

Evasioni e realtà penale

di Fabio Di Vizio¹

§1. PREMESSA: IL PRINCIPIO DI REALTÀ [2]

§ 2. I DELITTI “RIFORMATI” [7]

2.1 *La dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti* [7]

2.2 *La dichiarazione infedele* [13]

2.3 *La dichiarazione omessa* [22]

2.4 *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e l'ambito della irrilevanza penale delle operazioni abusive ex a. 10-bis legge n. 212/2000* [22]

2.5 *L'occultamento o la distruzione di documenti contabili* [33]

2.6 *I delitti di omesso pagamento dell'IVA e delle ritenute ed il nuovo delitto dichiarativo del sostituto* [27]

2.7 *L'indebita compensazione* [30]

2.8 *Il significato del pagamento del debito tributario: causa di non punibilità e attenuante* [37]

2.9 *La nuova aggravante per correo esercente attività di intermediazione fiscale* [46]

§ 3. UNA BREVE CONCLUSIONE [47]

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

§1. PREMESSA: IL PRINCIPIO DI REALTÀ

Con l'approvazione da parte del Consiglio dei ministri degli **schemi di decreti legislativi** “*sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*” e sulla “*revisione del sistema sanzionatorio*”², l'attuazione della delega fiscale (legge n. 23/2014) comincia a prender forma, secondo un **percorso tormentato e fiacco**³, non ancora ultimato⁴, con poche speranze di produrre risultati stabili⁵, a dispetto degli obiettivi della riforma.

Pragmaticamente, occorre riconoscere che nella materia vi sono da **comporre** interessi eccezionalmente vivi e non di poco momento, nel quadro di **affatto omogenee esigenze di diversi corpi intermedi e distinte categorie professionali**. Con espressione sintetica potrebbe dirsi che “*il contesto non è facile*”.

Come avvertito da più parti, è in allestimento qualcosa di più importante di uno svelto *maquillage* del Fisco. Si aspira a fondare una **diversa relazione tra amministrazione finanziaria e contribuenti nonché con le altre**

² Avvenuta, rispettivamente, nelle riunioni del 21.4.2015 e del 26.6.2015

³ La **legge 11 marzo 2014, n. 23**, ha conferito **delega** al Governo per la realizzazione di un **sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita** da attuare entro **dodici mesi** (26 marzo 2015). In considerazione dell'elevato numero di previsioni di delega non ancora attuate, e tenuto conto della complessità della materia, il 15 gennaio 2015 la Commissione Finanze della Camera ha avviato l'esame delle proposte di legge A.C. 2729 Capezzone e A.C. 2772 Causi recanti la **proroga del termine per l'esercizio della delega**. L'articolo 1, comma 2, della legge 24 marzo 2015, n. 34 (di conversione del decreto-legge n. 4 del 2015), riprendendo sostanzialmente il contenuto di tali proposte, ha prorogato di **tre mesi** il termine per l'**esercizio della delega** (vale a dire fino al **26 giugno 2015**). Con l'introduzione all'articolo 1 di un **nuovo comma 7-bis** si prevede che, qualora il termine per l'espressione del parere parlamentare cada negli ultimi trenta giorni precedenti il termine finale di scadenza della delega, ovvero successivamente a tale termine, operi una **proroga automatica di novanta giorni** del predetto termine di delega (**26 settembre 2015**).

⁴ L'articolo 1 della legge delega delinea una **procedura rafforzata** analoga a quella prevista per i decreti attuativi della legge sul federalismo fiscale. In base all'articolo 1, co.5 “*Gli schemi dei decreti legislativi di cui al comma 1, corredati di relazione tecnica, sono trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, che sono resi entro trenta giorni dalla data di trasmissione. Le Commissioni possono chiedere al Presidente della rispettiva Camera di prorogare di venti giorni il termine per l'espressione del parere, qualora ciò si renda necessario per la complessità della materia o per il numero dei decreti legislativi. Qualora la proroga sia concessa, i termini per l'emanazione dei decreti legislativi sono prorogati di venti giorni. Decorso il termine previsto per l'espressione del parere o quello eventualmente prorogato, il decreto può essere comunque adottato*”. Inoltre (art. 1 co. 6), “*Le relazioni tecniche allegate agli schemi di decreto legislativo adottati ai sensi della delega di cui alla presente legge indicano, per ogni ipotesi di intervento, l'impatto sul gettito, gli effetti distributivi sui contribuenti, le implicazioni in termini di finanza locale e gli aspetti amministrativi e gestionali per il contribuente e per l'amministrazione. Secondo il disposto dell'articolo 1 co. 7, “Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente i testi alle Camere con le sue osservazioni, con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione. I pareri definitivi delle Commissioni competenti per materia sono espressi entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, i decreti possono essere comunque adottati*”. In base al comma 10 dell'articolo 1 “*Il Governo è delegato ad adottare, entro il termine di cui al comma 1, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e secondo la procedura di cui al presente articolo, uno o più decreti legislativi recanti le norme eventualmente occorrenti per il coordinamento formale e sostanziale tra i decreti legislativi emanati ai sensi della presente legge e le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme incompatibili*”.

⁵ Ai sensi dell'articolo 1, co.8 della legge delega “*Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di cui alla presente legge, entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi medesimi, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e con le modalità di cui al presente articolo*”.

istituzioni pubbliche, ivi compresa la **magistratura**, attraverso l'affinamento di un **linguaggio diversificato, costruito con omònimi**. Sono queste le parole che hanno la stessa forma e lo stesso suono, ma significati diversi. E' ora il caso dell'espressione "evasione fiscale", la quale, in esito alla riforma, assumerà contenuti profondamente distinti, a seconda del delitto e dell'ordinamento.

Ma prima di tutto, con la riforma fiscale, è in gioco un diverso modo di declinare, con la forma, la sostanza delle **libertà di intrapresa economica**. E' significativo, in tal senso, quanto notato dalla relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio (d'ora in poi solo relazione illustrativa). Nel testo governativo l'attuazione dei principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria, attraverso la stabilità del quadro giuridico di riferimento⁶, è ricollegata ad un obiettivo finale, evocato quasi come di livello superiore, individuato nel "*rafforzamento della competitività del Paese a livello internazionale*". La stessa esigenza di predeterminazione delle conseguenze dell'inadempimento degli obblighi fiscali appare parametrata all'esigenza primaria che le "*sanzioni che non siano percepite dal destinatario, potenziale investitore, nazionale o straniero, come sproporzionate e disincentivanti di nuove possibili scelte di investimento*". Espressioni di una sviluppata **cultura economico-centrica** dell'assetto del diritto e della sua funzione ausiliaria rispetto alle prioritarie esigenze di sviluppo.

In questo quadro di dichiarata **sensibilità per le esigenze della crescita**, la relazione illustrativa sottolinea alcuni **obiettivi della revisione della materia delle sanzioni**: (i) la riduzione dell'area di intervento della sanzione penale ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo; (ii) la riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità; (iii) l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, per garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato; (iv) l'attribuzione all'impianto sanzionatorio amministrativo della repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e

⁶ Dalla relazione illustrativa, p. 19: "*da intendersi riferita non solo alla disciplina sostanziale dei singoli tributi o alla trasparenza e semplificazione del rapporto fiscale, ma anche alla predeterminazione delle condotte illecite, alla certezza della misura sanzionatoria, alla rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione ed alla percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo*".

minore, rispetto al quale, tuttavia, la stessa legge delega detta ulteriori criteri di revisione.

Il progressivo **consolidarsi dell'opera di revisione** offre l'occasione per verificare i risultati sinora conseguiti ed in particolare per esaminare le prime forme con le quali il Governo ha dato **corpo ai contenuti della legge delega**, alcuni in origine evanescenti, con particolare riguardo agli effetti sul **sistema sanzionatorio penale e sulla configurazione dei delitti tributari**, tematiche cui è riservato lo scritto.

Con una **premessa necessaria**. Non tanto per prevenire dissensi, quanto per evitarne una catalogazione diffidente della riflessione che si sottragga al confronto con i contenuti delle osservazioni.

Quando il **"lungo sonno"** del legislatore s'interrompe (e non per tutti né sempre quel torpore è un male...), ci si può accontentare anche di **risultati "accettabili", figli del "contesto"**, pure **non perfetti**, che costituiscono almeno un primo passo, preferibile all'inerzia. Il **principio di realtà** (o di realismo) giustifica tal apprezzamento. Ma la direzione di un'azione legislativa *"con i piedi per terra"* deve essere quella giusta, ovvero almeno potenzialmente capace di creare un sistema *"più equo, trasparente e orientato alla crescita"*, scopo dichiarato nel titolo stesso della legge delega. In tal senso, è necessario un confronto con i **fenomeni reali e più preoccupanti** che inquinano il tessuto economico, senza rifugiarsi dietro operazioni di mera classificazione normativa.

Correndo il rischio dell'ovvietà, si **evade fiscalmente** in quanto ci si **sottrae all'adempimento** di obblighi tributari, formali e sostanziali, connessi ai **presupposti già sorti** dell'imposizione⁷. Quali situazioni di fatto, scaturigine dell'obbligazione tributaria, essi rilevano in quanto riconosciuti da norme tributarie, che, a loro volta, definiscono, tra l'altro, il soggetto passivo, l'imponibile, le aliquote, i criteri di classificazione e di imputazione.

La definizione di un'**evasione fiscale** di mero **rilievo amministrativo**, stabilmente **distinta**, non più solo per soglie **ma anche per nozioni, da quella di valenza penale**, costituisce forse la **novità più ragguardevole della riforma**. Ma anche **una delle più avventurose per l'effettività del sistema**.

⁷ Per le imposte sui redditi, tali presupposti sono il possesso dei redditi in denaro o in natura da parte delle persone fisiche, soggetti assimilati e delle società di capitali; per l'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti e professioni e le importazioni da chiunque effettuate.

Concentrare **l'attenzione penale**, per **alcuni delitti**, **solo** sui casi di **inesistenza materiale** delle componenti negative e neutralizzare per esse il rispetto delle regole tributarie - e non tanto quelle presuntive ma anche quelle che in via generale ne definiscono forme e condizioni di rilevanza - con **seria difficoltà** può produrre un **sistema più certo e più efficace**. Anzi, si rischia di introdurre elementi di **soggettivismo nell'illecito penale tributario**, anzitutto **per tipo di autore**. Escluso da esso stabilmente il contribuente capace di sviluppare, organizzare ed argomentare valutazioni, di pur ridotta trasparenza, la **sanzione penale viene riservata a quelli meno avveduti** nel nascondere i fatti materiali sotto "la polvere" delle valutazioni e della variabilità delle qualificazioni giuridiche. Oltre che, contro le intenzioni, di aprire spazi estesi all'**opinabile**, all'incerto ma anche all'**iniquo**.

Nessuno può negare il potenziale e **complesso rapporto tra falsità e valutazioni**, originante un dissidio entro certi limiti strutturalmente ineliminabile. Provare il falso di chi realizza un'operazione valutativa è disagiata ed ha sicuri margini di incertezza. Ma non tutte le valutazioni errate possono essere equiparate e trattate parimenti, non per tutte è razionalmente ammissibile arretrarsi sino alla condizione di indifferenza. E' lo stesso principio di realtà ad imporre di distinguere.

Occorrerà prendere atto, ad esempio, che nel settore delle rappresentazioni civili e fiscali dei fatti economici, finanziari e patrimoniali **l'ordinamento definisce espliciti criteri di determinazione e di valutazione** (cfr. ad es. art. 2426 c.c., 109 e 110 TUIR) assolvendo ad una funzione di predeterminazione, basata sull'**esigibilità del loro rispetto**. Senza di essa non potrebbe muoversi rimprovero e infliggersi sanzione alcuna, neppure extra-penale; esigenza da calibrare anche alla luce di un poderoso sistema normativo primario e secondario e di un imponente apparato consulenziale che assiste il contribuente e l'interprete.

In questo quadro, a risultare ingiustificata, non è l'ispirazione di ricostruire il fatto al di fuori di presunzioni formali e di inversioni dell'onere della prova in danno del contribuente. Quello che sorprende, piuttosto, è **la resa completa**, senza effettive modulazioni, nel delitto di dichiarazione infedele, **alle valutazioni**, di fatto stimate **tutte "opinabili e imperscrutabili"**. E parimenti

è a dirsi per **le tutte le violazione delle regole tributarie di inerenza e di deducibilità** dei costi reali.

In parte, è sin anche un'**impostazione velleitaria**, poiché **l'evasione fiscale** è, di necessità, **anche un fenomeno giuridico**, risultante dall'applicazione di **regole proprie**, definendosi in rapporto all'esistenza di fatti ed al rispetto delle norme tributarie che li governano. La sensibilità dell'evasore ai mutamenti delle regole fiscali e l'allenamento ad una condotta di camaleontico adattamento al progredire normativo corrisponde ad evidenza empirica che davvero non dovrebbe necessitare di dimostrazioni. Ma non andrebbe mai dimenticata, né sottovalutata.

L'ampia discrezionalità del legislatore nel decidere cos'è penalmente illecito e come organizzare la reazione avverso fenomeni di illegalità estesa, specie nella materia economica, non lo esonera dalla responsabilità degli effetti delle scelte, alcuni irrimediabili. In tal senso, una delle condizioni irrinunciabili è una buona **amalgama** tra la **chiarezza dei precetti e l'efficacia** dell'attività di **scoperta della loro violazione**, mantenendo seria la possibilità che quanto ricondotto alla più grave forma di riprovazione sociale (quella assistita da sanzione penale) sia effettivamente contrastabile con gli strumenti offerti per essa, senza renderli, nei fatti, impraticabili. La certezza del precetto senza effettività della sanzione, infatti, originerebbe risultati miseri ed un sistema penale "deriso" nella capacità di contrastare i fenomeni più gravi e più estesi di evasione, o che non si confrontasse con essi per effetto di innovazioni meramente classificatorie, nuocerebbe alla certezza delle regole non meno della loro oscurità; in nome della attesa crescita economica, si porrebbero solo le premesse di nuove insicurezze.

Se l'evasione fiscale è un **fenomeno reale** e di **mutevoli forme giuridiche**, come non pare possa dubitarsi, principio di realtà **impone di confrontarsi** con le sue effettive dimensioni, configurazioni e caratteristiche, **non** semplicemente di **classificarla in realtà diverse**, con il pericolo d'alimentarne involontariamente alcune, ovvero di affidarne il contenimento al solo ordinamento amministrativo.

Dappresso si cercherà di verificare quanto **l'ispirazione alta ed ambiziosa della delega** sia stata espressa nei decreti delegati in via di approvazione definitiva, offrendo un'analisi delle diverse **fattispecie penali**

incise dagli schemi di decreto sulla revisione del sistema sanzionatorio e sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (per la parte di rilievo). Con qualche finale osservazione.

§ 2. I DELITTI “RIFORMATI”

2.1 La dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti

Il delitto previsto dall’articolo 2 del d.lgs. 74/2000, nella fase di gestazione dello schema di decreto delegato, ha corso seri **rischi di rimodulazione mitigatrice**. Pericoli, nella versione finale, non solo sventati, ma addirittura contraddetti da un parziale **inasprimento** del disposto normativo.

Nello schema approvato nella riunione del Consiglio dei ministri della **vigilia del Natale 2014**, infatti, s’introduceva una soglia di mera rilevanza amministrativa dei documenti falsi (*“quando l’importo non rispondente al vero in essi indicato è superiore a euro diecimila, per ciascun periodo di imposta”*), specularmente prevista anche per la fattispecie di emissione di fatture o documenti per operazioni inesistenti (il delitto previsto dall’articolo 8 decreto legislativo n. 74/2000). La previsione aveva suscitato da subito numerose e giustificate polemiche⁸.

⁸ Nella probabile intenzione dei redattori la previsione avrebbe dovuto attuare uno dei criteri della legge delega 23/2014 (art. 8), ovvero la **proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dei comportamenti**, applicando sanzioni amministrative, in relazione ad *“adequate soglie di punibilità”*. Sennonché pareva davvero **discutibile** l’attitudine dell’innovazione di individuare un **grado di minor di offensività della condotta e d’inferiore fraudolenza sotto il profilo dell’elemento soggettivo**. Ciò anche considerando che secondo una componente non minoritaria della giurisprudenza di legittimità (Cass. Pen., VI, 6705/2015, Cass. Pen. III n. 20678/2012; id., n.25213/2011) nelle fattispecie penali tributarie le soglie costituiscono **condizioni obiettive di punibilità** e non elementi costitutivi del reato, apportando un **ulteriore aggravamento dell’offesa tipica**, già definita d questi ultimi; progressione che, in presenza della finalizzazione della condotta all’evasione, per detta natura della soglia integrata, viene posta a carico del soggetto a prescindere dalla sua rappresentazione da parte di costui. L’introduzione di una soglia di punibilità per l’unico reato dichiarativo del decreto del 2000 che n’era sprovvisto, inoltre, sembrava **contraddire le ragioni della recente abrogazione della circostanza attenuante** prevista dall’articolo 2, co.3 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. Più di qualche **perplexità** suscitava, ancora, l’aspettativa riferita alla capacità della ipotizzata riforma di importare un’effettiva **riduzione del contenzioso penale** per le fattispecie sotto la soglia individuata (€ 10.000), davvero esigua rispetto ai valori medi presenti nell’esperienza giudiziaria, tenuto conto del collegamento con contegni raramente occasionali e/o improvvisati. Anzi, v’era il **rischio di un allentamento della riprovazione generalizzata** per una condotta di **“studiata” frode**. Evenienza in cui non è solo l’importo della evasione ad allarmare, quanto la scelta del contribuente di utilizzare, con consapevolezza decettiva, fatture e/o altri documenti attestanti operazioni inesistenti ed elementi passivi fittizi, attraverso una preordinazione ed organizzazione del comportamento dichiarativo fraudolento 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 essere detenuti a fini di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria; condotte che, come si vede, implicano **preparazione ed tenacia preoccupanti**, in quanto stabilmente orientate verso l’evasione, per di più reiterabili di anno in anno, potendo contare sulla minore intensità della sanzione. Con il rischio di introdurre solo un’**iniziale graduazione** e vulnerare i benefici di general-prevenzione connessi all’esistenza di un precetto chiaro e netto, senza graduazioni quantitative, estranee all’offesa tipica.

Con meritevole attenzione verso le ragioni delle critiche, il legislatore delegato ha rimosso l'ipotizzata soglia d'irrilevanza penale ed **esteso il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato in esame**, attraverso la **soppressione** del riferimento alla caratteristica della **annualità** delle stesse (articolo 2 del decreto), che in passato aveva operato come criterio selettivo di uno degli elementi costitutivi.

Si tratta di previsione con **effetti ampliativi sostanzialmente contenuti**, ove si passino in rassegna le principali ipotesi di **dichiarazioni infra-annuali** ai fini delle **imposte** sui redditi e sull'IVA, che restano le uniche imposte d'interesse del d.lgs. n. 74/2000 (cfr. art. 1, lett. b). Resta apprezzabile, ad ogni modo, lo sforzo di evitare ingiustificate condizioni d'irrilevanza penale rispetto a condotte sostanzialmente sovrapponibili a quelle già previste.

Si pensi alla **dichiarazione ex art. 5 DPR 322/1998** nei casi di **liquidazione** di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'art. 5 DPR 917/1986 e di imprese individuali⁹. Ovvero alle dichiarazioni **ex art. 5/4 DPR 322/1998**, d'inizio e di chiusura della procedura nei casi di **fallimento** o di **liquidazione coatta amministrativa**.¹⁰ O, ancora, alle dichiarazioni **ex art.5-bis DPR 322/1998** nell'evenienza di **trasformazione**, di **fusione** e di **scissione**¹¹ ed alle

⁹ In tal caso, il **liquidatore** o, in mancanza, il **rappresentante legale**, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa al **periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società** ai sensi degli articoli 2484 e 2485 del codice civile, ovvero per le imprese individuali **la data indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica**. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica.

¹⁰ In base all'**articolo 5/4** citato *"le dichiarazioni di cui al comma 1 sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione"*.

¹¹ In base all'**articolo 5 bis del DPR 322/1998** in caso di **trasformazione** di una società non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa **alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione**, entro l'ultimo giorno del **nono** mese successivo a tale data in via telematica. In caso di **scissione totale** la società designata a norma del comma 14 dell'articolo 123-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, deve presentare la dichiarazione relativa alla frazione di periodo della società scissa, con le modalità e i termini di cui al comma 1 decorrenti **dalla data in cui è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504 del codice civile**, indipendentemente da eventuali effetti retroattivi. Si tratta di disposizioni, in quanto applicabili, che valgono anche nei casi di trasformazione e di fusione di enti diversi dalle società.

dichiarazioni **ex art. 5 ter DPR 322/1998** dei curatori di **eredità giacenti** e degli amministratori di **eredità devolute sotto condizione sospensiva in favore di nascituri non ancora concepiti**.

Probabilmente, l'ampiato **interesse giudiziario** si appunterà sulle dichiarazioni **presentate** nelle ipotesi di **società in liquidazione**, sussistendo un collegamento tra l'estensione in esame e le norme sulla sopravvivenza delle società estinte introdotte con l'articolo 28/4¹² e 5¹³ del decreto legislativo n. 175/2014; almeno al momento in cui esse acquisteranno effettivo vigore. Senza giungere ad individuarvi quella premessa di *"inferno fiscale quinquennale"* evocata da alcuni commentatori rispetto ad un intervento normativo che ha cercato di porre rimedio ad una paradisiaca irresponsabilità nell'utilizzo disinvolto dello strumento societario, infatti, deve osservarsi che la Corte di Cassazione (V, 6743/2015) ha riconosciuto la natura sostanziale della recente norma sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese, escludendone l'efficacia retroattiva¹⁴ e riducendo non poco gli effetti della difforme valutazione proposta dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 31/E/2014¹⁵.

Non paiono incisi direttamente dalla riforma, invece, alcuni **nodi problematici** presenti nella riflessione giurisprudenziale a proposito della fattispecie penale dell'articolo 2 del decreto legislativo 74/2000.

¹² All'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni: a) il comma primo è sostituito dal seguente: «Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile **ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese**»; b) al comma terzo è aggiunto il seguente periodo: «Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria.».

¹³ I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le **imposte** dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

¹⁴ Giungendo alla conclusione che *"il differimento quinquennale (operante nei soli confronti dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione, indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., comma 2, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (richiesta che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente)"*.

¹⁵ Nella circolare citata l'Agenzia aveva sostenuto, invece, che *"trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento"*.

Il riferimento, anzitutto, è alla discussa **natura della falsità** attestata dalle fatture e dai documenti relativi ad operazioni inesistenti, essendosi consolidato un orientamento alla cui stregua essa ha riguardo sia a profili di falsità **ideologica** che **materiale** (come da ultimo ritenuto a più riprese dai giudici di legittimità: cfr. Cass., III, n. 27393/2012; id. 10987/2012; id. 9673/2011; n. 48491/2011; id., 46785/2011; contra: Cass., I, 32493/2004).

Parimenti, dal legislatore delegato non sono state spese parole sulla riconducibilità o meno alla nozione di “operazioni inesistenti” dell’**“inesistenza giuridica”** sostenuta da **finalità evasive**, ovvero della **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 artigianale¹⁶.

¹⁶ In base all’**art. 1, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 74/2000**, “*per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*” si intendono le “*fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l’imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*”. La falsità ideologica in esame può aver riguardo a **diverse forme di inesistenza**: - **oggettiva, totale o parziale dell’operazione** (le fatture sono emesse a fronte di operazioni in tutto o in parte non realmente effettuate; soprafatturazione: le fatture indicano i corrispettivi o l’imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale); - **soggettiva**: i documenti ideologicamente falsi riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Particolarmente controversa la tematica della inesistenza oggettiva dell’operazione. Nel caso di inesistenza oggettiva (assoluta o relativa) il soggetto passivo di imposta ottiene un indebito beneficio fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta sul valore aggiunto, mediante l’indicazione in una delle dichiarazioni relative a dette imposte di elementi passivi fittizi. Per alcuni pronunce, ogni divergenza tra la realtà fattuale e quanto risulta dai documenti fiscali integra le fattispecie di *ex artt. 2 ed 8 d.lgs. 74/2000*. Ne consegue, che un’operazione descritta in fattura con una qualificazione giuridica diversa da quella realmente ed in effetti posta in essere, genera comunque la falsità del documento fiscale¹. In altre parole, l’operazione descritta nel documento non si sarebbe mai realizzata, esistendo diversa operazione non rappresentata formalmente². È il caso della **cd. simulazione relativa**, nel quale nella fattura risulta descritto un negozio che, in quanto diverso rispetto a quello dissimulato e realmente voluto tra le parti per la disciplinare i reciproci rapporti, tuttavia consente un alleggerimento del peso fiscale. Un parte della dottrina ha valorizzato l’espresso richiamo contenuto nell’articolo 1, lett. a), d.lgs. 74/2000 alla necessità che la fattura o gli altri documenti siano emessi a fronte di operazioni “non realmente effettuate”, onde, l’inesistenza rilevante ai fini penali sarebbe solo quella materiale, non anche quella giuridica. Ne deriva che l’operazione, per integrare i reati *ex aa. 2 e 8 cit.* dovrebbe mancare “*in rerum natura*”. Non sarebbero inesistenti le evenienze di simulazione relativa, sussistendo un rapporto economico reale ed effettivo, i cui estremi sarebbero o riprodotti in fattura o negli altri documenti fiscali. In altri termini, nonostante una causa invertitiera, è reale (avviene in *rerum natura*) il passaggio di denaro tra gli interessati. Ciò che in concreto rileverebbe ai fini della ritenuta inesistenza dell’operazione è che il costo o la spesa, o il trasferimento del denaro non sarebbero effettivamente avvenuti. Verrebbe in questo modo limitato il numero di situazioni attratte nella fattispecie penalmente rilevante. Come accennato, la **giurisprudenza di legittimità è attestata su posizione più rigorose** (Cass., 15 gennaio 2008, n. 1996, cit., secondo cui il reato di cui all’art. 2, d.lgs. n. 74/2000, << *sanziona ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale tenuto conto della pericolosità - in ordine alla tutela dell’interesse fiscale - insita nell’utilizzazione di documenti e fatture falsi (...)* >>; Cass., 6 marzo 2008, n. 13975, per la quale nella locuzione operazioni non realmente effettuate ai sensi dell’art. 1, d.lgs. n. 74/2000 sono ricomprese, in quanto comunque inesistenti, anche le operazioni aventi qualificazione giuridica diversa: << *il finanziamento è cosa ben diversa dall’acconto su future forniture, in quanto esso prescinde del tutto da queste e quindi non è correlato da alcuna controprestazione; le due operazioni hanno in comune soltanto la movimentazione di fondi, ma tutto il resto è differente: il regime fiscale (le operazioni di finanziamento sono esenti da Iva, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ex art. 10, n. 1), quello contabile, quello civilistico (avendo tutt’altra natura e oggetto il contenuto dell’accordo)* >>. Analogamente, Cass., 7 ottobre 2010, n. 45056; Cass., 8 luglio 2010, n. 26138; Cass., 21 gennaio 2004, n. 5804; Cass., 10 ottobre 2002, n. 38199; Trib. di Torino, 15 febbraio 2010, che ha ritenuto configurabile il reato *ex art. 2*, laddove il contribuente, pur riportando in contabilità costi reali riferiti alle retribuzioni effettivamente corrisposte agli operai dell’azienda pagati in nero, aveva indicato in fattura quale causale delle operazioni fittizie. Nella medesima

Silenzio del riformatore rilevabile anche su altri profili, variamente discussi: (i) in punto di 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 (contra: Cass. III; 26.11.2008); (ii) in punto di definizione dell’esatto contenuto della “**fittizietà**” degli **elementi passivi** a fini della fattispecie ex art. 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**, anche solo in parte, **nella realtà** ovvero anche a quelle **non inerenti** o non spettanti in quanto **non deducibili**.

Non pare avventato ritenere che questa **scelta del silenzio** del legislatore delegato possa offrire un **canone ermeneutico significativo a favore delle letture più estensive**, tenuto conto del difforme contegno assunto su tematiche affini in relazione ad altre fattispecie penali, come nel caso del delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 decreto legislativo n. 74/2000. In tale ultima evenienza, infatti, come meglio si avrà cura di spiegare, il legislatore si è confrontato con le esigenze connesse alla rimodulazione dell’altro reato dichiarativo fraudolento (quello previsto dall’articolo 3 del decreto legislativo n. 74/2000) ed ha optato per precise nozioni di **fittizietà** e di **evasione**, incentrate sul profilo dell’**esistenza materiale** della componente di imposta significativa. In tal senso, diventano espressamente irrilevanti ai fini del delitto di dichiarazione infedele **ex art. 4 d.lgs. n. 74 cit.** le conseguenze della non corretta classificazione e valutazione di **elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti** (rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali), al pari degli effetti della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di **elementi passivi reali**, con generalizzata soglia di irrilevanza penale delle valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura

direzione, la giurisprudenza sviluppatasi nella vigenza della l. n. 516/1982: Trib. di Udine, 17 ottobre 1990; Trib. di Genova, 25 maggio 1994; Trib. di Tortona, 13 maggio 1988. Non mancano nella giurisprudenza di merito voci contrarie (G.U.P. Trib. Modica, 24 settembre 2002; Trib. di Trento, 13 giugno 2007, secondo cui << i casi di inesistenza meramente giuridica delle operazioni (che coinvolge il più ampio spettro di tutte le problematiche tributarie di tipo esclusivamente giuridico-valutativo delle operazioni compiute) rimangono estranei alla sanzione penale >>) che escludono la sussistenza dei reati, ex artt. 2 e 8, d.lgs. 74/2000, in caso di contestazione di inesatta qualificazione giuridica di un’operazione.

inferiore al 10 per cento da quelle corrette. L'aver confinato detta previsione al delitto ex art. 4 cit. costituisce una **conferma** della volontà del legislatore della riforma di optare per **nozioni diversificate di evasione**, con contenuti declinati differentemente a seconda della tipologia di delitto ed avvalora, per proprietà differenziale, l'estensione del delitto ex art. 2 cit. a forme di **inesistenza giuridica** o di **fittizietà giuridica**, già intervenuta in ambito giurisprudenziale.

E difatti, le uniche **precisazioni di portata generale contenute nello schema di decreto delegato** (art. 1 lettera b, d'integrazione dell'articolo 1 lettera f) del decreto 74/2000), a proposito della definizione della nozione di **imposta evasa** (*"non si considera imposta evasa quella **teorica** e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili"*) non paiono pregiudicare la valutazione esposta, costituendo la trasposizione in diritto positivo di approdi giurisprudenziali già consolidati¹⁷, volti ad definire il **tributo effettivamente dovuto**, tenuto conto della necessità di osservare tutte le previsioni di legge, in conformità ai principi costituzionali della capacità

¹⁷ Secondo la **Corte di Cassazione** (cfr., ex multis, Cass. civ. SS.UU., n. 15063 del 2002, nn. 8153 del 2003; Cass., V, n. 15452 del 2010) **la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore**, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del D.P.R. n. 600 del 1973 è - in linea di principio - **emendabile e ritrattabile**, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge, devono restare a suo carico. Ciò in quanto la **dichiarazione dei redditi** non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un **momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria**. Per la Corte, un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i **principi costituzionali della capacità contributiva** (art. 53 Cost., comma 1) e dell'**oggettiva correttezza dell'azione amministrativa** (art. 97 Cost., comma 1)". Tale emendabilità lascia, inoltre, impregiudicato il **diritto del contribuente di contestare l'imposizione anche davanti al giudice tributario** (Cass., n. 3304/2004). Una diversa tesi verrebbe a collidere con i principi di ragionevolezza, di capacità contributiva ed imparzialità della P.A., in quanto pur nell'esercizio dei suoi poteri di accertamento l'**Erario** è tenuto all'osservanza di tali principi e, pertanto, **così come accerta un maggior reddito, deve anche tenere conto della mancata parziale utilizzazione delle perdite relative ad esercizi precedenti, purché comprese nel quinquennio**, in quanto **il fine degli organi tributari è accertare il tributo effettivamente dovuto, in osservanza a tutte le previsioni di legge**. Né l'interpretazione restrittiva (alla cui stregua la compensazione tra la perdita fiscale non utilizzata ed il maggior reddito accertato ai fini dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche non potrebbe essere considerata poiché il contribuente può usufruirne solo se l'ha richiesta in sede di dichiarazione e non ope legis, onde, una volta che il contribuente ne ha usufruito solo parzialmente, una volta accertato un maggiore reddito non si potrebbe far luogo alla compensazione), non trova alcun fondamento nella lettera della norma che genericamente prevede per le società ed enti commerciali il computo in diminuzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi delle perdite di esercizi precedenti con l'unica condizione che tali perdite siano compensate entro il quinquennio. Peraltro, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 102 fa solo generico riferimento al reddito, senza alcun cenno specifico al reddito dichiarato ne' tanto meno a quello accertato. Onde, il principio che *"in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, la possibilità, prevista dall'art. 102 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (numerazione anteriore a quella introdotta dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), di computare la perdita di un periodo di imposta in diminuzione del reddito complessivo di quelli successivi, ma non oltre il quinquennio, non presuppone necessariamente che la relativa richiesta sia avanzata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi, dovendo essere presa in considerazione anche in sede di rettifica da parte dell'Ufficio - come peraltro si evince dalla norma, che fa solo generico riferimento al reddito, senza alcun cenno specifico a quello dichiarato od accertato - in quanto, così come la dichiarazione affetta da errore è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile se da essa derivi l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, secondo la legge, devono restare a suo carico, allo stesso modo l'Erario, dovendo osservare i principi di ragionevolezza, capacità contributiva ed imparzialità della P.A., è tenuto ad accertare il tributo effettivamente dovuto ed ha, quindi, l'obbligo di procedere a compensazione tra il maggior reddito accertato e la perdita fiscale non utilizzata, nei limiti consentiti dall'art. 102 cit., potendovi altrimenti provvedere il giudice tributario di merito in caso di omissione"*.

contributiva e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa. Una disposizione confermativa, dunque, di nozioni già acquisite anche al patrimonio del giudice penale. In tema di reati tributari, infatti, è stato sempre rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, *“da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, **privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale** che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario”*. In più occasioni, muovendo da tale premessa la Corte di legittimità ha annullato sentenze che avevano assunto come base di calcolo per determinare l'imposta evasa il solo prezzo di vendita della merce e non anche gli elementi negativi di reddito detraibili (Cass. Pen. III, 38684/2014) ovvero i soli ricavi ottenuti dalla vendita di un immobile in precedenza acquistato (ovvero il solo prezzo di vendita) e non anche il prezzo di acquisto del medesimo immobile (Cass. Pen. III, 21213/2008).

2.2 La dichiarazione infedele

Quanto al delitto di **dichiarazione infedele ex art. 4 decreto legislativo n. 74/2000**, la novella interpreta l'esigenza di “alleggerimento” dell'attuale configurazione della fattispecie ed esprime lo sfavore verso il rischio penale da parte del contribuente in relazione a comportamenti dichiarativi non fraudolenti connotati dall'effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette, *“correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni: "rischio penale" non sufficientemente circoscritto dalla previsione di un dolo specifico di evasione”*. Valutazioni riferite per tali nella relazione illustrativa, che le rafforza segnalando anche ragioni di opportunità sul piano della competizione tra ordinamenti¹⁸.

In tal senso, la riforma introduce, anzitutto, un consistente aumento delle **soglie d'irrilevanza penale**, tanto quanto all'**imposta evasa** (ora attestata sino a centocinquantamila euro rispetto agli originari cinquantamila euro, importo fissato solo quattro anni prima) quanto all'ammontare complessivo degli

¹⁸ Dalla relazione illustrativa: *“Il fenomeno ora indicato è foriero di conseguenze pregiudizievoli anche in termini macroeconomici. Sul piano della "competizione tra ordinamenti", esso rischia, infatti, di tradursi in un disincentivo alla allocazione delle imprese sul territorio italiano, stante la prospettiva che una semplice divergenza di vedute tra contribuente e organi dell'accertamento fiscale in ordine agli esiti delle operazioni valutative considerate porti, con inesorabile automatismo, all'avvio di un procedimento penale”*.

elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi **fittizi** (pari a tre milioni di euro, rispetto agli attuali due).

Come preannunciato, inoltre, secondo il disposto dell'articolo 4 dello schema di decreto in commento, **non rilevano ai fini dell'integrazione delle soglie penali** fissate dall'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 i **valori** corrispondenti a **non corrette classificazioni o valutazioni**, secondo i parametri tributari, di **elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti**, *“rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali”*. Né possono considerarsi a tal fine d'interesse penale gli **elementi attivi** sottratti all'imposizione per l'importo che consegue a violazione dei criteri di determinazione dell'**esercizio di competenza**, ovvero l'indicazione di **elementi passivi non inerenti o non deducibili**, secondo le regole tributarie (cfr. art. 109 TUIR), a condizione che gli uni e gli altri siano **reali**. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili le **valutazioni** che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b) dell'articolo 4 citato.

Cercando di porre ordine ad un'esposizione normativa obiettivamente intricata, l'assetto della nuova disciplina può essere spiegato nei seguenti termini.

Quand'anche determinino **evasione fiscale di rilievo amministrativo**, gli effetti di alcune **scorrette applicazioni di regole tributarie** non concorrono ad integrare le soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b) (imposta evasa o l'imponibile sottratto all'imposizione) della **fattispecie penale ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000**. In particolare, questo avviene nei seguenti casi:

- a. non corretta **classificazione o valutazione** di elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti, quale che ne sia l'importo o la percentuale di scostamento da quella corretta, purché ricorra la condizione di **trasparenza**, ossia che si svolga secondo criteri comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;
- b. non corretta **valutazione** di elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti, **anche in assenza** della ricordata

condizione **di trasparenza**, **ove lo scostamento** da quella corretta, per **ciascuna** di esse, sia **di lieve entità**, ovvero **inferiore al 10 per cento**, pur in presenza di altre nelle quali lo scostamento sia parimenti lieve e contenuto, quand'anche **cumulate** tra loro raggiungano un **importo**, in cifra assoluta, eccedente i limiti quantitativi delle soglie di punibilità **ex art. 4, co.1 lettera a) e b)** (come sembra osservare anche la relazione illustrativa);

- c. violazione dei criteri di determinazione dell'**esercizio di competenza** di elementi attivi e passivi reali;
- d. violazione dei criteri di **inerenza** o **deducibilità** di elementi attivi e passivi reali.

Meritano di essere segnalate, da subito, alcune **differenze** rilevanti rispetto alle previsioni del vigente articolo 7 d.lgs. n. 74/2000 (del quale lo schema di decreto annuncia l'abrogazione), il quale:

- (i) prevede cause di non punibilità applicabili **anche al delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 3 decreto 74/2000** (e non al solo delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 decreto 74/2000, come, invece, previsto nello schema di decreto);
- (ii) prevede che la violazione delle regole tributarie di imputazione delle componenti attive e passive del reddito all'esercizio di **competenza** non dia luogo a fatti punibili **solo ove** avvenuta sulla base di "**metodi costanti di impostazione contabile**", quand'anche **non corretti**, importanti come tali un differimento nel tempo dell'imposizione e dunque non una sottrazione definitiva di materia imponibile; elemento che la giurisprudenza di legittimità ha ulteriormente irrigidito richiedendo una corrispondenza emergente "*con **chiarezza** dalla lettura dei bilanci e delle scritture nella loro **integrità** e non sulla base di semplici rilievi a campione*" (Cass., III, 36910/2013); si tratta di aspetti (tanto la **costanza** della difforme impostazione contabile quanto la **generalizzata e chiara corrispondenza** ad essa delle regole di determinazione dell'esercizio di competenza concretamente seguite, sia pure in deroga rispetto a quelle tributarie) non più previsti nella

rimodulazione dell'articolo 4/1-ter d.lgs. n. 74/2000 proposta dallo schema di decreto;

- (iii) ha riguardo alle sole **valutazioni estimative**, ovvero quelle concernenti il quantum dell'imponibile, **di rilievo ex art. 2426 c.c.** (ovvero che riguardano le **immobilizzazioni materiali** soggette ad ammortamento, in relazione alla loro residua possibilità di utilizzo, le **rimanenze** di merci, con riferimento al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore del costo di acquisizione, **i crediti**, in relazione al valore di verosimile realizzazione, nonché gli **accantonamenti ai fondi rischi ed oneri**); per contro, sebbene appaia plausibile ritenere che risulteranno ancora significative quelle estimative, la riforma non introduce limitazione alcuna nei contenuti e negli importi delle valutazioni scorrette, definite (al ricorrere della condizione di mitigata trasparenza o per il limitato importo) irrilevanti in termini penal-tributari; l'articolo 7/1 **prevede una più precisa ed intensa condizione di trasparenza** delle scorrette rilevazioni contabili e valutazioni (peraltro, come detto, limitate a quelle estimative), richiedendo che si svolgano secondo criteri (di stima) comunque indicati nel **bilancio** (in concreto per lo più nella nota integrativa), e non anche, in alternativa, "*in altra documentazione rilevante ai fini fiscali*", come previsto dallo schema di decreto, espressione che richiama anche **carteggi di rilievo tributario sprovvisti di valenza comunicativa esterna**; del resto, la più intensa trasparenza esterna costituiva una delle ragioni che in passato, per evitare di insospettire i verificatori, aveva motivato la ritrosia alla spiegazione dei difformi criteri di valutazione seguiti.

Quanto sin qui osservato induce a ritenere abbandonata una delle consapevolezze espresse dalla relazione di accompagnamento del d.lgs. n. 74/2000, nella porzione in cui era stato stimato **ingiustificato** "*lasciare fuori dal campo di intervento punitivo le evasioni determinate, anziché da occultamento di ricavi o dall'esposizione di costi fittizi, da arbitrarie operazioni di ordine valutative, spesso più insidiose del primo*". Nella nuova relazione illustrativa, infatti, in senso diametralmente opposto si nota: "*In sostanza, il legislatore ha*

voluto mantenere una visione di favore in relazione a valori corrispondenti a non corrette valutazioni (secondo i parametri tributari) di elementi attivi e passivi, purché oggettivamente esistenti e nella misura in cui esse esistano in rerum natura”.

Nel quadro delle innovazioni appena rappresentate, infatti, scorrette **valutazioni, di qualsiasi percentuale ed importo**, connotate da **trasparenza mitigata**, di valenza solo interna, **al di fuori di qualsiasi corrispondenza con metodi costanti** di rilevazione contabile, potrebbero condurre a pre-constituire **alibi fiscali** e a **sottrarre definitivamente materia imponibile**; non meno che l'organizzazione volontaria di una serie di scorrette **valutazioni di importo** percentuale pure **modesto**, quand'anche **prive di qualsiasi trasparenza**. Esse, infatti, complessivamente considerate, potrebbero anche raggiungere **elevati importi assoluti di evasione fiscale**, penalmente neutralizzati in forza della previsione ipotizzata.

Ciò in linea con una sempre più radicata **tendenza normativa** a considerare penalmente irrilevanti le **scorrette valutazioni** nelle comunicazioni sociali¹⁹. Anzi, l'ampia **irrilevanza penale delle scorrette valutazioni tributarie** nella misura in cui siano **conformi a criteri comunque indicati nel bilancio** (ovvero, in alternativa, in altra documentazione rilevante ai fini fiscali) **non è affatto condizionata alla correttezza di questi ultimi**. In altre parole, non risulta che il legislatore subordini l'irrilevanza penal-tributaria all'utilizzo di difformi criteri civilistici ma pur sempre corretti²⁰.

¹⁹ A favore che dell'interpretazione che nel contesto normativo del riformato articolo 2621 c.c. “fatto materiale” alluda alla fisicità della cosa della natura con **esclusione delle valutazioni**, v. A. LANZI, *Quello strano scoop del falso in bilancio che torna reato*, in *Guida dir.*, 2015, f. 26 ; in senso analogo, pur con perplessità, R. BRICCHETTI, L. PISTORELLI, *Escluse le valutazioni dalle due nuove fattispecie*, in *Guida dir.*, 2015, f. 26, 60 ss cit.; nonché A. PERINI, *I “fatti materiali non rispondenti al vero: harakiri del futuribile “falso in bilancio”?*”, in *Diritto penale contemporaneo*. L'autore, in particolare, ha puntualmente osservato che “il passaggio tout court alla tipizzazione del mendacio che abbia ad oggetto i (soli) “fatti materiali” pare davvero porre termine alla risalente querelle per erigere un **argine**, a questo punto probabilmente davvero invalicabile, **all'attribuzione di rilevanza penale a qualsivoglia procedimento valutativo**. Se, infatti, si è visto quanto aspro fosse il dibattito allorché la norma (prima del 2002) attribuiva rilevanza ai soli “fatti”, è chiaro che ora l'impiego dell'aggettivo “materiali” va inequivocabilmente nel senso di **escludere ogni sorta di valutazione dalla sfera applicativa della fattispecie**. E ciò tanto più laddove si consideri che, in un primo momento, il disegno di legge n. 1921 prevedeva di attribuire rilevanza alle “informazioni” false, adottando così un'espressione lessicale indubbiamente idonea a ricomprendere le valutazioni: è allora chiaro come l'esplicito cambio di rotta nella formulazione della fattispecie²² si riveli foriero di un'indicazione interpretativa davvero impossibile da ignorare”. Contra, all'esito di una complicata lettura sistematica, essenzialmente sostenuta dalla consapevolezza degli effetti paralizzanti e sostanzialmente abrogativi delle norme di nuovo conio derivanti dalla lettura contraria: F. MUCCIARELLI, *Le “nuove” false comunicazioni sociali: note in ordine sparso*, in *Diritto penale contemporaneo*.

²⁰ E' noto, in tal senso, che del tutto legittimamente **i criteri di valutazione delle voci di bilancio possono essere diversificati in funzione delle differenti finalità perseguite**. Dalle principali **finalità** imposte dal codice civile (la conservazione dell'integrità del capitale sociale) e dalla legge fiscale (l'individuazione di una corretta base reddituale del prelievo) conseguono, infatti, diversi criteri di valutazione. Sostenuto dalla preoccupazione di mantenere l'integrità del capitale sociale a garanzia, tra l'altro, di coloro che intrattengono rapporti con la società (finanziatori, fornitori, clienti, ecc.), il codice civile detta una serie di criteri per la valutazione delle attività e passività di bilancio, per evitare che l'operazione di valutazione scavi l'integrità del patrimonio societario. **I criteri di valutazione civilistici sono quindi fondati sul principio della prudenza**, alla cui stregua non rilevano gli utili sperati ma le perdite presunte. Diverse sono le necessità imposte dalla salvaguardia del “giusto” imponibile fiscale, in funzione della quale i criteri di valutazione

Si consolida l'orientamento normativo di cui si diceva e si offre ulteriore **conferma della lettura abrogativa del rilievo penale dei contenuti valutativi delle comunicazioni sociali**, in conseguenza della riforma introdotta dalla legge n. 69/2015. Non pare davvero immaginabile, infatti, che la ragione di non punibilità penale della scorrettezza valutativa tributaria - ovvero la conformità di essa a *criteri comunque indicati nel bilancio* ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali - resti poi sanzionata in termini penali, ad altri fini, nell'ambito della tutela delle veridicità delle comunicazioni sociali.

Analoghe considerazioni critiche possono svolgersi per l'**irrilevanza** ai fini del delitto in esame della **violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza** di elementi attivi e passivi reali. Come visto, essa è **generalizzata e non è più condizionata** al collegamento con **“metodi costanti di impostazione contabile**”. Rappresentazioni contabili “schizofreniche”, dunque, non sono più di ostacolo al valore giustificativo dell'errore.

Rispetto ai rilievi critici di alcuni commentatori che non comprendevano il persistente “accanimento” manifestato attorno al rispetto del criterio di competenza nel momento in cui le perdite sono divenute fiscalmente rilevanti, si possono immaginare **casi** in cui risulta seriamente **discutibile l'irrilevanza penale** della violazione dei **criteri di determinazione dell'esercizio di competenza**, pur in presenza di elementi attivi e passivi reali. Si ponga mente all'evenienza di un'agevolazione fiscale temporanea, in cui lo “slittamento di costi e ricavi” sia modulato ed organizzato solo avendo riguardo all'esigenza di massimizzare gli utili nel periodo di esenzione, in modo da ridurre la tassazione. Ovvero, forse più persuasiva, all'ipotesi di un soggetto passivo che decida di anticipare la contabilizzazione di ricavi, al fine di poter utilizzare la parte residua di una perdita, generatasi il quinto esercizio precedente, la quale, ai sensi

delle voci in bilancio devono evitare che valutazioni ingannatrici ridimensionino gli utili (anche con perdite) al fine di sottarli alla tassazione. I conseguenti criteri di valutazione ricomprendono tutte le componenti positive (ricavi) e escludono le componenti negative (costi indeducibili) fiscalmente non legittime, non inerenti e non di competenza. I criteri di valutazioni, per le singole voci, possono dunque essere ben contrastanti tra di essi. In concreto, non di rado, specie per le società di ridotte dimensioni, nell'esperienza italiana si è registrata la **pericolosa tendenza ad optare per la “famiglia” di valutazione consigliata dall'applicazione della normativa fiscale, in modo da evidenziare in bilancio un utile d'esercizio già pronto per la tassazione** (identificando, impropriamente, il reddito di bilancio con il reddito imponibile), con disapplicazione delle norme civilistiche. Mentre le norme fiscali andrebbero applicate in un momento successivo, ovvero in fase di compilazione della dichiarazione dei redditi, al momento delle “riprese fiscali”, cioè delle correzioni apportate all'utile di bilancio per renderlo compatibile dal punto di vista fiscale, trasformandolo in reddito imponibile.

dell'articolo 84/1 TUIR non potrebbe essere riportata al successivo periodo di imposta.

A ben vedere, l'imputazione di una componente reddituale in violazione del principio di **competenza** viene trattata come **trasgressione meramente formale**, al pari della violazione delle regole della più generale disciplina della **deducibilità fiscale**. Esse ricevono lo stesso trattamento nel disegno della riforma: in quanto attengano ad **elementi reali**, esse sono considerate violazioni formali **prive di significato per la fattispecie penale** di dichiarazione infedele ex art. 4 decreto legislativo 74/2000.

Ciò significa che sarà irrilevante l'indeducibilità fiscale di **costi** dell'impresa, quand'anche privi del requisito temporale della **competenza** (art. 109/1 TUIR), anche senza una contabilità regolarmente tenuta, purché risulti *aliunde* la **reale esistenza**.

Ma anche altre **cause di indeducibilità**, sempre con **connotazione formale**, perderanno rilievo ai fini del delitto dichiarazione infedele, ove si appuri l'esistenza materiale del costo. Si pensi alla violazione della regola di necessaria imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza (art. 109/4 TUIR), che già soffre alcune eccezioni.

Ancora, irrilevante ai fini del delitto in commento risulterà il rispetto dell'**inerenza del costo all'attività dell'impresa** (art. 109/5 TUIR). Eppure, in tal caso, la **questione può essere molto più sostanzialistica** e non corrispondere a semplici profili formali, come potrebbe ritenersi ove ci si limitasse a considerare le sentenze della Cassazione (nn. 5302 e 5305 del 9.4.01) che hanno ritenuto l'inefficacia probatoria e quindi la indeducibilità delle fatture e parcelle con descrizioni troppo generiche, per mancanza di inerenza. Al riguardo, sarebbe stato **consigliabile introdurre qualche precisazione nel testo della novella**. A fronte di un'onnicomprendente 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 davvero variegata, in punto di profili formali e sostanziali**. Costi reali non inerenti (non in linea con il diretto perseguimento dell'oggetto sociale) possono importare l'acquisizione di beni rimasti sotto il controllo effettivo del soggetto che ne ha sopportato il costo finanziario e dunque nella sua capacità

reddituale e contributiva; ovvero, con netta diversità di situazione, possono finire sotto il controllo di soggetto estraneo, **definitivamente perduti** per chi ne ha sostenuto il costo di acquisto né oltre funzionali al perseguimento dei suoi interessi. Nel campo penalistico la giurisprudenza di legittimità pare univoca nel contrastare tali condotte, pur in assenza di un’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**”*²¹. Rispetto alle società fallite, poi, non sussistono davvero dubbi sul sicuro rilievo di tali condotte, quali possibili forme di **bancarotta fraudolenta patrimoniale**. In dette evenienze (molto sostanziali e poco formali), ragioni di deterrenza, ma non solo, avrebbero consigliato di derogare la nozione oggettiva e naturalistica d’imposta evasa, insensibile alla non inerenza, assumendo rilevanti ai fini degli elementi passivi fittizi indicati dalla fattispecie penale in commento anche i costi **“non inerenti ove direttamente connessi a fatti di reato realizzati dal contribuente”** (come nel caso di appropriazione indebita, dell’infedeltà patrimoniale o della bancarotta ma anche della corruzione). Ciò in coerenza con la previsione dell’**articolo 14, co. 4 bis della legge n. 537/1993** sull’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 dall’operatività delle previsioni dell’articolo 14, co. 4 legge n. 537/1993²² e dell’articolo 36, co. 34 bis D.L. n. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2006²³. Ha davvero un senso che **ai fini del delitto di dichiarazione infedele sia divenuta irrilevante la violazione della regola di indeducibilità fiscale in relazione al pagamento di una tangente?**

²¹ E’ stato chiarito, ancora, (Cass. II, n. 7484/2014) che *“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”*.

²² 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”*

²³ In base al quale *“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**”*.

Senza voler disconoscere **alcune meritevoli intenzioni nel consolidamento della certezza del precetto penale**, esse sono risultate seriamente mitigate dalla **radicalità e rigidità della posizione** assunta in sede di riforma.

Si deve ritenere che la novella in esame abbia avuto riguardo essenzialmente all'ipotesi di **erronee interpretazioni di norme tributarie** (extra-penali) originate da **contegni colposi o volontari purché trasparenti** e comunque **non fraudolenti**, modalità estranea alla fattispecie penale in commento. Ma l'individuazione del confine, con la distinzione tra le diverse origini dell'errore - colposo, volontario ma trasparente, ovvero fraudolento e nascosto - può dirsi in concreto estremamente ardua. Essa non mancherà di offrire ragioni per un'intuibile **complicazione probatoria**, specie in relazione alle violazioni dei criteri di classificazioni e di imputazione chiaramente fissati dalla legge tributaria. Non pare congetturale indicare qualche problema di coerenza con le previsioni dell'articolo 5 del c.p., tenuto conto che l'inescusabilità dell'errore sulla legge penale (ove non ricorra ignoranza inevitabile: C.Cost. n. 364/1988) è estesa sia a quello che cade sulla struttura del reato, sia a quello che incide su norme, nozioni e termini propri di altre branche del diritto, introdotte nella norma penale ad integrazione della fattispecie criminosa²⁴.

La fattispecie penale in commento assume ora una **chiara nozione di "elementi passivi fittizi"**, orientata con decisione, a favore di un'**interpretazione "effettiva e naturalistica"** di essi. Nel contesto dell'accertamento dell'illecito penale ex art. 4 cit., dunque, **fittizio** equivale adesso certamente a **"non rispondente alla realtà"**, non più a "scorrettamente determinato in base alle regole fiscali", nozione giuridica propria, piuttosto, dell'accertamento tributario, ad essa confinata.

Ma già il **criterio dell'effettività** (in forza del quale il dato fattuale delle componenti che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti come quello della gestione sociale devono prevalere sulle classificazioni e sulle qualifiche formali) poneva un **limite all'operatività di regole formali o presuntive rilevanti nel solo contesto tributario**, secondo metodi di accertamento peculiari e regole probatorie del tutto caratteristici di esso. Come detto, da tempo la Cassazione (cfr. Cass., III, n. 20678/2012) ha chiarito che "per

²⁴ Dovendosi intendere per legge diversa dalla legge penale> ai sensi dell'art. 47 cod. pen. quella destinata in origine a regolare rapporti giuridici di carattere non penale e non esplicitamente incorporata in una norma penale, o da questa non richiamata anche implicitamente (Cass., Sez. 4, *Sentenza n. 37590/2010 Rv. 248404*).

imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una *prospettiva di **prevalenza del dato fattuale reale** rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario*"²⁵.

Appare evidente che il legislatore non si è fidato di questa sensibilità interpretativa testimoniata dai giudici, con il rischio però di ingenerare comportamenti abusivi sostenuti da interessate letture alternative dei criteri che caratterizzano l'ordinamento tributario, ora rese “**prevalenti sul dato fattuale reale**”.

2.3 La dichiarazione omessa

Il **delitto di omessa dichiarazione ex art. 5 decreto legislativo n. 74/2000** registra un serio **inasprimento della pena** (con accrescimento della reclusione, ora prevista da un anno e sei mesi sino a quattro anni), in parte contraddetto da **un'estensione della soglia di irrilevanza penale dell'imposta evasa**, salita da 30.000 sino a 50.000 euro, per ciascun imposta, maturata su base annuale.

Difformemente da quanto era previsto nel precedente schema di decreto della vigilia di Natale 2014, **nessuna norma definitoria** sul modello di quelle ex **art. 4/1-bis e 1-ter cit.** sopra esaminate per il delitto di dichiarazione infedele, si delinea nella espressa trama normativa. Anche questo silenzio potrebbe anche orientare a ritenere che per tale fattispecie penale venga in rilievo una **nozione di evasione con connotati giuridici-valutativi più sviluppati**, in ogni caso contenuti entro il rispetto dei criteri di aderenza al fatto, di esclusione di automatismi nell'operatività delle presunzioni fiscali e di regole formali, in relazione all'effettiva capacità contributiva. Criteri che, per lo più, guidano anche le attuali valutazioni del giudice penale.

2.4 La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e l'ambito della irrilevanza penale delle operazioni abusive ex art. 10-bis legge n. 212/2000

²⁵ In tal senso Sezione 3 n. 21213 del 26/02/2008 Ud. (dep. 28/05/2008) Rv. 239983; Cass. pen. sez. 3^a n. 21213 del 26.2.2008. “Ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche a entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario (Cass. pen. sez. 3 n. 21213/2008)”

Fortemente riveduto il **delitto ex art. 3 del d.lgs. n. 74/2000**, del quale risultano **dilatati i confini applicativi**, in *“attuazione del principio dell'articolo 8 della legge delega, secondo cui va dato rilievo ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa”*²⁶. Il risultato è stato conseguito attraverso una semplificazione della struttura dell'illecito penale, la cui condotta, come notato anche dalla relazione illustrativa, *“cessa di essere "trifasica", per divenire "bifasica" (mezzi fraudolenti-falsa dichiarazione)”*.

Per verificare tale effetto, conviene trascrivere la prima porzione del nuovo tessuto disciplinare: *“Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo **operazioni simulate** oggettivamente o soggettivamente **ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione** finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi **o crediti e ritenute fittizi**, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro unmilione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila”*.

Per intendere il significato innovativo della riforma occorre muovere dall'**attuale configurazione della fattispecie penale**.

Nella corrente formulazione, essa concreta un **reato proprio**, realizzabile solo dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, altresì vincolati alla tenuta della scritture contabili obbligatorie (cfr. art. 2214 c.c., 13, 14 e ss d.p.r. n. 600/1973, 23-25 d.p.r. n. 633/1972), restandone esclusi gli imprenditori agricoli ovvero i soggetti che percependo redditi da lavoro autonomo non esercitano professionalmente arti o professioni.

²⁶ In tal senso la relazione illustrativa

La **condotta** è articolata in **tre fasi tra esse collegate**:

- (i) falsa **rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie**;
- (ii) utilizzo di **mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento**;
- (iii) 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,

La **falsa rappresentazione** nelle scritture contabili obbligatorie:

- (iv) può presentarsi tanto in **forma** commissiva, quanto omissiva (cfr. mancata registrazione di elementi attivi);
- (v) assume rilievo ai fini della fattispecie in esame in quanto **si leghi a mezzi fraudolenti decettivi** (ovvero idonei ad ostacolare l'attività di accertamento, imponendo uno sforzo maggiore di quello ordinario in capo agli organi ispettivi), normalmente **antecedenti alla dichiarazione**, entrambe le componenti convergendo ad avvalorare il mendacio contenuto nella dichiarazione.

I mezzi fraudolenti, per parte loro:

- (vi) **non** possono avere **natura meramente omissiva**, essendo *“necessaria la sussistenza di un "quid pluris" rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile (Cass.III, 2292/2012);;*
- (vii) **non** sono integrati né dalla **semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione** (come sostenuto già dalla Relazione ministeriale al d.lgs. 74/2000 e come avvalorato dall'elaborazione giurisprudenziale più recente; cfr. Cass., III, n. 13641/2002), pur se finalizzata all'evasione, **né** dalla **semplice condotta di sotto-fatturazione**;
- (viii) possono consistere in una **documentazione falsa** (evidentemente **diversa dalle scritture contabili obbligatorie**, elemento già richiesto per l'integrazione della fattispecie) o in **artifici insidiosi**, volti a mistificare il vero ed ad impedire l'individuazione dei maggiori introiti ricavati (si pensi ai conti correnti appositamente

aperti per la gestione delle operazioni in nero, intestati a prestanomi difficilmente riconducibili al contribuente o allo schermo di società di comodo, o sui quali versati assegni che non recano l'indicazione del beneficiario come prenditore ma solo come giratario successivo; così Cass., III, n. 1725/1995)

La **riforma** si segnala per i seguenti **profili**, alcuni seriamente **innovativi** ed in genere **ampliativi** delle potenzialità repressive della fattispecie:

- (i) è **eliminata** la “**falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie**” quale imprescindibile e distinto elemento costitutivo della condotta; ne consegue l'ampliamento del novero dei potenziali autori del reato, ormai realizzabile dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi anche se non vincolati alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie; l'elemento soppresso può pur sempre essere ricondotto (diversamente dal passato) 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. art. 3/2 novellato);
- in luogo della previsione di necessitata interconnessione dei singoli elementi, viene introdotta una **relazione alternativa** (segnalata dalla congiunzione disgiuntiva “ovvero”) tra **operazioni simulate** (elemento nuovo), **utilizzo di documenti falsi** o di **altri mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria; ciò testimonia l'**equipollenza** di tali elementi (“operazioni simulate”, “documenti falsi”, “altri mezzi fraudolenti”) e dunque l'autosufficienza di ciascuno ad integrare la condotta del delitto, in parte innovando rispetto al precedente necessario collegamento; come nota la relazione illustrativa a proposito degli altri mezzi fraudolenti “*quest'ultimo è, in effetti, il genus che abbraccia le precedenti species, la cui menzione preliminare giova, peraltro, ad illuminare la valenza del concetto di «fraudolenza. Al riguardo, è parso preferibile continuare ad impiegare la formula «mezzi fraudolenti», anziché «comportamenti fraudolenti» (come nella legge delega), anche per garantire la continuità con gli approdi interpretativi al riguardo raggiunti nell'ormai significativo periodo di vigenza del decreto legislativo n. 74 del 2000*”;

- caratteristica comune di ognuno di tali equivalenti elementi dev'essere l'idoneità **“ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria”, attitudine decettiva** sottolineata con maggior forza rispetto al primo progetto di schema di decreto²⁷; connotazione non esplicitata nel caso di operazioni simulate, si ritiene solo in quanto in quanto ritenuta normale portato di esse, e da riconoscere in concreto nel caso di “documenti falsi” e “altri mezzi fraudolenti”, come avvalorato anche dalla previsione dell'articolo 3/2 (*<<2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria>>*);
- con finalità chiarificatoria del significato di alcuni degli elementi della fattispecie, tra le definizioni del decreto 74/2000 vengono introdotte le seguenti: “dopo la lettera g) sono aggiunte le seguenti: “h) per **“operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”** si intendono le operazioni, non integranti quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti; i) per **“mezzi fraudolenti”** si intendono condotte artificiose attive **nonché quelle omissive** realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.”; la norma ampliativa rispetto ai contenuti dei **mezzi fraudolenti** (ora estesi anche a condotte omissive qualificate) va coniugata con quella dell'articolo 3/3 (*<<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>>*) che conferma approdi interpretativi, come visto, già acquisiti, ribaditi dal riformatore anche al fine di evitare un riqualificazione nella fattispecie ex art. 3 decreto 74/2000 dei fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione (semplicemente) infedele nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili²⁸.

²⁷ Nella relazione illustrativa s'osserva che la capacità di ingannare l'amministrazione finanziaria è “requisito indefettibile di ogni condotta fraudolenta in ambito tributario”

²⁸ In proposito la relazione illustrativa osserva : “Una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre le suddette violazioni a quest'ultimo concetto: e ciò soprattutto nel caso di

La centralità delle “**operazioni simulate**”, **oggettivamente** e **soggettivamente**, nella trama della disposizione penale si pone in linea con uno dei criteri della delega (dar rilievo alla configurazione del reato per comportamenti simulatori, cfr. art. 8). L’espressione era già sufficientemente estesa da comprendere, in quella soggettiva, l’**interposizione fittizia**, di cui ora lo schema di decreto esplicita la rilevanza penale, al pari di quella **assoluta** e **relativa**.

Invero, le **operazioni simulate in senso relativo**, quale condotta suscettibile di originare evasione fiscale ai fini della fattispecie in esame (assieme agli altri elementi), avrebbero potuto offrire l’occasione di contrasto penale rispetto a fenomeni riconosciuti (forse impropriamente) come meramente elusivi di norme fiscali, pur se non trasgressivi di previgenti norme tributarie anti-elusive; situazione nella quale, per la più recente giurisprudenza della Cassazione, non sussistono margini per riconoscere fatti di rilievo penal-tributario. Questa possibile lettura estensiva della repressione di simulazioni relative non pre-tipizzate, in particolare, ha spinto il legislatore delegato a specificare (art. 1/lettera h) che sono simulate “*le operazioni, **non integranti quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte***”.

Convienne procedere con ordine, per cogliere la **sostanziale superfluità** di questa specificazione, espressiva forse di un’**insicurezza** nella sistemazione della materia dell’abuso del diritto e dell’elusione fiscale.

Nello schema di decreto legislativo “*sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*” la disciplina dell’elusione fiscale e dell’abuso del diritto è stata unificata, individuando in detti **comportamenti**, non opponibili al fisco, la premessa di un’evasione fiscale di mero rilievo amministrativo, che consente all’amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e d’irrogare anche sanzioni tributarie;

indicazione di corrispettivi inferiori a quelli effettivi nelle fatture (sottofatturazione) o nelle annotazioni nelle scritture, potendosi in tal caso ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conseguente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi. In questo modo, si determinerebbe, peraltro, un effetto decisamente inopportuno, anche in rapporto alle esigenze di deflazione del settore penale tributario. Nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione (semplicemente) infedele si trasformerebbero, per la gran parte, in fatti di dichiarazione fraudolenta, peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse”.

situazione, però, non ritenuta meritevole del **contrasto offerto dalle leggi penali tributarie**²⁹.

Questo muovendo dalla seguente **nozione di abuso del diritto**, che costituisce la premessa delle valutazioni e delle scelte ulteriori: (i) una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, (ii) pur nel **rispetto formale delle norme fiscali**, (iii) realizzano **essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**, (iv) in **assenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Se l'individuazione del carattere **indebito** dei vantaggi fiscali impone un'analisi del loro contrasto con le **finalità** delle norme e dei principi dell'ordinamento tributario, la verifica dell'**assenza di sostanza economica** presuppone un esame anche giuridico delle operazioni secondo **meccanismi di riqualificazione** assimilabili a quelli che consentono di riconoscere l'esistenza di una **simulazione relativa** (si pensi agli elementi sintomatici bivalenti della *“non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme”* o della *“non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”*). Sembra questa la ragione per cui, essendo stata eretta una barriera d'irrilevanza penale delle condotte di abuso del diritto, è stata avvertita l'esigenza di non incrinarla né arretrarla, in relazione al rischio di confusione con condotte simulatorie.

In realtà l'**abuso del diritto**, come definito nella riforma, corrisponde a **condotte pienamente volute**, per tali e proprio **in quanto tali**, essendo dissimulate, piuttosto, le ragioni (fiscalmente indebite) di tale volontà piena. Ma si tratta di situazione del tutto diversa da quella di operazioni *“poste in essere con la volontà di non realizzarle, in tutto o in parte”*. Onde la specificazione appare seriamente inessenziale e rischia di ingenerare lo stato di confusione dal quale s'era cercato di uscire.

Piuttosto devono essere tenuti chiari gli **esatti confini della previsione d'irrilevanza penale delle operazioni abusive ex art. 10-bis/1 legge n. 212/2000**, che risentono in termini decisivi dei contenuti della definizione prescelta. E' infatti **la definizione normativa ad aver “risolto” il problema**.

²⁹ Art. 10bis/13 legge 212/2000 nello schema di decreto approvato il 21.4.2015: “Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”.

Il comma 13 dell'art. 10 *bis cit.* stabilisce che «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*». Secondo la relazione ministeriale illustrativa dello schema di decreto questa norma darebbe attuazione «*al criterio direttivo fissato dall'art. 8, comma 1, della legge delega, secondo cui il governo deve procedere «alla individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*». Ma a dispetto del chiarimento offerto dallo scritto governativo e ad scanso di fraintendimenti, occorre ribadire quello che la considerazione degli effetti del sistema conduce ad affermare con nettezza: **l'elusione** (l'aggiramento della ratio delle norme tributarie con un uso distorto delle forme giuridiche) **è solo un diverso modo con cui si realizza l'evasione del debito tributario**. Se così non fosse, non potrebbe giustificarsi né la possibilità del fisco di determinare i tributi (i quali devono presupporre un debito da assolvere, non adempiuto) sulla base delle norme e dei principi elusi né di arrivare ad irrogare anche sanzioni tributarie (ciò che presuppone addirittura una condizione di rimproverabilità del comportamento inadempiente). Continuare a parlare di **confini tra elusione ed evasione** diventa solo l'espressione di una **ritrosia ad ammettere una semplice realtà**: ovvero che vi sono forme di evasione fiscale che il legislatore ha deciso di contrastare con la minaccia della reclusione e **forme di evasione fiscale le cui conseguenze ha stimato subito monetizzabili**.

La **relazione ministeriale** ricorda l'ampio dibattito relativo alla conseguenze sanzionatorie dell'elusione³⁰ e segnala come l'introduzione di una disciplina positiva della violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto - conseguente all'attuazione dell'articolo 5 della legge delega – ne abbia mutato i termini, inducendo il legislatore ad una puntuale presa di posizione. Secondo il testo governativo il tenore letterale del criterio di delega «*attesta in modo sufficientemente chiaro che il legislatore delegante non ha inteso adottare la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza*

³⁰ La relazione illustrativa ricorda: «....Secondo l'indirizzo affermatosi nella più recente giurisprudenza di legittimità, le operazioni elusive potrebbero assumere rilevanza penale -in particolare, nel quadro del paradigma punitivo della dichiarazione infedele -, ma solo se contrastanti con specifiche disposizioni (per tutte, tra le ultime, Cass., sez. III, 6 marzo 2013-3 maggio 2013, n. 19100; Cass., sez. III, 12 giugno 2013-3 t luglio 2013, n. 33187; Cass., sez. III, 20 marzo 2014-3 aprile 2014, n. 15). Si è negata, invece, la punibilità della cosiddetta "elusione non codificata", sul rilievo che - anche alla luce di quanto affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (in particolare, nella sentenza Halifax) -in assenza di un preciso fondamento normativo, non potrebbe ritenersi sanzionabile la violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto. L'introduzione di una disciplina positiva di tale ultima figura - conseguente all'attuazione dell'articolo 5 della legge delega - muta evidentemente i termini del dibattito, rendendo necessaria una puntuale presa di posizione da parte del legislatore».

sanzionatoria delle fattispecie elusive”: circostanza, questa, puntualmente confermata dai lavori parlamentari relativi alla legge di delegazione, nel corso dei quali sono stati, tra l'altro, respinti emendamenti intesi a stabilire in termini espressi l'irrilevanza del fenomeno considerato sul versante sanzionatorio”. Del resto, tale scelta non sarebbe stata adeguata all'esigenza “di prevedere, nei congrui casi, un deterrente rispetto ad operazioni che, come quelle elusive, realizzano risultati comunque "indesiderati" dal punto di vista dell'ordinamento fiscale”.

Piuttosto, ad avviso del riformatore delegato, il riferimento “alla «individuazione dei **confini**» tra evasione ed elusione dimostra come il legislatore delegante abbia avvertito l'esigenza di una **gradazione di gravità tra le condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne "aggirano" la ratio**. In questa prospettiva, la scelta adottata nel comma 13 del nuovo articolo 10-bis è stata quella di escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, quali descritte dalla norma generale del citato articolo, facendo salva, per converso, l'applicabilità ad esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti (a cominciare dalla sussistenza dell'elemento psicologico richiesto ai fini della configurabilità di una violazione amministrativa tributaria, non necessariamente presente nell'operazione abusiva, chesi qualifica come tale in rapporto al suo risultato oggettivo).

Con estrema lealtà, la relazione illustrativa dello schema di decreto ha notato che **l'esclusione della sanzionabilità penale dell'abuso del diritto è la conseguenza della definizione data alla nozione**³¹. In altri termini, è la **classificazione** del fenomeno, quale realtà trasparente, per quanto sostenuta da finalità indebite e impieghi distorti, ad averne “giustificato” le conseguenze del minor disvalore.

Ma nella relazione governativa s'osserva anche come resti “di contro, **impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali** -sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - **nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive** (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da

³¹ Dalla relazione illustrativa “.....tale definizione, per un verso, postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenza; per altro verso, imprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario”.

*parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Così come resta salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che -alla luce delle previsioni dell'articolo 1 del presente decreto e della **nuova formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.....operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione**".*

Quanto lo stato dell'arte penale sia destinato, davvero, a mutare rispetto al passato, è rimesso alla prossima esperienza giudiziaria che avrà modo di confrontarsi con gli effetti della riforma. Ad un primo sguardo, al di là di petizioni di principio e di rassicurazione di cambio di passo, rimanendo alla lettera delle norme, **l'approdo della riforma non appare dissimile rispetto al punto di equilibrio** cui era giunta la **Corte di legittimità**, limitando la **rilevanza penale alle violazioni di preesistenti regole anti-elusive**³².

Anche il riformatore, infatti, al momento della scrittura delle regole, s'è trovato a riconoscere che trasgredire il precetto di una norma anti-elusiva è un comportamento potenzialmente di rilievo penale in quanto distinto da quello di aggirare le finalità di una norma, senza trasgredirne la lettera. Riconoscere i confini dei due fenomeni è (e resterà, nonostante le intenzioni dichiarate) operazione sovente complessa, non di rado inquinata da letture non del tutto disinteressate. Eppure, al fondo, in questa differenza riposa l'individuazione dei fatti di **evasione di rilievo penale** come quelli riferibili al soggetto passivo che, **in presenza di un infortunio ed integrale presupposto dell'imposizione, si sottragga**, in tutto o in parte, **all'adempimento degli obblighi previsti per esso dalla legge**.

E' agevole pronosticare che il campo elettivo del dissidio interpretativo si sposterà celermente sull'individuazione delle **norme autenticamente antielusive** e quindi sulla loro **portata preventiva o reattiva**. Può ritenersi, infatti, più praticabile la riconduzione all'illecito penale della violazione delle prime, piuttosto che la trasgressione delle seconde, più affini al sistema di disconoscimento degli effetti proprio dell'abuso. Molto è da attendersi dalle dispute intellettuali e definitorie (ma non solo...) di chi valorizzerà la **valenza preventiva delle norme antielusive codificate** (appartenenti alla disciplina

³² Sez. 2, Sentenza n. 7739 del 22/11/2011 Cc. (dep. 28/02/2012) Rv. 252019: "I reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, ovvero sia quelle di cui agli artt. 37, comma terzo, e 37 bis del d. P.R. n. 600 del 1973".

sostanziale dei tributi, che con finalità di contrastare le pratiche elusive, limitano o vietano **anticipatamente** 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 chi ne porrà in rilievo la **componente reattiva** (in forza della quale l'amministrazione finanziaria può riqualificare una determinata operazione, già realizzata, come elusiva, disconoscendone gli effetti, ossia imponendo il pagamento del tributo corrispondente alla operazione elusa), tema a tutt'oggi non adeguatamente esplorato dalla giurisprudenza³³.

La volontà di affidare alla novellata fattispecie dell'articolo 3 del d.lgs. 74/2000 il contrasto dei comportamenti di fraudolento ostacolo e di sviluppata decettività rispetto all'azione dell'amministrazione finanziaria, connotati da precisa insidiosità e univoco antagonismo con le prospettive di accertamento, è dunque manifesta. E coerentemente, **il legislatore**, omettendo di inserire nella fattispecie le norme interpretative vincolistiche ex art. 4/1bis e 1 ter citate, **ha evitato di ingessare la nozione di evasione e degli elementi passivi fittizi ad una connotazione oggettiva ed a-valutativa**, come invece nel caso del delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. n. 74/2000.

Tale assenza offre argomenti decisivi per ritenere che le nozioni di "elementi passivi fittizi" e di imposta evasa delineate ai fini del delitto dell'articolo 3 possano considerarsi ormai definitivamente distinte rispetto a quella rilevante ai fini del delitto previsto dall'articolo 4 (dichiarazione infedele). In altre parole, l'errore d'imputazione e di valutazione fiscale, in presenza di trasparenza addolcita e di limitate soglie percentuali, ha spazi per fondare una possibile responsabilità penale per il delitto ex art. 3 cit. (unitamente al ricorrere

³³ Nell'individuare alcune della norma 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 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**". 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) che pare essersi calibrata più rispetto ad un'operazione in frode alla legge, che ad una evenienza di autentico abuso del diritto.*

degli altri elementi), mentre la irrilevanza di errori dello stesso genere, in presenza dell'esistenza oggettiva delle componenti rilevanti, è ormai radicale per il "nuovo" delitto ex art. 4 cit.³⁴.

Si tratta di scelta solo in parte coerente con quella perorata in passato dai sostenitori di un concetto di fittizietà modulabile diversamente in relazione al contenuto specifico della fattispecie penale di riferimento. Ai fini del delitto ex art. 3 del decreto 74, in particolare, non si è mai seriamente dubitato che potesse dirsi fittizio il costo riportato in dichiarazione ed esposto in contabilità con modalità fraudolente, diverse da quelle dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 74/2000; onde, la non competenza o la non inerenza hanno rivestito un rilievo penale certo almeno in presenza di condotte fraudolente, accompagnate da falsificazioni materiali. Situazione che, per vero, pare perfettamente sovrapponibile alla configurazione scaturente dalla riforma.

2.5 L'occultamento o la distruzione di documenti contabili

L'inasprimento sanzionatorio previsto per il **delitto ex art. 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74** (la cui pena s'accresce nel minimo di sei mesi e nel massimo di un anno e sei mesi) s'apprezza più che sul piano della rinforzata tutela del principio di lealtà dei rapporti tra contribuente e fisco, su quello del **potenziamento delle possibilità investigative** offerte per il contrasto giudiziario di fenomeni di evasione penale.

E' ora superata, infatti, la soglia edittale minima (superiore a cinque anni nel massimo) prevista per l'ammissibilità delle **intercettazioni** di conversazioni e comunicazioni, mezzo di ricerca della prova di possibile utilità anche per la definizione di responsabilità per i reati insorti nel medesimo contesto investigativo e probatorio³⁵. L'estensione dello strumento captativo, già ammesso

³⁴ Distinzione avvalorata anche dalla relazione illustrativa: "Per una diversa ragione, si è peraltro ritenuto che, in rapporto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui al nuovo articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (rispetto al quale le valutazioni conservano invece rilievo), le suddette regole "di garanzia" siano prive di adeguata giustificazione. La circostanza che il contribuente supporti la violazione dei criteri di rilevazione contabile con manovre a carattere fraudolento, idonee ad ostacolarne l'accertamento, fa apparire, in effetti, inopportuno e, almeno per certi versi, contraddittorio il mantenimento delle predette regole di esclusione del dolo di evasione, ferma restando la possibilità, per il giudice, di pervenire alla conclusione dell'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato sulla base delle peculiarità dei singoli casi concreti".

³⁵ In tema di intercettazioni, qualora il mezzo di ricerca della prova sia legittimamente autorizzato all'interno di un determinato procedimento concernente uno dei reati di cui all'art. 266 cod. proc. pen., i suoi esiti sono utilizzabili *anche per tutti gli altri reati relativi al medesimo procedimento*, pur se per essi le intercettazioni non sarebbero state consentite (Sez. 6, sent. n. 22276 del 05/04/2012, Maggioni, Rv. 252870; Sez. 3, sent. n. 39761 del 22/09/2010, S., Rv. 248557), mentre nel caso in cui si tratti di reati oggetto di un procedimento diverso *ab origine*, l'utilizzazione è subordinata alla sussistenza

per le indagini relative ai delitti di dichiarazione fraudolenta documentali ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000, ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000 con altri artifici e sottrazione fraudolenta aggravata ex art.11/1, secondo periodo d.lgs. n. 74/2000 (sanzionate anch'esse, nel massimo, con pena di sei anni), appare estremamente significativa; le anzidette tradizionali fattispecie tributarie "intercettabili", infatti, necessitavano di inneschi giudiziari conseguibili con approfondimenti più qualificati e complessi di quelli occorrenti per il delitto ex art. 10 cit.

2.6 I delitti di omesso pagamento dell'IVA e delle ritenute ed il nuovo delitto dichiarativo del sostituto

I delitti di **omesso versamento delle ritenute** (ex art. 10-bis d.lgs. n. 74/2000) e **dell'IVA** (ex art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000), invariati nelle sanzioni, registrano una consistente **mitigazione della rilevanza penale dell'importo evaso**, anche se per la fattispecie connessa al **mancato pagamento della ritenute** il quadro appare per limitati aspetti reso **più severo**.

Triplicate le soglie d'irrilevanza penale degli omessi versamenti delle ritenute delle imposte sui redditi (salite sino a 150.000 euro), stranamente disancorate dall'importo della soglia di mera illiceità amministrativa prevista in materia di IVA, addirittura quintuplicata (cresciuta sino a 250.000 euro)³⁶. Disparità di cui è disagevole comprendere la razionalità e che, in ambito comunitario, potrebbe far sollevare qualche sopracciglio in relazione alla diversa proporzione delle sanzioni a presidio delle differenti imposte per identico importo evaso. Disuguaglianza solo ingentilita rispetto allo schema di decreto della vigilia di Natale, con il quale s'era addirittura immaginata l'abrogazione integrale del (solo) delitto di mancato pagamento dell'imposta comunitaria dichiarata.

dei parametri indicati espressamente dall'art. 270 cod. proc. pen. e cioè l'indispensabilità e l'obbligatorietà dell'arresto in flagranza (Sez. 6, sent. n. 49745 del 04/10/2012, Sarra Fiore, Rv. 254056). Secondo la prevalente e più recente giurisprudenza di legittimità, ancorandosi la nozione di procedimento diverso ad un criterio di valutazione sostanzialistico, che prescinde da elementi formali, quale il numero di iscrizione del procedimento nel registro delle notizie di reato, è decisiva, ai fini della individuazione della identità dei procedimenti, l'esistenza di una connessione tra il contenuto della originaria notizia di reato, per la quale sono state disposte le intercettazioni, ed i reati per i quali si procede sotto il profilo oggettivo, probatorio o finalistico (Sez. 6, n. 11472 del 02/12/2009, Pavigliariti, Rv. 246524; Sez. 6, n. 46244 del 15/11/2012, Filippi, Rv. 254285; Sez. 2, n. 43434 del 05/07/2013, Bianco, Rv. 257834; Sez. 2, n. 3253 del 10/10/2013, dep. 2014, Costa, Rv. 258591).

³⁶ Dalla relazione illustrativa: "In rapporto ai fatti di omesso versamento dell'IVA al di sotto della soglia si sono ritenute, pertanto, sufficienti le sanzioni amministrative già comminate dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471: sanzioni che, in base al corrente orientamento della giurisprudenza di legittimità, si cumulano alla pena prevista dall'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000".

Quanto al **delitto ex art. 10-bis cit.**, l'articolo 7 dello schema di decreto, inoltre, facoltizza l'interprete a tenere conto, per l'integrazione della fattispecie, dell'omesso versamento delle ritenute "*dovute sulla base della stessa dichiarazione*", **in alternativa** (testimoniata dalla disgiuntiva "o") a quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta.

L'innovazione reagisce ad un orientamento giurisprudenziale, da ultimo generalizzatosi, alla cui stregua, in tema di omesso versamento di ritenute certificate, la presentazione del modello 770 può costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute, ma non elemento dimostrativo del tempestivo **rilascio ai sostituiti delle certificazioni** attestanti le ritenute effettivamente operate³⁷. Rilascio costituente imprescindibile elemento costitutivo del reato. Ne è derivato, sovente, un gravoso onere probatorio, specie in caso di ritenute operate rispetto a basi abbondanti di sostituiti, non sempre agevolmente né rapidamente assolvibile, pur a fronte di evasioni da subito riscontrate come reali. La novella normativa autorizza il **ricorso alternativo** all'uno o all'altro presupposto e, dunque, sotto questo profilo, agevola e rafforza la salvaguardia dell'interesse alla effettiva percezione del tributo.

Mette conto rammentare, in proposito, che, sempre in linea con tale disparità di severità tra i due delitti di omesso versamento, al fine di disincentivare la pratica di occulte omissioni nel versamento delle ritenute, non conseguenti ad alcuna dichiarazione (condotte sin ad oggi non sanzionate penalmente con il delitto in esame, per carenza di uno degli elementi costitutivi della fattispecie), la riforma ha introdotto un **nuovo reato dichiarativo, proprio del sostituto di imposta** (art. 5/1 bis d.lgs. n. 74/2000): è prevista la punizione, con la reclusione da uno a tre anni, della condotta di chi "*non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila*".

Sin dall'esordio, le fattispecie penali ex artt. 10 bis e 10 ter cit. sono state salutate criticamente da molti commentatori, per la discontinuità con i principi ispiratori della riforma del 2000, criminalizzando condotte prive di attitudine decettiva. In particolare, è l'assenza di fraudolenza che avrebbe suggerito la rivisitazione legislativa.

³⁷ In quanto tale modello non contiene alcuna dichiarazione in tal senso (così Cass. Pen, III, 11235/15; id. 6203/2015; contra: Cass. Pen, III, 19454/2014)

Meno fondata la necessità di offrire considerazione a situazioni d'inevitabile illiquidità. Come hanno avuto comodo di chiarire le Sezioni Unite della Cassazione *“il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale (SS.UU., 37424/2013)”*. Quindi, non sarebbe invocabile, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, salvo che ciò non corrisponda a scelta di non adempiere. Anche i regimi adottati in materia di liquidazione per cassa dell'IVA, in base ai diversi volumi di affari (articolo 32 bis del d.l. 83/12, conv. in legge 134/12) o alla natura pubblicistica del cessionario dei beni (ex art. 6/5 DPR 633/72) hanno lenito alcune delle apparenti ragioni delle inadempienze, non di rado impropriamente scambiate quali alternativi sistemi di finanziamento dell'impresa.

Sicuro l'impatto deflattivo della revisione rispetto al carico giudiziario penale, costituendo i procedimenti che hanno ad oggetto tale tipologia di reati porzione significativa del carico complessivo incardinato presso Procure e Tribunali. Ma altrettanto controversa la perdita di deterrenza del contrasto dell'**evasione da riscossione**, che registra un consistente ed allarmante incremento³⁸ e che, in prospettiva, con l'innalzamento generalizzato delle soglie di irrilevanza penale dell'imposta evasa, verrà a perdere aree di praticabilità di importanti strumenti di contenimento. Il riferimento è al sequestro ed alla confisca per equivalente (ora collocati dalla riforma direttamente nel tessuto del decreto 74/2000). Indiscutibile, infatti, la riduzione dello spazio di espressione per “arnesi” per lo più malvisti dalla dottrina maggioritaria ma che molto hanno

³⁸ Da una recente analisi della Corte dei Conti, in quattro anni, nel periodo 2008-2011, i contribuenti hanno dichiarato senza versare la somma di **36,2 miliardi**. Dai dati emerge il **progressivo aumento degli importi non versati**, passati da 8 miliardi nel 2008 a poco più di 10,6 miliardi nel 2011 (+32,1 per cento). Situazione che ha spinto la Corte a notare: *“Come già rilevato in passato, un aspetto tutt'altro che secondario nella complessiva strategia di riduzione dell'evasione fiscale -rileva la Corte dei Conti- dovrebbe essere quello della efficacia ed incisività dell'azione di riscossione dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti. Il fenomeno degli omessi e ritardati pagamenti d'imposta nei settori dell'imposizione sul reddito e dell'Iva sembra presentare crescente rilievo nella gestione del sistema tributario..... Si può, pertanto, che il fenomeno della c.d. “evasione da riscossione” abbia assunto dimensioni sempre più rilevanti, che rischiano di pregiudicare gravemente la complessiva funzionalità del sistema tributario. Ciò anche a causa dell'indebolimento delle procedure coattive e delle facilitazioni accordate nella rateazione delle somme ancora dovute, dilazionate pur in assenza di una compiuta valutazione della situazione economico-debitoria del soggetto”*.

concorso, nel recente passato, a osteggiare una completa esplosione degli omessi versamenti. Per lo più, in un settore nel quale, come quanto riconosciuto dalla Corte dei Conti, sussiste una debolezza endemica delle procedure amministrative di riscossione, *“anche a causa dell’indebolimento delle procedure coattive e delle facilitazioni accordate nella rateazione delle somme ancora dovute, dilazionate pur in assenza di una compiuta valutazione della situazione economico-debitoria del soggetto”*.

2.7 L’indebita compensazione

Quanto all’ulteriore delitto nel versamento delle imposte, ovvero l’**indebita compensazione ex art. 17 d.lgs. n. 241/1997, sanzionata dall’articolo 10-quater d.lgs. n. 74/2000**, la riforma immagina un’**innovativa e severa distinzione di situazioni**, per le quali, attualmente, è invece apprestata una medesima reazione sanzionatoria.

A seconda che ad essere compensati con la procedura ricordata siano, rispettivamente, crediti **“non spettanti”** o crediti **“inesistenti”**, per un’evasione di pari importo annuo, superiore a cinquantamila euro, la pena varia in maniera consistente nel minimo (da sei mesi di reclusione nel caso di impiego di crediti non spettanti sino ad un anno e sei mesi per quelli inesistenti) ed ancor più nel massimo edittale (raggiungendo i due anni per quelli non spettanti ed i **sei anni per quelli inesistenti**). Si tratta di una differenza sanzionatoria notevole, in linea con una differenziazione dei presupposti di rilevanza della evasione penale a fronte di inesistenti o diversamente qualificate premesse fattuali, che costituisce una tendenza riconoscibile nella trama del riformatore, quand’anche nel caso di specie espressasi solo sotto il profilo della graduazione della pena.

Come insegna la Cassazione (III, 3367/2015), il concetto di **credito inesistente** è di più facile ed intuibile identificazione, essendo tale quello del quale non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi. La nozione di **credito non spettante**, invece, pone maggiori problemi identificativi, forse destinati ad enfattizzarsi alla luce della diversità del trattamento sanzionatorio ora ipotizzato. Essa **non può essere ricondotta** al concetto di mera **non spettanza soggettiva** (essendo evidente che il portare, eventualmente, in detrazione un credito tributario, pur astrattamente esistente ma riferito ad altro soggetto, integra gli estremi della compensazione con un credito inesistente o,

meglio, inesistente relativamente alla posizione del soggetto che operi la compensazione) **ovvero alla pendenza di una condizione** al cui avveramento sia subordinata l'esistenza del credito (infatti, anche in questo caso, laddove si tratti di **condizione sospensiva**, fintanto che essa sia pendente, il credito, trattandosi di fattispecie e formazione progressiva, ancora non è sorto - esso è, pertanto, inesistente -, mentre, se si trattasse di condizione risolutiva, una volta verificatasi quest'ultima, il credito stesso sarebbe definitivamente venuto meno). Deve ritenersi, invece, che sia credito tributario non spettante, ai fini dell'articolo 10 quater d.lgs. n. 74 del 2000 *“quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora **non utilizzabile** (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario”*, ricostruzione giustificata (nella consapevolezza della stessa Cassazione) anche da ragioni di contabilità pubblica.

La distinzione in prospettiva risulterà non di secondo piano anche perché solo per la forma lieve di indebita compensazione è ammessa la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario, con le sanzioni e gli interessi (meglio infra) mentre per quella più grave, connessa all'utilizzo di crediti inesistenti, sono raggiunti limiti edittali che rendono ammissibili, al ricorrere delle altre condizioni, sia **le intercettazioni telefoniche** sia l'applicazione della **custodia cautelare in carcere**.

2.8 Il significato del pagamento del debito tributario: causa di non punibilità e attenuante

Il **pagamento del debito tributario** quale **causa di non punibilità o circostanza attenuante ad effetto speciale** rappresenta uno degli istituti più innovativi e forse problematici della riforma.

Quanto alla **causa di non punibilità**, secondo il disposto normativo ipotizzato, essa è riservata ad alcune tipologie di reati (quelli non fraudolenti) e, per essi, opera in presenza di condizioni di spontaneità diversificate, distinguendo tra quelli di omesso pagamento e d'infedeltà dichiarativa.

In particolare, **tutti i reati di omesso versamento** e anche **la forma lieve di quello d'indebita compensazione** *“non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari,*

comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". La norma fissa, dunque, un **termine ultimo** (la dichiarazione di apertura del dibattimento ex art. 492 c.p.p.) per la rilevanza dell'effetto non punitivo, il cui carattere perentorio non appare del tutto contenibile con la concessione da parte del giudice, ove ritenuto necessario, di una proroga (ciascuna di tre mesi, con sospensione della prescrizione) per favorire il pagamento del debito residuo, in presenza di programma di rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'attenuante.

Con riferimento ai **delitti di infedele o omessa dichiarazione**, invece, la non punibilità riconnessa all'integrale pagamento dei debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, segue un percorso virtualmente più problematico. Essa è ricollegata, anzitutto, al "*ravvedimento operoso*" o alla "*presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo*". E' richiesto, inoltre, un requisito temporale più articolato e rigoroso, atteso che l'attivazione dei comportamenti riparatori deve essere intervenuta "*prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*"; onde, essi sono apprezzati in quanto **spontanei**, connotazione soggettiva non richiesta per l'altra tipologia di reati appena sopra esaminata. Anche in tale evenienza, per favorire il pagamento del debito residuo, in presenza di programma di rateizzazione, pure ai fini dell'applicabilità dell'attenuante ex art. 13-*bis*, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento è applicabile la concessione del termine giudiziale (al massimo semestrale) di ulteriore proroga (con sospensione della prescrizione).

Non del tutto perspicua, in tal senso, risulta la disposizione che condiziona l'**ammissibilità del patteggiamento** per tutti i delitti del d.lgs. n. 74/2000 alla condizione dell'**integrale pagamento dei debiti**, anche in esito alle procedure conciliative e di adesione, o al ravvedimento operoso.

Essa non pone particolari problemi per i **reati per cui il pagamento non assume mai valenza di causa di non punibilità ovvero connotati da strutturale frodolenza** e per i quali costituisce ulteriore espressione della riprovazione e della severità sanzionatoria del legislatore. Gli autori di detti

reati (per i quali è prevista la celebrazione dell'udienza preliminare³⁹) dovranno guadagnarsi lo sconto di pena ex art. 13/1 d.lgs. 74/2000 riformato e 444/1 c.p.p. dimostrando per tempo, ovvero entro i termini della presentazione delle conclusioni ex artt. 421/3 e 422/3 c.p.p., di aver pagato e chiuso le pendenze tributarie.

Diversamente per i reati rispetto ai quali il pagamento tempestivo (art. 10bis 10ter, 10quater d.lgs. n. 74/2000) e, in alcuni casi, spontaneo (cioè non preceduto da accertamenti del fisco o penali, come quelli ex artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000) **neutralizza la punibilità** e per i quali è in ogni caso previsto il procedimento con citazione diretta ex art. 550 c.p.p., si produrrà un effetto preclusivo della pronuncia di una sentenza di patteggiamento, ricorrendo piuttosto ragione di proscioglimento ex a 129 c.p.p.. Ove il **pagamento liberatorio sia intervenuto dopo la dichiarazione di apertura del dibattimento**, potrà integrarsi l'attenuante speciale ma **non sarà più praticabile la pronuncia della sentenza di patteggiamento**, essendo ormai maturata la condizione temporale ultima di ammissibilità dell'istanza.

La norma, quindi, sembra così significativa essenzialmente quale condizione di ostacolo all'ammissione del patteggiamento per i reati ex art. 4 e 5 d.lgs. 74/2000 in rapporto all'evenienza in cui il pagamento sia intervenuto, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, ma dopo *“che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”*. Ipotesi peculiare nella quale non si può produrre né l'effetto preclusivo della punibilità né integrare l'attenuante ex art. 13-bis/1 cit.; in tal modo il legislatore ha individuato un'altra forma di incentivo verso l'estinzione del debito tributario, condizionandovi l'accesso al rito premiale.

In effetti, è più generalizzato l'apprezzamento riservato al pagamento del debito tributario quale attenuante, ovvero condizione di potenziale mitigazione della penale, **esteso a tutti i casi di non punibilità ed a tutti i delitti di cui al decreto legislativo 74/2000**. Le pene per essi, infatti, ***“sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti***

³⁹ Tranne che nel caso di sottrazione fraudolenta ex a. 11 d.lgs. n. 74/2000 per cui il termine ultimo sarà quello della dichiarazione di apertura del dibattimento ex a. 492 c.p.p.

mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”.

Non vi sono particolari osservazioni da svolgere con riferimento all'**entità della diminuzione**, riportata ai più ampi livelli quantitativi in essere prima della novella del 2011, cui si aggiunge l'effetto, parimenti non innovativo, della mancata applicazione delle pene accessorie ex art. 12 decreto 74/2000.

In termini di più ampio respiro, la considerazione della natura pubblica del soggetto passivo e del danno procurato avevano sconsigliato, sinora, l'introduzione di autentiche *esimenti penali o cause di estinzione* ricollegate al pagamento del debito tributario⁴⁰. Anche a salvaguardia della valenza dissuasiva delle previsioni sanzionatorie, l'esperienza dei meccanismi di programmazione del più ragionevole vantaggio economico personale, sconsigliavano di permettere all'evasore di monetizzare il rischio della responsabilità penale, *“barattando, sulla base di un freddo calcolo, la certezza del vantaggio presente con l'eventualità di un risarcimento privo di stigma criminale”*. Obiettivamente, non possono escludersi casi di lucida programmazione della necessità, solo eventuale, di dover sopportare in futuro un indennizzo economico, non sempre disagiata, se del caso anche fidando sulla mancata scoperta di altre risorse illecite, non più accertabili come tali. Non di rado la stessa scelta di meccanismi premiali connessi alla mera monetizzazione del debito (si pensi ad alcune deviazioni verificatesi durante lo scudo fiscale ter) è giustificata da autentiche esigenze di ripulitura di tali risorse di provenienza illecita.

In coerenza con la visione pragmatica della riforma, tale impostazione storica è stata superata, anche se con essa **non tutte le perplessità di più ampio ordine paiono svanite**.

Si consideri, ad esempio, che la causa di non punibilità del reato tributario connessa al pagamento del debito fiscale pone l'evasore in una condizione di

⁴⁰ Testimonianza di questa tradizionale resistenza a monetizzare la responsabilità penale in materia penale tributaria è rinvenibile anche nella previsione dell'articolo 13, co.3 d.lgs. n. 74/2000, nella vigente versione (di cui lo schema di decreto prevede l'abrogazione, per sostituzione di comma), laddove è escluso che della diminuzione di pena conseguente all'attenuante del pagamento del debito tributario si possa tener conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria ai sensi dell'art. 53 della L. 24.11.1981 n. 689. In altre parole, alla sostituzione in pena pecuniaria (multa), attualmente (per norma in via di eliminazione) non può procedersi se la pena della reclusione concretamente irrogata si attesti al di sotto del limite dei 6 mesi di pena detentiva (ex a. 53 legge n. 689/1981) solo per effetto dell'applicazione della attenuante (in aggiunta cioè all'operare delle riduzioni per le attenuanti generiche ex a. 62 bis c.p. e per gli effetti premiali in punto di penale ricollegati all'accesso ai riti del giudizio abbreviato ex a. 438 c.p.p. o del patteggiamento 444 c.p.p.).

privilegio rispetto agli altri autori di altri reati, puniti anche con pene edittali anche minori. Per questi ultimi, il risarcimento è divenuto (cfr. legge n. 67/2014) solo una delle ulteriori condizioni, più stringenti, per conseguire il riconoscimento giudiziale della declaratoria di estinzione del reato. Infatti, tutti i reati tributari citati nell'articolo 13 del decreto in via di varo, infatti, rientrerebbero, per limite edittale, nella previsione degli articoli 168-bis c.p. e 464 bis c.p.p., potendo operare, per essi, l'istituto della **sospensione del procedimento con messa alla prova**⁴¹, il cui esito positivo, a significativa distanza di tempo, estingue il reato (art. 464-septies c.p.p.). A prescindere dal difforme trattamento processuale riservato⁴² all'autore di un reato, la messa alla prova comporta non solo la prestazione di condotte volte all'eliminazione delle conseguenze dannose o pericolose derivanti dal reato, nonché, ove possibile, il risarcimento del danno dallo stesso cagionato (elementi sovrapponibili con la causa ex art. 13 decreto 74/2000) ma anche *l'affidamento dell'imputato al servizio sociale* (per lo svolgimento di un *programma* che può implicare, tra l'altro, attività di volontariato di rilievo sociale, ovvero l'osservanza di prescrizioni relative ai rapporti con il servizio sociale o con una struttura sanitaria, alla dimora, alla libertà di movimento, al divieto di frequentare determinati locali) nonché la *prestazione di lavoro di pubblica utilità*. Non solo, ma la sospensione del procedimento con messa alla prova dell'imputato non può essere concessa più di una volta e non si applica nei casi previsti dagli articoli 102, 103, 104, 105 e 108 c.p.. **Limiti affatto riconoscibili per i delitti tributari, secondo il testo della novella.** Né l'introduzione di altre nuove cause di non punibilità (quale quella della particolare tenuità del fatto ex art. 131bis c.p.p. introdotta dal d.lgs. n. 28/2005) paiono assistite da pari disinteresse verso le prospettive di recidiva, passata e futura dell'autore del reato.

Il potenziamento degli effetti penali del pagamento del debito tributario, inoltre, non è stato accompagnato dalla soluzione di alcune **problematiche interpretative** cui, in un provvedimento che aspira alla certezza del diritto, sarebbe stato conveniente ovviare.

⁴¹ Ciò è previsto per i procedimenti per reati puniti con la sola pena edittale pecuniaria o con la pena edittale detentiva non superiore nel massimo a quattro anni, sola, congiunta o alternativa alla pena pecuniaria, nonché per i delitti indicati dal comma 2 dell'articolo 550 del codice di procedura penale.

⁴² Ad esempio, il ritardatario pagatore, già evasore, può essere archiviato già in fase di indagine, senza mai assumere la veste di imputato, mentre l'istanza di sospensione per messa alla prova avanzata in fase d'indagine per tutti gli altri reati, onera il PM della formulazione di un'imputazione (a. 464 ter, co.3 c.p.p.), con conseguente formale assunzione dello stato di imputato, rilevabile dai certificati dei carichi pendenti, con annotazione temporanea talvolta pregiudizievole al pari di una condanna

Con riferimento al pagamento del debito tributario quale *causa di non punibilità* o quale *circostanza attenuante*, dovrebbe chiarirsi, anzitutto, se la stessa operi anche nel **caso di pagamenti realizzati da parte di terzi o da parte di altro concorrente nel reato**. Il tema è di evidente rilievo non essendo rara, anzitutto, la scissione dell'identità tra soggetto penalmente responsabile e soggetto giuridico percettore delle componenti reddituali non dichiarate e delle imposte evase nonché titolare delle risorse economiche impegnabili per il pagamento del debito fiscale originato dall'evasione. Anzi, questa è la situazione ordinaria dei delitti tributari consumati dagli amministratori e dai legali rappresentanti delle società commerciali. Neppure insolita la possibilità di configurare ipotesi di concorso tra l'autore materiale del delitto e distinto soggetto gerente, anche in via di fatto, legale rappresentante del soggetto economico, consulente ed assistente fiscale e firmatario della dichiarazione.

L'articolo 13 dello schema decreto, in realtà, ha abbandonato l'ipotesi iniziale di conformare l'eliminazione integrale del danno erariale quale causa di estinzione del reato, scegliendo la figura più ambigua della **causa di non punibilità**.

L'assimilazione di tale figura alle cause di estinzione del reato o della pena potrebbe indurre a ritenere operante la disciplina dell'articolo 182 c.p. che, come noto, confina gli effetti al solo soggetto cui esse di riferiscono. A soluzioni inverse, invero, porterebbe la riconduzione tra le cause oggettive che escludono la pena ex art. 119/2 c.p.. In realtà, quest'ultima soluzione pare necessitata anche richiamando il risalente insegnamento della Corte costituzionale (n. 19/1995) che, in tema di amnistia per reati tributari conseguente alla definizione integrativa ex art. 1/1 e 2 DPR 23/1992, ha ritenuto decisiva per l'estensione la natura oggettiva del presupposto (definizione del rapporto tributario) della neutralizzazione della pretesa erariale (con conseguente "*caduta di interesse del Fisco*") e l'irrazionalità di conseguenti richieste, in tale situazione, di reiterazione dei pagamenti da parte del concorrente non pagatore ⁴³.

La situazione pare più complicata allorché il pagamento del debito tributario si configura quale **circostanza attenuante** e sia materialmente riferibile all'opera di un **terzo** (non autore) ovvero di un **diverso concorrente**.

⁴³ Qualche ragione di complicazione potrebbe trarsi dal fatto che in relazione ad evenienze similari di introduzione di esclusione della punibilità per specifiche tipologie di reati tributari in dipendenza del perfezionamento delle procedure regolarizzazione tributaria il legislatore non ha mancato di introdurre norme espresse con le quali ha esteso ai concorrenti gli effetti (cfr. art. 1/2-septies d.l n. 143/2003 e art. 5-septies/5 legge n. 186/2014).

In tal caso, infatti, la materia delle circostanze, della loro imputazione e della loro comunicabilità tra concorrenti è disciplinata da complesso coacervo di regole (artt. 59, 70, 118 c.p.), non essendo sovente individuabili agevolmente né l'esatta natura (soggettiva o oggettiva) della circostanza né condivise le regole della loro comunicabilità ai concorrenti.

In tal senso, utili indicazioni possono essere tratte dall'esame delle regole della comunicabilità ai terzi ed ai concorrenti della circostanza comune prevista dall'articolo 62 n. 6 c.p.⁴⁴ (riparazione del danno), con struttura (parzialmente) assimilabile a quella dell'articolo 13 del decreto. Quanto al caso di **risarcimento del danno effettuato da un terzo**, per un indirizzo risalente e coeso, il colpevole non potrebbe giovare del risarcimento effettuato da un terzo⁴⁵. Ciò sarebbe imputabile alla natura soggettiva dell'attenuante di cui all'art.62 n.6 c.p., rientrando tra quelle concernenti i rapporti tra il colpevole e l'offeso ai sensi dell'art.70 c.p., attenuante da intendersi (con varianti lessicali, ma non sostanziali) quale segno di diminuita capacità a delinquere (S.U. 29 ottobre 1983 n.145, Del Fa, rv.162036) o di resipiscenza (S.U. 6 dicembre 1991 n.1048, Scala e altri, rv.189183) o di ravvedimento attivo (S.U. 12 luglio 2007 n.35535, Ruggiero, rv.236914). Per altro orientamento, tale **circostanza avrebbe invece carattere oggettivo**. La Corte Costituzionale (sentenza n. 138/1998) ha aderito a quest'ultima lettura, per argomentare la riferibilità all'assicurato contro la responsabilità civile verso terzi derivante dalla circolazione dei veicoli del risarcimento operato dall'ente assicuratore dell'imputato, sottolineando la necessità che l'intervento risarcitorio fosse *"comunque riferibile all'imputato"*. Sulla questione, anche in tempi recenti, la giurisprudenza di legittimità ha proseguito nell'**evoluzione estensiva della beneficio del risarcimento operato da terzi**. La Corte di legittimità, ad esempio, in presenza di risarcimento eseguito dalla società assicuratrice, ha riconosciuto la circostanza,

⁴⁴ L'avere, prima del giudizio, riparato interamente il danno, mediante il risarcimento di esso, e, quando sia possibile, mediante le restituzioni; o l'essersi, prima del giudizio e fuori del caso previsto nell'ultimo capoverso dell'articolo 56, adoperato spontaneamente ed efficacemente per elidere o attenuare le conseguenze dannose o pericolose del reato

⁴⁵ Così: Sez. IV, 3 dicembre 1965 n. 2552, Segreti, rv. 101718; Sez. V, 7 giugno 1967 n. 894, Truppa, rv. 105466; Sez. V, 8 febbraio 1968 n. 128, De Vito, rv. 107577; Sez. II, 25 marzo 1968 n. 767, Santi, rv. 108933; Sez. II, 24 gennaio 1972 n. 4021, Trivetti, rv. 121265; Sez. IV, 11 aprile 1975 n. 9252, Miglio, rv. 130916; Sez. VI, 17 ottobre 1978 n. 16038, Martino, rv. 140728; Sez. VI, 7 aprile 1979 n. 1303, Michelazzi, rv. 144151; Sez. II, 26 giugno 1979 n. 1161, Tornatore, rv. 144105; Sez. I, 12 dicembre 1980 n. 1326, Zucchelli, rv. 147707; Sez. II, 8 giugno 1981 n. 11096, Valli, rv. 151307; Sez. II, 18 ottobre 1982 n. 3101, Gobbo, rv. 158387; Sez. I, 17 dicembre 1982 n. 3284, Ciuffreda, rv. 158452; Sez. IV, 11 ottobre 1984 n. 2481, Locatelli, rv. 168326; Sez. II, 12 ottobre 1987 n. 3971, Pezzotta, rv. 177977; Sez. II, 25 agosto 1988 n. 1517, Marchini, rv. 180368; Sez. IV, 11 febbraio 1988 n. 2263, Catto, rv. 180487; Sez. II, 17 marzo 1989 n. 9341, Danovara, rv. 181747; Sez. IV, 13 dicembre 1989 n. 1670, Fusaro, rv. 183238; Sez. IV, 11 ottobre 1990 n. 15583, Bonazzoli, rv. 185862; Sez. IV, 15 gennaio 1991 n. 4441, Ciancimino ed altri, rv. 187777; Sez. IV, 13 gennaio 1993 n. 2336, Di Carlo, rv. 193341; Sez. V, 10 febbraio 1993 n. 2663, Dottore Stagna, rv. 194337; Sez. VI, 8 ottobre 1993 n. 596, P.G. in proc. Prini, rv. 196123; Sez. II, 23 novembre 1993 n. 2282, Perfetti ed altro, rv. 196786; Sez. VI, 25 novembre 1993 n. 897, Ceglie, rv. 197360; Sez. I, 29 novembre 1995 n. 1723, Sapienza, rv. 203704; Sez. I, 17 gennaio 1997 n. 2658, Lo Nero ed altri, rv. 224237; Sez. V, 25 febbraio 2000 n. 996, P.G. in proc. Fagioli, rv. 216459; Sez. IV, 3 giugno 2004 n. 39065, P.M. in proc. Turla, rv. 229957; Sez. VI, 9 novembre 2005 n. 46329, Caputo, rv. 232837).

come se il primo fosse stato effettuato personalmente dall'imputato, "tutte le volte in cui questi ne abbia **conoscenza e mostri la volontà di farlo proprio**"⁴⁶.

A ben vedere, la questione forse si pone in termini peculiari nella più parte dei **reati tributari consumati dagli amministratori delle società commerciali**, potendosi seriamente **dubitare di un'autentica estraneità dell'ente rispetto al reato**. Senza immaginare forme concorsuali (verso le quali il legislatore italiano non ha mostrato di volersi muovere, preferendo forme ibride di responsabilità amministrativa simil-penale degli enti) tanto i principi di rappresentanza organica quanto di imputazione/utilizzazione dei risultati economici del reato persuadono dell'impossibilità di considerare terzo l'ente beneficiato dai profitti fiscali indebiti. Circostanza che autorizzerebbe a ritenere la conoscenza da parte del suo legale rappresentante, indagato/imputato del pagamento del debito tributario ad opera dell'ente o, essa stessa, *in re ipsa*, una forma per l'autore di farlo proprio e dunque per beneficiare del trattamento più mite.

Quanto al caso di **risarcimento del danno effettuato da uno dei correi**, pare significativo quando ritenuto dalle Sezioni Unite della Cassazione (Sez. U, Sentenza n. 5941 del 2009). Con considerazioni utili ai fini in esame, è stato rilevato che la circostanza del risarcimento del danno suppone necessariamente che il reato al quale si riferisce sia stato già consumato e che il comportamento riparatorio sia dunque successivo al suo esaurimento (S.U. 23 novembre 1988, n.5909, Presicci, rv.181084), con il corollario che un tale comportamento, ove il reato sia stato commesso da una pluralità di soggetti, **è fuori dal concorso di persone**, dissoltosi con il perfezionamento della fattispecie criminosa⁴⁷. E non di meno, la Corte di Cassazione ha ammesso l'**applicabilità al soggetto dell'attenuante di cui all'art.62 n.6 c.p., anche quando nel risarcimento sia intervenuto un terzo, sia pure correo**, per il disposto stesso della norma, attribuendo all'espressione "l'avere...riparato interamente il danno mediante il risarcimento...e le restituzioni" il significato di *esigere non solo la sussistenza dell'evento, ma anche la volontà di riparazione*. Può esserne espressione "*una concreta, tempestiva, volontà di riparazione del danno cagionato*", *in modo che, se uno dei correi ha già provveduto in via integrale, l'altro, per esempio, dovrà nei*

⁴⁶ Sez. 4^a, Sentenza n. 13870 del 06/02/2009 Ud., dep. 30/03/2009, Rv. 243202; Cass. Sez. 4^a, Sentenza n. 14523 del 02/03/2011 Ud., dep. 11/04/2011, Rv. 249937. Principio affermato anche in una fattispecie in cui la Corte ha riconosciuto l'attenuante al delegato alla sicurezza di un'azienda con riferimento al risarcimento effettuato dalla società titolare dell'azienda medesima (Sez. 4, Sentenza n. 23663 del 24/01/2013 Ud. dep. 31/05/2013 Rv. 256194).

⁴⁷ "*Tanto in altre parole sta a significare che la condotta riparatrice non si fonde nella struttura unitaria del reato di cui all'art.110 c.p. e che l'art.118 c.p., diretto a dettare per i singoli compartecipi i criteri di imputazione delle conseguenze degli elementi accidentali dell'illecito concorsuale nella sua struttura monistica, non è perciò operativo*".

tempi utili rimborsare il complice più diligente (Sez.I 27 ottobre 2003, n.4177, rv.227102) o comunque dimostrare di aver avanzato una seria e concreta offerta di integrale risarcimento". L'estensione dell'attenuante al concorrente, dunque, non può discendere dal semplice soddisfacimento dell'obbligazione risarcitoria ad opera del coobbligato solidale e dalle norme che presidiano l'estinzione delle obbligazioni da illecito, richiedendosi la comparsa di **elementi rivelatori di un'autentica volontà di riparazione**⁴⁸. La ricostruita natura oggettiva della circostanza, espressione di favore verso l'obiettivo eliminazione del danno derivato dal reato, condurrebbe ad una similare soluzione estensiva. Anche in tal caso un intervento chiarificatorio sarebbe stato ben accolto.

2.9 La nuova aggravante per correo esercente attività di intermediazione fiscale

Un'ultima novità introdotta dalla riforma attiene ad un'aggravante ad effetto speciale che appare di grande significato. In base all'articolo 13/3 dello schema di decreto, *"le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso da correo nell'esercizio di attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale"*⁴⁹.

L'integrazione dell'aggravante può essere premessa dell'attivazione di mezzi di ricerca della prova particolarmente efficaci (quali le intercettazioni anche per reati che nella ipotesi base non lo ammetterebbero, come nel caso della dichiarazione infedele importando il superamento del limite edittale ex. A 266 c.p.) e di ammissibilità delle misure cautelari restrittive più gravi.

L'introduzione di un'aggravante ad effetto speciale nei delitti in materia di dichiarazione, di documenti e di pagamento delle imposte (titolo II decreto

⁴⁸ Ove di contro si optasse per la riconducibilità dell'attenuante ex a. 13 del decreto 74/2000 al disposto delle circostanze rilevanti per il concorso, le stesse Sezioni Unite nel 2009 hanno ricordato come la nuova formulazione della regola di imputazione delle circostanze, per la quale le aggravanti o le attenuanti concernenti i motivi a delinquere, l'intensità del dolo, il grado della colpa e le circostanze inerenti la persona del colpevole sono valutate soltanto riguardo alla persona a cui si riferiscono (*art. 118 c.p. novellato nel 1990*), *"avrebbe infatti impedito di mantenere ferma la spiegazione dell'inapplicabilità, attraverso unicamente il richiamo alla natura soggettiva dell'operato risarcimento"*. *"Simile attenuante, pur essendo in tesi soggettiva, ma rientrando nella categorie di quelle riguardanti i rapporti tra colpevole e persona offesa e non figurando dunque tra le escluse dalla comunicabilità"*, sembrerebbe per la Corte *"adesso doversi riferire a ogni concorrente nel reato"*.

⁴⁹ L'applicazione dell'aggravante è in linea con la previsione della legge delega 23/2014 (articolo 8), alla cui stregua la pena detentiva dei reati tributari dovrebbe compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni. Per le ipotesi di reato più gravi (2, 3, 8 e 10), punite con pena edittale attestata nel massimo su sei anni, in caso di aumento per effetto della aggravante la pena potrebbe giungere sino a nove anni. Sussistono elementi, sistematici e letterali, per ritenere che il limite massimo (come quello minimo) previsto dalla delega sia programmato in relazione alla forma di manifestazione di un reato consumato semplice, ossia senza aggravanti ed attenuanti.

legislativo n. 74/2000) “per i “concorrenti” che li commettano nell’esercizio di attività di intermediazione fiscale con l’ulteriore specificazione limitativa (*“attraverso l’elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale”*) parrebbe sostenuta dall’intendimento di limitarne l’applicazione ad essi, sulla base di qualità soggettive e personali, senza consentirne l’estensione agli altri concorrenti nel reato. In realtà, se questo davvero fosse l’obiettivo, esso non sarebbe conseguibile con tale tecnica legislativa⁵⁰. Invariato il quadro dei principi del codice penale e senza l’introduzione di una disciplina derogatoria (non auspicabile), la formulazione proposta importa, proprio nel caso di reati tributari, **l’estensione agli altri concorrenti dell’aggravante prevista** per la compartecipazione alla consumazione del fatto dei professionisti fiscali⁵¹.

L’aggravante in esame pare coerente con un’obiettivo maggiore insidiosità dei mezzi e delle modalità dell’azione delittuosa in termini tributari laddove sostenuta da competenze professionali, ragione stessa del coinvolgimento di un tal concorrente nel progetto criminale. Proprio le competenze professionali del concorrente in esame costituiscono la ragione elettiva del suo reclutamento, in rapporto alla capacità di contribuire ad accrescere l’efficacia degli ostacoli all’azione di accertamento del fisco, con creazione di raffinati meccanismi fraudolenti e simulati che favoriscono la realizzazione del reato concorsuale, agevolandone l’esecuzione e diminuendo le possibilità di scoperta.

§. 3 UNA BREVE CONCLUSIONE

⁵⁰ La disciplina della comunicazione delle circostanze aggravanti ed attenuanti in caso di concorso nel reato è stata modificata dalla legge 7.2.1990, n. 19. Tenuto conto delle integrate previsioni degli articoli 118, 59 e 70 c.p. deve ritenersi, quanto alle **aggravanti** che: - quelle *oggettive* (concernenti la natura, la specie, i mezzi, l’oggetto, il tempo, il luogo ed ogni altra modalità dell’azione, la gravità del danno o del pericolo, ovvero le condizioni o le qualità personali dell’offeso) potranno estendersi ai compartecipi solo se conosciute o ignorate per colpa; - quelle *soggettive*, nella misura in cui rientrino tra quelle *“inerenti le qualità personali del colpevole e quelle relative ai rapporti tra colpevole e la persona offesa”*, potranno estendersi ai compartecipi solo se conosciute o ignorate per colpa. Secondo recenti pronunce (cfr. Cass. Sez. 2, Sentenza n. 22136 del 19/02/2013 Ud. dep. 23/05/2013 Rv. 255728) fattesi carico di uno sforzo interpretativo per individuare un assetto razionale della materia in esame, conforme ai principi costituzionali, le circostanze aggravanti soggettive concernenti le condizioni e/o le qualità personali del colpevole dovrebbero anche incidere, in qualsiasi modo inciso, sulla realizzazione del reato concorsuale, agevolando l’esecuzione del reato da parte degli altri concorrenti, sempre che questi ultimi ne siano consapevoli; - quelle *soggettive*, nella misura in cui rientrino tra quelle relative ai *“motivi a delinquere, all’intensità del dolo ed al grado della colpa, nonché quelle inerenti la persona del colpevole”*, ineriscono al solo agente e non si estendono all’eventuale compartecipe; l’interpretazione giurisprudenziale, alla luce del disposto letterale dell’articolo 70 co. 2 c.p., è consolidata nel senso di ritenere che le circostanze inerenti alla persona del colpevole attengono solo alla imputabilità ed alla recidiva.

⁵¹ Già il codice penale conosce almeno quattro ipotesi di reati a base economico-finanziaria in cui la consumazione del fatto nell’esercizio di un’attività professionale rappresenta un’aggravante: l’articolo 644, co.5 n. 1 c.p. che in materia di usura e mediazione usuraria prevede che le pene sono aumentate da un terzo alla metà: *“1) se il colpevole ha agito nell’esercizio di una attività professionale, bancaria o di intermediazione finanziaria mobiliare”*; l’articolo 648 bis, co. 2 e 648-ter, co.2 c.p. in materia di riciclaggio o di reimpiego di proventi delittuosi che prevedono un aumento di pena se il fatto è commesso *“nell’esercizio di un’attività professionale”*. In tal ultimo caso, la Cassazione ha chiarito la *natura oggettiva dell’aggravante*, censendone la normale estendibilità a tutti i concorrenti del reato.

Senza ripercorrere le riflessioni esposte, non possono negarsi alcuni meriti scaturiti dall'attuazione di alcune porzioni della delega. In chiusura, però, si deve rilevare che l'**aspirazione alla definizione di una nozione oggettiva e fattuale di evasione fiscale penale**, che rassicuri i contribuenti infedeli ma non fraudolenti dal rischio penale dei contenuti valutativi e dei canoni giuridici del diritto tributario, appare essersi tradotta in un **approdo ingenuo**, ancor più soggettivo e arbitrario di quello dal quale muove.

Nel breve periodo, esso può essere preferito, anche per l'esigenza di immediataassicurazione di istanze di semplificazione ampiamente presenti nel dibattito economico e sociale. Ma difficilmente risulterà capace di offrire un basamento stabile sul quale edificare un sistema più equo, trasparente ed orientato alla crescita. I rischi di abuso di questa ripulitura delle valutazioni e il carattere ambizioso della capacità di individuare l'evasione valutativa o giuridica da quella materiale e di distinguerla dalla frode non era sfuggito al legislatore solo tre lustri orsono. Non pare siano mutate le condizioni che rendevano ragionevole quella consapevolezza.

Il legislatore si è richiamato ai criteri dell'effettività e della reale capacità contributiva, contro l'operatività di regole di accertamento e probatorie formali o presuntive, peculiari del contesto tributario. Si trattava di principi costituenti già patrimonio della giurisprudenza penale che, per imposta evasa, non ha mai nascosto di ispirarsi al criterio della *“prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario”*. Appare evidente che il legislatore non si è fidato di questa sensibilità dei giudici nell'apprezzare e discernere la diversa valenza indiziaria della violazione di regole tributarie ed ha imposto per regola rigorosa l'irrilevanza dell'infedeltà per evasione valutativa ed interpretativa.

Con il rischio però di non contrastare comportamenti abusivi, poco contenibili con reazioni amministrative, specie ove sostenuti da interessate **letture alternative** dei criteri che caratterizzano l'ordinamento tributario, ora rese *“prevalenti sul dato fattuale reale”*.

Scorrette valutazioni, di qualsiasi percentuale ed importo, connotate da trasparenza mitigata, di valenza solo interna, al di fuori di qualsiasi corrispondenza con metodi costanti di rilevazione contabile ed anche **estranee alla correttezza civilistica**, potrebbero condurre a pre-constituire alibi fiscali e

a sottrarre definitivamente materia imponibile; non meno che l'organizzazione volontaria di una serie di scorrette valutazioni di importo percentuale pure modesto, quand'anche prive di qualsiasi trasparenza. Esse, infatti, complessivamente considerate, potrebbero pure raggiungere elevati importi assoluti di evasione fiscale, penalmente neutralizzati in forza della ipotizzata previsione del nuovo articolo 4/1-bis e 1-ter del d.lgs. 74/2000.

Al fondo, il punto focale sul quale l'attenzione degli esegeti e degli operatori rimarrà concentrata sarà sempre lo stesso: comprendere **se la condotta del contribuente è stata funzionale a non far sorgere il presupposto di imposta ovvero a non far nascere ed ostacolare l'accertamento di un'obbligazione tributaria già sorta.**

Come sempre, nella materia, solo le componenti sociali e la loro capacità di organizzare la difesa delle rispettive istanze saranno capaci di far prevalere l'una o l'altra sensibilità.

Come la capacità di definire elusore un evasore fiscale. Ovvero di rassicurare che chi trasgredisce una **specificata norma** antielusiva, al ricorrere degli altri presupposti, potrà ancora essere considerato un evasore fiscale agli effetti penali⁵², ma di escludere questa conseguenza se quella trasgredita è la **norma generale** che codifica il divieto di elusione⁵³.

⁵² Dalla relazione ministeriale sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente p. 14: *"Resta, di contro, impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali -sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti -nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)..."*.

⁵³ Articolo 10bis/13 legge n. 212/2000 introdotto dalla schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente: *"Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie"*.