

La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario¹

di Fabio Di Vizio²

§1. L'ISPIRAZIONE ECONOMICO-CENTRICA DELLA REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO PENALE [3]

§2. I DATI DELL'EVASIONE E LA SCARSA EFFICACIA DEL SISTEMA DEI CONTROLLI AMMINISTRATIVI [6]

§3. DALLE FORME STORICHE DI EVASIONE AL DIMAGRIMENTO DELL'EVASORE PENALE ATTRAVERSO LA TECNICA DEFINITORIA, CON L'IMPIEGO DI UN DIVERSIFICATO LINGUAGGIO TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E MAGISTRATURA PENALE [12]

§ 4. I DELITTI "RIFORMATI" [15]

4.1 La dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti [15]

4.2 La dichiarazione infedele [22]

L'IRRILEVANZA PENALE DELLE ERRONEE VALUTAZIONI [23]

L'IRRILEVANZA PENALE DELLE ERRONEE CLASSIFICAZIONI [30]

L'IRRILEVANZA PENALE DELLA VIOLAZIONE DEI CRITERI DI DETERMINAZIONE DELL'ESERCIZIO DI COMPETENZA [31]

L'IRRILEVANZA PENALE DELLA VIOLAZIONE DELL'INERENZA [32]

L'IRRILEVANZA PENALE DELLA VIOLAZIONE DELL'INDEDUCIBILITA' [34]

RADICALITÀ E COMPLICAZIONI DELLA POSIZIONE DEL RIFORMATORE [34]

4.3 La dichiarazione omessa [36]

4.4 La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e l'ambito della irrilevanza penale delle operazioni abusive ex a. 10-bis legge n. 212/2000 [37]

DILATAZIONE DEI CONFINI APPLICATIVI [37]

CONFIGURAZIONE ORIGINARIA [37]

LE NOVITA' DELLA RIFORMA [38]

OPERAZIONI SIMULATE E ABUSO DEL DIRITTO: DISTINZIONI INESSENZIALI [40]

LIMITI DELL'IRRILEVANZA PENALE DELLE VIOLAZIONI ANTIELUSIVE [41]

¹ Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura Struttura territoriale di formazione di Genova – area penale (dottoressa Valeria FAZIO e dott. Marco CANEPA), Genova 9.10.2015

² L'autore è Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Pistoia.

NOZIONE GIURIDICA DI EVASIONE E DEGLI ELEMENTI PASSIVI FITTIZI [46]

4.5 L'occultamento o la distruzione di documenti contabili [47]

4.6 I delitti di omesso pagamento dell'IIVA e delle ritenute ed il nuovo delitto dichiarativo del sostituto [48]

STORICA OSTILITÀ VERSO LE FATTISPECIE [48]

CONTENUTI DELLA RIFORMA [48]

4.7 L'indebita compensazione [50]

4.8 Il significato del pagamento del debito tributario: causa di non punibilità, attenuante, condizione di accesso al patteggiamento [51]

CAUSA DI NON PUNIBILITÀ [51]

ATTENUANTE E CONDIZIONE DI ACCESSO AL PATTEGGIAMENTO [52]

CIRCOSTANZA ATTENUANTE [53]

NUOVE CONSIDERAZIONI DI POLITICA CRIMINALE [54]

PROBLEMATICHE APERTE: IL PAGAMENTO DEL TERZO E DEL CONCORRENTE [55]

4.9 La nuova aggravante per consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale [59]

ESTENSIONE SOGGETTIVA DELLA NUOVA AGGRAVANTE [60]

4.10 La confisca e la custodia dei beni sequestrati [61]

L'IMPEGNO A VERSARE ALL'ERARIO [62]

CUSTODIA [64]

§ 5. BREVI CONCLUSIONI [64]

§1. L'ISPIRAZIONE ECONOMICO-CENTRICA DELLA REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO PENALE

L'entrata in vigore dell'articolo 10 bis («Disciplina dell'**abuso del diritto** o elusione fiscale») della legge 27 luglio 2000, n. 212 («Disposizioni in materia di statuto dei diritti del Contribuente») e la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale³ del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158 sulla «revisione del **sistema sanzionatorio**» rappresentano i momenti di maggior interesse penalistico del non agevole processo di attuazione della delega fiscale (legge 11 marzo 2014 n. 23).

Un intervento riformatore diretto a **mitigare e ridurre l'interesse penale** per fatti stimati privi di fraudolenza, ma anche ad **inasprirlo** per quelli provvisti di attitudine decettiva più intensa e definita.

Da un lato, infatti, l'infedeltà dichiarativa della fattispecie prevista dall'articolo 4 del d.lgs. n. 74/2000 viene a smagrirsi, concentrandosi su profili esclusivamente oggettivi e materiali, nel quadro di un generale innalzamento delle soglie di irrilevanza penale degli imponibili e delle imposte evase per i reati a minor tasso di frode (artt. 4, 5, 10 bis, 10 ter del d.lgs. n. 74/2000) e dell'introduzione per essi di un peculiare regime di non punibilità connesso al pagamento tempestivo o spontaneo del debito erariale. Dall'altro, risultano ampliati i confini oggettivi delle fattispecie dichiarative storicamente caratterizzate da maggior fraudolenza (articoli 2 e 3 del decreto 74/2000), rendendo più severa la risposta sanzionatoria altresì per le compensazioni indebite più insidiose (art. 10 quater del decreto 74/2000), l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili (articolo 10 del decreto 74/2000) ed introducendo l'innovativa circostanza ad effetto speciale, connessa al contributo del consulente fiscale che elabori modelli seriali di evasione, il cui impatto sull'assetto della disciplina sanzionatoria, quand'anche ordinariamente ricollegato alle fattispecie penali più antagoniste, non pare affatto trascurabile.

Costituisce **filo conduttore dell'intera opera di revisione** l'introduzione di **soluzioni**, modestamente pro-attive, **dedicate** a **specifiche categorie di contribuenti**, delle quali risultano condivise le premesse valutative sullo stato di incertezza del sistema tributario e sui negativi riflessi di essa rispetto alle scelte dei soggetti imprenditoriali. Insicurezza che, non poco, sarebbe stata alimentata da percorsi ermeneutici ondivaghi della giurisprudenza⁴.

³ G.U. Serie Generale n. 223 del 7.10.2015 Suppl. Ordinario n 55, in vigore dal 22.10.2015

⁴ ANALISI DI IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE del 31.7.2015, in accompagnamento ai contenuti del d.lgs. n. 128/2015: «Tuttavia, gli *oscillanti* interventi giurisprudenziali hanno causato incertezze derivanti soprattutto dalla non chiara individuazione dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto. Infatti, la Corte di Cassazione in alcuni casi ha identificato la nozione di abuso nella sola assenza di valide ragioni economiche extrafiscali dell'operazione, in altri casi ha invece posto l'accento, ai fini della configurazione dell'abuso del diritto, sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale derivante dall'uso distorto di strumenti giuridici».

E' proprio nei rapporti con i **contribuenti di maggiori dimensioni** per volume d'affari o ricavi⁵, infatti, che si delinea con più rilevante intensità la volontà di gestire tendenze in atto, ritenute non arrestabili se non a rischio di perdita di competitività del sistema economico nazionale. Secondaria, per quanto non assente, invece, la volontà di orientare cambiamenti attesi rispetto alla loro futura fedeltà fiscale, in parte non trascurabile conseguita con un'operazione meramente classificatoria. Alcuni «evasori fiscali» non saranno più «evasori penali», perché, per legge, risulterà impedito questo esito qualificatorio.

Ancora, esclusivamente per tali contribuenti, contraddistinti dalla dimensione del fatturato, è istituito il peculiare regime di **adempimento collaborativo** delineato degli artt. 3-7 del d.lgs. n. 128/2015, con forme rafforzate di comunicazione e di cooperazione con l'amministrazione finanziaria, basate sul reciproco affidamento, per favorire, nel comune interesse, la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale. Sempre per la stessa tipologia di contribuenti, a ben vedere, viene introdotta una **disciplina normativa dell'abuso del diritto**, che, senza celare valutazioni critiche sul malfermo contributo sinora offerto all'elaborazione della figura, «tuttavia, in omaggio all'indirizzo **giurisprudenziale**, ha finito per recepire quali criteri direttivi proprio le soluzioni definitorie sull'abuso del diritto elaborate dalla giurisprudenza»⁶. Di talché, la vera novità della riforma riposa in quella netta - ed apparentemente non contrastabile - previsione (articolo 10-bis, comma 13 legge n. 212/2000) alla cui stregua «le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie»; con ciò contraddicendo, senza mezzi termini e nessuna volontà di mediazione, il diverso approdo cui era pervenuta da ultimo la maggioritaria giurisprudenza penale della Corte regolatrice. Con ciò interpretando il legislatore delegato i contenuti della delega che, oltre a richiamare una esigenza di distinzione e riordino delle diverse figure di elusione, non aveva espresso indicazione di irrilevanza penale altrettanto netta. Come si vedrà nello scritto, la soluzione finale in realtà non è così vincolata come da più parti ritenuto, dovendosi ammettere spazi - pur limitati - di continuità normativa tra fattispecie sinora usualmente ricondotte ai delitti ex a. 4 e 5 del decreto legislativo 74/2000 e quelle del novellato articolo 3 del decreto legislativo 74/2000.

In tale ambiente di dialogo privilegiato tra amministrazione finanziaria e contribuenti di maggiori dimensioni, la più intensa e tempestiva interlocuzione tra tali soggetti e il rafforzamento della «certezza» del diritto tributario si delineano chiaramente quali beni funzione rispetto ad **ulteriori vantaggi**, con tempi di godimento **differenziati**: nel breve termine, i medi e grandi contribuenti vedono rafforzata la possibilità di effettuare le **scelte economiche** in un «contesto caratterizzato da maggiore certezza»; nel medio-lungo termine,

⁵ Ovvero quelli che, secondo i contenuti della riforma, risultano «dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario»

⁶ CARINCI DEOTTO, *d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing? (commento alla normativa)*, in *Fisco*, 2015, 32-33, 3107

l'amministrazione finanziaria aspira a contribuire ad accrescere il livello di **adeguamento spontaneo** degli obblighi fiscali.

Certezza giuridica e sicurezza economica diventano endiadi indissolubili, con stabile funzionalizzazione della prima alle esigenze della seconda.

Nella «**analisi di impatto della regolamentazione**» che ha accompagnato l'introduzione del d.lgs. n. 128/2015, il legislatore delegato non ha nascosto questa peculiare impostazione "riservata" della riforma: «l'intervento, per la parte relativa all'*abuso del diritto* sebbene veda, a livello teorico, come destinatari tutti i contribuenti, sia persone fisiche che soggetti diversi, consente di affermare, sulla base dell'esperienza nel controllo degli ultimi anni, che l'intervento stesso si riferisce principalmente alle medie e grandi imprese. Pertanto i destinatari, sono quantificabili, per l'anno di imposta 2013, in circa 60.000 imprese di cui 3.200 grandi contribuenti.....Quanto ai destinatari del nuovo regime di *adempimento collaborativo*, in sede di prima attuazione del regime, sono individuabili nelle imprese con volume d'affari o ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro (sulle dichiarazioni presentate per l'anno di imposta 2013, si tratta di 23 imprese) e, comunque, nei contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro (per un totale di 45 imprese)»⁷. Nella medesima «analisi di impatto» è stato rammentato come negli ultimi anni sia cresciuto il numero dei controlli nei quali l'amministrazione finanziaria ha fatto ricorso all'utilizzo del principio di divieto dell'*abuso del diritto* di matrice giurisprudenziale, quale strumento di contrasto, censendo l'attuale pendenza di circa 1200 ricorsi avverso accertamenti fondati su di esso. Più in dettaglio, negli ultimi cinque anni, in media, i ricorsi attivati sono stati 120 all'anno.

Considerando il numero dei grandi contribuenti (come detto 3.200) la progressione della tendenza, nel volgere di qualche anno, non avrebbe plausibilmente risparmiato accertamenti (oltre che contenziosi) alla componente ampiamente maggioritaria di essi.

Non dissimile ispirazione si respira anche nella più generale **revisione del sistema sanzionatorio penale tributario**, ove prioritaria diventa la salvaguardia della **libertà di intrapresa economica**, assumendo, per le ipotesi di infedeltà non fraudolenta, la non punibilità per generalizzata opinabilità delle regole tributarie che, per contro, l'articolo 15 del d.lgs. 74/2000 continua a riservare alle sole

⁷ ANALISI DI IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE del 31.7.2015, in accompagnamento ai contenuti del d.lgs. n. 128/2015: «Successivamente è previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere stabiliti i criteri in base ai quali potranno essere individuati ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese. Si fa presente che le imprese con volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di euro sono pari a circa 3200 imprese, individuate mediante l'elaborazione dei dati di dichiarazione riferiti al periodo di imposta 2013»

violazioni «dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

E' significativo, in tal senso, quanto notato dalla relazione illustrativa dei contenuti del decreto legislativo 158/2015. Nel testo governativo, l'attuazione dei principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria, attraverso la stabilità del quadro giuridico di riferimento⁸, è ricollegata ad un obiettivo finale, evocato 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 risulta 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». Non pare ingeneroso individuare in tali espressioni una sviluppata **cultura economico-centrica** dell'assetto del diritto e della sua funzione ausiliaria rispetto alle prioritarie esigenze di sviluppo.

Nel quadro della 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 minore**.

§2. I DATI DELL'EVASIONE E LA SCARSA EFFICACIA DEL SISTEMA DEI CONTROLLI AMMINISTRATIVI

La limitazione dell'interesse penale verso «comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori» rende opportuna una pur breve analisi dell'attuale capacità del sistema amministrativo-tributario di presidiare le aree di trasgressione meno insidiosa. Vi sono ampie e consolidate ragioni per dubitare che la fiducia del legislatore delegato sia ben riposta. Quale è la situazione?

I DATI DELL'EVASIONE.

⁸ Dalla relazione illustrativa della revisione del sistema sanzionatorio tributario, p. 1: «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».

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

Dalla relazione d'indagine della Corte dei Conti¹¹ sugli effetti dell'azione di controllo fiscale in termini di stabilizzazione della maggiore *tax compliance*, resa pubblica in data 20.11.2014, emerge uno scenario dalla magistratura contabile definito «**desolante**», nel quale «la correttezza fiscale sembra affidata più alla lealtà del singolo contribuente che ad un organico sistema di regole, alla violazione delle quali si riconnettano adeguate e certe conseguenze sfavorevoli» e per il quale la ricorrente prospettiva dei condoni e delle sanatorie «rende **autolesionistica** la condotta di chi adempie correttamente e tempestivamente all'obbligazione tributaria».

Per il periodo 2007-2012, il ricordato rapporto del governo giunge a quantificare il **valore medio annuo delle imposte evase** in circa **91 miliardi di euro**, per 44 miliardi riferibili alle imposte sui redditi (IRES e IRPEF delle imprese e del lavoro autonomo), per 7 miliardi riferibili all'IRAP e per 40 miliardi all'IVA. I dati medi appaiono sostanzialmente confermati nella nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza del 2015 in relazione ai risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale.

In relazione all'evasione IVA, in particolare, il nostro Paese ha raggiunto, da tempo¹², un primato internazionale, in valori assoluti e in rapporto al PIL.

Si tratta di una realtà che ha registrato un serio peggioramento durante la crisi economica. Già nel 2011, il nostro Paese si attestava al 20° posto nella

⁹ Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66, come modificato nella legge di conversione n. 89/2014).

¹⁰ ISTAT, La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali, 2008. Il dato emerge anche dal Rapporto finale del Gruppo di lavoro sull'Economia non osservata. L'analisi ha rilevato che, nell'ultimo decennio, sebbene cresca in valori assoluti, l'entità del sommerso mostra una tendenza alla flessione. Nel 2000, infatti, l'area del sommerso economico risultava compresa tra i 217 e i 228 miliardi di euro, pari, rispettivamente al 18,2 e al 19,1% del Pil.

¹¹ Sezione Centrale di Controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, delibera n. 17/2014/G

¹² In relazione al 2011, il valore assoluto del VAT gap italiano è stato pari a 36,1 miliardi di euro, contro i 32,2 della Francia, i 26,9 della Germania e i 19,5 del Regno Unito; in percentuale e rispetto al PIL si è raggiunto il 2,3%, a fronte dell'1,0% della Germania, l'1,1% del Regno Unito e l'1,6% della Francia.

classifica di fedeltà impositiva in seno a paesi delle UE. L'Italia è stata l'unica nazione dell'Europa continentale, nel periodo 2011-2013, a segnare un significativo decremento (5%) del gettito IVA, nonostante l'aumentata aliquota ordinaria.

La situazione non è poi affatto migliorata. Come ricorda la recente nota di aggiornamento del DEF 2015, la Commissione europea ha pubblicato uno studio relativo alla quantificazione dell'ammontare del *gap* IVA per tutti i Paesi dell'Unione, confrontando dati fiscali e informazioni della contabilità nazionale. Le stime diffuse, riferite al 2013, segnalano un *gap* IVA, in crescita, all'interno dell'Unione europea, ammontante complessivamente a 168 miliardi di euro, pari al 15,2 per cento dell'IVA potenzialmente incassabile dai 26 Stati membri. Tale valore percentuale oscilla tra un minimo del 4 per cento di Finlandia e Paesi Bassi ed un massimo del 42 per cento della Romania. Dal 2011, l'Italia ha perso altre posizioni nella classifica di fedeltà fiscale, collocandosi ora al ventiduesimo posto, seguita solo da Lituania, Slovacchia e Grecia.

Se la percentuale di VAT *gap* si è mantenuta stabilmente attorno al 35% (36% nel 2009, 29% nel 2010, 32% nel 2011, 32% nel 2012 e 34% nel 2013)¹³, ad allarmare è il dato assoluto, attestato per l'Italia, nel periodo 2012-2013, sul valore medio di 46 miliardi di euro. Il dato italiano risulta essere, di gran lunga, il più elevato dei Paesi dell'Unione, segnando un primato non invidiabile e allo stato non insidiabile da paesi con economie di dimensioni comparabili: la Germania (con una *gap* IVA pari a 24 miliardi), la Francia (19,5 miliardi) ed il Regno Unito (16 miliardi) devono unire le forze per superare il valore assoluto italiano.

In un'analisi resa nota del 2015, la Corte di Conti ha posto in evidenza, infine, un preoccupante incremento dell'evasione da riscossione nel periodo 2008-2011, passata da 8 miliardi del 2008 al oltre 10,6 miliardi di euro nel 2012.

LA SCARSA EFFICACIA DEL SISTEMA DEI CONTROLLI AMMINISTRATIVI.

Molto di questo stato di cose si deve al fatto che nel sistema fiscale italiano, come avviene negli altri stati moderni, è del tutto residuale l'incidenza dell'azione diretta di recupero dell'evasione¹⁴ ed è **prioritario l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti o da parte dei sostituti d'imposta**¹⁵.

¹³ Dati tratti da 1 document **Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report**, TAXUD/2013/DE/321 FWC No. TAXUD/2010/CC/104, Client: European Commission, TAXUD. A proposito del caso italiano l'analisi chiosa: «Highlights for 2013 Italy's VAT Gap rose somewhat during 2013, and remains at a very high level among the EU-26. As the country experienced another year of recession, and growth of nominal final consumption was also negative, the total VTTL rose marginally on account of a VAT rate increase (see table 2.2). Despite the rate increase, Eurostat revenues declined, thus leading to an increase of the gap to 34 percent. Adjusting Eurostat-reported revenues for the changes in outstanding stocks of net reimbursement claims (to better approximate accrued revenues, as discussed in Box 2.1) yields a somewhat more stable picture. As taxpayers have accelerated requests for reimbursements, that has impacted revenue collection. Purging this element yields a substantially unchanged Gap at 31 percent

¹⁴ In relazione al 2013 ed ai principali tributi statali, distinguendo tra l'adempimento spontaneo e l'attività di accertamento e controllo, la Corte dei Conti segnala per l'IRE, a fronte di un gettito totale di 166,2 miliardi, un gettito da contribuzione volontaria pari a oltre 163 miliardi (98 % del totale dell'imposta versata) ed un gettito da accertamento di 3,2 miliardi (1,95% del totale). Per l'Iva (sul gettito totale di 113,8 miliardi, con adempimento spontaneo per 111,2 miliardi, pari al 97%) e per l'IRES (sul gettito totale di 41,5 miliardi, con 39,1 miliardi di gettito spontaneo) il rapporto resta decisamente orientato a favore della collaborazione volontaria, in luogo di

A fronte di tale impostazione, peculiari **condizioni favorevoli** spiegano, in parte, i livelli elevati della scarsa spontaneità nazionale.

Anzitutto, il **basso numero di controlli che l'Amministrazione fiscale** è in grado di effettuare annualmente rispetto al numero di contribuenti realmente "a rischio". Naturalmente il dissenso d'interessi, prima che d'ideali, è radicale già in relazione all'individuazione degli appartenenti a questa categoria¹⁶.

In concreto, quasi metà dell'attività di controllo dell'agenzia delle entrate in materia di imposte è rappresentata da accertamenti parziali automatizzati ex a. 41-bis d.p.r. n. 600/73 attraverso incroci di dati presenti nell'anagrafe tributaria ed usualmente collegati a condotte evasive colpose. In valori assoluti si tratta di 317.237 controlli nel 2010 (su complessivi 705.580), 349.919 nel 2011 (su complessivi 697.248), 339.646 nel 2012 (su complessivi 683.298) e 331.556 nel 2013 (su complessivi 661.013).

Con riferimento agli **accertamenti ordinari**, la percentuale dei controlli realizzati per i contribuenti indipendenti (in grado di determinare autonomamente, almeno in parte, la propria condotta e con essa il grado di coerenza fiscale, valutando la convenienza dell'evasione in ragione della probabilità d'essere scoperti e dell'entità delle possibili sanzioni) riconducibili alla categoria delle imprese di minori dimensioni e dei professionisti (con volume di affari, ricavi o compensi dichiarati non superiori ad euro 5.164.569) non raggiunge il **3% annuo** (167.392 essendo stati gli accertamenti del 2013, a fronte di 5.910.102 dichiaranti appartenenti a tale categoria nel 2012; nel 2014 il dato è sceso a 160.007 controlli); notevolmente inferiore alla percentuale di controlli operati per le imprese di medie dimensioni (con volume di affari, ricavi o

quella da accertamento (pari a 2,5 miliardi per l'IVA ed a 2,3 miliardi per l'IRES). **Nella nota integrativa del DEF 2015** si pone in rilievo che nel 2014 l'attività di recupero dell'evasione ha comportato riscossioni per complessivi 14,2 miliardi di euro, in aumento (8,4 per cento) rispetto al 2013. Il risultato monetario conseguito rappresenta la somma più alta incassata dall'Agenzia dalla sua costituzione in seguito all'attività di controllo.

¹⁵ Più precisamente, il 98,05 per cento dell'IRE (IRPEF) che complessivamente affluisce annualmente, il 94,24 per cento dell'IRES e il 97,74 per cento dell'IVA derivano da versamenti diretti spontaneamente eseguiti dai contribuenti e dai sostituti d'imposta

¹⁶ Da alcune analisi, infatti, emerge una grave sperequazione tra il livello di contribuzione del lavoro dipendente e di pensione e quello derivante dallo svolgimento di attività economiche indipendenti, scarto particolarmente evidente con riguardo all'IRPEF. Per quest'ultima, le ritenute effettuate dai sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e di pensione costituiscono, nel 2013, oltre il 79% del gettito totale IRPEF derivante da adempimento spontaneo mentre nel 2011 l'IRPEF dichiarata deriva per l'81,4% da contribuenti con reddito prevalente di lavoro dipendente o di pensione. A questi rilievi percentuali, altri contrappongono la constatazione che su oltre 41 milioni di contribuenti, quelli con un reddito prevalente da lavoro dipendente e da pensione sono oltre 34 milioni, cioè l'82,7% dei contribuenti totali. Onde, non s'individuerebbe alcuna sproporzione, poiché i prevalentemente "imprenditori" sono 1.785.736 (4,3%), i prevalentemente autonomi appena 718.499 (1,7%), con medie di IRPEF netta pagata non dissimili, anzi superiori, a quelle dei "prevalentemente dipendenti o pensionati. Pari a 4.880 euro per i prevalentemente imprenditori e a ben 15.110 euro per i prevalentemente professionisti; l'IRPEF netta mediamente pagata dai "prevalentemente" dipendenti è pari a 5.240 euro, quella dei "prevalentemente" pensionati a 3.770 euro. Disaggregando i dati, è possibile osservare che i contribuenti "autonomi" posseggono in maggior numero "altri redditi diversi dal reddito prevalente o di specie", quali, ad esempio, quelli da patrimonio (fabbricati, terreni e capitale). Ed è proprio in relazione a tali redditi diversi - che incidono in maniera rilevante, tra il 40-47%, sul gettito da essi assicurato - che essi pagano in proporzione più imposte dei dipendenti e pensionati. Ma considerando che spesso il loro reddito medio risulta inferiore a quello da lavoro dipendente (per il quale l'incidenza dei redditi diversi da quello di specie non supera il 20%) ciò non dissolve affatto il sospetto sulle modalità con le quali il loro patrimonio sia stato nel tempo accumulato.

compensi dichiarati fino a 100 milioni di €), attestata sul 25% (14.363 su 57.655 dichiaranti, scesi a 14.211 nel 2014) e per i grandi contribuenti (oltre i cento milioni di volume di affari), attestata sul 94% (2.981 su 3.167 dichiaranti, cresciuti a 3.112 nel 2014).

In estrema sintesi, come rileva la Corte dei Conti, nel caso delle imprese di minori dimensioni e dei professionisti, sussiste la probabilità di un controllo ogni trentatré anni. In pratica, con i livelli di operatività in essere dal 1973-74, moltissimi di tali operatori non subiscono alcun controllo approfondito nell'intero arco temporale della loro attività.

Ma il dato più impressionante, se possibile, è ancora un altro. Nei casi di accertamenti positivi - ovverosia la regola, tale essendo l'esito del 94,2% dei controlli svolti nel 2013-2014 - la forma più consueta di reazione del contribuente è risultata il **disinteresse completo verso la pretesa di riscossione dell'imposta accertata**.

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

I dati offerti dalla Agenzia delle Entrate con la nota di aggiornamento del DEF 2015 in merito all'azione di contrasto dell'evasione, riferiti agli accertamenti 2014, ridimensionano seriamente tale importo: considerando la maggiore imposta accertata nell'ambito degli accertamenti ordinari in materia di imposte dirette, IVA e IRAP (complessivamente pari a complessivi a 25,3 miliardi), l'accertato definito per inerzia si attesterebbe su poco meno di un miliardo di

euro (983 milioni), a fronte di 4,3 miliardi di maggior accertato definito con successiva adesione¹⁷.

Al netto di diversità di impostazioni nell'analisi e nelle rappresentazioni della magistratura contabile e della amministrazione finanziaria, in definitiva, anche solo considerando i versamenti non realizzati e gli accertamenti definiti per inerzia segnalati da quest'ultima, emerge che **un'estesa platea di contribuenti evade facendosi evidentemente forza dell'inesigibilità delle somme poste in riscossione**, situazione solo in parte ascrivibile agli interventi normativi di protezione del debitore fiscale¹⁸ o alla crisi economica.

Altra spiegazione, infatti, è imputabile ad un agire spregiudicato, distante dai principi della leale responsabilità patrimoniale e della corretta gestione, con veicoli imprenditoriali di diafana consistenza patrimoniale e finanziaria, sovente sotto schermi giuridici di comodo, prestanome, strumenti fiduciari. In tal modo, all'esito di pur brevi percorsi, residuano ingenti danni nel tessuto dell'economia. Con "ricchi debitori" in fuga, non solo fiscale, a fronte di "poveri creditori" vanamente in attesa e lungamente esposti alle conseguenze della illiquidità. Il rischio che promana da questa situazione è che s'ingeneri l'idea della dispendiosità e dell'inutilità dell'accertamento.

Su questo versante, carente risulta la considerazione delle ragioni che avevano indotto osservatori qualificati a segnalare la necessità di contrastare convenientemente i fenomeni illeciti di utilizzo fraudolento di strumenti finanziari finalizzati a sottrarre denaro o utilità e/o creare disponibilità extracontabili (attualmente aggredibili solo attraverso i reati di truffa, appropriazione indebita, furto con destrezza e la fattispecie prevista dall'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000), ovvero di prevedere un'autonoma punibilità, anche al di fuori della dichiarazione di fallimento, per le condotte previste dall'art. 216, comma 1, n. 1, della Legge fallimentare (così da intervenire tempestivamente sui fenomeni di distrazione in danno di soggetti collettivi). Ovvero d'introdurre un'autonoma fattispecie di abuso di beni sociali, volta a colpire i fenomeni di appropriazione in danno dei soggetti collettivi, soprattutto delle società¹⁹, liberando dalle attuali problematiche

¹⁷ Si fa riferimento agli accertamenti con adesione ordinaria, adesione ai processi verbali di constatazione e adesione dell'invito al contraddittorio (articoli 5 e 6, 5-bis e 5, comma 1 bis, del D.lgs. n. 218/97).

¹⁸ La Corte dei Conti ha riepilogato le seguenti misure come quelle che hanno concorso ad indebolire le procedure di riscossione coattiva e che hanno finito per porre il creditore pubblico in una condizione gravemente deteriore rispetto al credito privato: "a) l'introduzione di nuovi limiti di pignorabilità (un decimo per importi fino ad euro 2.500; un settimo per importi tra euro 2.500 e 5.000; un quinto per importi superiori ad euro 5.000) delle somme dovute a titolo di stipendio, salario ed altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento (d.l. n. 16 del 2012 convertito dalla legge n. 44 del 2012); b) i nuovi limiti all'espropriazione mobiliare nei confronti dei debitori costituiti in forma societaria e in ogni caso se nelle attività del debitore risulta una prevalenza del capitale investito sul lavoro; c) l'innalzamento a ventimila euro della soglia al di sotto della quale è fatto divieto all'agente della riscossione di iscrivere ipoteca; d) la possibilità di iscrivere ipoteca sui beni dei contribuenti anche al solo fine di assicurare la tutela del credito, snaturandone in tal modo la funzione tipica di attribuire al creditore il diritto di espropriare i beni vincolati a garanzia; e) i nuovi limiti all'espropriazione immobiliare (impignorabilità dell'unico immobile di proprietà in cui il debitore risiede anagraficamente; obbligo di iscrivere prima l'ipoteca ed attendere il decorso di sei mesi; franchigia di 120 mila euro - sia in termini di entità del credito che di valore dei beni - per l'espropriazione degli altri immobili; istituzione - ad oggi non ancora attuata - di un paniere di "beni essenziali" non pignorabili".

¹⁹ Relazione della Commissione Greco - per lo studio sull'autoriciclaggio (23 aprile 2013) sul sito www.giustizia.it

distinzioni tra natura della condotta (distrattiva o appropriativa) e dell'interesse perseguito (ovvero quello sociale e quelli personali e privati dei gestori).

Inoltre, criticità per la deterrenza rispetto all'illegalità fiscale provengono dall'**esiguità delle sanzioni amministrative** alle quali il contribuente infedele è esposto nell'ipotesi di **definizione bonaria dell'accertamento**. La Legge di stabilità per il 2015²⁰ ha introdotto significative modifiche nel funzionamento del rapporto giuridico d'imposta, intervenendo sull'impianto del cosiddetto «**ravvedimento operoso**» previsto dall'art.13 del d.lgs. n.472/1997, nonché sui termini di decadenza connessi alla presentazione delle dichiarazioni rettificative, ex art. 2, comma 8, della Legge n.322/98. Attualmente, il rischio minimo connesso all'attività di controllo dell'amministrazione per l'evasore corrisponde al 16,66% dell'imposta evasa (ravvedimento entro il termine di decadenza per la rettifica della dichiarazione presentata), se non addirittura quello del **14,29%** (ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo), considerato che, anche in assenza di un verbale notificato, il contribuente avrà la possibilità di ravvedersi, avendo acquisito consapevolezza dell'avvio dell'indagine con la comunicazione di un atto istruttorio nei suoi confronti o nei confronti di un soggetto con il quale ha intrattenuto rapporti. Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, infatti, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, il ravvedimento non è più impedito dalla constatazione della violazione o dall'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

Situazione che ha permesso alla Corte dei Conti di osservare: «in definitiva può dirsi che il **sistema sanzionatorio amministrativo** - unito alle ridotte probabilità del controllo, omissis - **appare oggi tale da non favorire l'adempimento spontaneo**, essendo manifesta in termini strettamente economici la convenienza ad attendere l'azione di controllo fiscale piuttosto che versare autonomamente l'imposta al momento in cui matura l'obbligo fiscale».

§3. DALLE FORME STORICHE DI EVASIONE AL DIMAGRIMENTO DELL'EVASORE PENALE ATTRAVERSO LA TECNICA DEFINITORIA, CON L'IMPIEGO DI UN DIVERSIFICATO LINGUAGGIO TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E MAGISTRATURA PENALE

Risultano storicamente diversificate le **forme di evasione**²¹, per alcune delle quali, al ricorrere di soglie quantitative o di modalità di particolare fraudolenza, è prevista anche la possibilità di una reazione penale, legata al

²⁰ Legge n. 190/2014

²¹ Nel rapporto 2014 il Governo ha proposto una classificazione delle diverse forme di evasione fiscale, indicando tra esse anche il trasferimento di imponibili tra Stati mediante tecniche di *transfer pricing* e l'elusione fiscale mediante pratiche di *"aggressive tax planning"* (es. estero-vestizione, operazioni straordinarie, anche transnazionali, aventi finalità elusiva).

momento dichiarativo ovvero, da ultimo, a quello del mancato versamento dell'imposta.

Tra le forme di evasione tradizionale, riferite alla area più "popolare" dei contribuenti, è annoverabile l'**occultamento dei ricavi**, particolarmente diffuso nelle attività dirette al consumatore finale e di prestazione di servizi. Molto frequente è anche l'utilizzazione di **costi e spese indebitamente dedotti**. Non appare recessiva neppure la pratica delle **false fatturazioni**, ad opera di società "cartiere".

Per contro, i soggetti più strutturati, sottoposti a più frequenti controlli, hanno reagito a questa situazione, con non inferiore antagonismo, realizzando **comportamenti elusivi**, attraverso complesse operazioni societarie e negoziali, spesso ricorrendo all'interposizione di catene di soggetti economici che hanno come terminali interlocutori domiciliati nei c.d. paradisi fiscali (pianificazione fiscale internazionale, violazioni nei prezzi di trasferimento, ecc.). Si tratta di fenomeni di grande rilevanza che, coinvolgendo primariamente l'imposizione sul reddito, **sfuggono alle attuali metodiche di rilevazione dell'evasione fiscale**, incentrate sul confronto gettito IVA/dati di contabilità nazionale. Come segnala la stessa Agenzia delle Entrate, la lotta all'evasione internazionale (rispetto a pratiche di estero-vestizione della residenza di persone fisiche e società, di stabili organizzazioni di società estere, di pratiche di transfer pricing ed altre manovre evasive o elusive) nel solo 2014 ha consentito di proporre per il recupero a tassazione 23,7 miliardi di euro. Quale sia la realtà complessiva del fenomeno è solo evocabile da questo dato. Ed anche per contrastare queste forme evasive si era venuta profilando la categoria dell'abuso del diritto fiscale ed erano stati individuati dalla giurisprudenza spazi per un rilievo penale delle condotte violatrici di norme antielusive.

Su questo fronte, la revisione normativa allestisce qualcosa di più importante di uno svelto *maquillage* ed è **destinata a cambiare in profondità i rapporti tra amministrazione finanziaria e magistratura penale, riducendo le aree di comune interesse**.

Sul versante sanzionatorio, infatti, viene offerta una seria **contrazione del rilievo penale delle condotte** storicamente ricondotte a fenomeno di **evasione**. Non solo, come detto, per la novella sull'abuso del diritto e l'elusione, essenzialmente a favore di medi e grandi contribuenti, ma anche per quelli minori, numericamente maggioritari, per i quali la riforma estende a dismisura le condizioni di irrilevanza penale delle non corrette valutazioni, classificazioni e violazione di parametri tributari.

La diversa relazione della amministrazione finanziaria con la magistratura passa attraverso lo strumento definitorio, affinando 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. Specie per il delitto di dichiarazione infedele.

La forma finale dell'**opera di revisione** offre l'occasione per verificare i risultati conseguiti per dar **corpo ai contenuti della legge delega**, alcuni in origine evanescenti²², con particolare riguardo agli effetti sul **sistema sanzionatorio penale e sulla configurazione dei delitti tributari**, tematiche cui è riservato lo scritto. Dappresso si offrirà un'analisi delle diverse **fattispecie penali** incise dalla revisione del sistema sanzionatorio e dal d.lgs. 128/2015 (per la parte di rilievo).

Non sembra che l'analisi degli esiti della difficoltosa opera riformatrice possa scindersi dall'allarmante e diffusa situazione di infedeltà fiscale del Paese cui appena sopra si è accennato. Con qualche finale osservazione.

²² I criteri della revisione del sistema sanzionatorio previsti dalla legge delega (art. 8) sono riepilogabili nei termini che seguono: (i) *predeterminazione e proporzionalità* rispetto alla *gravità dei comportamenti*; (ii) *punibilità con la pena detentiva* (compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni), dando rilievo, tenuto conto di *adeguate soglie di punibilità*, alla *configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*, per i quali non possono comunque essere ridotte le *pene* minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; (iii) *individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale* e delle relative *conseguenze sanzionatorie*; (iv) *efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata* di cui all'articolo 6, comma 1; (v) *revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo* al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di *proporzionalità*, le sanzioni all'*effettiva gravità dei comportamenti*; (vi) *possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali*, tenuto anche conto di *adeguate soglie di punibilità*; (vii) *estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati* nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative; (viii) *definizione della portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini*, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi

§ 4. I DELITTI “RIFORMATI”

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

Il delitto previsto dall’articolo 2 del d.lgs. 74/2000²³, nella fase di gestazione del decreto delegato, ha corso seri **rischi di rimodulazione mitigatrice**. Pericoli, nella versione finale, non solo sventati, ma 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 numerose e condivisibili polemiche²⁴.

²³ Articolo 2 d.lgs. n. 74/2000: «1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria».

²⁴ 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 da 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.

Attento alle ragioni delle critiche, il legislatore delegato ha rimosso l'ipotizzata soglia d'irrelevanza 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, 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'irrelevanza 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 individuali²⁵. Ovvero alle dichiarazioni **ex art. 5, comma 4 DPR 322/1998**, d'inizio e di chiusura della procedura nei casi di **fallimento** o di **liquidazione coatta amministrativa**.²⁶ O, ancora, alle dichiarazioni **ex art.5-bis DPR 322/1998** nell'evenienza di **trasformazione**, di **fusione** e di **scissione**²⁷ ed alle 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'ampliato **interesse giudiziario** si appunterà sulle dichiarazioni **presentate** nelle ipotesi di **società in liquidazione**, sussistendo un

²⁵ 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.

²⁶ 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**».

²⁷ 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.

collegamento tra l'estensione in esame e le norme sulla sopravvivenza delle società estinte introdotte con l'articolo 28, commi 4²⁸ e 5²⁹ 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 retroattiva³⁰ e riducendo gli effetti della difforme valutazione proposta dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 31/E/2014³¹.

Effetto chiarificatorio, prima che estensivo, della fattispecie proviene anche dell'interpolazione della norma definitoria dell'articolo 1, lettera b) del d.lgs. n. 74/2000. Alla stregua di essa «per "elementi attivi o passivi" si intendono non solo «le **componenti**, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto» ma anche quelle **«che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta»**.

L'assenza di un tale inciso aveva persuaso in precedenza non rari commentatori³² ad escludere la rilevanza penale delle condotte afferenti immediatamente le componenti che incidevano sull'imposta già calcolata, ovvero le detrazioni. Si poteva pensare, tra l'altro, alla predisposizione di documenti da

²⁸ 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.*».

²⁹ 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.

³⁰ 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)».

³¹ 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».

³² MUSCO ARDITO, *Diritto penale tributario*, p. 134 nota 14; LUPI, *Sperequazioni tra violazioni riguardanti l'imponibile e violazioni riguardanti la sola imposta*, in AA VV, *Fiscalità di impresa e reati tributari*.

cui risultava il pagamento di imposte estere per importi maggiori di quelli reali, all'attribuzione di un credito di imposta sui dividendi non spettante, al rilascio ad un fornitore di una dichiarazione liberatoria infondata con applicazione di una IVA agevolata³³. La relazione di accompagnamento dei contenuti del decreto legislativo n. 158/2015, senza prendere posizioni sullo stato precedente, ha giustificato l'inciso riferendosi a titolo esemplificativo ai «crediti d'imposta ed alle ritenute», richiamando la necessità «di evitare rischi in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune».

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.

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, non sono 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 nonché (id, n. 38754/2012) per un'intermediazione di manodopera dissimulata da prestazione di attività lavorativa di tipo artigianale³⁴.

³³ MASTROGIACOMO, *Osservazioni sul "protocollo di intesa" di Trento sui nuovi reati tributari*, in *"Il fisco"* n. 12 del 25 marzo 2002, pag. 1-1830: « Il delitto di cui all'art. 2 punisce chi indica in dichiarazione elementi passivi fittizi avvalendosi anche di altri documenti per operazioni inesistenti. L'art. 1, comma 1, lettera d), definisce elementi passivi i componenti che concorrono in senso negativo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Tale norma definitoria non può essere "allargata" in modo tale da ricomprendere anche ipotesi escluse in base al chiaro significato letterale della norma: il concetto di "reddito" è diverso da quello di "imposta lorda" o di "imposta netta". Pertanto - in ossequio al principio di legalità (art. 25 della Costituzione), in base al quale nessuno può essere punito per un fatto non previsto dalla legge come reato - debbono ritenersi escluse dal delitto *de quo* le falsità aventi ad oggetto elementi che intervengono nella fase di liquidazione del tributo dopo la determinazione del reddito complessivo (al netto degli oneri deducibili) o della base imponibile Iva, quali, ad esempio, gli oneri detraibili di cui all'art. 13-bis del Tuir, le ritenute, i crediti d'imposta ed i versamenti a saldo e in acconto. Quanto sopra non deve portare alla conclusione che tali condotte di falso non realizzino più un illecito penale. Infatti, tali falsità sembrano integrare i delitti di cui agli artt. 485 e 640, comma 2, del codice penale».

³⁴ 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; sopraffatturazione: le fatture indicano i corrispettivi o

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**.

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 fiscale. In altre parole, l’operazione descritta nel documento non si sarebbe mai realizzata, esistendo diversa operazione non rappresentata formalmente. 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. Una 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 invertita, è reale (avviene in *rerum natura*) il passaggio di denaro tra gli interessati. Ciò che in concreto rilevarebbe 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 trattate 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 direzione, la giurisprudenza sviluppata 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.

Non pare avventato ritenere, peraltro, che, in omaggio al brocardo «*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*», proprio questo **silenzi**o del legislatore delegato offra un **canone ermeneutico significativo a favore delle letture più estensive**. Ciò, in particolare, tenuto conto del difforme contegno assunto sulla tematica nel caso della fattispecie penale della 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 precisa nozione di **evasione**, incentrata sul profilo dell'**esistenza materiale** della componente imponibile e di imposta significativa. In particolare, sono divenute 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 pur non connotate da trasparenza, che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. L'aver confinato detta previsione delimitativa entro la struttura del solo delitto ex art. 4 cit. costituisce una **conferma** della volontà del legislatore della riforma di optare per **nozioni diversificate di evasione penale**, con contenuti declinati differentemente a seconda della tipologia di delitto. Lo stesso elemento avvalora, per differenza, l'estensione dell'interesse dei delitti ex art. 2 e 3 cit. per forme di **inesistenza giuridica** o di **fittizietà giuridica**, già intervenuta in ambito giurisprudenziale. Non causalmente, del resto, solo nella struttura del riformato delitto previsto dall'articolo 4 del decreto legislativo 74/2000 l'espressione «fittizi» (riferita agli elementi passivi) viene sostituita, ovunque presente, da quella «inesistenti».

Né le altre **precisazioni di portata generale** contenute nel d.lgs. n. 158/2015 (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») alterano la valutazione esposta, costituendo la trasposizione in diritto positivo di approdi giurisprudenziali consolidati³⁵, volti ad definire il **tributo effettivamente dovuto**,

³⁵ 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

tenuto conto della necessità di osservare tutte le previsioni di legge, in conformità ai principi costituzionali della capacità 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 regolatrice 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).

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».

4.2 La dichiarazione infedele

Quanto al delitto di **dichiarazione infedele ex art. 4 decreto legislativo n. 74/2000**³⁶, la novella interpreta l'esigenza di "alleggerimento" dell'attuale fattispecie ed esprime lo sfavore verso il rischio penale a carico del contribuente in relazione a comportamenti dichiarativi non fraudolenti connotati da 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»³⁷. Valutazioni riferite per tali nella relazione illustrativa, che le rafforza segnalando anche ragioni di opportunità sul piano della competizione tra ordinamenti³⁸.

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

Come anticipato, inoltre, **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 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

³⁶ Articolo 4 d.lgs. n. 74/2000, come novellato « 1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi **inesistenti**, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro **centocinquantamila**; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi **inesistenti**, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro **tre milioni**. **1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali**. **1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)».**

³⁷ In tal senso la relazione illustrativa di accompagnamento del testo di revisione del sistema sanzionatorio tributario.

³⁸ 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».

regole tributarie (cfr. art. 109 TUIR), a condizione che essi siano **reali**. Inoltre, al fuori di tali casi, 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 corrette **valutazioni** di elementi attivi e passivi **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 se, assommate ad altre di pari entità e contenuto, venga raggiunto 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 passivi reali.

L'IRRILEVANZA PENALE DELLE ERRONEE VALUTAZIONI.

In punto di errori di valutazione, meritano d'essere segnalate, da subito, alcune **differenze** significative rispetto alle previsioni del vigente articolo 7 d.lgs. n. 74/2000 (del quale è prevista l'abrogazione).

L'**articolo 7 citato** prevedeva 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 ora previsto. Come osserva la relazione illustrativa « 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».

Inoltre, l'articolo 7 citato assumeva che la violazione delle regole tributarie di imputazione delle componenti attive e passive del reddito all'esercizio di **competenza** non desse 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 aveva 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 del novellato articolo 4 d.lgs. n. 74/2000.

Inoltre, l'articolo 7 aveva riguardo alle **sole valutazioni estimative**, ovvero quelle concernenti il quantum dell'imponibile, **di rilievo ex art. 2426 c.c.** (ovvero che riguardavano 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**). 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 **prevedeva una più precisa ed intensa condizione di trasparenza** delle scorrette rilevazioni contabili e valutazioni (peraltro, come detto, limitate a quelle estimative), richiedendo che si svolgessero 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 dalla revisione, espressione che non esclude che essi si identifichino in scritture o 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 osservato induce a ritenere abbandonata una delle consapevolezza espressa 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 valutativo**, spesso più insidiose del primo». Nella nuova relazione illustrativa, infatti, in senso diametralmente opposto si osserva: «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 sociali³⁹.

L'aspetto di maggiore preoccupazione è che la stessa ampia **irrilevanza penale delle scorrette valutazioni tributarie** nella misura in cui siano **conformi a criteri valutativi** comunque **indicati nel bilancio** (ovvero, in alternativa, in altra documentazione rilevante ai fini fiscali) **non è affatto condizionata alla correttezza in sé di questi ultimi**, che, a loro volta, comunque, non ricevono più presidio penale negli esiti applicativi⁴⁰.

³⁹ A favore dell'interpretazione per cui, nel contesto 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 allorquando 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 fattispecie 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*.

⁴⁰ 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

Si consolida, dunque, una tendenza normativa più generale 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 sua **conformità a criteri comunque indicati nel bilancio** ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali - resti poi sanzionata in termini penali nell'ambito della tutela delle veridicità delle comunicazioni sociali.

Nella recente pronuncia 33774/2015 la Quinta Sezione penale della Corte di Cassazione ha svolto un articolato esame storico e sistematico della normativa sulle comunicazioni sociali. In esito allo stesso è stato rilevato come l'adozione del riferimento ai *"fatti materiali non rispondenti al vero"* nel tessuto degli articoli 2621 e 2622 c.c., senza alcun richiamo alle *valutazioni* e il dispiegamento della formula citata anche nell'ambito della descrizione della condotta omissiva, consenta di ritenere ridotto l'ambito di operatività delle due nuove fattispecie di false comunicazioni sociali, con **esclusione** dei cosiddetti **falsi valutativi**, connotati dall'associazione di una grandezza numerica ad una realtà sottostante e sussistente. Secondo la Corte regolatrice il dato testuale e il confronto con la previgente formulazione degli artt. 2621 e 2622 del codice civile, in uno con la disarmonia rispetto al rilievo degli errori valutativi nel diritto penale tributario - nella versione antecedente alla riforma ora commentata - e con l'art. 2638 cod. civ. sono stati ritenuti elementi indicativi della **«reale volontà legislativa di far venir meno la punibilità dei falsi valutativi»**.

In ossequio a tale opzione interpretativa, la Corte di Cassazione ha verificato i **residui ambiti applicativi** della nuova fattispecie di false comunicazioni sociali, nella consapevolezza che «la maggior parte delle poste di bilancio altro non è se non l'esito di procedimenti valutativi e, quindi, non può essere in alcun modo ricondotta nell'alveo dei soli «fatti materiali», come previsti dalla normativa introdotta dalla legge 69/2015». In tal senso, considerando che la valutazione di qualcosa di inesistente ovvero l'attribuzione di un valore ad una realtà insussistente non può che ritenersi esposizione di un «fatto materiale non

attività e passività di bilancio, per evitare che l'operazione di valutazione eroda 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 delle voci in bilancio devono evitare che **valutazioni ingannatrici ridimensionino gli utili** (anche con perdite) **al fine di sottrarli 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 valutazione, 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.

rispondente al vero», la Cassazione ha individuato specifici ambiti d'interesse della nuova fattispecie societaria per condotte incentrate sul mendacio ricadente solo su fatti materiali: «si pensi ai **ricavi "gonfiati"**, ai **costi** effettivamente sostenuti ma **sottaciuti** oppure alle falsità aventi ad oggetto l'**esistenza di conti bancari** o a **rapporti contemplati da fatture emesse per operazioni inesistenti**», o ancora, ai «**crediti** lasciati in bilancio sebbene ormai definitivamente inesigibili per il fallimento senza attivo del debitore», alla «omessa indicazione della **vendita** o dell'**acquisto** di beni», alla «mancata **svalutazione di una partecipazione** nonostante l'intervenuto fallimento della società controllata» o, ancora, alla «omessa indicazione di un **debito** derivante da un contenzioso nel quale si è rimasti definitivamente soccombenti».

La Corte regolatrice, invece, ha concluso per il **carattere valutativo** e, dunque, per la sopravvenuta irrilevanza penale di tutte le iscrizioni di valori riferiti ad **immobilizzazioni finanziarie** per **partecipazioni** in organismi societari frutto di un'errata valutazione, per sopravvalutazione, irrealizzabilità sopravvenuta e non prevista dei crediti; parimenti, per l'inserimento all'attivo, nello stato patrimoniale, tra le **immobilizzazioni immateriali** di valori dell'**avviamento** del ramo di azienda sulla base di perizie valutative, delle **immobilizzazioni materiali**, tenuto conto della procedura di ammortamento alla quale devono essere sottoposte e che è parametrata alla loro "residua possibilità di utilizzazione" (art. 2426, n. 2, cod. civ.); parimenti valutativo l'**ammortamento dell'avviamento**. Ulteriore tipica attività valutativa ha riguardo all'iscrizione dei **crediti**, secondo «**il valore di presumibile realizzo**» (art. 2426 n. 8 c.c.).

Nella prospettiva penale tributaria, questo rende comprensibile, in via di buona approssimazione, dunque, quale sia **l'ampiezza delle componenti reddituali e d'imposta suscettibili di valutazione sottratte al controllo penale**. Né può ritenersi che la violazione delle regole tributarie valutative, giustificata con il richiamo alle regole civilistiche, sia rimediata dalla possibilità di sanzioni penali per la violazione delle regole valutative di bilancio. Anche se, paradossalmente, due **possibili falsità** finiscono per giustificare **l'impunità**.

Sul punto è stata compiuta una precisa scelta di politica criminale, forse ancora non compresa nella sua portata effettiva.

In presenza di una **tendenza extra-penalistica** a consolidare le condizioni di parziale identificazione della rappresentazione contabile e di quella fiscale («derivazione rafforzata») per agevolare ragioni extrafiscali dei soggetti economici imprenditoriali, la stessa impostazione si è mantenuta e completata sul **versante penale**, per quanto attiene alle valutazioni.

In tema di imposta sul reddito delle società, infatti, la determinazione del reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR, viene realizzata apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dagli articoli 84 e ss. della Sezione I capo II del Titolo II del TUIR. Ma a questa regola fanno ormai eccezione i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili

internazionali⁴¹ di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla

⁴¹ Dalla Circolare 7/E dell'Agenzia delle Entrate del 28.2.2011 si trae un interessante quadro dell'assetto normativo che conviene ripercorrere. Il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 1° aprile 2009, n. 48 (**"Regolamento IAS"**) a partire dal 1 gennaio 2008 ha rafforzato il **principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio IAS compliant** dando rilievo alle relative qualificazioni, classificazioni ed imputazioni temporali e consentendo il superamento di gran parte delle difficoltà derivanti dalla gestione del citato doppio - binario fra valori civili e fiscali. La legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio in conformità ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, una disciplina di determinazione del reddito imponibile più aderente (rispetto a quella previgente) alle risultanze del bilancio. Tale disciplina recepisce i criteri di rappresentazione contabile previsti dai predetti *standard* internazionali - principio definito di **"derivazione rafforzata"**, quale *"evoluzione"* del consolidato principio di *"derivazione"* (precedentemente definito anche di *"derivazione semplice"*) che tradizionalmente ispira la determinazione del reddito d'impresa - e trova applicazione «a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007». Va segnalato che le modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2008 non hanno sovvertito la struttura del TUIR (che, per i soggetti diversi dagli *IAS adopter*, continua a far riferimento alla rappresentazione giuridico-formale dei fenomeni aziendali), ma, più limitatamente, hanno parallelamente inserito, per i soli soggetti *IAS adopter*, una diversa impostazione che accetta, in via generale, le rappresentazioni del sistema contabile previsto dagli *standard* internazionali. In base al Regolamento IAS, ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del TUIR per i soggetti *IAS adopter* assumono rilevanza, «ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS». In particolare, la novità del rinvio all'articolo 83 del TUIR consiste nell'assumere le **rappresentazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma**, che pervade fortemente l'intera disciplina contabile prevista dagli IAS, **in luogo del tradizionale riferimento alle risultanze contrattuali**. Gli IAS/IFRS privilegiano la sostanza economica rispetto alla forma legale nei casi in cui questi due aspetti si pongano in contrasto. Così, il richiamato principio di **derivazione** rimuove, in via generale, la rappresentazione dei fatti aziendali secondo la natura giuridico-formale degli stessi (cui, invece, faceva esclusivo riferimento la previgente disciplina fiscale) e cede il passo ad una rappresentazione che - privilegiando l'ottica del lettore-investitore del bilancio - **evidenzia i sostanziali effetti di ciascuna operazione alla luce dell'effettivo trasferimento dei correlati rischi e benefici**. In altri termini, per i soggetti *IAS adopter*, al posto dell'evidenza giuridico-formale delle fattispecie patrimoniali e/o reddituali, rileva ai fini fiscali la rappresentazione delle operazioni effettuata secondo la **sostanza economico-finanziaria delle stesse**.

Con le modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2008, dunque, la struttura impositiva prevista dal TUIR per i soggetti *IAS adopter* - riconoscendo fiscalmente la rappresentazione delle operazioni aziendali secondo le qualificazioni, le imputazioni temporali e le classificazioni *IAS compliant* e superando, quindi, la previgente impostazione giuridico-formale - **riduce significativamente le discordanze tra l'utile di bilancio ed il reddito d'impresa**. La nuova disciplina abbandona così la struttura impositiva delineata con il decreto legislativo n. 38 del 2005 - che aveva mantenuto la gestione dei valori (di bilancio e fiscali) in *"doppio binario"* e la rilevanza fiscale delle rappresentazioni giuridico-formali delle operazioni aziendali - e rafforza la diretta dipendenza del reddito fiscale dalle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali del bilancio *IAS compliant*. Proprio perché tale dipendenza è limitata al riconoscimento delle *"qualificazioni"*, delle *"classificazioni"* e delle *"imputazioni temporali"*, la stessa rappresenta una derivazione *"rafforzata"* (e non già *"piena"*): infatti, restano generalmente **esclusi da tale contesto i fenomeni valutativi**, non espressamente citati nella lettera dell'articolo 83, nonché talune specifiche fattispecie per le quali il Legislatore fiscale, con deroghe e/o integrazioni al citato principio di derivazione rafforzata, ha voluto prevedere regole differenziate (talvolta mantenendo il previgente schema impositivo). Nella medesima direzione - di attenuare le *"difformità"* tra poste di bilancio e valori fiscali - vanno anche le disposizioni dell'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008, che hanno introdotto la possibilità per le imprese *IAS adopter* di riallineare, mediante specifica opzione in dichiarazione dei redditi, le differenze tra valori civili e valori fiscali delle poste di bilancio relative ad operazioni - realizzate prima dell'entrata in vigore delle regole di derivazione rafforzata - che sotto il profilo fiscale sono state diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente (nonché, ai soli fini del predetto riallineamento, anche diversamente valutate) rispetto alle qualificazioni, alle classificazioni ed alle imputazioni temporali (nonché, sempre ai soli fini del predetto riallineamento, alle valutazioni) risultanti dal bilancio *IAS compliant* (per tali operazioni, in assenza dell'esercizio dell'opzione per il riallineamento, la diversa rappresentazione di bilancio rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali di ordine fiscale, ha generato un *"regime transitorio"*, con conseguente possibile ultrattività delle regole previgenti). Il medesimo articolo 2 del Regolamento IAS, dopo aver affermato la rilevanza fiscale del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, dispone, conseguentemente, che *"devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo*

procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 3. Da ultimo il decreto Competitività n. 91/2014 ha esteso a tutte le imprese nazionali la possibilità di redigere il bilancio d'esercizio in conformità ai principi IAS/IFRS, con esclusione delle sole società minori⁴². Per questi soggetti valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della Sezione I citata, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili**. Normative secondarie ed attuative hanno limitato alla sola "competenza esterna" la rilevanza fiscale dei criteri IAS di imputazione a periodo, superando per i soggetti IAS gli specifici momenti di competenza fiscale delle operazioni con i terzi (stipula dell'atto, consegna o spedizione del bene, ultimazione del servizio etc.) e i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità per la deduzione dei costi o la tassazione dei proventi.

Restano, invece, **fuori dal rinvio tributario agli IAS le valutazioni patrimoniali** ("competenza interna") per cui **regole fiscali autonome continuano**

109, commi 1 e 2, del testo unico". La disposizione in commento introduce evidentemente una deroga alle disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR che, in ordine alla rilevanza fiscale dei costi e dei ricavi, fanno riferimento: ai requisiti di **certezza e determinabilità dei componenti reddituali** (comma 1); alle risultanze **negoziali e, in particolare, all'acquisizione o passaggio della proprietà o altro diritto reale sui beni** (comma 2). La disapplicazione delle disposizioni di cui al comma 1 e 2 dell'articolo 109 si rende necessaria, come evidenziato nella relazione illustrativa, "*per superare le incertezze applicative generate dal riferimento ai criteri di certezza e di oggettiva determinabilità individuati in maniera difforme rispetto a quanto previsto nei bilanci IAS/IFRS*". A tale disapplicazione è stato necessario associare anche l'irrilevanza fiscale della rilevazione delle vicende gestionali basata sulla natura contrattuale/giuridica delle stesse, in quanto in bilancio tali vicende sono ordinariamente rilevate sulla base del **trasferimento dei relativi rischi e dei benefici economici** e non già in base all'acquisto o cessione della proprietà. In altri termini, i principi (di matrice codicistica) di certezza ed oggettiva determinabilità, nonché di rilevazione giuridico-formale dei fenomeni - che, in base al disposto dei commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR, costituiscono il fondamento applicativo dei criteri di imputazione temporale del TUIR - non sono sempre compatibili con i criteri di rilevazione utilizzati per il bilancio IAS *compliant*, basati sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Pertanto, nella misura in cui i predetti principi di matrice codicistica divergono dalla "rappresentazione sostanziale" dei fatti aziendali, il legislatore fiscale ne ha dovuto prevedere la disapplicazione per i soggetti IAS *adopter*. Resta fermo che **la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati nei bilanci IAS compliant presuppone che i principi contabili internazionali di riferimento siano stati correttamente applicati**. Ciò deve essere valutato in base agli elementi di fatto delle concrete fattispecie, tenendo conto dei dati e delle informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio. In particolare, nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili internazionali, l'amministrazione finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi. Infine, qualora i principi contabili internazionali consentano di effettuare scelte meramente discrezionali senza prevedere un criterio direttivo, l'amministrazione finanziaria potrà sindacare le opzioni adottate che, sulla base di specifici fatti e circostanze, risultino finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali.

⁴² Se in conformità al d.lgs. n. 38/2005 erano **obbligati a redigere il bilancio consolidato** (dal 2005) e il **bilancio di esercizio** (dal 2006, con facoltà di applicazione anticipata nel 2005) secondo i **principi contabili internazionali** i seguenti soggetti di maggiori dimensioni organizzative (tra cui annoverabili le **società quotate**, le **società con strumenti finanziari diffusi** tra il pubblico, le **banche** e altri **intermediari finanziari vigilati**, **tutte le società del comparto assicurativo**) il D.L. n. 91/2014, intervenendo sull'art. 4, comma 6, D.Lgs. n. 38/2005, ha **esteso** tale possibilità a **tutte le imprese italiane non quotate**, eliminando contestualmente il riferimento a un decreto ministeriale (mai entrato in vigore), che avrebbe dovuto individuare puntualmente i soggetti in questione. Resta confermata, invece, la **preclusione** all'impiego dei principi contabili internazionali da parte delle società rientranti nei parametri dimensionali fissati dall'articolo 2435-bis c.c., che redigono il **bilancio in forma abbreviata**.

a **permanere per ammortamenti, accantonamenti e rimanenze**⁴³. Ma anche per tali regole, ora, la revisione del sistema sanzionatorio, conduce all'**irrilevanza penale dell'erronea valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti**. E si noti, non nella misura in cui avvenuta sulla base di principi contabili internazionali ma in quanto avvenuta sulla base di criteri (solo) indicati (trasparenti) nei bilanci, ovvero anche solo in ambito interno e fuori da comunicazioni esterne. Peraltro, come visto, in quanto tali, le errate valutazioni civilistiche non risultano più sanzionabili neppure penalmente ex artt. 2621 e 2622 c.c.

Non si ritiene possano sfuggire quali seri **esiti problematici delle attribuzioni «manovrate» di valori di bilancio** a talune componenti patrimoniali attive, con influenza reddituale, saranno ora **sottratti al controllo penale**. Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alle variazioni dei valori attribuiti alle rimanenze di merci reali ed alle partecipazioni effettive in altre società, ovvero ai crediti non inesistenti. Si pensi, ancora, sul fronte delle componenti del passivo patrimoniale con rilievo reddituale, ai valori dei debiti, ai "temibilissimi" fondi rischi, ad esempio per conteziosi dall'esito variamente stimato propizio. Gli effetti di tali valutazione con obiettivi margini di discrezionalità non potranno che ripercuotersi sul dimensionamento della componente reddituale già evidenziata dal conto economico, rendendola più soggettiva. Nel conto economico, inoltre, potranno intervenire altri strumenti "influenti", prima fra tutti la sviluppata gestione dei criteri di ammortamento.

L'IRRILEVANZA PENALE DELLE ERRONEE CLASSIFICAZIONI

L'insignificanza ai fini del delitto di dichiarazione infedele della non corretta **classificazione** di elementi attivi o passivi appare non meno problematica.

Come rileva la Circolare n. 7/E del 28.2.2011 dell'Agenzia delle Entrate, mentre la qualificazione⁴⁴ attiene alla "sostanziale" individuazione degli effetti di ciascuna operazione aziendale, le "**classificazioni**", invece, costituiscono il passo seguente: una volta individuato il "modello" giuridico-negoziale di riferimento, va chiarito se l'operazione presenta unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale. In tal ultimo caso, occorre definire gli **specifici effetti che la stessa produce sul reddito** e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali. Sotto il profilo reddituale, si tratta, in sintesi, di individuare la **specificità tipologia** (o "classe") **di provento o di onere**

⁴³ CROVATO, *I criteri di imputazione, classificazione e qualificazione* (art. 83 Tuir)

⁴⁴ Nella sistematica dei principi di contabilità, la "**qualificazione**" di un'operazione aziendale attiene all'esatta individuazione del "**modello**" giuridico-negoziale (vendita, locazione, finanziamento, conferimento di capitale, etc.), tenuto conto della specifica **funzione economica** e dunque degli **effetti** sostanziali sul piano **economico-patrimoniale** e **giuridico**. Sulla base dello schema giuridico-negoziale individuato è possibile verificare se e con quali modalità l'operazione generi **flussi reddituali** positivi e/o negativi (in termini di ricavi, plus/minusvalenze, ammortamenti, valutazioni, ecc.) per l'impresa ovvero se, diversamente, rappresenti una **mera manifestazione patrimoniale** (qual è, ad esempio, il conferimento di risorse finanziarie nell'azienda).

di ciascuna operazione, eventualmente come qualificata nella rappresentazione IAS compliant⁴⁵. Sotto il profilo strettamente patrimoniale, il “fenomeno classificatorio” riguarda, come già accennato, anche le poste iscritte nell’attivo e nel passivo (o “classi” di attività o passività) del bilancio, le quali comunque generano - in fase di valutazione e/o realizzo - componenti di reddito.

Il “fenomeno classificatorio” non è scindibile da quello “qualificatorio” e ne costituisce naturale conseguenza, dovendo, in linea di principio, risultare coerente con il primo; un’operazione diversamente qualificata genera, in linea generale, una conseguente diversa classificazione.

Gli **errori di classificazione** possono significativamente incidere sulla quantificazione del reddito. Nel rinvio ai criteri di classificazione in bilancio, l’art. 83 rinvia alle regole formulate dai principi contabili internazionali in ordine al raggruppamento nel bilancio degli effetti finanziari delle operazioni e degli eventi aziendali in classi (le attività, le passività e il patrimonio netto per quanto riguarda lo stato patrimoniale, i ricavi e i costi per quanto riguarda il conto economico) e sottoclassi.

Insuperabili ragioni di minima coerenza del sistema impongono di ritenere che gli errori di classificazione possono considerarsi irrilevanti in termini penal-tributari solo ove contenuti entro la medesima macro-classe, dunque, in termini di bilancio, pur sempre all’interno delle stessa Sezione dello Stato patrimoniale (Attivo e Passivo) e del Conto economico (valore della produzione, costo della produzione, proventi ed oneri finanziari, rettifiche di valore di attività finanziarie e proventi ed oneri straordinari). Immaginare che un elemento positivo del reddito (un ricavo, un corrispettivo, un provento) possa essere classificato, senza remora penale alcuna, come elemento negativo (una spesa), e viceversa significherebbe avallare il soggettivismo più sfrenato nelle rappresentazioni di bilancio e nelle dichiarazioni fiscali. Per quanto le ragioni di preoccupazione per un uso disinvolto di questa condizione di irrilevanza penale non paiono solo congetturali, non pare davvero che possa immaginarsi che tale soluzione di completa incertezza sia stata quella voluta dal riformatore.

Certo che classificare una spesa come di rappresentanza o di pubblicità, come ordinaria o straordinaria non è affatto senza riflessi reddituali, considerata la diversa rilevanza con cui le stesse possono esprimersi secondo i criteri tributari e concorrere a dimensionare il reddito.

L’IRRILEVANZA PENALE DELLA VIOLAZIONE DEI CRITERI DI DETERMINAZIONE DELL’ESERCIZIO DI COMPETENZA

⁴⁵ Così, nell’**acquisto di un bene con pagamento differito**, il costo sostenuto - che secondo l’impostazione contabile nazionale sarebbe interamente riferibile all’acquisto del bene stesso - si “classifica” in parte come interesse passivo relativo al finanziamento insito nell’operazione di acquisto con pagamento differito; nella **vendita con opzione di riacquisto**, i componenti (positivi) di reddito - che nel “mondo” giuridico-formale rappresenterebbero ricavi di vendita del bene (per l’intero corrispettivo contrattuale) - sono classificati come interessi attivi ovvero canoni (attivi) di locazione relativi all’operazione così come qualificata in conformità agli IAS/IFRS.

Comuni preoccupazioni possono segnalarsi 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 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.

L'IRRILEVANZA PENALE DELLA VIOLAZIONE DELL'INERENZA

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 variegate, 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 dell'auspicata introduzione di una norma contro l'abuso dei beni sociali. 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 appropri di denaro della società stessa **distraendolo dallo scopo cui è destinato**»⁴⁶. Rispetto alle società fallite, poi, non sussistono davvero dubbi sul sicuro rilievo di tali condotte, quali possibili forme di **bancarotta fraudolenta patrimoniale**. In dette concrete evenienze (molto sostanziali), ragioni di deterrenza, ma non solo, avrebbero consigliato di derogare la nozione oggettiva e naturalistica d'imposta evasa, insensibile alla non inerenza. Ad esempio assumendo rilevanti ai fini degli elementi passivi 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. 537/199** sull'ineducibilità 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

⁴⁶ 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».

legge n. 537/1993⁴⁷ e dell'articolo 36, co. 34 bis D.L. n. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2006⁴⁸.

Ha davvero un senso che **ai fini del delitto di dichiarazione infedele** sia divenuta **irrilevante la violazione della regola di ineducibilità fiscale in relazione al pagamento di una tangente**?

L'IRRILEVANZA PENALE DELLA VIOLAZIONE DELL'INEDUCIBILITÀ

Quanto al residuo ambito di irrilevanza penal-tributaria ai fini del delitto in esame dell'ineducibilità degli elementi passivi reali – oltre a quella che consegue alla violazione dei principi di competenza ex a. 109, comma 1 TUIR e di inerenza ex a. 109, co.5 TUIR – la previsione appare congegnarsi come ulteriore facoltà riconosciuta al contribuente in ambito penale di provare residui casi di sostenimento effettivo di costi portati in deduzione contravvenendo alle regole fiscali. L'estensione della categoria potrebbe registrare sorprese tenuto conto della fantasia interpretativa dei commentatori e degli operatori.

RADICALITÀ E COMPLICAZIONI DELLA POSIZIONE DEL RIFORMATORE

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

⁴⁷ 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».

⁴⁸ 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**».

altre branche del diritto, introdotte nella norma penale ad integrazione della fattispecie criminosa⁴⁹.

La fattispecie penale in commento assume ora una **chiara nozione** di **"elementi passivi"**, prendendo posizione decisa, a favore di un'**interpretazione "effettiva e naturalistica"** di essi. Nel contesto dell'accertamento dell'illecito penale ex art. 4 cit., dunque, **inesistente** equivale, senza più dubbi, a **"non rispondente alla realtà"**, non (più) a "scorrettamente determinato in base alle regole fiscali", nozione giuridica propria, piuttosto, dell'accertamento tributario e ad esso 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 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 tributario⁵⁰.

Appare evidente che il legislatore non s'è fidato di questa sensibilità interpretativa dei 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"**.

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**.

⁴⁹ 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*).

⁵⁰ 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)».

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) ritenuti **esigibili**. Altrimenti, non potrebbe muoversi rimprovero e infliggersi sanzione alcuna, neppure extra-penale, per la loro violazione; esigibilità 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 **tutte le violazioni 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.

4.3 La dichiarazione omessa

Il **delitto di omessa dichiarazione ex art. 5, comma 1 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 definitiva** 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. Questo silenzio orienta 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 guidano anche le attuali valutazioni del giudice penale.

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

DILATAZIONE DEI CONFINI APPLICATIVI

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»⁵¹. 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 unmilionequattrocentomila, 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».

CONFIGURAZIONE ORIGINARIA

Per intendere appieno il significato innovativo della novella occorre muovere dalla pregressa **configurazione della fattispecie penale**.

Nella formulazione antecedente alla riforma in commento, essa concretava 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-

⁵¹ In tal senso la relazione illustrativa

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.

La **condotta** era 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: (i) poteva presentarsi tanto in **forma** commissiva, quanto omissiva (cfr. mancata registrazione di elementi attivi); (ii) assumeva rilievo ai fini della fattispecie in esame in quanto **si legava 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: (i) **non** potevano 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)»; (ii) **non** erano 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**; (iii) potevano 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 prestanome 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)

LE NOVITÀ DELLA RIFORMA

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

E' **eliminata** la "**falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie**" quale distinto ed imprescindibile elemento costitutivo della condotta. Ne deriva 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 secondo luogo, sostituendo la previsione della necessità 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 e dunque l'autosufficienza di ciascuno (“operazioni simulate”, o “documenti falsi”, o “altri mezzi fraudolenti”) 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 tali equivalenti elementi è l'idoneità “**ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria**”. L'**attitudine decettiva** è sottolineata con maggior forza rispetto al primo progetto di schema di decreto⁵². Connotazione non esplicitata nel caso di operazioni simulate, si ritiene sol perché ritenuta normale portato di esse, da riconoscere in concreto nel caso di “documenti falsi” e “altri mezzi fraudolenti”, come avvalorato anche dalla previsione dell'articolo 3/2 novellato («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»).

Per chiarire il significato di alcuni elementi della fattispecie, tra le definizioni del decreto 74/2000 vengono introdotte le seguenti: «dopo la lettera g) sono aggiunte le seguenti: "g-bis) per "**operazioni simulate** oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni **apparenti**, 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; g-ter) 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».

⁵² Nella relazione illustrativa s'osserva che la capacità di ingannare l'amministrazione finanziaria è «*requisito indefettibile di ogni condotta fraudolenta in ambito tributario*».

La norma risulta 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»). Quest'ultima conferma approdi interpretativi già acquisiti, ribaditi dal riformatore anche per 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 obbligati alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili⁵³.

OPERAZIONI SIMULATE E ABUSO DEL DIRITTO: DISTINZIONI INESSENZIALI

La centralità nella trama della disposizione penale delle “**operazioni simulate**”, **oggettivamente** e **soggettivamente**, 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 la novella 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 (per vero 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 ha specificare che sono simulate «le operazioni **apparenti, 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».

Convieni 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.

Nel decreto legislativo 128/2015 la disciplina dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto è stata unificata, individuando in detti **comportamenti**, non

⁵³ 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 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».

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; situazione, però, non ritenuta meritevole del **contrasto offerto dalle leggi penali tributarie**⁵⁴.

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'irrelevanza 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 e trasparenti**, 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 «**apparenti** poste in essere con la **volontà di non realizzarle**, in tutto o in parte». Onde la specificazione appare seriamente inessenziale e rischia di ingenerare altri stato di confusione, dal quale s'era cercato di affrancarsi.

LIMITI DELL'IRRELEVANZA PENALE DELLE VIOLAZIONI ANTIELUSIVE

Piuttosto devono essere tenuti chiari gli **esatti confini della previsione d'irrelevanza 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**. Ma solo in parte, come si vedrà.

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 del 20.4.2015 questa norma darebbe attuazione al criterio

⁵⁴ Art. 10bis/13 legge 212/2000: «Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

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 e a 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** del 20.4.2015 ricorda l'ampio dibattito relativo alla conseguenze sanzionatorie dell'elusione⁵⁵ 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 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'irrelevanza 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 della relazione ministeriale in esame, il riferimento «alla «individuazione dei **confini**» tra evasione ed elusione dimostra come il legislatore delegante abbia avvertito l'esigenza di una

⁵⁵ 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 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».

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 ha notato che **l'esclusione della sanzionabilità penale dell'abuso del diritto è la conseguenza della definizione data alla nozione**⁵⁶. 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 del 20.4.2015 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**⁵⁷ (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita auto-attribuzione da 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 alla violazione di preesistenti regole anti-elusive**⁵⁸, con l'aggiunta, per il novellato reato ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000 di **"operazioni simulate", o "documenti falsi", o "altri mezzi fraudolenti, non insoliti compagni della prima.**

⁵⁶ 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 fraudolenza; per altro verso, imprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario».

⁵⁷ Sottolinea questa lettura anche la Direttrice dell'Agenzia delle Entrate, come risulta dal testo dell'audizione del 19.5.2015 dinanzi alla VI Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica

⁵⁸ Cassazione Penale 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, ovverossia quelle di cui agli artt. 37, comma terzo, e 37 bis del d. P.R. n. 600 del 1973».

Con la necessità di valutare per singola fattispecie la possibile **continuità normativa** tra vecchie forme di penalizzazioni delle condotte elusive e le nuove fattispecie penali che ammettono una nozione giuridica di evasione.

Trasgredire il precetto di una specifica norma anti-elusiva preesistente 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 disinteressate⁵⁹. Eppure, al fondo, in questa differenza riposa l'individuazione

59 Il **transfer pricing** è un fenomeno economico in virtù del quale, nell'ambito di transazioni commerciali effettuate tra società situate in diversi Stati ma appartenenti al medesimo gruppo, o comunque fra loro controllate, si realizza una determinazione accentrata del prezzo pattuito quale corrispettivo per il trasferimento di beni o servizi ad oggetto di quelle transazioni; a seconda che tale prezzo sia versato o incassato, si determinano effettive spese o effettivi introiti che, definiti da indirizzi di politica industriale o finanziaria e da esigenze fiscali del gruppo, ben possono discostarsi - ed anche notevolmente- da quello che sarebbe il loro ammontare a seguito di operazioni fra soggetti non appartenenti al medesimo gruppo, con conseguente variazione/modulazione artificiale dell'imponibile fiscale di una società del gruppo rispetto a quello che sarebbe il "normale" esito di ordinarie transazioni. Quali **effetti indesiderati del fenomeno**, possono annoverarsi: - alterazione del principio della libera concorrenza (transazioni tra società appartenenti ad uno stesso Gruppo, ma con sede in Paesi diversi, avvengono per prezzi che non hanno corrispondenza con quelli praticati in regime di libero mercato); - spostamento artificioso di imponibile fiscale, sottratto all'imposizione degli Stati con più severa fiscalità. In base all'**art. 110, co. 7 del d.P.R. n. 917/86**, «i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente controllano l'impresa o ne sono controllate, o che sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa nazionale, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti, determinato a norma del comma 2 (che richiama l'art. 9 del medesimo decreto) se ne deriva aumento del reddito». In **prospettiva penalistica, prima dell'imminente entrata in vigore della riforma del sistema sanzionatorio del 2015**, il fenomeno del transfer pricing è stato sovente assimilato a quello della rilevanza penale dei comportamenti elusivi in relazione alla verifica della sussistenza degli elementi essenziali del delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000. **Il tema è del tutto mal posto**. Deve tenersi conto, infatti, che nell'ambito di fenomeni di transfer pricing: - (i) si è in presenza di componenti di reddito il cui valore (normale) deve essere indicato a seguito di valutazione i cui contenuti normativi sono preesistenti alla condotta dichiarativa e predeterminati (proprio dall'articolo 110 TUIR, con il riferimenti ai diversi indici in esso segnalati, con diversa graduazione vicendevole), essendo volti ad evitare che il corrispettivo pattuito (data la sostanziale unicità del soggetto economico, trattandosi di rapporti commerciali tra articolazioni dello stesso gruppo) possa non riflettere il reale valore dei beni e dei servizi scambiati; - (ii) il comportamento del contribuente che non si adegui al precetto normativo ed ometta di indicare il valore normale non può affatto dirsi formalmente rispettoso delle norme fiscali (come nel caso delle operazioni economiche prive di sostanza economica che realizzano essenzialmente vantaggi fiscali), ma illecito, in quanto trasgressivo di una norma volta a reprimere il fenomeno dei prezzi di trasferimenti, per il pericolo che può derivarne all'interesse erariale nazionale, **a prescindere dal conseguimento di un risultato elusivo** (cfr. Cass. 11949/12, 10742/13); illecito non meno di un'evenienza in cui lo stesso contribuente dovesse indicare una aliquota o un importo di imposta diversa da quanto previsto dalla normativa fiscale per quella data tipologia di operazione di significato tributario. La vera questione è quella di accertare se, a seguito di pratiche di transfer pricing in cui risulti violata artificialmente la definizione del valore normale delle componenti di reddito, nella dichiarazione annuale possa ritenersi che siano stati indicati **elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi**. **Possibile solo ammettendo una definizione penalistica non meramente naturalistico-finanziaria** ma integrata dalle categorie tributarie come avvalorato prima della riforma in commento dalla presenza degli articoli 1, letter d), 7, co. 1 lettere d) e f) e 16 del d.lgs. 74/2000 che postulano come l'elusione possa determinare conseguenze penali (tant'è vero che ne viene prevista la non punibilità (solo) a seguito di apposta procedura amministrativa). A ben considerare, dunque, nella materia del transfer pricing rilevante risultava la previsione dell'articolo 7 del d.lgs. 74/2000, in relazione alle valutazioni estimative, con la "franchigia" del 10% di cui al secondo comma dell'articolo 7. **L'approvata novella 2015** impone una nozione meramente naturalistico-finanziaria degli elementi passivi per il delitto dell'articolo 4. Questo non permette di escludere, in presenza degli altri elementi costitutivi ("operazioni simulate", o "documenti falsi", o "altri mezzi fraudolenti") l'integrazione del **nuovo delitto ex a. 3 del decreto 74/2000**, che ha confermato la nozione giuridica degli

dei fatti di **evasione di rilievo penale** riferibili al soggetto passivo che, **in presenza di un insorto ed integrale presupposto dell'imposizione, si sottragga**, in tutto o in parte, **all'adempimento degli obblighi previsti per esso dalla legge**.

E' agevole, così, pronosticare che il campo elettivo del dissidio interpretativo si sposterà celermente sull'individuazione delle **norme autenticamente antielusive**⁶⁰ 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 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

elementi passivi (fittizi) e dunque dell'evasione. Si pensi, in tal senso, agli oneri di documentazione (di compliance) previsti dall'articolo 26 del D.L. 31.5.2010 n. 78 a supporto della politica dei prezzi di trasferimento adottata nell'ambito di operazioni intercompany con consociate estere. Al fine di godere di sistema premiale in relazione alle conseguenze sanzionatorie eventualmente scaturite da verifiche fiscali, è prevista la preventiva comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'esistenza della documentazione e la consegna ai verificatori in sede di accertamento del masterfile e del documento nazionale i cui contenuti concreti possono presentare profili di mendacità o fraudolenza richiesti per l'integrazione del delitto ex a. 3 d.lgs. n. 74/2000 novellato.

60 Le **norme antielusive specifiche** sono disposizioni che pongono delle vere e proprie **presunzioni di elusione** in merito a particolari fattispecie. Esse, in concreto, **limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario**. Trattasi comunque di presunzioni **relative** nel senso che è possibile ottenerne la disapplicazione mediante presentazione di apposita istanza di interpello. Da una **ricognizione** sulle norme di regolamentazione del reddito d'impresa si possono individuare alcune norme antielusive specifiche, quali: (i) legislazione CFC (Controlled Foreign Companies), che disciplina la **tassazione degli utili derivanti dalla partecipazione in società estere controllate, con sede in Stati o territori a fiscalità privilegiata**. Per effetto dell'articolo 167 del d.P.R. n. 917/1986, il Testo Unico delle Imposte sui redditi (TUIR), i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute; (ii) **indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati** (art. 110, comma 10, del TUIR). Al contribuente è data la possibilità di fornire la prova dell'effettività e genuinità della presenza della società estera o che le operazioni poste in essere rispondono ad una effettiva convenienza economica; (iii) **disciplina del c.d. transfer pricing** (art. 110 - comma 7 - TUIR) per cui i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale, anziché al valore del corrispettivo effettivamente convenuto; (iv) norme di **contrasto ai fenomeni di esterovestizione** (art. 73 del TUIR), per le quali si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, gli enti che detengono partecipazioni di controllo in società residenti (o enti commerciali) soggetti all'IRES e che, alternativamente, siano controllate, anche indirettamente, da soggetti a loro volta residenti in Italia, ovvero siano amministrate da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza da consiglieri residenti in Italia; (v) norme di **limitazione al riporto delle perdite e degli interessi passivi indeducibili** (art. 172 - comma 7 - e 173 - comma 10- TUIR) nei casi **fusioni e scissioni societarie**. Si possono ancora citare, quali norme antielusive: (vi) l'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973 ove in relazione all'ipotesi di **interposizione fittizia di persone** è indicato come possono essere imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona; (vii) l'art. 74, comma 2, del medesimo testo unico, relativamente alla **qualificazione di determinate spese sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità, di propaganda, ovvero tra quelle di rappresentanza**.

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 giurisprudenza⁶¹.

NOZIONE GIURIDICA DI EVASIONE E DEGLI ELEMENTI PASSIVI FITTIZI

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 secondo 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 egli altri elementi costitutivi; mentre l'irrelevanza di errori dello stesso genere, in presenza dell'esistenza oggettiva delle componenti rilevanti, è ormai radicale per il "nuovo" delitto ex art. 4 cit.⁶².

⁶¹ 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.

⁶² Distinzione avvalorata anche dall'ultima relazione illustrativa della riforma del sistema sanzionatorio: «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

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.

4.5 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 dal minimo di un anno e sei mesi sino a sei anni) s'apprezza - più che sul piano della rinforzata tutela del principio di lealtà dei rapporti tra contribuente e fisco - nel **potenziamento delle possibilità investigative** offerte per il contrasto 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 probatorio⁶³. L'estensione dello strumento captativo, già ammesso 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,

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».

⁶³ 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 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).

necessitavano di inneschi giudiziari conseguibili con approfondimenti più qualificati e complessi di quelli occorrenti per il delitto ex art. 10 cit.

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

STORICA OSTILITÀ VERSO LE FATTISPECIE

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. Ed è proprio l'assenza di fraudolenza che avrebbe suggerito la rivisitazione legislativa.

Meno fondata la necessità di offrire considerazione per situazioni d'illiquidità, di cui sovente enfatizzata l'inevitabilità. Come hanno rimarcato 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 risulta 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 la meritevolezza di alcune apparenti ragioni delle inadempienze, non di rado impropriamente scambiate quali alternativi sistemi di finanziamento dell'impresa.

CONTENUTI DELLA RIFORMA

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)⁶⁴. Disparità di cui è disagiata 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 evaso⁶⁵. 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.

Quanto al **delitto ex art. 10-bis cit.**, la fattispecie dell'omesso versamento delle ritenute appare semplificata nella struttura; essa può essere integrata anche solo per il mancato 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 operate⁶⁶. Rilascio costituente imprescindibile elemento costitutivo del reato. Ne è derivato, sovente, un gravoso onere probatorio, specie in caso di ritenute operate rispetto ad estese basi 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.

In linea con la disparità di severità tra i due delitti di omesso versamento, al fine di disincentivare la pratica occulte di omissioni nel versamento delle ritenute, non conseguenti ad alcuna dichiarazione, 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 un anno e sei mesi a quattro anni, della condotta di chi «non presenta, essendovi obbligato, la

⁶⁴ Dalla ultima 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».

⁶⁵ Secondo la recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (causa C-105/14 dell'8.9.2015) «è necessario sottolineare che l'obbligo degli Stati membri di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive nonché il loro obbligo di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari sono obblighi imposti, in particolare, dal diritto primario dell'Unione, ossia dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE.

⁶⁶ 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)

dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila».

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. Altrettanto incontrovertibile, per vero, la perdita di deterrenza del contrasto dell'**evasione da riscossione**, che registra un consistente ed allarmante incremento⁶⁷ 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 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».

4.7 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 rimarca una **severa distinzione di situazioni**, per le quali, in precedenza era apprestata una medesima reazione sanzionatoria.

A seconda che ad essere compensati con tale procedura 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 differenza sanzionatoria notevole, in linea con una differenziazione dei presupposti di rilevanza della evasione penale a fronte

⁶⁷ 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: «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».

di inesistenti o diversamente qualificate premesse fattuali. Nel solco di 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 Corte regolatrice (Cass. Pen., 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 enfaticizzarsi alla luce della diversità del trattamento sanzionatorio ora ipotizzato. Essa **non può essere ricondotta** al concetto di mera **non spettanza soggettiva**⁶⁸ **ovvero alla pendenza di una condizione** al cui avveramento sia subordinata l'esistenza del credito⁶⁹. 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 anche da ragioni di contabilità pubblica.

La distinzione, in prospettiva, risulterà rilevante anche per diversa ragione: 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 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**.

4.8 Il significato del pagamento del debito tributario: causa di non punibilità, attenuante, condizione di accesso al patteggiamento

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

CAUSA DI NON PUNIBILITÀ

Quanto alla **causa di non punibilità**, secondo il nuovo disposto normativo, 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.

⁶⁸ 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.

⁶⁹ 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; se si trattasse di condizione risolutiva, invece, una volta verificatasi quest'ultima, il credito stesso sarebbe definitivamente venuto meno.

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 della causa di non punibilità, il cui carattere perentorio non appare del tutto contenibile con la concessione da parte del giudice, ove ritenuto necessario, di un termine di tre mesi, ulteriormente prorogabile 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.

Come osserva la relazione illustrativa «per tale tipologia di reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative».

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. Secondo il legislatore delegato, «si tratta in questo caso di situazioni nelle quali **la spontaneità** della resipiscenza del contribuente, in uno con l'**estinzione tempestiva** dei debiti giustifica senza bisogno di ulteriori sanzioni amministrative la rinuncia alla pena da parte dello Stato».

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* d.lgs. n. 74/2000, 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 risulta la disposizione dell'articolo 13bis, comma 2 del d.lgs. n. 74/2000 che condiziona l'**ammissibilità del patteggiamento** per **tutti** i delitti del d.lgs. n. 74/2000 alla presenza della circostanza attenuante descritta dall'articolo 13 bis, comma 1 citato, ovvero alla condizione dell'**integrale pagamento dei debiti**, anche in esito alle procedure conciliative e di adesione, o al ravvedimento operoso, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**.

Essa non pone particolari problemi per i **reati** per cui il **pagamento** non assume **mai** valenza di **causa di non punibilità**, ovvero quelli connotati da **strutturale frodolenza** e per i quali costituisce ulteriore espressione della riprovazione del legislatore. Gli autori di detti reati (per i quali è per lo più prevista la celebrazione dell'udienza preliminare⁷⁰) dovranno meritarsi gli sconti di pena ex artt. 13-bis/1 d.lgs. 74/2000 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 integralmente e tempestivamente debiti tributari, sanzioni ed interessi e chiuso le pendenze tributarie.

Diversamente, per i reati rispetto ai quali il pagamento **tempestivo** (art. **10bis 10ter, 10quater, comma 1 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., il pagamento integrale e tempestivo dei debiti tributari, delle sanzioni e degli interessi costituirà ostacolo alla pronuncia di sentenza di patteggiamento, quale ragione di proscioglimento ex a. 129 c.p.p. Ove il **pagamento sia intervenuto dopo la dichiarazione di apertura del dibattimento non sarà più praticabile la pronuncia della sentenza di patteggiamento**, essendo maturata la condizione temporale ultima di ammissibilità dell'istanza.

La norma, in definitiva, pone un 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». In tale ipotesi peculiare, infatti, non si può più integrare la causa di non punibilità ex a. 13, comma 2 cit., ma si potrebbe ancora integrare l'attenuante ex art. 13-bis/1 cit., preclusa dall'intempestività ma non dalla mancanza di spontaneità e dalla presa di coscienza dell'esistenza di un'attività di controllo attivata. In tal modo, il legislatore ha individuato un'altra forma di incentivo verso l'estinzione del debito tributario, condizionandovi l'accesso al rito premiale.

CIRCOSTANZA ATTENUANTE

⁷⁰ 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.

In effetti, è più generalizzato l'apprezzamento riservato al pagamento del debito tributario quale **attenuante** ex art. 13-bis co.1 del d.lgs. n. 74/2000, condizione di mitigazione della pena **estesa 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 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.

NUOVE CONSIDERAZIONI DI POLITICA CRIMINALE

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 tributario⁷¹. 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**.

⁷¹ 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 vigente sino all'entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015 (e di cui il 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.).

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 **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**⁷², il cui esito positivo, a significativa distanza di tempo, estingue il reato (art. 464-septies c.p.p.). A prescindere dal difforme trattamento processuale riservato⁷³ 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.

PROBLEMATICHE APERTE: IL PAGAMENTO DEL TERZO E DEL CONCORRENTE

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. 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**.

⁷² 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.

⁷³ 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

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 del 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 si 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 l'insegnamento della Corte costituzionale (sentenza 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 pagatore⁷⁴.

La situazione pare più complicata allorché il pagamento del debito tributario si configura quale **circostanza attenuante** e sia concretamente riferibile all'opera di un **terzo** (non autore) ovvero di un **diverso concorrente**. 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.⁷⁵ (riparazione del danno), con struttura (parzialmente) assimilabile a quella dell'articolo 13 del decreto.

⁷⁴ Qualche ragione di complicazione potrebbe trarsi dal fatto che in relazione ad evenienze simili 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).

⁷⁵ 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 preveduto nell'ultimo capoverso dell'articolo 56, adoperato spontaneamente ed efficacemente per elidere o attenuare le conseguenze dannose o pericolose del reato

IL PAGAMENTO DEL TERZO.

Quanto al caso di **risarcimento del danno effettuato da un terzo**, per un indirizzo risalente, il colpevole non potrebbe giovare del risarcimento effettuato da un terzo⁷⁶. Ciò per la 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 del beneficio del risarcimento operato da terzi**. La Corte di legittimità, ad esempio, in presenza di risarcimento eseguito dalla società assicuratrice, ha riconosciuto la circostanza, 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**⁷⁷.

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

⁷⁶ 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).

⁷⁷ Sez. 4[^], Sentenza n. 13870 del 06/02/2009 Ud., dep. 30/03/2009, Rv. 243202; Cass. Sez. 4[^], 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).

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.

IL PAGAMENTO DEL CONCORRENTE

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 criminosa⁷⁸. 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 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**⁷⁹. La ricostruita natura oggettiva della circostanza, espressione di favore verso l'obiettivo eliminazione del danno

⁷⁸ «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».

⁷⁹ 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».

derivato dal reato, condurrebbe ad una similare soluzione estensiva. Anche in tal caso un intervento chiarificatorio sarebbe stato ben accolto.

4.9 La nuova aggravante per consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale

Un'importante novità della riforma attiene all'introduzione dell'aggravante ad effetto speciale, ora prevista dall'articolo 13, comma 3 del decreto legislativo 74/2000. Per tale norma «le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal compartecipe nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale»⁸⁰.

La definizione presenta contenuti in parte generici, specie con riferimento alla nozione di «modelli seriali», indicativa di un complesso di condotte e strumenti successivi e coordinati all'evasione del debito erariale. L'espressione «attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione» evoca la volontà di contrastare condotte di **accompagnamento** nell'evasione, certo antecedenti ed concomitanti ad essa (dunque nella fase di programmazione e di esecuzione) ma anche successive, secondo non insoliti piani spinti di «protezione patrimoniale», del tutto antagonisti rispetto alla soddisfazione erariale. Muovendo dalla indiscussa regola di esperienza che chi evade s'organizza sin dall'inizio per nascondere e proteggere il maltolto.

⁸⁰ 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. Anche la relazione illustrativa ha confermato questa interpretazione disattendendo il parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze del Senato della Repubblica finalizzata alla soppressione del comma 3 dell'articolo 13-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000 per "in eccesso di delega nella parte in cui consente il superamento del massimo edittale di sei anni, previsto dal comma 1 dell'articolo 8 della legge delega n. 23 del 2014 (il che avverrebbe per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 8, 10 e 10-quater, comma 2, del decreto legislativo n. 74)". Il legislatore delegato ha osservato che l'ipotesi di aggravante ad effetto speciale di cui alla citata disposizione implica, così come anche in relazione alle circostanze comuni «come efficacemente osservato dalla dottrina e confermato dalla giurisprudenza (Cass pen. Sez. Unite, sent. 24 febbraio 2011, n. 20798), un giudizio che si articola in due momenti: nella prima fase il giudice procede alla quantificazione della pena "entro i limiti edittali" ai sensi dell'art. 133 c.p.; quindi, sulla pena determinata per il reato base, opera l'aumento connesso alla circostanza. Dal punto di vista tecnico formale, le circostanze devono essere oggetto, come nel caso di specie, di una specifica previsione legislativa, in quanto accedono ad una fattispecie incriminatrice già costituita nei suoi elementi essenziali e comportano, rispetto ad essa, una variazione di pena in modo proporzionale (come nel caso di specie) o indipendente rispetto alla pena prevista per il reato base cui le circostanze accedono. Quale che sia il sistema di variazione, proporzionale o indipendente, le circostanze hanno, comunque, efficacia extraedittale, atteso che sono idonee a condurre la sanzione oltre i tetti di pena fissati dalla comminatoria edittale cui, nel caso di specie, fa riferimento l'articolo 8 della legge n. 23 del 2014».

Appare chiara la volontà di colpire in modo più severo il *modus operandi* di alcuni contributi professionali dediti alla **promozione** presso i propri clienti di **sistemi strutturati di frode fiscale**: come nel caso di utilizzo abbinato di società filtro e di *missing traders* nell'ambito delle frodi carosello finalizzate all'evasione dell'Iva; come nell'evenienza di strutture giuridiche (quali trust, società anonime) create appositamente per favorire indebiti vantaggi fiscali, attraverso operazioni simulate o fittizie, di sistemi di pianificazione fiscale internazionale per spostare i profitti societari verso Paesi a fiscalità privilegiata, ovvero Stati non collaborativi, ancora attraverso operazioni fittizie, orientando i relativi flussi finanziari con operazioni di riciclaggio.

L'integrazione dell'aggravante può essere premessa dell'attivazione di **mezzi di ricerca della prova** particolarmente efficaci. Si pensi alle **intercettazioni** telefoniche ed ambientali 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.p.. Ma più plausibilmente l'aggravante si assocerà ai reati tributari fraudolenti, ivi compreso quello ex a. 11, co.1 d.lgs. 74/2000, anche nella forma e ipotesi meno grave, rendendo astrattamente praticabili le captazioni di conversazioni e comunicazioni.

Non solo. Appaiono ora ammissibili anche le **misure cautelari restrittive più gravi**, importandosi il superamento della soglia ex art. 274 lettera c) del c.p.p..

ESTENSIONE SOGGETTIVA DELLA NUOVA AGGRAVANTE

L'introduzione di un'aggravante ad effetto speciale nei delitti in materia di dichiarazione, di documenti e di pagamento delle imposte (titolo II decreto legislativo n. 74/2000) "per i compartecipi nell'esercizio di **consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario** 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 dovesse ritenersi l'obiettivo del legislatore, esso sarebbe stato mancato, considerando la tecnica legislativa prescelta⁸¹. Invariato il

⁸¹ 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

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 fiscali⁸². Infatti, 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.

4.10 La confisca e la custodia dei beni sequestrati

Il novellato **articolo 12, co.1 del d.lgs. n. 74/2000**⁸³ traspone in seno al decreto legislativo 74/2000 la pregressa previsione dell'**art.1 co.143 legge 244/2007**, in vigore dal 1.1.2008, con meritorio intendimento di chiarezza.

Con essa è estesa l'applicabilità della confisca per equivalente, già prevista per altre ipotesi delittuose dall'art. 322ter c.p., ai principali delitti tributari (**articoli 2, 3, 4, 5, 6, 10-bis, 10-ter, 10 quater e 11 d.lgs. n. 74/2000**), quale strumento sanzionatorio per contrastare l'illegittimo arricchimento prodottosi nel patrimonio dell'autore del reato, attraverso una misura sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, mediante imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile (Cass., III, n. 33371/2012).

La Corte di Cassazione ha statuito, a più riprese, che, con riguardo ai reati tributari considerati dall'art. 1, comma 143, della l. n. 244 del 2007, il sequestro

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*.

⁸² 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.

⁸³ Alla cui stregua «Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il **profitto o il prezzo**, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale **prezzo o profitto**».

preventivo, funzionale alla confisca "per equivalente", può essere disposto non soltanto per il prezzo, ma **anche per il profitto del reato** posto che l'integrale rinvio alle «disposizioni di cui all'articolo 322 ter del codice penale» consente di affermare che, con riferimento appunto a detti reati, trova applicazione non solo il primo ma anche il secondo comma della norma codicistica⁸⁴. L'apprensione coattiva del denaro o dei beni può operare, dunque, nel caso di confisca per equivalente afferente ai reati fiscali per cui ammessa, nei limiti del valore corrispondente al prezzo ma anche al profitto dell'illecito.

La novella normativa risolve definitivamente la disputa, sostanzialmente già composta.

L'IMPEGNO A VERSARE ALL'ERARIO

Di seria complicazione, per contro, la previsione dell'articolo 12, co.2 citato, alla cui stregua «la **confisca** non opera per la parte che il contribuente si **impegna** a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta».

Non appare ben chiaro quali **forme** debba assumere l'**impegno** del contribuente all'adempimento del debito tributario, in termini letterali **preclusivo della sola confisca**, non del sequestro. In realtà, lo stesso mantenimento del sequestro pare posto in seria discussione, se si considera che, ai sensi dell'articolo 321, co. 2 c.p.p., «il giudice può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è **consentita** la confisca». L'impegno che preclude la possibilità della confisca non pare possa restare indifferente, dunque, anche al sequestro che essa mira a garantire.

L'inciso «**anche** in presenza di sequestro» pare rivestire una funzione estensiva, riferendosi, per proprietà differenziale, *pure* all'evenienza in cui la confisca sinora operava senza preventivo sequestro di beni individuati. La Corte regolatrice ha ricordato, a più riprese, che «in tema di confisca per equivalente, il giudice della cognizione, nei limiti del valore corrispondente al profitto del reato, può disporre il provvedimento ablatorio anche in mancanza di un precedente provvedimento cautelare di sequestro e senza necessità di individuare i beni da apprendere, potendo il destinatario ricorrere al giudice dell'esecuzione qualora si ritenga pregiudicato dai criteri adottati dal P.M. nella selezione dei cespiti da confiscare. (Fattispecie in tema di confisca disposta con sentenza di applicazione della pena ex art. 444 cod. proc. pen.)»⁸⁵. Il legislatore della riforma sembra preoccuparsi di affermare la portata generale della causa impediante per ciascuna delle possibili situazioni di partenza.

L'impegno d'interesse assume quale termine oggettivo di riferimento il **prezzo o il profitto** del reato tributario; quest'ultimo, come noto comprende

⁸⁴ Tra le altre, decisioni, da ultimo, Cass., III, n. 23108/2013; id., n. 35807/2010; id., 25890/2010; SS.UU. n. 38691/2009, pp. 12 e 13; III, n. 28724/2011

⁸⁵ Così Sez. 5, Sentenza n. 9738 del 02/12/2014 Cc. (dep. 05/03/2015) Rv. 262893; *Massime precedenti Conformi*: N. 17066 del 2013 Rv. 255113, N. 20776 del 2014 Rv. 259661; *Massime precedenti Difformi*: N. 31742 del 2013 Rv. 256734

l'imposta risparmiata, ma anche gli ulteriori vantaggi riflessi del mancato pagamento di essa, quali interessi e sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario (tra le altre, cfr. Cass.III, 1843/2012).

La previsione innovativa sembra ammettere, però, anche **impegni rispetto ad adempimenti parziali**, in quanto tali stimati adeguati ad impedire la confisca, per la porzione corrispondente. Si tratta di una novità ragguardevole ma anche **seriamente problematica**, forse ovviabile ritenendo che il carattere vincolato dell'impegno nella materia ne escluda una lettura unilaterale e possa risiedere solo nella definizione di un **accordo** con l'Agenzia delle Entrate, che difficilmente potrebbe assentire a definizioni parziali.

Sino a tempi recentissimi, la Corte di legittimità⁸⁶, nel quadro antecedente alla novella approvata dal consiglio dei ministeri del 22.9.2015, ha affermato che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato è legittimamente conservabile fino a quando permane l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita, che cessa con l'adempimento dell'obbligazione tributaria. Secondo la ratio legis delle norme che prevedono il sequestro e la confisca per equivalente, nei reati tributari solo l'**adempimento completo** dell'obbligazione tributaria fa venir meno la ragione giustificativa della misura ablatoria, **non rilevando quindi ai fini della revoca della misura la mera rateizzazione del pagamento** (che rileva sul piano amministrativo - tributario determinando la sospensione della procedura esecutiva di recupero), non essendo questa un'ipotesi equiparata all'adempimento.

La Corte regolatrice, pur muovendosi in un quadro normativo diverso, non si è mai mostrata insensibile al tema dell'**accordo** e della **rateizzazione**. Se il mantenimento della misura ablativa è giustificato fino al momento in cui si realizza il recupero completo delle imposte evase a favore dell'amministrazione finanziaria, il raggiungimento di un accordo per la rateizzazione del debito tributario con l'Amministrazione finanziaria non può esplicare i suoi effetti nel limitato campo amministrativo e rileva anche nel campo penale. Segnatamente, **incide sul quantum della somma sequestrata per equivalente** in relazione al profitto derivato dal mancato pagamento dell'imposta evasa⁸⁷. Infatti, in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, non può essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato **pagamento dell'imposta evasa**, ma deve essere **ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione**. Ciò per evitare inammissibili duplicazioni sanzionatorie. Del resto, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta evasa non può essere mantenuto neppure qualora, a seguito di procedura coattiva di pignoramento

⁸⁶ Cass., III, n. 20887/2015; id, n. 4672/2012; id, n. 10120/2011

⁸⁷ Cass., III, n. 20887/2015 «Il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca nel suo quantum iniziale, nonostante il pagamento - sebbene parziale - del debito erariale, darebbe luogo ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato (cfr. sez. 3, n. 3260 del 4.4.2012 - dep. il 22/1/2013, Curro, rv. 254679)».

presso terzi, intrapresa dall'agente della riscossione D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 72 bis, il **debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal terzo debitore** in luogo del contribuente effettivamente obbligato verso l'Amministrazione finanziaria (Cass. III, 6635/2014). Da tale compendio di pronunce, emerge il principio che il progressivo pagamento delle rate concordate autorizza la richiesta al giudice della cautela di ridurre l'importo del sequestro in atto.

Le vigenti **previsioni sulla dilazione dei pagamenti**, con accordi di rateizzazioni possibili sino a **120 rate mensili** e decadenza dal beneficio **solo dopo otto rate non pagate** (cfr. articolo 19, co. 1 quinquies e 3 DPR n. 602/1973), rendono evidente come non resterà agevole registrare tempestivamente il tradimento dell'impegno del contribuente di versare all'erario il profitto del reato, per porre realmente e tempestivamente in esecuzione la previsione alla cui stregua «in caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta»

CUSTODIA

L'articolo 18 bis, comma 1 del d.lgs. n. 74/2000 dispone: «I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative». Si tratta di previsione lungamente caldeggiata da più parti ed apprezzabile sotto il profilo del potenziamento delle risorse a disposizione dell'amministrazione finanziaria. La possibilità di impiego («per esigenze operative») del bene sequestrato da parte di quest'ultima appare anche più ampia e meno condizionata da esigenze processuali di quanto riconoscibile nel caso di analoghi affidamenti «utili» disseminati nel corpo della legislazione penale speciale (tra gli altri, cfr. articolo 12, co. 8 d.lgs n. 286/1998, 100 d.p.r. n. 309/1990, 9, comma 9 legge n. 146/2006).

Vengono fatte espressamente salve le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181, in materia di affluenza al «Fondo unico giustizia» delle somme di denaro sequestrate e dei proventi derivanti dai beni confiscati.

§. 5 BREVI CONCLUSIONI

Senza ripercorrere le riflessioni esposte, devono riconoscersi sicuri meriti di aderenza alla realtà rispetto ad alcune delle soluzioni scaturite dall'attuazione della delega.

Non di meno, non può essere taciuto 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 di quello cui s'intendeva porre rimedio.

Nel breve periodo, esso può essere preferito, anche per l'esigenza di immediata rassicurazione 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 delle classificazioni»** sono rivelati dal carattere ambizioso della capacità di individuare i confini esatti della evasione valutativa o giuridica e di distinguerla dalla frode, non sfuggita al legislatore solo tre lustri orsono. Non pare sia mutata alcuna delle 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 s'è fidato** della sensibilità dei giudici nell'apprezzare e discernere la diversa valenza indiziaria della violazione di regole tributarie ed ha imposto la **rigorosa irrilevanza dell'infedeltà per evasione valutativa ed interpretativa**.

Con il rischio però di non contrastare comportamenti solo apparentemente 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** ed 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.

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'imposizione⁸⁸. Quali situazioni di fatto, scaturigine dell'obbligazione tributaria, essi assumono importanza 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, di imputazione, con le

⁸⁸ 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.

ulteriori forme e ogni altro contenuto di rilevanza giuridica. Al fondo, il punto focale sul quale l'attenzione degli esecutori 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 far definire elusore un evasore fiscale. Ovvero di assicurare che chi trasgredisce una **specifica norma** antielusiva, al ricorrere degli altri presupposti, potrà ancora essere considerato un evasore fiscale agli effetti penali⁸⁹, ma di escludere questa conseguenza se quella trasgredita è proprio la **norma generale** che - finalmente - codifica il divieto di elusione⁹⁰.

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**.

Se l'evasione fiscale è un **fenomeno economico 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.

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 "irriso" nella capacità di contrastare i fenomeni più gravi e più estesi di evasione, o che non si confrontasse con essi per effetto di innovazioni meramente classificatorie, nuocerebbe alla certezza delle regole non meno della loro oscurità;

⁸⁹ 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)...».

⁹⁰ Articolo 10bis/13 legge n. 212/2000 «Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie».

in nome della attesa crescita economica, si porrebbero solo le premesse di nuove insicurezze.