscali e le nuove sanzioni penali*, in *il fisco* n. 20/2000

GUERRA S., *L'art. 131 bis- c.p. è compatibile con i reati soglia? La guida in stato di ebbrezza*. Cassazione n. 44132/2015, in www.easyius.it, 19 gennaio 2016

IORIO A., *Frodi I.V.A.: basta un verbale e riparte la prescrizione*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 gennaio 2016

IORIO A., *Intercettazioni per reati fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, del 20 maggio 2014

IORIO A., *I nuovi reati tributari, II edizione*, Milano, 2015

IORIO A., MECCA S., *Se la frode I.V.A. non è grave prescrizione confermata*, in www.ipsoa.it, 29 febbraio 2016

IZZO G., *Bivalenza della nozione elementi passivi fittizi nei reati dichiarativi*, in *il fisco* n.21/2001

IZZO G., *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *il fisco* n. 9/2001

LANZI A., ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014

LA ROSA S., *Irregolarità delle indagini e validità degli accertamenti tributari*, in *il fisco* n. 1/2002

LIPARI B., *Inutilizzabilità di elementi probatori irritalmente acquisiti*, in *il fisco* n. 18/2007

LOCONTE S., *Delega Fiscale, tutte le novità dei decreti attuativi su: sanzioni tributarie, contenzioso, interpello, riscossione*, Santarcangelo di Romagna, 2015

LUPI R., *Diritto tributario*, Milano, 2002

LUPI R., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000

LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001

MANGIONE A., *Diritto penale tributario*, Milano, 2002

MANTOVANI F., *Diritto penale: parte generale*, Padova, 2007

MARANI S., *Particolare tenuità del fatto*, in www.altalex.it, 4 agosto 2015

MARRA G., *Il declino della 516. Brevi cenni sul disegno di riforma*, in *il fisco* n. 5/1998

MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010

MASTROGIACOMO E., *Gli elementi attivi penalmente rilevanti nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *il fisco* n. 10/2005

MEOLI M., *Da sequestrare l'intero importo indebitamente compensato*, www.eutekne.it, 17 febbraio 2015

MINNELLA C., *Tenuità del fatto: il vademecum della Cassazione*, www.dirittoegiustizia.it, 5 gennaio 2016

MONFREDA N., *La dichiarazione infedele e il condono fiscale*, in www.diritto.it, 5 maggio 2005

MONFREDA N., *La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità*, Milano, 2006

MONTI A., *Per l'infedele dichiarazione lo "scoglio" dei costi fittizi*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 giugno 2000

NANNUCCI U., *La riforma del diritto penale tributario*, Padova, 2000

NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000

NAPOLEONI V., *Valutazioni di bilancio e false comunicazioni sociali*, in *Cassazione Penale*, 1994

NEGRI G., *Cassazione: prescrizione breve per le frodi I.V.A. lievi*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 febbraio 2016

NICO A., *I.V.A., quando prescrive la frode grave?*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 16 febbraio 2016

NOCERINO C., PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari, le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2016

NUSSI M., *Proventi di attività illecite*, in *Rass. Trib.*, 2008

PADOVANI T., *Leggi penali complementari*, Milano, 2007

PATALANO V., *Significato e limiti della dogmatica del reato di pericolo*, Napoli, 1975

PERINI A., *Il nuovo sistema sanzionatorio tributario amministrativo: considerazioni di un penalista*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2002.

PERINI A., *Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, in *www.dirittopenaletributario.it*, 2000

PERINI A., SANTARIELLO C., *La riforma dei reati tributari*, Milano, 2016

PISTORELLI L., *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto* n. 14/2000

PRICOLO C.M., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001

PROCIDA M., BOSIZIO O., *Nuovi reati in materia di dichiarazione e bene giuridico protetto*, in *il fisco* n. 17/2002

PUOTI G., SIMONELLI F., *I reati tributari*, Padova, 2008

RENZETTI C., *La natura giuridica delle soglie di punibilità*, in *Cassazione Penale*, 2013

RISOLO L., *IRAP e tutela del contribuente*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2013

RISPOLI G., BUSATO R., *Reati tributari: percorsi giurisprudenziali*, Milano, 2007.

ROCCATAGLIATA L., *Il nuovo sistema sanzionatorio dei reati tributari. Guida breve al D.lgs. 158/2015*, in *www.giurisprudenzapenale.it*, 2015

ROMANO D., *Le condizioni obiettive di punibilità. Un'ipotesi di interpretazione dell'art. 44 c.p.*, Bari, 2005

ROMANO M., *Frodi I.V.A., prescrizione: anche la Cassazione rinvia alla Consulta*, in www.ipsoa.it, 1 aprile 2016.

ROSSI S., *D.lgs. 74/2000: elementi passivi indeducibili ed elementi passivi fittizi unica identità penal-tributaria?*, in *il fisco* n. 28/2005

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002

SALCUNI D., *Natura giuridica e funzione della soglia di punibilità del nuovo processo penale tributario*, in *Rivista trimestrale di diritto penale e dell'economia* n. 2/2001

SCAFATI I., *Reati tributari e doganali*, Milano, 2013

SCREPANTI S., *Irrituale acquisizione di elementi probatori. Utilizzabilità ai fini dell'accertamento e responsabilità dei verificatori*, in *il fisco* n. 33/2001

SECCI N., *Consulenza finalizzata all'evasione, nuovo reato fiscale*, in www.finanzaefisco.it, 30 ottobre 2015

SERRA S., *La causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.*, Novara, 2015

SERVETTO T., *Natura giuridica delle soglie di punibilità (artt. 3, 4 e 5 D.lgs. 74/2000)*, in *Relazione per riunione dei soci del Centro di Diritto Penale Tributario*, 13 novembre 2011

SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2009

STORTONI L., *La nuova disciplina dei reati tributari*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1983

TERRACINA D., *Rilevanza in sede penale del ravvedimento operoso*, in www.fondazionenazionalecommercialisti.it, 31 maggio 2015

THIONE M., *Rilevanza penale degli elementi passivi fittizi*, in *il fisco* n. 44/2009

TRAVERSI, A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000

TRAVERSI A., GENNAI S., *I delitti tributari, profili sostanziali e processuali*, II ed., Milano, 2011

TRINCHERA T., *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 12 marzo 2014

VALENTE P., *Esterio vestizione e residenza*, Milano, 2008

VARRASO G., GIARDA A., PERINI A., *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016

VIGANO' F., *La prima sentenza della Cassazione post Taricco: depositate le motivazioni della sentenza della Terza Sezione che disapplica la prescrizione già maturata in materia di frodi I.V.A.*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 22 gennaio 2016

VIGANO' F., *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell'U.E.: la Corte d'Appello di Milano sollecita la Corte Costituzionale ad azionare i "contro limiti"*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 21 settembre 2015.

VILLANI M., *Parziale riforma del processo tributario*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 2015

VILLANI M., RIZZELLI A., *Confisca per equivalente e novità giurisprudenziali*, in *www.altalex.it*, 30 settembre 2014

VILLANI M., RIZZELLI A., *Reati tributari e tenuità del fatto*, in *www.altalex.it*, 30 aprile 2015

ZACCARIA F., *Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio. Panoramica sulle principali modifiche che interessano due importanti fattispecie:*

l'omessa presentazione della dichiarazione e l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, in *www.fiscooggi.it*, 22 settembre 2015

GIURISPRUDENZA

Cassazione Penale, 23.03.1988, n. 364

Cassazione Penale, 3.07.2000, n. 7589

Cassazione Penale, 29.09.2000, n. 10346

Cassazione Sezioni Unite, 13.12.2000, n. 35

Cassazione Civile, 16.03.2001, n. 3852

Cassazione Civile, 10.04.2001, n. 8344

Corte Costituzionale, 10.05.2001, n. 156

Cassazione Penale, 25.05.2001, n. 33887

Cassazione Penale, 4.07.2001, n. 26942

Cassazione Penale, 25.09.2001, n. 38127

Cassazione Penale, 10.04.2002, n. 13641

Cassazione Civile, 3.07.2002, n. 32797

Tribunale di Crotone, 15.05.2003, in *Il Fisco* n. 35/2003

Cassazione Penale, 29.09.2003, n. 14476

Cassazione Penale, 25.01.2005, n. 1994

Cassazione Penale, 16.02.2007, n. 3676

Cassazione Civile, 15.07.2007, n. 16412

Cassazione Penale, 25.10.2007, n. 2552

Cassazione Penale, 18.12.2007, n. 5786

Cassazione Penale, 7.02.2008, n. 6087

Cassazione Penale, 14.02.2008, n. 7203

Cassazione Civile, 4.03.2008, n. 5791

Cassazione Penale, 26.11.2008, n. 3203

Cassazione Penale, 23.01.2009, n. 3203

Cassazione Penale, 6.02.2009, n. 5490

Cassazione Sezioni Unite, 26.05.2009, n. 12108

Cassazione Penale, 4.06.2009, n.34798

Cassazione Penale, 19.05.2010, n. 19049

Cassazione Penale, 26.05.2010, n. 25890

Cassazione Penale, 7.07.2010, n. 35807

Cassazione Penale, 7.10.2010, n. 38224

Cassazione Penale, 7.10.2010, n. 41731

Cassazione Penale, 27.01.2011, n. 6894

Cassazione Penale, 9.02.2011, n. 28053

Cassazione Civile, 9.03.2011, n. 8556

Cassazione Penale, 26.05.2011, n. 25213

Cassazione Penale, 7.06.2011, n. 28731

Corte Costituzionale, 25.07.2011, n. 247

Cassazione Penale, 12.10.2011, n. 1893

Cassazione Penale, 19.10.2011, n. 45353

Cassazione Penale, 26.10.2011, n. 41049

Cassazione Penale, 22.11.2011, n. 7739

Cassazione Penale, 8.02.2012, n. 10438

Cassazione Penale, 8.03.2012, n. 15210

Cassazione Penale, 22.03.2012, n. 11147

Cassazione Civile, 23.03.2012, n. 4685

Cassazione Penale 4.04.2012, n. 3260

Cassazione Penale, 28.05.2012, n.20286

Cassazione Penale, 1.07.2012, n. 3439

Cassazione Penale, 4.07.2012, n. 3439

Cassazione Penale, 12.07.2012, n. 10567

Cassazione Penale, 19.07.2012, n. 37933

Cassazione Penale, 30.08.2012, n.33504

Cassazione Penale, 19.09.2012, n. 1256

Cassazione Penale, 19.09.2012, n. 40364

Cassazione Penale, 21.09.2012, n. 36591

Cassazione Penale, 25.09.2012, n. 1261

Cassazione Penale, 8.11.2012, n. 45735

Cassazione Civile, 10.01.2013, n. 19051

Cassazione Penale, Sez. Unite, 31.01.2013, n. 18374

Cassazione Civile, 7.02.2013, n. 2916

Cassazione Civile, 27.02.2013, n. 4923

Relazione Corte di Cassazione 2 luglio 2013, n. 30/13, Servizio Penale

Commissione Tributaria Reg. Lombardia, 17.10.2013, n. 147.

Cassazione Penale, 22.01.2014, n. 8688

Cassazione Penale, Sez. Unite, 30.01.2014, n. 10561

Cassazione Penale, 10.03.2014, n. 11380

Cassazione Penale, 25.03.2014, n. 13990

Cassazione Penale, 4.04.2014, n. 15416

Cassazione Penale, 5.05.2014, n. 18308

Cassazione Penale, 6.06.2014, n. 20504

Cassazione Penale, 11.05.2015, n. 19538.

Cassazione Penale, 23.06.2015, n. 30890

Cassazione Penale, 28.04.2015, n. 50201

Cassazione Penale, 7.07.2015, n. 38364

Cassazione Penale, 13.07.2015, n. 29897

Corte d'Appello di Milano, 18.09.2015, n. 339

Cassazione Penale, 1.10.2015, n. 40272

Cassazione Penale, 7.10.2015, n. 20043

Cassazione Penale, 27.11.2015, n. 47039

Cassazione Penale, 11.11.2015, n. 891

Cassazione Penale, 21.01.2016, n. 2210

C.T.R. di Milano, 22.01.2016, n. 386/5/16

Cassazione Penale, 26.02.2016, n.7914

Tribunale di Treviso, 23.02.2016, n. 108

Cassazione Penale, 30.03.2016, n. 2/2016.