

**Antiche certezze e nuovi rimedi:
dal latitante fiscale, all'evasore camuffato da elusore**

*Il sistema sanzionatorio nel contrasto dell'evasione fiscale:
le prospettive dell'attuazione della delega fiscale*

di Fabio Di Vizio¹

§1. PREMESSA

Sfuggendo equilibri dialettici, occorre riconoscere che *la necessità di un'azione seria di contrasto dell'evasione fiscale non costituisce patrimonio condiviso dell'intera comunità nazionale*. Non lo è per molti dei più *influenti "contribuenti"*, che molto aspirano all'influenza e poco alla contribuzione, come non lo è per non rari *decisori politici*, per i quali, a fronte di molteplici distinzioni, invero più ideologiche che ideali, sui mezzi preferibili per contemperare beni individuali e ragione fiscale, resta irrisolta la scelta di fondo, ovvero se un tal fenomeno meriti davvero un radicale contrasto o vada tollerato quale ambiente naturale dell'affermazione di libertà naturali contro pretese statuali. Neppure pochi sono quelli, tra essi, che risparmiano d'esprimere parole contrarie all'evasione, quale ostacolo alla libera concorrenza, grave premessa d'iniquità sociale nonché freno alla crescita, invocando la necessità di un cambiamento culturale e di un rinnovato rapporto del fisco con i contribuenti, senza più condoni, salvo poi distinguere ed ammettere qualche eccezione per le sanatorie² o riconoscere qualche comprensione per le ragioni dell'evasione: appunto, *parole*. Il contrasto dell'evasione fiscale non è patrimonio condiviso neppure per una consistente platea di ben remunerati *consulenti* che, già nella gestione della fisiologia fiscale, beneficiano degli elevati costi connessi all'assistenza professionale e informatica richiesta da un adempimento (pagare le imposte e le tasse dovute), che, in fondo, dovrebbe essere ordinario in una società evoluta, ma è reso arduo e con spese talvolta superiori all'importo dei tributi corrisposti. In tale paradosso favoriti da un'inadeguata gestione del rapporto fiscale da parte dell'Amministrazione. E non lo è neppure per la sensibilità antica di vaste porzioni della magistratura, la quale, se non manca di unirsi al coro di color che muovono moniti contro la gravità del crimine economico e dei suoi dirompenti effetti sociali, non traduce, non ultimo per ragionevole progredire di carriere, sempre in conseguenti scelte la priorità e la tempestività che occorre assicurare alla gestione delle indagini per tali forme di delinquenza ed alla celebrazione dei relativi processi.

¹ L'autore è Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Pistoia

² Nelle quali le agevolazioni consistono esclusivamente nell'abbattimento delle sanzioni e/o degli interessi altrimenti dovuti e non anche nel mancato incasso dei debiti d'imposta, come nel caso di condono.

Come ricorda il *rapporto del 2014 del Governo* sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale nazionale³, secondo l'Istat *“l'entità del valore aggiunto attribuibile ad attività sommersa è stimata, per il 2008, in una “forbice” compresa tra 255 e 275 miliardi di euro, rispettivamente pari al 16,3% e al 17,5% del prodotto interno lordo nazionale”*⁴. Ancora, lo stesso documento segnala che *“una recente pubblicazione della Banca d'Italia ha quantificato (con riferimento al quadriennio 2005-2008) l'economia “non osservata” in Italia per un valore corrispondente al 27,4% del PIL nazionale. In particolare, l'incidenza media dell'economia sommersa ammonterebbe al 16,5%, mentre il restante 10,9%, invece, rappresenterebbe il “peso” di quella illegale. I dati riferiti al solo 2008 sono ancora più preoccupanti: l'economia ‘non osservata’ totale si attesterebbe, infatti, al 31,1% (il 18,5% relativo all'economia sommersa ed il 12,6% legato alle attività criminali)”*.

Da queste premesse, dopo oltre *ottanta condoni fiscali* in poco più di 150 anni di storia unitaria⁵ e dopo replicate manovre di finanza pubblica sostenute dall'immane *attesa di maggior gettito proveniente dalla rinnovata lotta all'evasione fiscale*, con contraddittorie strategie⁶, non è dato comprendere quali testimonianze ulteriori occorrerebbe offrire per dimostrare l'*irrisolto contrasto tra le diverse esigenze in campo e l'interesse diffuso alla persistente inefficacia del sistema fiscale*. Un fisco inefficace conviene a molti, conviene riconoscerlo, e finisce per essere *rigoroso per chi esiste e resiste*, assumendo lealmente la responsabilità delle proprie intraprese, quanto del tutto *evanescente per gli invisibili*, vale a dire per chi resta nascosto dietro impossidenze apparenti, proprie o altrui.

Dal ricordato *rapporto governativo del 2014* e dalla *relazione d'indagine della Corte dei Conti*⁷ sugli effetti dell'azione di controllo fiscale in termini di stabilizzazione della maggiore *tax compliance*, resa pubblica in data 20.11.2014, emerge uno scenario che, con buone ragioni, la magistratura contabile non ha mancato di definire **“desolante, nel quale la correttezza fiscale sembra affidata più alla lealtà del singolo contribuente che ad un**

³ *Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66, come modificato nella legge di conversione n. 89/2014).

⁴ ISTAT, *La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali*, 2008. Il dato emerge anche dal Rapporto finale del Gruppo di lavoro sull'Economia non osservata. L'analisi ha rilevato che, nell'ultimo decennio, sebbene cresca in valori assoluti, l'entità del sommerso mostra una tendenza alla flessione. Nel 2000, infatti, l'area del sommerso economico risultava compresa tra i 217 e i 228 miliardi di euro, pari, rispettivamente al 18,2 e al 19,1% del Pil.

⁵ Il Rapporto 2014 non manca di segnalare la risalenza di questa pratica, osservando *“D'altronde, secondo gli storici, il più grande condono fiscale risale all'Impero romano, quando (nel 118 d.c.) l'imperatore Adriano cancellò tutti i debiti erariali dei contribuenti romani maturati nei precedenti sedici anni, per un valore complessivo pari a circa 900 milioni di sesterzi, una cifra enorme, pari quasi al totale delle entrate fiscali annuali dell'Impero”*.

⁶ Già nel *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica per il 2013*, la Corte dei Conti ha rilevato gli andamenti ondivaghi e contraddittori delle strategie di contrasto dell'evasione. Quali esempi dell'incostanza sono annoverabili il caso degli elenchi clienti e fornitori telematici (introdotti nel 2006, soppressi nel 2008, reintrodotti parzialmente nel 2010 e riportati sostanzialmente all'impostazione originaria nel 2012), il caso delle limitazioni al pagamento mediante utilizzo di denaro contante (limite ridotto a 1.000 euro nel 2007, elevato a 12.500 euro nel 2008, ridotto a 5.000 euro nel 2010, poi ancora abbassato a 2.500 euro nel corso del 2011 e, da ultimo, riportato alla misura di 1.000 euro a decorrere dal 2012) nonché gli stessi ricorrenti condoni e le frequenti sanatorie, coerenti con questo disorientante quadro.

⁷ Sezione Centrale di Controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, *delibera n. 17/2014/G*

*organico sistema di regole, alla violazione delle quali si riconnettano adeguate e certe conseguenze sfavorevoli” e per il quale la ricorrente prospettiva dei condoni e delle sanatorie “rende **autolesionistica** la condotta di chi adempie correttamente e tempestivamente all'obbligazione tributaria”.*

La circostanza appare più grave in concomitanza con una prolungata fase di difficoltà economica e di finanza pubblica, nella quale si direbbe generalizzata la consapevolezza che le dimensioni raggiunte nel nostro Paese dall'evasione lo connotano come *fenomeno di massa*, non oltre tollerabile, non più solo per ragioni di equità ma anche di reale tenuta sociale. Per il periodo 2007-2012, il ricordato rapporto del governo giunge a quantificare il *valore medio annuo delle imposte evase in circa 91 miliardi di euro*, per 44 miliardi riferibili alle imposte sui reddito (IRES e IRPEF delle imprese e del lavoro autonomo), per 7 miliardi riferibili all'IRAP e per 40 miliardi all'IVA. Per quest'ultima il nostro Paese ha raggiunto, da tempo, un primato internazionale, sia in valore assoluto (pari a 36,1 miliardi di euro d'imposta evasa nel 2011 contro i 32,2 della Francia, i 26,9 della Germania e i 19,5 del Regno Unito) sia in rapporto al PIL (2,3%, a fronte dell'1,0% della Germania, l'1,1% del Regno Unito e l'1,6% della Francia) sia, ancora, in termini di rapporto del *gap IVA* con il gettito potenziale dell'imposta (26% rispetto ad una media UE oscillante tra il 17 e il 18%). Si tratta di una realtà in fase di peggioramento durante la crisi economica, che attestava, già nel 2011, il nostro Paese al 20° posto nella classifica di fedeltà impositiva in seno a paesi delle UE e che lo ha distinto, ancora in negativo, per essere l'unica nazione dell'Europa continentale, nel periodo 2011-2013, a segnare un significativo decremento (5%) del gettito IVA, nonostante l'aumentata aliquota ordinaria.

Molto di questo stato di cose si deve, anzitutto, al fatto che nel sistema fiscale italiano, non dissimilmente da quello che avviene negli altri stati moderni, è del tutto residuale l'incidenza dell'azione diretta di recupero dell'evasione⁸, basandosi in grande parte sull'*adempimento spontaneo da parte dei contribuenti o da parte dei sostituti d'imposta*⁹. A fronte di tale impostazione, peculiari condizioni favorevoli spiegano, in parte, i livelli elevati della scarsa spontaneità nazionale.

Anzitutto, il *basso numero di controlli* che l'Amministrazione fiscale è in grado di effettuare annualmente *rispetto al numero di contribuenti realmente “a rischio”*. Naturalmente il dissenso d'interessi, prima che d'ideali, si delinea già in relazione

⁸ In relazione al 2013 ed ai principali tributi statali, distinguendo tra l'adempimento spontaneo e l'attività di accertamento e controllo, la Corte dei Conti segnala per l'IRE, a fronte di un gettito totale di 166,2 miliardi, un gettito da contribuzione volontaria pari a oltre 163 miliardi (98 % del totale dell'imposta versata) ed un gettito da accertamento di 3,2 miliardi (1,95% del totale). Per l'Iva (sul gettito totale di 113,8 miliardi, con adempimento spontaneo per 111,2 miliardi, pari al 97%) e per l'IRES (sul gettito totale di 41,5 miliardi, con 39,1 miliardi di gettito spontaneo) il rapporto resta decisamente orientato a favore della collaborazione volontaria, in luogo di quella da accertamento (pari a 2,5 miliardi per l'IVA ed a 2,3 miliardi per l'IRES)

⁹ Più precisamente, il 98,05 per cento dell'IRE (IRPEF) che complessivamente affluisce annualmente, il 94,24 per cento dell'IRES e il 97,74 per cento dell'IVA derivano da versamenti diretti spontaneamente eseguiti dai contribuenti e dai sostituti d'imposta

all'individuazione degli appartenenti a questa categoria. Da alcune analisi, infatti, emerge una grave sperequazione tra il livello di contribuzione del lavoro dipendente e di pensione e quello derivante dallo svolgimento di attività economiche indipendenti, scarto particolarmente evidente con riguardo all'IRPEF. Per quest'ultima, le ritenute effettuate dai sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e di pensione costituiscono, nel 2013, oltre il 79% del gettito totale IRPEF derivante da adempimento spontaneo mentre nel 2011 l'IRPEF dichiarata deriva per l'81,4% da contribuenti con reddito prevalente di lavoro dipendente o di pensione. A questi rilievi percentuali, altri contrappongono la constatazione che su oltre 41 milioni di contribuenti, quelli con un reddito prevalente da lavoro dipendente e da pensione sono oltre 34 milioni, cioè l'82,7% dei contribuenti totali. Onde, non s'individuerebbe alcuna sproporzione, poiché i prevalentemente "imprenditori" sono 1.785.736 (4,3%), i prevalentemente autonomi appena 718.499 (1,7%), con medie di IRPEF netta pagata non dissimili, anzi superiori, a quelle dei "prevalentemente dipendenti o pensionati"¹⁰. Disaggregando i dati, è possibile osservare che i contribuenti "autonomi" posseggono in maggior numero "altri redditi diversi dal reddito prevalente o di specie", quali, ad esempio, quelli da patrimonio (fabbricati, terreni e capitale). Ed è proprio in relazione a tali redditi diversi - che incidono in maniera rilevante, tra il 40-47%, sul gettito da essi assicurato - che essi pagano in proporzione più imposte dei dipendenti e pensionati. Ma considerando che spesso il loro reddito medio risulta inferiore a quello da lavoro dipendente (per il quale l'incidenza dei redditi diversi da quello di specie non supera il 20%) ciò non dissolve affatto il sospetto sulle modalità con le quali il loro patrimonio sia stato nel tempo accumulato.

In concreto, quasi metà dell'*attività di controllo* dell'agenzia delle entrate in materia di imposte è rappresentata da *accertamenti parziali automatizzati* ex a. 41-bis d.p.r. n. 600/73 e 54, co.4 d.p.r. n. 633/1972 attraverso incroci di dati presenti nell'anagrafe tributaria ed usualmente collegati a condotte evasive colpose. In valori assoluti si tratta di 310.237 controlli nel 2010 (su complessivi 705.580), 349.919 nel 2011 (su complessivi 697.248), 339.646 nel 2012 (su complessivi 683.298) e 331.556 nel 2013 (su complessivi 661.013). Con riferimento agli *accertamenti ordinari*, la percentuale dei controlli realizzati per la gran parte dei contribuenti indipendenti (ovvero di quelli obiettivamente in grado di determinare autonomamente, almeno in parte, la propria condotta e con essa il grado di coerenza fiscale, valutando la convenienza dell'evasione in ragione della probabilità d'essere scoperti e dell'entità delle possibili sanzioni) riconducibili alla categoria delle imprese di minori dimensioni e dei professionisti (con volume di affari, ricavi o compensi dichiarati non superiori ad euro 5.164.569) non raggiunge il 3% annuo (167.392 essendo stati gli accertamenti del 2013, a fronte di 5.910.102 dichiaranti appartenenti a tale categoria nel 2012), notevolmente inferiore alla percentuale delle imprese di medie dimensioni (con volume di affari, ricavi o compensi dichiarati fino a 100 milioni di €), attestata sul 25% di controllati (14.363 su 57.655

¹⁰ Pari a 4.880 euro per i prevalentemente imprenditori e a ben 15.110 euro per i prevalentemente professionisti; l'Irpef netta mediamente pagata dai "prevalentemente" dipendenti è pari a 5.240 euro, quella dei "prevalentemente" pensionati a 3.770 euro

dichiaranti) e dei grandi contribuenti (oltre i cento milioni di volume di affari), controllati annualmente nel 94% dei casi (2.981 su 3.167 dichiaranti). In estrema sintesi, come rileva la Corte dei Conti, *nel caso delle imprese di minori dimensioni e dei professionisti, sussiste la probabilità di un controllo ogni trentatré anni*. In pratica, con i livelli di operatività in essere dal 1973-74, *moltissimi di tali operatori non subiscono alcun controllo approfondito nell'intero arco temporale della loro attività*.

Ma se non ciò fosse bastevole, lo sconforto s'accresce considerando che nei casi di accertamento positivo (ovverosia la regola, tale essendo l'esito del 94,2% dei controlli svolti nel 2013 dell'agenzia delle entrate), la forma più consueta di reazione del contribuente è stata il **disinteresse completo verso la pretesa di riscossione dell'imposta accertata**. In altre parole, non è si è pervenuti né alla definizione bonaria (acquiescenza, adesione all'accertamento, definizione diretta del verbale o dell'invito al contraddittorio, alla quale si accompagna il pagamento delle somme dovute per imposte, interessi e sanzioni ridotte) né all'impugnazione giudiziale dell'atto di accertamento (preceduta, se l'importo dell'imposta richiesta supera i ventimila euro, dall'istanza di reclamo-mediazione fiscale rivolta alla stessa Agenzia delle entrate). La *definizione* della pretesa fiscale oggetto dell'accertamento, piuttosto, è avvenuta *per assoluta inerzia del contribuente* (c.d. "definizione per silenzio"). Nel quinquennio 2009-2013 tale modalità definitoria ha raggiunto percentuali elevatissime (pari al **37,2%** degli accertamenti positivi effettuati, ovvero 616.286 controlli su un numero complessivo di 1.658.545) ed in termini di maggior imposta accertata l'incidenza risulta ancora più accentuata, raggiungendo il **41,8%** del totale (53,9 mld di euro su un totale di 129,1 mld di euro accertati nel quinquennio). Esaminando la distribuzione degli accertamenti nel quinquennio 2009-2013 definiti per inerzia del contribuente rispetto alle diverse aree/metodologie di intervento (grandi contribuenti, imprese media dimensioni, ecc.) e alla diversa tipologia di soggetti, nella rammentata relazione di indagine la Corte dei Conti ha segnalato *“l'assoluta preponderanza, tra gli accertamenti definiti per inerzia, degli accertamenti nei confronti delle imprese di minori dimensioni e dei professionisti. Essi, infatti, costituiscono nel quinquennio 2009-2013 il 67,8% del totale in termini numerici (417.512 su 616.286 complessivamente definiti per inerzia) e il 68,6% del totale in termini di maggiore imposta accertata (36,768 mld di euro su 53,9 mld)”*.

In definitiva, *un'estesa platea di contribuenti, affatto minoritaria, evade facendosi forza dell'inesigibilità delle somme poste in riscossione*, situazione solo in parte ascrivibile agli interventi normativi di protezione del debitore fiscale¹¹. Altra spiegazione di tale

¹¹ La Corte dei Conti ha riepilogato le seguenti misure come quelle che hanno concorso ad indebolire le procedure di riscossione coattiva e che hanno finito per porre il creditore pubblico in una condizione gravemente deteriore rispetto al credito privato: “a) l'introduzione di nuovi limiti di pignorabilità (un decimo per importi fino ad euro 2.500; un settimo per importi tra euro 2.500 e 5.000; un quinto per importi superiori ad euro 5.000) delle somme dovute a titolo di stipendio, salario ed altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento (d.l. n. 16 del 2012 convertito dalla legge n. 44 del 2012); b) i nuovi limiti all'espropriazione mobiliare nei confronti dei debitori costituiti in forma societaria e in ogni caso se nelle attività del debitore risulta una prevalenza del capitale investito sul lavoro; c) l'innalzamento a ventimila euro della soglia al di sotto della quale è fatto divieto all'agente della riscossione di iscrivere ipoteca; d) la possibilità di iscrivere ipoteca sui beni dei contribuenti anche al solo fine di assicurare la tutela del credito, snaturandone in tal modo la funzione tipica di attribuire al creditore il diritto di espropriare i beni vincolati a garanzia; e) i nuovi limiti all'espropriazione immobiliare (impignorabilità dell'unico immobile di proprietà in cui il debitore risiede anagraficamente; obbligo di iscrivere prima l'ipoteca ed attendere il decorso di sei mesi; franchigia di 120 mila euro - sia in termini di entità del credito che di valore dei beni - per l'espropriazione degli altri immobili; istituzione - ad oggi non ancora attuata - di un paniere di “beni essenziali” non pignorabili”.

inesigibilità è imputabile ad un agire spregiudicato, distante dai principi della leale responsabilità patrimoniale e del corretto agire gestorio, con veicoli di diafana consistenza patrimoniale e finanziaria, sovente sotto schermi giuridici di comodo, prestanomi, strumenti fiduciari che, all'esito di pur brevi percorsi, lasciano ingenti danni nel tessuto dell'economia e segnalano la presenza di ricchi debitori in fuga, non solo fiscale, a fronte di poveri creditori vanamente in attesa e lungamente esposti alle conseguenze della illiquidità. Con il rischio di ingenerare l'idea non solo dell'inutilità dell'accertamento ma della sua stessa dispendiosità.

Oltre a ciò, criticità per la deterrenza rispetto all'illegalità fiscale provengono dall'*esiguità delle sanzioni amministrative alle quali il contribuente infedele è esposto nell'ipotesi di definizione bonaria dell'accertamento*. La Legge di stabilità per il 2015 (n.190/2014) ha introdotto significative modifiche nel funzionamento del rapporto giuridico d'imposta, intervenendo sull'impianto del cosiddetto "*ravvedimento operoso*", previsto dall'art.13 del d.lgs. n.472/1997¹², nonché sui termini di decadenza connessi alla presentazione delle dichiarazioni rettificative, ex art. 2, comma 8, della Legge n.322/98. In precedenza, il rischio minimo connesso all'attività di controllo dell'amministrazione per l'evasore corrispondeva al 16,66% (elevato dal 2016 al 20%) o al 33% dell'imposta evasa, in base alla antecedenza o meno del processo verbale rispetto all'accertamento. Attualmente, il rischio sarà frequentemente quello del 16,66% (ravvedimento entro il termine di decadenza per la rettifica della dichiarazione presentata), se non addirittura quello del

¹² **Art. 13 (Ravvedimento).** 1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza: a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione; *a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;* b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore; *b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;* *b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;* *b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;* c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. **1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. 1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni; 1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.** 2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. 3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione. 4. **COMMA ABROGATO DAL D.LGS. 26 GENNAIO 2001, N. 32.** 5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione

14,29% (ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo), considerato che, anche in assenza di un verbale notificato, il contribuente avrà la possibilità di ravvedersi, avendo acquisito consapevolezza dell'avvio dell'indagine con la comunicazione di un atto istruttorio nei suoi confronti o nei confronti di un soggetto con il quale ha intrattenuto rapporti. Situazione che ha permesso alla Corte dei Conti di osservare: *“in definitiva può dirsi che il sistema sanzionatorio amministrativo - unito alle ridotte probabilità del controllo, omissis - appare oggi tale da non favorire l'adempimento spontaneo, essendo manifesta in termini strettamente economici la convenienza ad attendere l'azione di controllo fiscale piuttosto che versare autonomamente l'imposta al momento in cui matura l'obbligo fiscale.*

§2. LO SPAZIO DELLA REAZIONE PENALE E L'ISPIRAZIONE DELLA DELEGA

Diversificate risultano le *forme di evasione*¹³, per alcune delle quali, al ricorrere di soglie quantitative o di modalità di particolare fraudolenza, è prevista anche la possibilità di una reazione penale, per lo più legata al momento dichiarativo ovvero, da ultimo, a quello del mancato versamento dell'imposta.

Tra le forme di evasione tradizionale, riferiti alla area più “popolare” dei contribuenti, è annoverabile l'*occultamento dei ricavi*, particolarmente diffuso nelle attività dirette al consumatore finale e di prestazione di servizi. Molto frequente è anche l'utilizzazione di *costi e spese indebitamente dedotti*. Non appare abbandonata neppure la pratica delle *false fatturazioni*, ad opera di società "cartiere". Per contro, i soggetti più strutturati, usualmente sottoposti a più frequenti controlli, reagiscono a detta evenienza ponendo in essere *comportamenti elusivi*, connotati da non inferiore antagonismo rispetto all'accertamento, attraverso complesse operazioni societarie e negoziali, spesso ricorrendo all'interposizione di catene di soggetti economici che hanno come terminali interlocutori domiciliati nei c.d. paradisi fiscali (pianificazione fiscale internazionale, violazioni nei prezzi di trasferimento, ecc.). Si tratta di fenomeni di grande rilevanza che, coinvolgendo primariamente l'imposizione sul reddito, sfuggono alle attuali metodiche di rilevazione dell'evasione fiscale, incentrate sul confronto gettito IVA/dati di contabilità nazionale. Per contrastare queste forme evasive si è venuta profilando la categoria dell'abuso del diritto fiscale ed erano stati individuati dalla giurisprudenza spazi per un rilievo penale delle condotte violatrici di norme antielusive, secondo quanto s'osserverà in appresso.

Limitando l'analisi ad alcune delle *principali novità dello schema di decreto legislativo* (d'ora in poi schema) recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco

¹³ Nel rapporto 2014 il Governo ha proposto una classificazione delle diverse forme di evasione fiscale, indicando tra esse anche il trasferimento di imponibili tra Stati mediante tecniche di *transfer pricing* e l'elusione fiscale mediante pratiche di *"aggressive tax planning"* (es. estero-vestizione, operazioni straordinarie, anche transnazionali, aventi finalità elusiva).

e contribuente, predisposto del consiglio dei ministri del 24.12.2014, è possibile offrire qualche indicazione su alcune distonie rispetto *ai criteri della revisione del sistema sanzionatorio* previsti dalla legge delega (art. 8), per vero non sempre di contenuto ben orientato. Tali criteri di riforma sono riepilogabili nei termini che seguono:

- (i) *predeterminazione e proporzionalità* rispetto alla *gravità dei comportamenti*;
- (ii) punibilità con la *pena detentiva* (compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni), dando rilievo, tenuto conto di adeguate *soglie di punibilità*, alla configurazione del reato per i *comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*, per i quali non possono comunque essere ridotte le *pene* minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148;
- (iii) individuazione dei *confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale* e delle relative *conseguenze sanzionatorie*;
- (iv) *efficacia attenuante o esimente dell'adesione* alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1;
- (v) *revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo* al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di *proporzionalità*, le sanzioni *all'effettiva gravità dei comportamenti*;
- (vi) possibilità di *ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi* o di applicare *sanzioni amministrative anziché penali*, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità;
- (vii) estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di *affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati* nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative;
- (viii) definizione della *portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini*, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo *già notificati* alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi

§ 3. L'ATTUAZIONE DELLA DELEGA. Com'è andata a finire, per ora

3.1 I delitti previsti dagli articoli 2 ed 8 del decreto legislativo n. 74/2000

Gli articoli 2 e 7 dello schema introducono *soglie di rilevanza* (per l'ammontare degli elementi passivi fittizi rappresentati dai documenti, non superiore a 1.000 euro per ciascun periodo di imposta), rispettivamente, per la *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (a. 2 d.lgs. n. 74/2000) e per l'*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (a. 8 d.lgs. n. 74/2000). La

previsione dello schema di decreto costituisce *discutibile attuazione del criterio della proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dei comportamenti e della possibilità di applicare sanzioni amministrative anziché penali*, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità. Appare quasi troppo facile rilevare che l'introduzione di una soglia di punibilità per l'unico reato dichiarativo del decreto del 2000 che ne era sprovvisto si inserisce in quella linea di netta discontinuità che connota la strategia fiscale nazionale. Recente era stata l'abrogazione della circostanza attenuante prevista dall'articolo 2, co.3 per l'evenienza di valore degli elementi passivi fittizi documentati non superiore ad 154.973 euro, ad opera dell'articolo 2, comma 36 vices semel lettera a) del D.L. n. 138/2011, convertito con modificazioni nella legge n. 148/2011, rilevante per i fatti di reato successivi al 17.9.2011. Dunque, in una fase di drammatica tensione per le finanze pubbliche, la ricetta era stata individuata dall'inasprimento della risposta repressiva, con un generalizzato abbassamento delle soglie di punibilità di altri reati dichiarativi previsti dal d.lgs. n. 74/2000 (artt.3, 4 e 5)¹⁴. Dopo neppure quattro anni, adesso, le soglie si preparano a tornare a lievitare, per molti reati triplicando (cfr. delitti di omessa dichiarazione ex a. 5 e di omesso versamento ex a. 10 bis e 10 ter).

In particolare, emerge l'opinabilità dell'attitudine della innovazione introdotta dalla schema di individuare realmente un grado di maggiore offensività che giustifichi la selettiva penalizzazione dell'utilizzo di fatture solo al di sopra di un importo obiettivamente ridotto, pari ad mille euro per periodo di imposta, per contegni connotati sotto il profilo dell'elemento soggettivo da intensa fraudolenza e dunque più allarmanti. Sia che si considerino la soglia quale condizione obiettiva di punibilità¹⁵, escludendola dal contenuto offensivo tipico, sia che si preferisca una sua collocazione tra gli elementi

¹⁴ Eliminata la possibilità di riconoscere, nei casi più lievi (quelli in cui importo degli elementi passivi fittizi era inferiore a 154.937,07), le attenuanti dell'articolo 2, co. 3 e dell'articolo 8, co.3 d.lgs. n. 74/2000, taluni commentatori avevano sostenuto la riconoscibilità, in tali ipotesi, della circostanza attenuante comune di cui all'art. 62 n. 4 cod. pen. applicabile ai «delitti contro il patrimonio o che comunque offendono il patrimonio». Prospettiva problematica, invero, atteso che, sia pure con riferimento alla diversa attenuante di cui all'art. 62 n. 6 c.p., la giurisprudenza ha chiarito già in passato che i reati tributari «non incidono, se non indirettamente, sul patrimonio dello Stato, ma ledono il suo diritto costituzionalmente sancito all'imposizione dei tributi, alla loro riscossione e alla loro successiva distribuzione per le esigenze della collettività» (Sez. 4, n. 13843 del 20/02/2002, dep. 11/04/2002, p.g. in proc. Lona ed altro, Rv. 221287; Sez. 3, n. 3513 del 18/01/1994, dep. 23/03/1994, Bignami ed altri, Rv. 197104).

¹⁵ Secondo parte della più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. Pen., III n. 20678/2012; id., n. 25213/2011) le soglie di punibilità nei reati tributari (già previste per tutte le altre fattispecie di reato di natura dichiarativa delineate del decreto legislativo 74/2000) costituiscono condizioni obiettive di punibilità e non elementi costitutivi del reato. In altri termini, quando la punibilità del fatto è subordinata alla condizione che da esso sia derivata un'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, non inferiore ad un determinato importo (e parimenti è a dirsi nel caso in cui sia fissato un importo minimo di componenti di reddito rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta) tale accadimento costituisce non fa parte del contenuto offensivo tipico della fattispecie, bensì attiene a un limite quantitativo dell'evento. La soglia, dunque, non accentra in sé la sfera dell'offesa tipica del bene protetto, pur arricchendola, con ulteriore aggravamento, costituendo una progressione dell'offesa tipica, già definita dagli altri elementi della fattispecie. Questo significa che non si richiede nel soggetto agente la rappresentazione dell'ammontare del contributo evaso, ma la sola finalizzazione della condotta all'evasione ed il reato si perfeziona nel momento in cui la condizione si verifica, pure se essa non è voluta dall'agente medesimo. Ciò rende irrilevante la considerazione della soglia di punibilità ai fini del vaglio dell'offensività tipica del reato e della sussistenza dell'elemento psicologico del reato.

costitutivi del reato¹⁶, richiedendo un preciso rapporto di essa con il dolo dell'autore, fare dell'importo di 1.000 euro il discrimine tra condotte meritevoli di sanzione penale e quelle d'esclusiva rilevanza amministrativa, per pretesa diversa gravità della fraudolenta, costituisce scelta sfornita di relazione autentica con la natura dell'offesa, oltre che la probabile iniziale premessa di progressivi ampliamenti della soglia.

E' pur vero che anche altre fattispecie dichiarative fraudolente (si pensi all'articolo 3 del decreto 74/2000), e dunque non solo quelle di infedeltà ed omissive, sono connotate da precise soglie di rilevanza penale. Ma non pare congetturale immaginare che la novella possa importare il *rischio di un allentamento della riprovazione generalizzata per una ben conosciuta condotta fraudolenta*, in cui non è solo l'importo dell'evasione (e delle componenti che indicano sulla sua determinazione) ad allarmare, quanto la *stessa scelta del contribuente di utilizzare, con precisa consapevolezza fraudolenta e decettiva, fatture e/o altri documenti attestanti operazioni inesistenti ed elementi passivi fittizi, attraverso una preordinazione ed organizzazione del fraudolento comportamento dichiarativo normalmente protratta e reiterata nel tempo*. Le fatture ed i documenti per operazioni inesistenti, infatti, valgono a consumare il delitto in esame in quanto siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie (secondo scadenze temporali periodiche) ovvero siano detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria; condotte che, come si vede, implicano preparazione e prolungata tenacia, di per sé espressive di un preoccupante contegno contributivo finalizzato all'evasione.

Quanto possa ritenersi utile e necessaria l'individuazione di un grado normativo di offesa più intenso rispetto ad un omogeneo contegno fraudolento di base, che potrebbe essere anche reiterato sistematicamente, di anno in anno, potendo contare sulla minore severità della sanzione e delle consistenti riduzioni di essa in caso di adesione, pare valutazione affidata a scelte di politica criminale, anche se forse l'introduzione di una tal (iniziale?) graduazione coglie poco le ragioni di reale distinzione tra grandi e ridotte evasioni e finisce, piuttosto, per vulnerare i benefici di general-prevenzione connessi all'esistenza di un precetto chiaro, netto e non graduato.

Più di qualche *perplexità* suscita, infine, l'aspettativa riferita alla *capacità dell'ipotizzata riforma di importare un'effettiva riduzione del contenzioso penale* per le fattispecie sotto la soglia, allo stato, individuata, davvero esigua rispetto ai valori medi

¹⁶ La relazione governativa al D.Lgs. 74/2000 afferma testualmente che le soglie di punibilità sono “*da considerarsi alla stregua di elementi costitutivi del reato e, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo*”. Le Sezioni Unite, inoltre, nell'escludere un rapporto di continuità normativa fra le due fattispecie di cui all'art. 1, comma 1, L. 516/1982 ed all'art. 5, D.Lgs. 74/2000 - stante l'introduzione nell'ultima di esse di elementi costitutivi di fattispecie non presenti nella disciplina precedente - hanno qualificato implicitamente le soglie di punibilità introdotte con la riforma 74/2000 come elementi costitutivi del reato (Cass. Pen. S.U. n. 35 del 13 dicembre 2000). Tale è l'impostazione anche di altra parte della successiva giurisprudenza (Cass. Pen. Sez. III n. 26942 del 4 luglio 2001, Cass. Pen. Sez. III n. 38127 del 25 settembre 2001, Cass. Pen. Sez. III n. 13641 del 10 aprile 2002, Cass. Pen. Sez. III, 25 gennaio 2005, n. 1994, Cass. Pen. Sez. III, sent. 6087 del 7 febbraio 2008; Cass. Pen. sentenza 18/10/2013, n. 42868).

presenti nell'esperienza giudiziaria, tenuto conto del collegamento con contegni raramente occasionali e/o improvvisati.

La riforma, inoltre, *non affronta alcuni nodi problematici presenti nella riflessione giurisprudenziale della fattispecie penale dell'articolo 2 del decreto 74*, riepilogativamente in appresso elencati, che potrebbe essere opportuno e coerente risolvere, in linea con il criterio direttivo della predeterminazione dei comportamenti sanzionati:

- (i) la riconducibilità o meno alla *nozione di "operazioni inesistenti"* dell'*"inesistenza giuridica"* sostenuta da finalità evasive, ovvero del caso di divergenza tra la condotta commerciale e l'espressione documentale di essa, ivi compresi i casi di *simulazione relativa*, allorché nella realtà l'operazione documentata come tale non esiste, esistendone altra e diversa, "taciuta" nel documento"; come sostenuto dalla Cassazione (III, n. 13975/2008) in un caso di finanziamento dissimulato da acconti su forniture e (id, n. 38754/2012) per una intermediazione di manodopera dissimulata da prestazione di attività lavorativa di tipo artigianale;
- (ii) la riconducibilità o meno alla nozione di *"operazioni inesistenti"*, della *non inerenza del costo portato in deduzione dal contribuente* rispetto ad un'operazione pur sempre effettivamente intercorsa tra i soggetti indicati nella fattura i quali non coincidono perfettamente con coloro che materialmente beneficiano della prestazione che ne forma oggetto; come contraddetto dalla stessa Cassazione (III, n. 3203/2009);
- (iii) la definizione dell'esatto contenuto della *"fittizietà" degli elementi passivi* a fini della fattispecie ex a. 2 del decreto 74, chiarendo se essa si estenda a *tutte le componenti negative* del reddito e delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, in quanto *non vere o insussistenti, pur in parte, nella realtà* ovvero anche *a quelle non inerenti o non spettanti e dunque non deducibili*. Interpretazione più ampia che sembrerebbe evincibile dalla considerazione dell'assenza, in corrispondenza dei rinnovati delitti ex aa. 2 e 8 decreto 74, di una norma definitoria quale quella che si immagina per il delitto previsto dall'articolo 4 del decreto 74, che al nuovo comma 1-bis dovrebbe prevedere che *"ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione dell'inerenza o della non deducibilità di elementi passivi reali"*. Per contro l'abrogazione delle previsioni generali dei vigenti articoli 7 e 16 del decreto 74/2000 militano in senso opposto, per quanto si avrà occasione di osservare in appresso.

E neppure con riferimento al delitto dell'articolo 8 del decreto 74/2000 si giustifica l'introduzione di soglie. La fattispecie penale è stata storicamente avversata, rilevandone la vetusta natura di *reato prodromico, di pericolo astratto* ovvero di mera condotta. E' stato dubitato che essa importasse, di per sé, situazioni altamente ed immediatamente offensive per gli interessi erariali, disancorandosi dalla necessità di criminalizzare solo condotte connotate dalla sensibile offensività. Alcuni sono giunti a notare anche profili di *potenziale iniquità* nel trattamento penale della condotta di emissione di fatture e

documenti per operazioni inesistenti, finalizzata a consentire a terzi l'evasione, di poi annotate in contabilità ma non riportate nelle dichiarazioni fiscali del soggetto utilizzatore (dunque non incidenti sull'entità dell'imposta da quest'ultimo dovuta) ad esempio perché interessato da un accertamento dell'amministrazione finanziaria nel corso dell'esercizio e determinatosi a non trasferire in dichiarazione il contenuto della documentazione falsa; a fronte di un emittitore in ogni caso assoggettato alla sanzione penale per il semplice fatto di aver emesso documentazione falsa, il secondo, pur avendo registrato in contabilità quest'ultima, avendo evitato di riportarla in dichiarazione, non sarebbe punibile, in ossequio alle previsioni dell'articolo 6 del d.lgs. n. 74/2000 (che esclude la punibilità a titolo di tentativo dei delitti dichiarativi ex aa. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 74/2000) e dell'articolo 9 del decreto da ultimo citato. Sul punto meriterebbe fosse considerato, però, che la Cassazione ha assunto uno stabile orientamento (cfr. Cass., III, n. 1894/2012) volto a mitigare i profili di sperequazione ipotizzati. Proprio con riferimento all'ipotesi di un soggetto limitatosi ad annotare le fatture false (prodotte da altri con il suo concorso) in contabilità, senza inserirle in dichiarazione, per essere gli accertamenti stati effettuati prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa, la Corte ha stimato l'ipotesi in esame differente da quella del concorso tra chi ha emesso una fattura e chi l'ha utilizzata nella dichiarazione fiscale; concorso la cui configurabilità è esclusa dal d.lgs. n. 74 del 2000, art. 9, comma 1, lett. b). Secondo la Cassazione (III 14862/2010), infatti, diversamente opinando, si giungerebbe a creare un'area d'impunità per quei soggetti che abbiano concorso nell'emissione di documenti per operazioni inesistenti, limitandosi ad annotarli in contabilità, senza utilizzare tali documenti nella dichiarazione relativa all'imposta indicando elementi passivi fittizi: tali soggetti sarebbero, infatti, esclusi sia dall'ambito di applicazione dell'art. 8, che punisce l'emissione di documenti inesistenti, sia da quello dell'art. 2, che richiede, oltre all'annotazione dei documenti nelle scritture contabili, anche la loro indicazione nella dichiarazione annuale (e rispetto al quale la punibilità del tentativo è esclusa dall'art. 6 successivo).

3.2 I delitti previsti dagli articoli 3 e 4 del decreto legislativo n. 74/2000

Quanto al *delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (a. 3 d.lgs. n. 74/2000), la riforma ipotizzata aspira a farne il vero cuore dell'atteso nuovo sistema di repressione penale della frode, ma gli ostacoli al conseguimento di questo obiettivo sono già insiti nella immaginata strutturazione di alcuni elementi della fattispecie.

Lo schema di decreto, anzitutto, elimina un elemento costitutivo imprescindibile dell'attuale condotta, ossia la *"falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie"*. La circostanza importa un ampliamento apparente dei potenziali autori del reato (realizzabile da soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi anche se non vincolati alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie) ma riduce l'area della rilevanza penale delle condotte omissive, sostanzialmente espunte dall'area della frode fiscale. La formulazione vigente del delitto assume, infatti, che la condotta di falsa rappresentazione può realizzarsi attraverso una *falsità ideologica* nelle scritture e questa

può estrinsecarsi per mezzo di *una condotta sia commissiva*, data dall'infedele annotazione di costi fittiziamente creati o gonfiati e/o di ricavi indicati in misura inferiore a quella reale, *sia meramente omissiva*, data dalla mancata registrazione di elementi che avrebbero dovuto essere inseriti in contabilità. E' *indispensabile* la presenza di un dato naturalisticamente ben distinguibile: *la divergenza tra la realtà e le risultanze contabili come emergono da queste scritture*. In tale direzione, si sono espresse, già nella vigenza della legge 516/1982, le Sezioni Unite (13954/1990), evidenziando come la *falsità ideologica* qui richiesta possa realizzarsi "*sia in positivo, indicando fatti o circostanze inesistenti, che in negativo, cioè **non menzionando ciò che è rilevante nella rappresentazione di un evento**, perché sia nell'uno che nell'altro modo si sostituisce ad una realtà storica una realtà apparente, diversa dalla prima, com'è diverso il vero dal falso.*"

Potrebbe sostenersi, ma non senza qualche seria difficoltà, che l'elemento soppresso non abbia perso ogni rilievo ai fini della nuova configurazione del reato, essendo possibile adesso, diversamente dal passato, ricondurlo alla categoria dei "*documenti falsi*", che valgono ad integrare la condotta del reato in quanto "*sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria*" (cfr. 1bis). Ma si tratta, come detto di opzione interpretativa opinabile, alla luce del significato dell'eliminazione obiettiva dell'elemento dal tessuto primario della fattispecie legale.

L'alternativa proposta nello schema di decreto tra "*operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente*", "*utilizzo di **documenti falsi***" o "*di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione*", , testimonia l'equipollenza reciproca e l'autosufficienza vicendevole di ciascuno di tali elementi ad integrare una porzione della condotta del delitto, assieme alla *dichiarazione falsa*, in parte innovando rispetto al coordinamento teleologico dei singoli elementi richiesto dalla vigente formulazione. Ciascuno di essi deve avere, per riconoscibile connotazione modale, l'attitudine a realizzare l'ostacolo all'accertamento nonché ad indurre in errore l'amministrazione; elemento non esplicitato nel caso di operazioni simulate, essendo ad esse normalmente connaturato, e da riconoscere in concreto nel caso di "*documenti falsi*" e "*altri mezzi fraudolenti*", come avvalorato anche dalla previsione del comma 1 bis ("*1- bis. 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*").

Quanto alla previsione del comma 1 ter ("*1-ter. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la sola violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali*") esplicita approdi interpretativi già acquisiti¹⁷.

¹⁷ I mezzi fraudolenti, diversamente dalla falsa rappresentazione, non possono avere natura meramente omissiva e secondo l'elaborazione giurisprudenziale più recente (Cass., III, n. 13641/2002) non sono integrati né dalla semplice violazione degli

La definizione di “*operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente*” si pone in linea con un criterio esplicitato dalla delega, ovvero dar rilievo alla configurazione del reato per comportamenti simulatori (cfr. a. 8). L’espressione potrebbe essere sufficientemente estesa da comprendere il caso dell’*interposizione fittizia*, che costituisce una forma di *simulazione soggettiva relativa*, avendo l’inganno riguardo alla qualità di parte in senso economico-sostanziale dell’operazione, tipica dei casi in cui si finge di realizzare l’operazione con una parte mentre questa avrà effetti nei confronti di parte diversa da quelle apparente. In via di principio, nel paradigma normativo dovrebbe rientrare sia la *simulazione assoluta* (riconoscibile in relazione ad *operazioni solo apparenti*, come nel caso di un trasferimento simulato per far apparire uscito dal patrimonio del disponente un bene), sia la *simulazione relativa* (come nel caso in cui si finge di realizzare un’operazione negoziale, con apparente significato in termini economici, finanziari e patrimoniali, mentre in realtà se ne realizza altra con significato diverso da quello dichiarato).

Ciò, si ripete, in via di principio e secondo i canoni della dogmatica ordinaria. Ma al legislatore delegato non deve essere sfuggito il pericolo che la definizione delle *operazioni simulate in senso relativo* avrebbe potuto offrire un nuovo strumento di contrasto penale di fenomeni individuati come “elusivi”, riconducendoli a norme cd. antielusive, che converrebbe, più propriamente, riconoscere come dirette ad impedire pratiche evasive. Nella essenza della simulazione relativa, in effetti, si realizza proprio quella “*sostituzione ad una realtà storica di una realtà apparente, diversa dalla prima, com’è diverso il vero dal falso*”, essenza non estranea a molte delle pratiche più strutturate di elusione contro le quali l’amministrazione fiscale è impegnata.

Ed ecco che nello schema di delega (nuovo articolo 3, co. 4) è comparsa la seguente norma: “*ai fini dell’applicazione della disposizione del comma 1, **non costituiscono operazioni simulate quelle che hanno dato luogo ad effettivi flussi finanziari annotati nelle scritture contabili obbligatorie***”. Si tratta di una previsione non comprensibile perché contraddice la natura stessa della complessità dell’indagine richiesta dall’individuazione di un’operazione simulatoria, decettiva e di ostacolo all’accertamento, che come tale dovrebbe svolgersi con libertà di verifica. Di contro, la norma introduce un preciso vincolo modale, definendo in negativo il concetto di simulazione. Allorché la simulazione si realizza con un effettivo flusso finanziario annotato nelle scritture contabili obbligatorie, pare quasi che si voglia impedire una ricerca della realtà e del significato effettivo delle operazioni realizzate, imponendo all’interprete una presa d’atto della forma), ovvero di alcune peculiari espressioni di essa. Un po’ come se si dicesse che ciò che è simulato per natura, tale non va considerato, per legge.

obblighi di fatturazione e registrazione (come sostenuto già dalla Relazione ministeriale al d.lgs. 74/2000), pur se finalizzata all’evasione, né dalla semplice condotta di sotto-fatturazione

Un bilancio societario non cessa d'essere falso solo perché documenta l'acquisizione, effettivamente intervenuta, di risorse finanziarie ove esse non siano annotate sotto le voci corrispondenti alla reale natura delle operazioni che le hanno favorite. E ciò è vero anche quando esse dovessero collegarsi a flussi in entrata di ingenti somme di denaro riconducibili all'emissione di fatture per operazioni inesistenti e a comportamenti finalizzati all'evasione fiscale¹⁸. L'obbligo di dire la verità nella redazione bilanci, ovvero di dichiarare e spiegare il carattere simulato delle operazioni, v'è pure per coloro che, tenuti alla loro redazione, si trovino dinanzi al bivio di mentire per coprire i rispettivi precedenti misfatti, ovvero di dire il vero di essi. A meno che non si voglia sostenere che il dovere di dichiarare il vero è a carico solo dei gestori onesti e riconoscere che il diritto di non dire il vero è prerogativa di quelli disonesti. Ma alcuni precedenti giurisprudenziali concernenti il cosiddetto *nemo tenetur se detegere* sostanziale sono stati dibattuti già negli anni novanta dalla dottrina penalistica, divisa sulla possibilità di mandare assolti soggetti che, ad esempio, avevano falsificato bilanci aziendali per evitare l'emersione, in caso di redazione di bilanci veritieri, di elementi di prova relativi a precedenti reati commessi dagli stessi soggetti, solitamente di natura fiscale, doganale e appropriativa¹⁹. Questa interpretazione, sporadicamente fatta propria

¹⁸ A più riprese (da ultimo CP 3397/13), la Corte di Cassazione ha chiarito che i bilanci per essere veri e corretti, devono essere allineati rispetto ai criteri collegati alla funzione di oggettiva informazione di detto documento, funzione espressa con il richiamo alla chiarezza e a una "rappresentazione veritiera e corretta" (art. 2423 c.c., comma 2). Tale obbiettiva informazione è in funzione dell'interesse dei soci, dei terzi e della stessa società, nonché della collettività nel suo insieme, che riconnette importanza al regolare funzionamento delle imprese nell'ambito dell'economia nazionale. "Orbene, se l'obiettivo fondamentale del documento di bilancio è quello di fornire informazioni indirizzate sia **verso l'esterno che verso l'interno** della società, il requisito della correttezza potrà ritenersi soddisfatto quando, innanzitutto, si siano **osservate tutte le specifiche norme dettate dalla legge** (momento oggettivo) ed, in secondo luogo, quando ciò venga effettuato dal redattore con uno **spirito di correttezza**, per la necessità, appunto, che il bilancio ottemperi alla sua funzione e, nello stesso tempo, rispecchi il più possibile la situazione reale. A livello procedurale, le ipotesi di falsità per quanto riguarda la valutazione degli accadimenti contabili, possono riguardare sicuramente, tra l'altro, le operazioni di scambio relative all'area della produzione, comprendente i fatti amministrativi di gestione riguardanti vendite fittizie di beni o servizi, conseguite con emissione di fatture false o per operazioni inesistenti, sottofatturazioni rispetto all'effettivo valore di mercato dei beni (con eventuale possibile ritorno della differenza), falsificazione nell'entità delle quantità oggetto di effettiva cessione cedute e/o nell'indicazione dei relativi prezzi di vendita; la falsificazione di false comunicazioni sociali di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c., individua le condotte penalmente rilevanti sia nell'esposizione di fatti materiali che non rispondono ad una concreta e/o veritiera realtà (condotta attiva), sia **nell'omissione di dati e/o di informazioni la cui comunicazione è prevista da disposti normativi** (condotta omissiva). In pratica, il disposto incriminante delle "false comunicazioni societarie" tende a tutelare la veridicità e la completezza delle informazioni relative all'esercizio dell'attività".

¹⁹ Con estrema puntualità Fornasari ricorda: "In punto di diritto, si faceva questione dell'applicazione analogica della causa di non punibilità prevista dall'art. 384, comma 1, c.p., la quale, come noto, sancisce che non debbano essere puniti coloro i quali commettono uno dei reati contro l'amministrazione della giustizia specificamente elencati nella stessa norma, qualora siano costretti dalla necessità di salvare sé medesimi o un prossimo congiunto da un grave e inevitabile nocumento nella libertà o nell'onore. Per motivare il ricorso alla menzionata disciplina, si adducevano ragioni legate a profili di equità sostanziale, da un lato, e a profili di impronta costituzionale, dall'altro. L'art. 384, comma 1, veniva visto infatti come norma non limitata allo specifico settore per il quale è prevista, non apparendo sensato che solo per alcuni reati, e non invece per tutti, potesse operare un'esimente la cui ratio poteva risultare estensibile anche a reati di tutt'altro genere, soprattutto sul versante delle condotte di falso. E del resto, si aggiungeva, la norma in questione ben poteva essere interpretata come norma generale idonea a recepire nell'ordinamento penale una garanzia di sistema come quella del diritto alla difesa, sancito solennemente nell'art. 24, comma 2, Cost., diritto non rispettato se ad un soggetto venisse imposto di fornire le prove della propria stessa incriminazione o di non ostacolarne comunque l'evidenziazione. Il possibile ostacolo costituito dalla presenza nell'ordinamento dell'art. 61, n. 2, c.p., che non solo non esime da responsabilità, ma al contrario dispone un aggravamento di pena per chi commette un reato al fine di occultarne un altro, veniva ritenuto superabile o, secondo un punto di vista più

anche dalla giurisprudenza della Suprema Corte, è stata fortunatamente superata²⁰. Non fosse altro che per il significato stesso della previsione di fattispecie incriminatrici penali volte a sanzionare condotte di falsificazione documentale, in senso lato, o di omessa redazione di documenti. Uno degli obiettivi della loro introduzione, infatti, riposa proprio nella funzione di deterrenza verso la commissione di reati che, poi, si potrebbe essere costretti a denunciare con la redazione, nei casi in cui si incrimina l'omissione, o con la redazione veritiera, nei casi in cui si incrimina il falso, di un successivo documento (un rapporto, un referto, un bilancio, un atto pubblico o qualsiasi altra attestazione giuridicamente rilevante).

Ancora, sempre in via generale, una fattura per operazione inesistente non diventa vera perché vien pagata; anzi, il pagamento (il flusso finanziario effettivo) costituisce sovente il modo per creare l'apparenza di una realtà di contro insussistente. Se un'operazione inesistente non diventa vera sol perché viene documentata da una fattura, non può essere il pagamento dell'importo indicato in essa a rendere autentica l'operazione economica documentata, ad esempio perché essa sia intercorsa tra soggetti (cedenti, committenti, cessionari o prestatori) diversi tra quelli reali.

Invece, il legislatore delegato immagina con la previsione anzidetta una **simulazione che non può essere smascherata né denunciata**, solo perché costruita su flussi finanziari materiali annotati nelle scritture obbligatorie. In altre parole, un'operazione che può, almeno in via di ipotesi, concretare una simulazione finanziaria ed un conseguente falso in bilancio non può essere ritenuta idonea ad integrare la porzione della condotta del delitto di frode tributaria, per profili di materiale esistenza finanziaria ed annotazione contabile. In realtà, il flusso finanziario può essere solo una porzione momentanea della verità economica dell'operazione, come riscontrabile nel caso di molti delitti di frode a mezzo di fatture per operazioni inesistenti, non potendosi escludere una nuova acquisizione del controllo materiale delle risorse movimentate da parte del medesimo soggetto che le ha spostate, senza mai perderne il dominio reale, con la complicità di chi le riceve, soggetto strumentalizzato dal primo o suo schermo.

risalente, assegnando a tale disposizione la natura di norma generale, rispetto alla quale, nel contesto di un concorso apparente di norme, l'art. 384, comma 1, costituisce norma speciale, pertanto prevalente su di essa, oppure, con una interpretazione più recente, vedendo tra le due norme un rapporto di complementarità, tale per cui l'una, la circostanza aggravante, si applicherebbe nel caso di scelte opportunistiche dettate dall'interesse all'impunità dell'agente, mentre l'altra, l'esimente, si riferirebbe a situazioni di conflitto psicologico che rendono inesigibile la condotta conforme al diritto (G. Fornasari, in Nemo tenetur se detegere sostanziale: qualche nuova riflessione alla luce di recenti contrasti giurisprudenziali)

²⁰ Come ricorda, ancora Fornasari, ciò tra l'altro alla luce della natura giuridica stessa della disposizione dell'art. 384, comma 1, qualificata in modo del tutto convincente come causa eccezionale di esclusione della colpevolezza (fondata essenzialmente sul criterio della inesigibilità del comportamento alternativo lecito) e non come causa di giustificazione, onde l'estensibilità per analogia risulterebbe inammissibile. Il diritto alla difesa "in ogni stato e grado del procedimento" richiamato dall'art. 24, comma 2, Cost. non afferisce alla garanzia di non subire un processo, quanto all'esercizio delle garanzie difensive "nel processo". L'articolo 61 n. 2 c.p., inoltre, costituisce una norma generale, applicabile sempre, salvo nei casi in cui l'eccezione è espressa.

Il pericolo di abuso di una tale previsione derogatoria sono intuibili, anche perché essa sembra vincere la possibilità che una tal condotta sia valutata, alternativamente, in termini di “documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti”, i quali, per necessità logico-sistematica, dovrebbero assumere forme diverse dalle *scrimate operazioni di simulazione* a mezzo di “*flussi finanziari “effettivi” annotati nelle scritture obbligatorie*”; flussi che, per quanto falsi in termini economici rispetto al significato dell’atto, del negozio e comunque dell’operazione complessiva realizzata, per disposto normativo non dovrebbero più poter integrare il delitto di frode, salvo non comprendere più il significato stesso della esenzione normativa che il legislatore delegato ha in animo di introdurre.

Questa modulazione della condotta potrebbe condurrebbe ad escludere la sanzionabilità con tale “nuovo” delitto di alcune ipotesi attualmente riconducibili alla sua vigente formulazione, ulteriori rispetto ai comportamenti meramente omissivi, diversi da quelli di mera omessa fatturazione o registrazione (già esclusi). Ad esempio, la falsa prospettazione nelle scritture contabili di spese relative ad investimenti, in realtà inesistenti, sorretta dalla predisposizione di un contratto, ideologicamente falso, di acquisto di diritti da società formalmente terze, beneficiarie effettive di fondi, sebbene apparentemente e momentaneamente, annotati in contabilità; ancora, la predisposizione di un contratto simulato, con l’indicazione di un prezzo di vendita molto inferiore al reale, con corrispondente effettivo flusso finanziario annotato in contabilità. Ovvero i casi di sottofatturazione dei ricavi accompagnati dall’utilizzo di atti notarili di vendita ideologicamente falsi ma con flussi finanziari effettivi, annotati in contabilità, che, in sintonia con quanto indicato in fattura, avvalorino il pagamento di un prezzo inferiore a quello effettivo. Nonché la condotta di chi, in modo sistematico, indichi falsamente nelle fatture come rimborso-spesa somme che, in realtà, riceve a titolo di onorari ed annota in contabilità. La stessa interposizione fittizia di persona (artificiosa trasposizione della titolarità dei redditi mediante fittizia interposizione di altri soggetti nella percezione e nella titolarità delle proprie ricchezze allo scopo di ridurre il gravante carico fiscale e di sottrarsi al meccanismo della progressività dell’imposta), se accompagnata da flussi finanziari effettivi ed annotati potrebbe sottrarsi a tale possibilità di reazione penale.

Ma le problematiche aperte non si esauriscono qui, dovendosi riconoscere che gli ostacoli al contrasto penale di alcune delle forme di evasione più insidiose appare molto più radicale di quanto non si possa ritenere esaminando la previsione del nuovo articolo 10-bis della legge n. 212/2000 alla cui stregua “*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*”. Per avvedersene, conviene considerare alcune premesse.

Come si diceva, unitamente agli elementi equipollenti della condotta, nel delitto di frode ex a. 3 decreto 74/2000, si mantiene la necessità dell’indicazione, in una delle *dichiarazioni* annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, di *elementi attivi* per un ammontare *inferiore* a quello effettivo o di *elementi passivi fittizi*, entro

soglie quantitative definite normativamente, con l'aggiunta, quale elemento di novità, dell'espresso riferimento anche all' "*ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta*".

Rispetto agli **elementi passivi fittizi**, nel regime previsto dalla legge 516/1982, la presenza nell'art. 4 lett. f) della previsione che le false indicazioni per avere rilevanza penale dovevano essere idonee a ostacolare l'accertamento di **fatti materiali**, aveva persuaso che essa punisse solo comportamenti diretti ad evidenziare costi inesistenti nella realtà od ad occultare ricavi materialmente esistenti; erano, invece, escluse dai fatti penalmente rilevanti tutte le manovre valutative e quelle organizzate in relazione a costi che, pur esistenti, erano ritenuti in violazione della normativa tributaria (per difetto della loro inerenza od alla loro deducibilità). Con il d.lgs. n. 74/2000, invece, si abbandonava l'impostazione di riservare al giudice penale solo la cognizione di fatti d'immediata percezione, dispensandolo da accertamenti difficili. Ciò apriva alla possibilità di affidargli la considerazione, tra gli elementi passivi, non solo di quelli attestanti fatti materiali non veri, ma anche di quelli relativi a costi, esistenti nella realtà materiale, ma **indicati in violazione della normativa tributaria**. Non casualmente, del resto, il legislatore utilizzava il termine fittizio. Come notato da attento osservatore, sul punto, infatti, "*se il legislatore avesse voluto con questa norma includere solo i costi materialmente insussistenti avrebbe ripetuto quella specifica indicazione (ai soli fatti materiali) contenuta nell'abrogato art. 4 lett. f) o, comunque, avrebbe usato il più appropriato concetto di inesistenza che, peraltro, ha utilizzato nell'art. 2 allorché ha voluto far riferimento ad una tale nozione (di inesistenza materiale). A dette argomentazioni letterali si deve aggiungere, in modo determinante, che questa volontà del legislatore si è, con evidenza, esplicitata in relazione a quanto stabilito nell'art. 7 ove si prevede che non danno luogo a fatti punibili dagli artt. 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza qualora ciò sia avvenuto sulla base di metodi costanti di impostazione contabile. Infatti, con questa norma si chiarisce, in modo esplicito, come anche la **violazione dei principi di competenza**, che può tradursi nella considerazione di costi effettivamente sostenuti ma indicati in dispregio alla normativa tributaria, rientri nel concetto di fittizietà descritto dagli artt. 3 e 4; in vero, non avrebbe, diversamente, senso aver previsto una tale causa di non punibilità in relazione a condotte che già di per se non rientrerebbero nella fattispecie penale*"²¹. La giurisprudenza, nel richiamare le diverse istanze di interpello preventivo previste dalle norme tributarie, si concentrava sull'art. 16 d.lgs. n. 74/2000 ("adeguamento al parere del comitato per l'applicazione delle norme antielusive") nella parte in cui prevedeva la non punibilità di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21 l.n. 413/1991, si fosse uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previste dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le

²¹ G.L. Soana, APPUNTI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI E DI ELUSIONE FISCALE, 2012

operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso. Norma dalla quale – secondo la Suprema Corte – si doveva dedurre che *“l’elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale in quanto in caso contrario non vi sarebbe stata la necessità di una esimente speciale per la tutela dell’affidamento se l’elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun elemento né testuale né sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione”*.

Dal rilievo di queste notazioni s’era diffusa la convinzione che elementi passivi fittizi potessero essere non solo quelli inesistenti nella realtà ma anche quelli che, pur effettivi, erano **indeducibili** (ad esempio per la mancanza dei requisiti della competenza o della inerenza) ai sensi delle disposizioni di legge od ancora quelli **non di competenza di quell’esercizio**. La fittizietà dell’elemento passivo coincideva con la mancanza di corrispondenza non solo con la realtà materiale ma anche con quella tributaria, in presenza di violazione di essa²². Anche la Suprema Corte è intervenuta affermando la rilevanza penale delle **spese** indicate indebitamente nella dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette laddove queste **non** siano **inerenti** all’attività del soggetto dichiarante (una società) essendo, allora, stati indebitamente imputati tra le spese di esercizio dell’impresa. Aggiungendo che laddove si accerti la non inerenza della prestazione ricorrono le ipotesi di reato della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) o della dichiarazione infedele (art. 4)²³.

Ma ora, nello schema di decreto, degli articoli 7 e 16 del d.lgs. n. 74/2000 (disposizioni che attualmente non distinguono le predette condizioni di non punibilità a seconda che venga in rilievo il delitto ex a. 3 ovvero quello ex a. 4 del decreto legislativo 74/2000) è prevista l’abrogazione. Non solo. Per il delitto di dichiarazione infedele è espressamente prevista l’irrilevanza *“della non corretta classificazione dell’inerenza o della non deducibilità di elementi passivi reali”*. Quali conseguenze trarne in punto di possibilità di contrasto penale dell’evasione fiscale, allorché si camuffi da elusione fiscale, che presuppone inevitabilmente una lettura del debito di imposta secondo le regole tributarie?

²² IZZO, *Rilevanza della nozione di elementi passivi fittizi nei reati dichiarativi*, in *Il Fisco*, 2001, 7584; STEVANATO, *Gli elementi passivi fittizi tra inesistenza e ineducibilità del costo*, in AA.VV., *Fiscalità d’impresa e reati tributari*, a cura di R. Lupi, Milano, 2000, 107 e ss; BERSANI, *L’interpretazione del concetto di “fittizietà” nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Dir. pen. e proc.*, 2003, 373. Interpretazione questa che è stata avallata anche Guardia di Finanza - che ha indicato come per elementi passivi si devono intendere quelli costituiti da componenti negative non vere, non inerenti, non spettanti o insussistenti nella realtà (Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 14 aprile del 2000 n. 114000, in *Il Fisco*, 2000, 6230) - e dalla giurisprudenza che ha valutato come qui **rilevanti anche i costi indicati in violazione della normativa tributaria**

²³ Cass., Sez. III, 26.11.2008/23.1.2009 n. 3203, Cavalli, in *Fisco*, 2009, 885, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 335, in *Riv. G.d.F.*, 2009, 453, in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 121, ed in *Corr. trib.*, 2009, 871; in modo analogo richiamando questa decisione: Cass., sez. III, 20.9.2011, n. 41444, in *Fisco*, 2011, 7510 ed in ed in *Riv. dir. trib.*, 2012, III, 1; Cass., sez. III, 7.10.2010, n. 45056, SEMERARO, in *Fisco*, 2011, 246 ed in *Giur. It.*, 2011, 2135

§ 4. LIMITI AL CONTRASTO PENALE DELL'ELUSIONE FISCALE.

Merita ricordare che, dopo orientamenti contrastanti, già prima della sentenza n. 7739/2012, la Corte s'era espressa in senso favorevole alla punibilità dell'elusione fiscale con la pronuncia Ledda (III, n. 26723/2011), notando che *“il reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4, è configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare”*), oltre che con la pronuncia Catagnara (III, n. 29724/2010)²⁴. Dopo la sentenza n. 7739/2012 della II^a Sezione penale della Cassazione, la situazione della giurisprudenza pareva essersi consolidata nel senso del riconoscimento della **rilevanza penale della elusione fiscale legislativamente (pre-)tipizzata**, secondo il seguente principio di diritto: ***“non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva”***. A sostegno della rilevanza penale delle ipotesi normativamente tipizzate di elusione fiscale, la Corte ha richiamato la definizione di imposta evasa ex a. 1 lettera f) del d.lgs. n. 74/2000 nonché l'esistenza di varie istanze di interpello presenti nel sistema tributario (art. 11 legge n. 212/2000, 21 legge n. 413/1991, 16 d.lgs. n. 74/2000). Secondo la Corte, infatti, *“la affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poiché se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo “conforme ad una ragionevole prevedibilità”, tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico. Se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di*

²⁴ *“L'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia, che ricorre anche quando la società straniera abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima”*. In quest'ultimo caso, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni facenti capo a società avente residenza fiscale localizzata in territorio diverso dall'Italia, cosiddetta esterovestizione della residenza fiscale, era stato contestato il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, (omessa dichiarazione IVA) con riferimento ad una società avente residenza fiscale all'estero, ma che non possedeva un legame con il territorio di quello Stato, essendo priva di un'organizzazione di uomini e mezzi idonea ad operare in loco in piena autonomia gestionale ed aveva affidato la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura e ciò a prescindere dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima.

*settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di **impunità**, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza”.*

In altre parole, per la Corte di Cassazione²⁵ **il trasgressore di norme antielusive tributarie, preesistenti alla sua condotta è semplicemente un evasore, che merita la sanzione penale.**

Se poteva essere problematica l'individuazione di chiare distinzioni tra **norme a ratio antielusiva** (*appartenenti alla disciplina sostanziale dei tributi, che con finalità di contrastare le pratiche elusive, limitano o vietano detrazioni, deduzioni, detrazioni o crediti di imposta che altrimenti discenderebbero come effetti delle operazioni espressamente individuate dal legislatore, stabilendo in via immediata il loro regime giuridico*) e **norme espressamente ed autenticamente antielusive**²⁶ (*in forza delle quali l'amministrazione finanziaria può riqualificare una determinata operazione come elusiva, disconoscendone gli effetti, ossia imponendo il pagamento del tributo corrispondente alla operazione elusa*) questo poteva essere terreno elettivo di declinazione dell'esigenza di certezza, posta la sicura centralità di essa, considerando le conseguenze che la giurisprudenza penale ne trae²⁷. Ma il legislatore

²⁵ tali principi risultano condivisi anche dalla successiva giurisprudenza: Cass. III; 33187/2013; id., V, n. 36894/2013; id., IV, n. 7615/2014) e non contraddetti dalla pronuncia della III^a Sezione penale della Cassazione (n. 11976/2014)

²⁶ Pacifiche norme antielusive possono essere considerate le seguenti:

a) l'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973 ove in relazione all'ipotesi di interposizione fittizia di persone è indicato come possono essere imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona;

b) l'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973 - inserito dall'art. 7, comma 1, d.lgs. 8.10.1997 n. 358 e più volte modificato nel suo contenuto - nel quale è stabilito che non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi indebiti, qualora questi siano realizzati con una o più delle seguenti operazioni: trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzione ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende o di complessi aziendali; cessioni di crediti; cessioni di eccedenze d'imposta; operazioni di cui al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 544; operazioni da chiunque effettuate, incluse le valutazioni aventi per oggetto i beni ed i rapporti di cui all'art. 81, lettere c), c-bis) e c-ter), del testo unico delle imposte sui redditi;

c) l'art. 74, comma 2, del medesimo testo unico, relativamente alla qualificazione di determinate spese sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità, di propaganda, ovvero tra quelle di rappresentanza;

d) l'art. 110, commi 10 e 11 (previgente art. 76 commi 7-bis e 7-ter), del d.P.R. n. 917/1986 relativamente alla natura ed al relativo trattamento tributario delle operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all'Unione europea, aventi un regime fiscale privilegiato;

e) l'art. 3, comma 3, lett.a), del d.lgs. n. 466/1997 in materia di *dual income tax*: relativamente all'applicazione delle disposizioni ivi previste con riferimento a conferimenti di denaro provenienti da soggetti residenti.

²⁷ Nell'individuare alcune delle norme antielusive, la Cassazione (III, 19100/2013) ha segnalato che “specifiche norme antielusive sono rinvenibili nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, (*In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari dei soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona*) e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, (*Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti (comma 1). L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle*

delegato, in termini più radicali, sempre richiamandosi alla certezza del diritto, sembra essersi diversamente orientato, complicando le possibilità di contrasto del fenomeno con le sanzioni previste per il delitto dell'articolo 3 e vanificando a tal fine completamente lo strumento della dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000.

Quanto a tal ultimo reato, in realtà, sarebbe auspicabile introdurre qualche precisazione nel testo della novella con riferimento alla componente dei **“costi reali ma non inerenti”**. A fronte di un'onnicomprendensiva definizione (cfr art. 109, co. 5 TUIR) di “non inerenza” delle spese o delle altre componenti negative rispetto ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o non vi concorrono in quanto esclusi, si possono presentare situazioni ampiamente variegiate, nelle quali detti costi non inerenti possono importare l'acquisizione di beni rimasti sotto il controllo del soggetto contribuente che ne ha sostenuto il costo finanziario (pur se non in linea con il diretto perseguimento dell'oggetto sociale dichiarato) ovvero, con netta diversità di situazione, finiti sotto il controllo di soggetto estraneo e dunque persi definitivamente per il soggetto economico che ha sostenuto il relativo costo di acquisto e non più funzionali al perseguimento dei loro interessi. Nel campo penalistico le posizioni della giurisprudenza di legittimità paiono sostanzialmente univoche nel contrastare tali condotte, pur in assenza di una auspicata norma contro l'abuso dei beni sociali (cfr. relazione della commissione Greco). A fronte di casi non dissimili, alcune pronunce (Cass., II, 50087/2013) hanno affermato che “integra il delitto di appropriazione indebita aggravato dall'abuso delle relazioni di ufficio la condotta dell'amministratore, socio unico di una società a responsabilità limitata, che si appropria di denaro della società stessa distraendolo dallo scopo cui è destinato”²⁸. In tale contesto normativo, ragioni di deterrenza e di coerenza dell'ordinamento, potrebbero consigliare di derogare alla nozione oggettiva e naturalistica di non fittizietà rilevante ai fini del delitto ex a. 4, assumendo la rilevanza ai fini degli elementi passivi fittizi indicati dalla fattispecie penale in commento dei **costi “non inerenti e direttamente connessi a fatti di reato realizzati dal contribuente”** (come nel caso di appropriazione indebita e/o infedeltà patrimoniale). Ciò in coerenza con la previsione dell'articolo 14, co. 4 bis della legge n. 537/199 (indeducibilità dei costi e delle spese dei beni e delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o di attività qualificabili come delitto non colposo per le quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale). Ed a prescindere

*imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione (comma 2). Le disposizioni dei commi 1 e 2, si applicano a condizione che, nell'ambito, del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverso da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di credito...” comma 3). Dalla norma per ultimo richiamata emerge chiaramente **che per la rilevanza della condotta antielusiva è necessario che essa si estrinsechi in una delle operazioni tassativamente elencate dal comma 3**. E per la “individuazione” di siffatte operazioni non può che farsi riferimento alle norme del codice civile”.*

²⁸ Cass. II, n. 7484/2014: “nell'ipotesi in cui l'imputato del reato di appropriazione indebita di una somma di denaro neghi il fatto addebitatogli, l'onere della prova o di allegazione su di lui gravante non ha ad oggetto un fatto non avvenuto (mancata appropriazione) ma la dimostrazione di specifici fatti positivi contrari a quelli provati dalla pubblica accusa dalla quale possa desumersi il fatto negativo (mancata appropriazione) e, quindi, la prova della fondatezza della tesi difensiva”.

dall'operatività delle previsioni dell'articolo 14, co. 4 legge n. 537/1993 (alla cui stregua "nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 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") e dell'articolo 36, co. 34 bis D.L. n. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2006 (per cui "in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, 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").

§ 5. CONCLUSIONI

Rispetto alle molteplici forme di evasione presenti nella realtà, le fonti d'innescio dell'indagine penale restano, in gran parte, le stesse verifiche amministrative, connotate da ancor non sviluppata selettività dei contribuenti a rischio e numericamente esigue, oltre che con deterrenza flebile, per quanto spiegato. In tal senso, è possibile che la situazione dell'accertamento amministrativo evolva positivamente, specie in punto di potenziamento della persuasività connessa alla conosciuta disponibilità da parte del fisco di informazioni rilevanti e della capacità di selezionare contribuenti a rischio, con individuazione delle ipotesi più gravi di evasione di sicuro beneficio anche per il contrasto penale. Il riferimento è ai risultati che è legittimo attendersi dalle ristabilite *comunicazioni telematiche relative ai rapporti con i clienti e i fornitori intrattenuti dai soggetti IVA*²⁹, dalle risultanze del cd. *spesometro*³⁰ nonché dai nuovi *dati di sintesi dei rapporti finanziari*³¹ trasmessi nell'apposita sezione dell'Anagrafe Tributaria. Si tratta di elementi di sicura utilità in un'ottica evoluta di contrasto all'evasione fiscale, nella quale l'utilizzo delle informazioni non realizza solo scopi repressivi ma, soprattutto, informativi e persuasivi, al fine di indurre nei contribuenti la consapevolezza della rilevanza fiscale dei dati che li riguardano già nella fase dell'adempimento. *Accrescere la fedeltà fiscale, facendo sapere al contribuente che il fisco già sa.*

²⁹ Dal 2012 per effetto di quanto previsto dall'art. 2, comma 6, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, nel testo modificato dalla legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44 si è tornati alla comunicazione dell'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nell'anno con i clienti o i fornitori senza più limiti di importo.

³⁰ Obbligo di comunicazione per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione, cioè rivolte al consumatore finale e diverse dalle prestazioni professionali, se il relativo importo non era inferiore a 3.600 euro IVA inclusa.

³¹ consistenti nei saldi iniziali e finali e negli importi totali annuali delle movimentazioni 'dare' e 'avere' dei rapporti intrattenuti con operatori finanziari

Naturalmente la reazione penale è e resterà episodica, per sua natura e funzione, non potendo coltivarsi, né invero auspicarsi, pretesa alcuna che essa si svolga con la stessa sfera d'azione del controllo amministrativo. Non sarebbe, del resto, neppure immaginabile né certo sostenibile l'instaurazione di centinaia di migliaia di processi presso le sedi giudiziarie, già investite di variegate e crescenti incombenze. Ciò non significa, per converso, che la repressione penale in ambito fiscale possa essere ridotta a simulacro, allontanata dalla natura effettiva dei fatti economici, dall'obbligo di rappresentazione veritiera di essi nei documenti contabili e nei bilanci, contenuta dietro forzate forme legali inveritiere, che nascondono realtà naturali diverse. Pena l'annientamento di un profilo fondamentale della deterrenza. E tantomeno questa operazione può essere condotta in nome di una certezza del diritto, declinata solo in direzione dell'allontanamento della reazione penale dalla sostanza dei fatti e dalla distinzione della nozione del debito d'imposta a fini amministrativi da quella rilevante ai fini dei reati più gravi. Quasi che l'obiettivo fosse la netta separazione dell'azione dell'amministrazione e delle Procure nel contrasto dell'evasione fiscale, la creazione di due linguaggi diversi, piuttosto che l'individuazione di forme e spazi, certi e garantiti, d'interconnessione istituzionale e funzionale. Ovvero che i mali del sistema, che è a dire le ragioni dell'evasione riposino non già nelle diffuse violazioni delle regole, ma nel pericolo, per vero allo stato davvero tenue, che aumentando i controlli, esse patiscano la repressione.

In uno scenario che, come in precedenza rammentato, la magistratura contabile ha definito “*desolante*” per l'evasione di massa, giungendo a dichiarare “*autolesionistica la condotta di chi correttamente adempie*”, in una realtà in cui *un accertamento “positivo” su due non produce alcun recupero e neppure desta l'interesse del destinatario*, finendo per tradursi in costo per lo Stato, in cui le imprese societarie, beneficiando dell'esclusione dei delitti tributari dall'alveo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, vengono sempre più frequentemente rette da amministratori di diritto impossidenti, privi di competenze e di saperi effettivi della realtà aziendale, per consentire agli amministratori di fatto di scampare gli effetti della confisca per equivalente, più di qualche perplessità induce l'ispirazione della legge 11 marzo 2014, n. 23 ed ancor più dei progetti di attuazione in cui essa si è sinora tradotta. Con la prima è stata conferita delega alla realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. E il legislatore delegato, nel presentare il rapporto sull'evasione fiscale del 2014, ha dichiarato “**prioritario** intervenire sul fronte della **certezza** del diritto. *Mutamenti frequenti e incisivi nel sistema tributario non solo generano costi aggiuntivi di adempimento (connessi con l'apprendimento delle nuove norme, l'instaurazione delle nuove procedure, gli inevitabili dubbi interpretativi iniziali, l'insorgere del contenzioso, ecc.) ma modificano anche le convenienze relative su cui erano basate le decisioni prese in passato, e soprattutto generano incertezza. Troppo spesso, anche di recente, si sono avuti cambiamenti piuttosto radicali su aspetti strutturali del nostro sistema fiscale, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio-lungo periodo della politica tributaria. L'incertezza in campo fiscale, come in altri settori del diritto, è infatti deleteria per le decisioni di investimento e, quindi, per la crescita. Stabilità e certezza nell'ordinamento tributario, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati,*

*almeno quanto il livello effettivo di tassazione. In concreto la legge delega fiscale prevede l'introduzione di una definizione generale di abuso del diritto e dell'elusione, che ne chiarisca la portata e le conseguenze sul piano sanzionatorio. Si prevedono anche, sul punto, specifiche regole procedurali destinate a garantire un efficace confronto con l'Amministrazione fiscale e a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente. La finalità è quella di contemperare l'aspettativa delle imprese di operare in un quadro più stabile e certo con la necessità per il fisco di uno strumento di contrasto efficace nella lotta ai fenomeni elusivi*³².

In definitiva, un'opera di disagiata equilibrio, che rischia di tradursi in equilibrismo: in nome della certezza (e chi potrebbe dissentire da tanto importante esigenza) anche un monito chiaro a non scompaginare oltre i programmi di chi organizza la propria attività d'investimento su pratiche di risparmio fiscale potenzialmente elusive, ovvero evasive in termini fiscali, accompagnata da coesistente dichiarazione di lotta efficace ad esse. Miracoli delle parole.

³² Rapporto 2014, p. 6