

PREMESSA

Con il presente elaborato si vuole analizzare l'evoluzione della normativa penale tributaria e la fisionomia dell'attuale *Corpus juris*.

Atteso che si tratta di un settore sicuramente esposto a logiche di matrice politica ed economica, avulse dall'alveo *stricte sensu* giuridico, è parso necessario evidenziare le peculiarità e l'importanza dei suoi principi fondamentali e le caratteristiche dei differenti contesti storici in cui il legislatore si è trovato ad operare. Il capitolo I cerca di fornire un quadro generale dell'evoluzione del diritto penale tributario attraverso un *excursus* storico e normativo, partendo dagli albori della materia, riconducibili alla legge del 7 gennaio 1929 n.4 recante "norme generali per la repressione delle leggi finanziarie".

Una volta evidenziati i principi introdotti dalla legge e le problematiche relative alla c.d. "pregiudiziale tributaria", si è passati all'analisi della legge del 7 agosto 1982 n.516, ribattezzata con l'enfatico nome "manette agli evasori".

La legge in questione, infatti, era connotata da un carattere fortemente repressivo e ruotava intorno alla figura del "reato prodromico" che finiva per criminalizzare mere violazioni formali (spesso di natura colposa) antecedenti le condotte di evasione. La tutela penale veniva così anticipata e di fatto venivano sanzionate anche condotte prive di concreta pericolosità, erodendo il fondamentale principio di offensività.

Dopo brevi cenni sugli interventi normativi degli anni '90, l'elaborato ha tentato di ripercorrere fedelmente le innovazioni previste dal fondamentale decreto legislativo n.74/2000, che ancora oggi rappresenta il pilastro portante della normativa penale tributaria.

Il legislatore, con l'emanazione del d.lgs. del 2000 ha superato la logica repres-

siva sottesa alla figura del “reato prodromico” e ha delineato un sistema costituito da un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa. A differenza della legge c.d. “manette agli evasori” sono state determinate specifiche soglie di punibilità idonee a limitare l’intervento penale solo agli illeciti economicamente più significativi, col chiaro intento di ripristinare un diritto penale tributario “minimo”.

Nell’ultima parte del capitolo I, inoltre, sono stati analizzati gli interventi successivi alla riforma del 2000, che di fatto hanno segnato “un’inversione a U” rispetto ai principi ad essa sottesi.

La L. 148/2011, infatti, sembrava aver ripristinato le logiche repressive della L.516/1982, lasciando intravedere nuovamente lo spettro della legge c.d. “manette agli evasori”.

Per tal motivo il 24 settembre del 2015 si è reso necessario un nuovo intervento del legislatore con l’emanazione del decreto legislativo n.158: la volontà del riformatore è quella di riportare il sistema penale tributario sulla strada tracciata dal d.lgs. 74/2000 e in qualche modo “ostruita” dagli interventi normativi degli anni successivi al 2000.

Il capitolo II, dunque, affronta nel dettaglio il contenuto del d.lgs. 158/2015 volto a “dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria” attraverso una più forte distinzione tra le condotte meramente formali e prodromiche all’evasione e quelle caratterizzate da comportamenti fraudolenti. Per le prime, si seguirà la logica della “depenalizzazione”, mentre per le seconde si registrerà un leggero inasprimento delle pene.

Sempre in questo capitolo, inoltre, ci si è interrogati sulle problematiche di diritto transitorio generate dalle diverse riforme succedutesi nel tempo, distinguendo i casi di *abolitio criminis* da quelli di successioni di leggi penali. Nel capitolo III, infine, ponendosi dall’angolo visuale del soggetto criminale, sono stati delineati gli aspetti criminologici dei reati tributari, con specifico riferimento all’analisi delle ragioni che tendenzialmente inducono l’agente a de-

linquere, nonché alla natura della risposta sanzionatoria a seguito della perpetrazione dell'illecito tributario.

A tal fine, nel presente elaborato, è stato opportunamente inserita un'intervista all'On. Pelillo, quale principale relatore del d.lgs. 158/2015. Ciò nell'ottica di comprendere a pieno le reali scelte di politica criminale adottate dalle Commissioni Parlamentari deputate all'emanazione del detto decreto legislativo.

Inoltre, sono state illustrate alcune vicende, relative sia alla fase di accertamento dell'illecito tributario, che quella squisitamente processuale e di applicazione finale della pena, anche alla luce della recente sentenza Taricco, sull'annoso problema della prescrizione dei reati.

In tutti i capitoli di quest'elaborato, infine, sono stati fatti continui riferimenti all'attuale contesto storico e sociale, caratterizzato da una forte sfiducia verso le Istituzioni e da una profonda crisi economica: fattori, questi, che incidono fortemente sull'idea di "colpevolezza" e che erodono quel "rimprovero morale", che riveste un ruolo fondamentale nella prevenzione dei delitti e nel processo di rieducazione del condannato.

CAPITOLO I

Genesi storico normativa dei reati tributari

SOMMARIO: 1. La nascita del diritto penale tributario: i primi interventi normativi in materia – 2. Il carattere repressivo della legge 516 /1982 c.d. “manette agli evasori” - 3. I tentativi di riforma negli anni '90 e l'insufficienza della novella del 1991- 4. La genesi e le ragioni della riforma introdotta dal D.lgs. 74/2000 - 4.1 Il contenuto del d.lgs. 74/2000: le singole fattispecie delittuose - 4.1.1 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. - 4.1.2 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - 4.1.3 Dichiarazione infedele - 4.1.4 Omessa dichiarazione - 4.1.5 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - 4.1.6 Occultamento o distruzione di scritture contabili - 4.1.7 Omesso versamento di ritenute certificate -4.1.8 Omesso versamento dell'IVA - 4.1.9 L'indebita compensazione - 4.1.10 sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte - 5 L'impatto sulla normativa penalistica tributaria dei recenti interventi in materia 5.1- Le modifiche introdotte dalla legge 14 settembre 2011 n.148 .

1. La nascita del diritto penale tributario: i primi interventi normativi in materia

La nascita del diritto penale tributario è da ricondurre alla volontà del legislatore di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale: problema, questo, di natura etico-politica risalente già agli anni successivi all'unità d'Italia e tutt'oggi di stretta attualità.

Per comprendere lo spirito dell'attuale sistema del diritto penale tributario, appare necessario effettuare un breve *excursus* della legislazione penale tributaria italiana. Per colmare il disavanzo delle finanze statali, all'indomani del 1861, il Governo tentò di omogeneizzare il prelievo tributario e di incrementare il gettito con una serie di interventi legislativi, riguardanti sia il profilo impositivo che quello sanzionatorio.

Le prime disposizioni repressive, risalgono al "Regolamento doganale" del 1861. Si trattava di disposizioni riguardanti solo i tributi doganali che all'epoca rappresentavano la voce più rilevante delle entrate erariali. Il Governo cavouriano, infatti, doveva fronteggiare l'enorme disavanzo pubblico, causato in buona parte dalle Guerre d'Indipendenza risorgimentali.

Molti anni dopo, con la L. 2834/1928 (Penalità in materia di imposte dirette) si registrava il primo tentativo di disciplinare la materia dei reati tributari.

Vennero previste sanzioni penali finalizzate al momento della riscossione. Talune forme di reato, come l'omessa denuncia dei redditi (art.2) venivano puniti con la sanzione civilistica della sovrimposta, mentre la sottrazione fraudolenta al pagamento della somma accertata e dovuta a titolo d'imposta (art.6) era punita con la pena più aspra della detenzione.

Già a quel tempo si intravedeva la *summa divisio*, poi divenuta matura col d.lgs. 74/2000, tra i delitti in materia di dichiarazione e i delitti caratterizzati dalla presenza di condotte fraudolente. Le sanzioni previste nella L.2834/1928 erano però sostanzialmente morbide e poco incisive.

La valutazione del fenomeno evasivo era infatti ricostruita su schemi privatistici, di talché la sottrazione di danaro al fisco veniva elaborata quale fattispecie di mero delitto contro il patrimonio¹.

Si giunge così al secondo e più penetrante tentativo di sistemazione organica della materia: la L. 4/1929. Con questa legge, considerata da parte della dottrina “l’architrave del diritto penale tributario anche in epoca repubblicana”², venivano dettate norme sostanziali e procedurali riguardanti i reati finanziari e venivano introdotti principi di grande importanza, destinati a caratterizzare il diritto penale tributario per diversi decenni.

Soltanto con la L. 4/1929 si può parlare di una compiuta definizione del diritto penale tributario³, nella misura in cui il legislatore deroga diversi principi del diritto penale generale, creando un microcosmo che orbita attorno alle peculiarità della materia fiscale.

Si consideri il principio di fissità (art.1) secondo cui le norme di diritto penale tributario potevano essere abrogate solo con dichiarazione espressa del legislatore⁴; il principio di alter natività (art.3), per cui una condotta poteva essere sanzionata una sola volta con la pena pecuniaria, a livello penale o a livello amministrativo⁵; ancora il principio di ultrattività (art. 20), in forza del quale le leggi penali tributarie continuavano ad applicarsi ai fatti commessi sotto il loro vigore anche se sopravveniva una legge più favorevole, in deroga al c.d. principio della “retroattività della legge più favorevole” previsto dall’art. 2 c.p.⁶.

¹Come testimoniato anche dalla lieve entità delle sanzioni: l’art. 14 puniva l’omessa denuncia dei redditi con una sovrainposta di natura civilistica proporzionale alla somma evasa. La detenzione era prevista soltanto nei casi più gravi (art.6, 6° comma).

²M. DI SIENA *La nuova disciplina dei reati tributari*, 2000, pag. 1, Giuffrè Editore.

³Già il nome della stessa legge “Disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie” manifesta una certa pretesa di consapevolezza del particolarismo tributario.

⁴Tale principio era finalizzato ad evitare che un troppo frequente e non ponderato intervento legislativo nella materia potesse creare incertezze e disordine nel sistema sanzionatorio.

⁵Appariva assurdo, infatti, sanzionare un fatto con la pena della multa o dell’ammenda e poi sanzionarlo nuovamente a livello amministrativo con la pena pecuniaria. C. F. GROSSO, *L’evasione fiscale* pag.27. Giuffrè Editore.

⁶Un principio di *tempus regit actum* derogante quello di *favor rei ex art.2 c.p.*

L'anomalia in questione fu la vera nota stonata della legislazione fascista perché tale principio si poneva in netto contrasto con la Carta Costituzionale che contempla tra i suoi principi fondamentali il *favor rei*.

Nonostante ciò, la Corte Costituzionale ha a più riprese liquidato come "infondate" le riserve di costituzionalità dell'art. 20 in nome del particolarismo tributario: «L'ultrattività delle leggi penali tributarie, come completamento della ultrattività delle leggi tributarie stesse, tende a meglio garantire il puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento di uno dei doveri inderogabili di solidarietà nazionale che ad essi competono e dai quali dipende, in misura crescente, l'operatività e l'esistenza stessa dello stato moderno»⁷.

La legge n.4 del 7 gennaio 1929, inoltre, contemplava all'art. 21, c.3, anche la c.d. "pregiudiziale tributaria", secondo cui per i reati contemplati nelle leggi sui tributi diretti, l'azione penale ha corso solo dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta sia divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia⁸.

Proprio la pregiudiziale tributaria è stata considerata, *ex post*, la principale responsabile della mancanza di operatività materiale della L. 4/1929. Quest'ultima, infatti, congestionava il metabolismo processuale a causa di un ingente dilatazione dei tempi del processo penale: accadeva di fatti che, rinviato *sine die* il processo penale in attesa della definizione del contenzioso fiscale, le procure perdessero il concreto interesse alla persecuzione degli illeciti.

Per tali ragioni, la L. 4/1929 rivelò ben presto la sua incoerenza e disorganicità. Le numerose pronunce della Corte Costituzionale e la carenza di un'analitica previsione di fattispecie incriminatrici comportarono una profonda

⁷Corte Cost. 16.1.1978, n. 6

⁸ Dibattuta era la natura giuridica della pregiudiziale che, secondo la dottrina prevalente, andava qualificata come una condizione di procedibilità (la prescrizione dei reati tributari in materia di tributi diretti, in Riv. Dir. Fin. 1957), ma altra dottrina qualificava come presupposto di procedibilità dell'azione penale (CARBONE e TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1958, pag. 249) o anche come una condizione processuale sospensiva dell'azione penale (SPINELLI, *La repressione delle violazioni*, pag. 223)

insoddisfazione verso una normativa rivelatasi col tempo del tutto fallimentare. Da qui la volontà del legislatore di rivedere l'intera materia, facendo ricorso allo strumento della repressione penale, ««sino ad allora impiegato con estrema cautela»⁹.

2. Il carattere repressivo della legge 516/1982 c.d. “manette agli evasori”

Se si escludono alcuni provvedimenti “minori” varati *en passant*¹⁰, bisogna attendere oltre cinquant'anni per assistere ad una seconda evoluzione del settore penale tributario: la L. 7 agosto 1982, n.516, di conversione del d.l. 10 luglio 1982, n.429, ribattezzata con l'enfatico nome “manette agli evasori”.

Lo stesso fatto che il legislatore abbia utilizzato lo strumento del decreto legge per la disciplina della materia penale tributaria, rende l'idea del clima di aspre tensioni politiche e sociali che si respirava in quel tempo¹¹.

Per la prima volta in assoluto la società iniziava a percepire il disvalore sociale del fenomeno evasivo¹². Infatti l'evasione «concorre[va] ad alterare il regolare sviluppo della vita economica e della concorrenza fra imprese, [poteva] bloccare

⁹M. DI SIENA – *La nuova disciplina dei reati tributari*, cit. pag.3 – Milano, 2000.

¹⁰Basti ricordare il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che conferiva nuova linfa alla materia dei reati tributari. Viene novellato il sistema sanzionatorio: aumentano le violazioni colpite con la detenzione (coi massimi edittali che arrivano a tre e a cinque anni rispettivamente per l'arresto e la reclusione) e l'uso di sanzioni pecuniarie (perlopiù per illeciti amministrativi).

Nuova disciplina che sembra essere, però, coniata invano a causa della permanenza della pregiudiziale tributaria, che comportava molto spesso una paralisi dell'azione penale. «Le conseguenze pratiche di tale operazione furono disastrose. La nuova e più rigorosa disciplina dei reati e delle pene è rimasta sulla carta; gli evasori fiscali nonostante l'astratta previsione delle nuove sanzioni hanno continuato a godere di un'impunità pressoché totale; concretamente la efficacia preventiva del sistema penale finanziario non è mutata» (GROSSO, *L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, 1980). Proprio per le ragioni sopra addotte non si può parlare di svolta, ma di mera variazione sul tema della disciplina *ex l.4/1929*.

¹¹*Ex art. 77 Cost.* affinché il governo possa emanare un decreto legge è necessario che sussistano ragioni di necessità e d'urgenza. È quantomeno opinabile che la situazione profilatasi fosse riconducibile alle guarantee costituzionali, per quanto allarme sociale potesse destare l'evasione fiscale (E. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, in Riv. guardia fin. 1999, 2463). Non si sottovaluti, tra l'altro, che lo strumento del decreto legge è per sua stessa *ratio* poco compatibile con la materia penale, settore nel quale, secondo una tradizione che risale addirittura alle *prerogatives della Magna Charta Libertatum*, vige una riserva assoluta (seppur temperata) di legge. Il solo procedimento legislativo ordinario *ex art. 72 e ss. Cost.* è l'unico in grado di assicurare la ponderazione e il garantismo necessari per disciplinare l'esercizio dello *ius puniendi*.

¹²I dati serie storica ISTAT stimano che periodo precedente all'intervento legislativo l'evasione si aggirasse sulla cifra di 44 miliardi di euro.

il successo di una qualunque manovra fiscale, [poteva] incidere pesantemente sulla distribuzione personale del reddito, si rileva[va] particolarmente odiosa e carica di effetti destabilizzanti»; ma soprattutto «... acui[va] le ingiustizie fra le diverse classi sociali...»¹³.

La società civile quindi cominciò ad avvertire una forte antipatia verso gli evasori, specialmente se appartenenti alle classi economicamente più forti.

È proprio seguendo la logica del “furor di popolo” che il legislatore ha partorito la L. 516/1982. La legge delinea un sistema penale tributario caratterizzato da un’impronta decisamente repressiva, frutto di una politicizzazione del diritto penale, che comportò un uso improprio dello strumento sanzionatorio.

Il legislatore, di fronte all’immane economia sommersa, infatti, rispose con una penalizzazione “a tappeto”, riconducendo all’alveo della tipicità taluni comportamenti che concretamente presentavano una pericolosità esigua (in alcuni casi addirittura nulla) e, cosa ben peggiore, senza alcuna possibilità di valutazione dei profili di offesa da parte del giudice. Veniva, in questo modo, palesemente leso il principio di offensività.

Lo strumento del diritto penale da *extrema ratio* di tutela, divenne l’arma principale da utilizzare preventivamente per combattere il fenomeno evasivo. In tal senso, risulta illuminante la relazione che accompagnava il decreto legge di cui il Governo chiedeva al Parlamento la conversione¹⁴.

Come molto spesso accade, soltanto la storia è in grado di qualificare i fatti umani come positivi o negativi. Anche in questo caso, si capì rapidamente che si trattava di un ennesimo fallimento normativo.

¹³C. F. GROSSO, *L’evasione fiscale*, pag. 36, Giuffrè Editore.

¹⁴Nella *Relazione ministeriale*: «Il presente provvedimento intende modificare in forma sostanziale il vigente sistema tributario assicurandone, attraverso la leva penale – finora non utilizzata – un’applicazione effettiva e non virtuale, relativamente alle categorie di reddito le cui forme di produzione offrono superiori possibilità di evasione [...] perché non è tollerabile la persistenza delle inefficienze dell’attuale sistema dei controlli e delle sanzioni».

Infatti escludendo l'abolizione della pregiudiziale tributaria, unico traguardo raggiunto con la novella¹⁵e trascurando un leggero incremento tributario negli anni immediatamente successivi al 1983¹⁶, i risultati ottenuti con la L.516/1982 potevano ritenersi piuttosto insoddisfacenti.

Il sistema che emergeva da tale legge risultava costituito principalmente da contravvenzioni. Venivano così puniti fatti poco o per nulla pericolosi con pene modeste ed estinguibili tramite oblazione: ciò finiva col mortificare la funzione generale preventiva della sanzione penale¹⁷.

Ma vi è di più. Con l'entrata in vigore del codice Vassalli (24 ottobre 1989), il processo penale si arricchì dei riti speciali: il "patteggiamento" (art. 444 e ss. c.p.p.) permetteva sconti premiali sulla base della pena tali da permettere, anche nelle ipotesi criminose più gravi, di sostituire la pena detentiva con quella pecuniaria¹⁸. Le grandissime attese riposte nella legge "manette agli evasori" vennero così ben presto disattese; le Procure della Repubblica e i Tribunali, infatti, erano oberati¹⁹ dall'accertamento di condotte lesive di scarso disvalore

¹⁵A dire il vero la novella abroga anche il principio di fissità *ex art. 1 l.4/1929*; intervento di ben poco conto se si considera che tale regola era stata continuamente disattesa dal legislatore (E. MUSCO, F. ARDITO, *op. cit.*)

¹⁶PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, Torino 1999, 44.

¹⁷Le contravvenzioni sono punite con pena alternativa e quindi estinguibili tramite l'istituto dell'oblazione (art.162-*bis* c.p., "oblazione discrezionale"), il quale dà la possibilità al contravventore di essere ammesso a pagare, estinguendo il reato, "una somma corrispondente alla metà del massimo della ammenda stabilita dalla legge per la contravvenzione commessa, oltre le spese del procedimento". Nel caso di contravvenzioni punite con la sola pena pecuniaria, il contravventore è ammesso *de iure* a pagare una somma pari a un terzo della pena massima, godendo dell'effetto estintivo del reato (oblazione c.d. "ordinaria", art. 162 c.p.).

Il legislatore ha posto successivamente rimedio a questo problema con uno dei vari interventi degli anni novanta, ancora una volta, tramite la decretazione d'urgenza (d.l. 16.3.1991, n. 83, convertito nella l. 15.5.1991, n. 54). La riforma rese impossibile fruire dell'oblazione discrezionale nelle ipotesi più gravi, in cui, superate determinate soglie quantitative, il legislatore prevedeva le pene cumulative dell'arresto e dell'ammenda.

¹⁸Affinché questa sostituzione premiale fosse possibile, era necessario che il giudice rinvenisse delle attenuanti generiche *ex art. 62- bis* a discarico dell'imputato. Fino alla novella di cui art.1, l.5.12.2005, la mera mancanza di precedenti penali era condizione sufficiente per riconoscere al reo tali circostanze; il che avveniva quasi sempre quando gli autori erano i c.d. "*white collar criminals*", esponenti del maffare altolocato, di solito incensurati.

¹⁹Nel periodo da ottobre 1989 a dicembre 1993 le Procure della Repubblica hanno ricevuto un milione e settecentomila notizie di reato: oltre un terzo di queste aveva ad oggetto i reati *ex l.516/1982*. È una situazione paradossale se si pensa che questa vistoso e pericoloso intasamento è dovuto almeno in parte all'abolizione della pregiudiziale tributaria, unica scelta oculata del legislatore dell'82. Accadeva infatti che il giudice ordinario, vedendosi d'un tratto ampliato il *thema decidendum*, che comprendeva ora anche l'accertamento d'imposta, venisse colto impreparato davanti ai contenziosi fiscali più intricati e

sociale, mentre gli autori delle condotte più offensive usufruivano del rito premiale del patteggiamento per sfuggire alla pena detentiva. Muovendo proprio da questo paradosso, la L.516/1982 registrò una sorta di fuga dai principi del diritto penale, primo tra tutti quello di offensività. L’impianto incriminatorio risultava composto da fattispecie di reato di pericolo c.d. “astratto”, che non colpiscono le condotte di evasione ma la mera violazione degli atti prodromici ad essa, anticipando il momento della tutela penale al punto da sanzionare condotte prive di concreta pericolosità.

Il vizio genetico della L. 516/1982 era, quindi, quello di una valutazione errata del bene giuridico meritevole di tutela, individuato nella c.d. “trasparenza fiscale”²⁰ anziché nel concreto interesse fiscale²¹.

Il fallimento della legge “manette agli evasori” si palesò ben presto anche sul piano della percezione che i consociati avevano verso i reati tributari.

Come autorevole dottrina ha fatto notare²² la proliferazione delle fattispecie penali, produsse un effetto “boomerang” anche sul piano della percezione del disvalore sociale dei fatti di reato: l’eccesso di criminalizzazione fu avvertito come moralmente ingiusto e frutto di una volontà prevaricatrice dello Stato, volta a restringere gli spazi di libertà del cittadino.

Il sistema delineato dalla L.516/1982 si rivelò, quindi, sempre più iniquo a causa dell’incriminazione di mere violazioni formali. Ci si allontanava, così, dai principi di offensività e proporzionalità della pena che, al contrario, avrebbero dovuto rappresentare i cardini del *modus operandi* del legislatore.

fosse, ovviamente, costretto a ricorrere alla consulenza peritale: intervenendo la prescrizione, l’assoluzione diveniva il probabile e più frequente esito del processo.

²⁰Si veda Cass. pen. sez. unite. 8.4.1998, n.12. La Suprema Corte ha ribaltato l’orientamento della III sezione penale di cui sopra (Cass. pen. sez. III, 29.5.1995): «è il legislatore che seleziona sulla base dell’esperienza condotte ritenute pericolose, in quanto prodromi che all’evasione fiscale, sicché il rischio che ne deriva costituisce la *ratio* dell’incriminazione».

²¹Ovvero «quel valore immanente al nostro ordinamento tributario destinato ad assicurare il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato e di conseguenza l’esistenza stessa della comunità, rendendo possibile il regolare funzionamento dei servizi statali» (F. AMATUCCI. *Principi e nozioni di diritto tributario*, 2013)

²²E. MUSCO e F. ARDITO– *Diritto penale tributario* 2013 pag. 14, Zanichelli.

3. I tentativi di riforma negli anni '90 e l'insufficienza della novella del 1991

Il sistema delineato dalla L.516/1982 comportò dei costi molto alti. L'efficienza del funzionamento del sistema giudiziario nel settore dei reati tributari era ormai compromessa dalla miriade di processi nati dalla proliferazione delle nuove fattispecie penali; dal punto di vista sociale, inoltre, ciò comportava che un elevato numero di soggetti doveva subire il costo di un processo penale per mere ed inoffensive irregolarità formali.

Come se ciò non bastasse emersero importanti limiti tecnici di redazione di alcune fattispecie, in particolare della frode fiscale (art.4 n.7). Quest'ultima avrebbe dovuto essere il fiore all'occhiello della legislazione stessa, tuttavia ambiguità terminologiche permisero di formulare non poche riserve di incostituzionalità che portarono, qualche anno dopo, alla dichiarazione di incostituzionalità²³.

Si trattava di una vera e propria mannaia per la L.516/1982 che, abbattendosi sulla fattispecie, mandò in frantumi l'intero comparto e condannò alla radice la scelta politico-criminale del legislatore.

Il 1991 rappresenta, dunque, "l'anno zero" per la materia penale tributaria essendo state minate le basi dell'intera normativa.

Bastarono pochi anni, dunque, a rendere ineluttabile una revisione della L.516\1982.

Il legislatore si trovava di fronte ad un bivio: optare per un radicale ripensamento della filosofia ispiratrice della legge "manette agli evasori", oppure una più comoda revisione ispirata alla logica dell'aggiustamento. "L'opzione ritocco" ebbe ancora una volta il sopravvento e l'operazione ebbe luogo, facendo ricorso al decreto legge (D.L. 14 gennaio 1991, n.7), che tuttavia

²³Corte Cost. Sent. n.35/1991.

non riuscì a ridare credibilità all'edificio sanzionatorio²⁴. Verso la metà degli anni 90, dunque, si consolidava il convincimento di una radicale riforma della disciplina *de qua*, rivoluzionando e non "rattoppando" il claudicante assetto vigente.

Per dare concreto riscontro legislativo alle istanze della dottrina e della giurisprudenza, venne istituita la "Commissione Mele", che aveva il compito di rivedere il complesso della L.516/1982. L'iter posto in essere dalla commissione portò all'emanazione della L.154/1991, che in realtà non riuscì a concretizzare alcuna vera e incisiva spinta riformatrice.

La legge, infatti, pur recependo talune istanze della dottrina e della giurisprudenza, restava fedele ai principi della c.d. Legge "manette agli evasori"²⁵.

Per cercare di superare l'*empasse* in cui si era precipitati a causa di un sistema penale eccessivo nel voler punire tutto e tutti, fu elaborato nuovamente un progetto di riforma da parte di un organismo ministeriale istituito nel 1994 presso il ministero delle finanze: la commissione Tinti, che voleva finalmente «abbandonare la politica di "totocriminalizzazione" ed individuare limitate situazioni ritenute effettivamente degne di repressione penale in quanto manifestazioni di criminalità fiscale»²⁶.

Per la prima volta il *leitmotiv* della spinta riformatrice era quello di creare un diritto penale tributario "minimo", limitando l'intervento sanzionatorio ai soli casi economicamente dannosi, correlati ad un effettivo pregiudizio all'erario

²⁴A parziale "discolpa" del decreto legge, bisogna aggiungere che nella sua prefigurazione originaria avrebbe potuto portare notevoli benefici alla razionalizzazione della materia. Accadde però che, dopo la sua decadenza per mancata conversione e la sua riproposizione in termini pressoché identici, le Camere, nel convertire tale secondo provvedimento con l. 15 maggio 1991, n. 154, lo riscrissero per la larga parte influenzate dalla logica del furor di popolo allora dominante, sì da vanificarne sostanzialmente la finalità: per l'ennesima volta la logica del "furor di popolo" influenzò negativamente l'attività legislativa.

²⁵I punti più importanti toccati dalla normativa riguardavano la revisione del regime delle soglie di punibilità relative al reato di omessa dichiarazione e una sostanziale depenalizzazione delle ipotesi di irregolarità contabili che si configuravano come meramente formali (art. 1 c.6).

²⁶M. DI SIENA *La nuova disciplina dei reati tributari*, 2000, pag.15, Giuffrè Editore.

dello Stato. L'obiettivo, inoltre, era quello di inquadrare la materia del diritto penale tributario all'interno delle linee generali del diritto penale.

Le proposte formulate dalla commissione Tinti, però, non trovarono alcun riscontro legislativo concreto. Ciononostante, si trattava ugualmente di una tappa di fondamentale importanza nella storia del diritto penale tributario, in quanto proprio da questa esperienza «hanno preso spunto le successive attività che hanno condotto, in un breve volgere di tempo, alla completa riforma del sistema penale tributario»²⁷.

Tirando le somme, autorevole dottrina ha definito quasi tutti gli interventi normativi nel settore penale tributario effettuati negli anni '90 scelte «improvvisate e miopi»²⁸, che hanno fatto precipitare la legislazione penale tributaria in uno stato di profonda crisi.

Per tale motivo, era necessario un'inversione di rotta netta, in grado di rompere nettamente con un passato caratterizzato da “fallimenti normativi”: erano queste le ragioni di fondo che indussero il legislatore delegato all'emanazione del d.lgs. 74/2000.

4 La genesi e le ragioni della riforma introdotta dal D.lgs. 74/2000

Definito una vera e propria rivoluzione copernicana²⁹, il d.lgs. 74/2000, conformemente alle direttive della legge delega 205/1999, rappresenta un'inversione di rotta rispetto alla legge c.d. “manette agli evasori”. Se con la L.516/1982, infatti, la legislazione penale tributaria ruotava attorno a numerose fattispecie di carattere formale e prodromiche all'effettiva lesione degli interessi patrimoniali dell'Erario, perseguendo un intento principalmente repressivo, il d.lgs. 74/2000, al contrario, vede un uso differente del diritto penale, che torna ad essere *extrema ratio*.

²⁷M. DI SIENA *La nuova disciplina dei reati tributari*, pag. 20, Giuffrè Editore.

²⁸E. MUSCO e F. ARDITO - *Diritto penale tributario* pag. 19, 2013, Zanichelli.

²⁹G. TARANTINI e G. ESPOSITO – *La nuova disciplina dei reati tributari*– premessa, 2000, Cedam.

È necessario evidenziare innanzitutto come la disciplina rimanga ancora relegata nella legislazione speciale, lasciando disattese le speranze di alcuni autori di un “trasloco” dei reati tributari nella parte speciale del codice penale funzionale a conferire alle stesse norme incriminatrici «maggiore visibilità» e «maggior consenso sociale»³⁰.

La “buona novella” ha come oggetto le violazioni in materia di imposte sui redditi e di IVA, con esclusione di tutte le imposte e tributi di natura diversa³¹. Di grande importanza è la nuova opzione politico criminale prescelta: un esercizio razionale di uno *ius puniendi* costituzionalmente orientato in luogo della ormai *ex* “totocriminalizzazione” perseguita dalla legge manette agli evasori. Il riavvicinamento ai principi è reso possibile dall’abbandono della abietta figura del reato ostacolo con conseguente recupero del principio di offensività. Non si vuole più punire gli atti prodromici e le mere violazioni formali, ma soltanto quelle condotte che concretamente arrecano danni all’erario.

Il nuovo *corpus* legislativo si presenta come un prodotto il cui centro è occupato dalle violazioni dell’obbligo di completa e veridica dichiarazione *dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione delle imposte* (artt. 2, 3, 4 e 5 d.lgs. 74/2000). La scelta di porre questo elemento al centro del nuovo microcosmo sanzionatorio si concretizza nell’elaborazione di poche fattispecie delittuose, il

³⁰E. MUSCO, F. ARDITO, op. cit., sottolinea, invece, come la questione sia assolutamente irrilevante: «è opinione ampiamente consolidata che la centralità di un’incriminazione non va colta in funzione del luogo in cui è posta... sta[re] fuori [dal codice] non implica né significa certo una perdita di legittimazione né una diminuzione della sua funzione general- preventiva». La seconda opinione sembra preferibile per una serie di ragioni. Si tenga conto *in primis*, che la collocazione all’interno o “all’esterno” del codice non può in alcun modo influenzare il consenso sociale: l’uomo della strada, che non conosce il diritto, non ha mai letto il codice penale né tantomeno è a conoscenza della dicotomia codice penale-legislazione speciale. Ancora, il trasporto nella parte speciale avrebbe comportato anche un’ulteriore ampliamento del processo di riforma che avrebbe richiesto tempi senz’altro più lunghi.

³¹I “grandi assenti” sono quindi le violazioni riferibili all’imposta sulle attività produttive, non appartenendo quest’ultima al *genus* delle imposte sui redditi. L’IRAP (istituita col d.lgs. 15 dicembre 1997, n.446) è un’imposta reale, avente come soggetto passivo l’«attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi» (art.2) e come oggetto il «valore della produzione netta derivante dall’attività esercitata nel territorio della regione» (art. 4, 1° co.). L’IRAP colpisce dunque un’entità reale, *id est* la potenzialità economica e produttiva espressa dal coordinamento, organizzazione e disponibilità dei fattori della produzione, indipendentemente dai risultati e, quindi, prescindendo anche dall’incremento patrimoniale del soggetto (cfr. F. GALLO, *Ratio e struttura dell’IRAP*, in *Rass.trib.*, 1998)

cui momento consumativo viene ancorato alla «dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione d'imposta»³², con conseguente perdita dell'autonoma rilevanza penale delle violazioni poste "a monte" della dichiarazione. Ciò «evidenzia che l'oggetto della tutela è costituito proprio dall'interesse patrimoniale dello Stato alla percezione dei tributi»³³.

Viene da sé che l'importanza ora assunta dal concreto danno erariale arrecato dal contribuente allo Stato, implica l'esclusione del tentativo per i reati di dichiarazione (art. 6) e l'importanza del dolo di evasione come elemento psicologico richiesto per il configurarsi delle fattispecie delittuose in esame. Per la prima volta lo strumento penale viene utilizzato solo per i fatti direttamente correlati alla lesione degli interessi fiscali, il cui rango costituzionale è sancito all'art. 53 Cost., escludendo la criminalizzazione delle violazioni formali e preparatorie.

Il nuovo *corpus* legislativo, dunque, si presenta come un complesso di norme incriminatrici che contribuiscono a rendere il decreto un vero e proprio sistema organico del settore penale tributario. Fulcro della nuova legislazione è la previsione di nuove fattispecie *esclusivamente* delittuose.

Ciò rappresentava la vera "rottura" con l'assetto previgente, concepito quale insieme di contravvenzioni che permetteva il frequentissimo utilizzo dell'oblazione. Inoltre la nuova disciplina introduceva norme definitorie e di coordinamento, dalla cui lettura non si può prescindere al fine di leggere in maniera corretta le disposizioni della legge.

La struttura del decreto delegato si articola in 5 titoli:

³²Cfr. la Premessa della Relazione al d.lgs. 74/2000 (*Guida dir.*, fasc. 14/2000 p. 31 e ss.)

³³E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario* CIT.1046 pag. 44,2013, Zanichelli.

- a) il Titolo I, composto dal solo art. 1, reca le *Definizioni*: il legislatore, per prevenire eventuali dubbi interpretativi, fornisce utili chiarimenti «in ordine alla valenza dei termini impiegati nei titoli successivi»³⁴.
- b) il Titolo II (articolato in tre capi) pone in risalto un primo nucleo fondamentale della disciplina, composto da i «*Delitti in materia di dichiarazione*» (capo I, artt. 2-7) e da i «*Delitti in materia di documenti e di pagamento di imposte*» (capo II, artt. 8-11). Proprio al fine di ripristinare l'ormai eroso principio di offensività, il legislatore ha previsto soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi, riferite all'entità dell'evasione ovvero all'entità dei componenti reddituali o del volume d'affari evasi. La disciplina dei delitti è intervallata da un capo, il III, recante norme "*di disciplina*" che adattano istituti generali del diritto penale alle peculiarità della materia tributaria (artt. 6, 7 e 9).³⁵
- c) il Titolo III adduce le «*Disposizioni comuni*», riferibili alla generalità delle ipotesi criminose. Nello specifico, il terzo titolo disciplina: le pene accessorie (art. 12), le circostanze attenuanti basate sul risarcimento del danno (artt. 13 e 14), l'errore su legge tributaria (artt. 15 e 16), la prescrizione (art. 17), la competenza territoriale (art. 18) e la custodia giudiziale per i beni sequestrati (art. 18-bis);
- d) il Titolo IV (artt. 19-21) regola invece i «*rapporti col sistema sanzionatorio amministrativo e tra procedimenti*», disciplinando la convergenza del sistema penalistico e amministrativo in materia tributaria. La vera particolarità del titolo è rappresentata dall'art. 19 che introduce un inedito principio di specialità tra sanzione amministrativa e penale.

³⁴Cfr. la Relazione Ministeriale.

³⁵D'accordo con la disposizione dell'art. 16 c.p., secondo cui la disciplina prevista nella parte generale del codice si applica anche nelle materie regolate dalla legislazione speciale, salvo che la stessa preveda diversamente.

e) infine il Titolo V detta le «Disposizioni di coordinamento e finali» (artt. 22-25), contemplando le abrogazioni effettuate nel passaggio dallo schema preliminare al testo definitivo.

Come evidenziato, il Titolo I, contenente le principali definizioni dei concetti giuridici utilizzati nella norma, fornisce all'interprete delucidazioni fondamentali per interpretare correttamente le norme incriminatrici. Di rilievo determinante risulta la nozione di "imposta evasa" e le espressioni "al fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione". Per quanto concerne le espressioni "fine di evadere le imposte" e "fine di consentire a terzi l'evasione", il d.lgs. 74/2000 chiarisce immediatamente che si intendono comprensivi, rispettivamente, anche "fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta", e "fine di consentirli a terzi".

Relativamente alla definizione di "imposta evasa", espressione utilizzata in tutti i reati di dichiarazione, si deve intendere la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, detratte le somme comunque versate prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

La *ratio* della norma, risiede nell'esigenza del legislatore di voler sanzionare solo condotte delittuose caratterizzate da un certo livello di offensività, rimettendo al giudice penale il delicato compito di accertare contabilmente la diversa imposta dovuta.

Si noti, altresì, che alla lettera g) dell'art.1, viene specificato che «le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito d'imposta esposto nella dichiarazione».

Anche qui ci troviamo di fronte ad un palese cambio di rotta rispetto alla L.516/1982: non più sanzioni penali "a tappeto" ancorate al superamento di soglie di punibilità definite in termini di redditi o componenti positivi reddituali, ma «sussunzione a livello di elemento delle fattispecie criminose della nozione

di evasione, [...] intesa in senso tecnico quale atto consistente nel non corrispondere, in maniera illegittima, integralmente o parzialmente, il tributo realmente dovuto».

Per la prima volta la sanzione penale risulta ponderata all'effettivo pregiudizio di un interesse erariale.

Il bene giuridico concretamente tutelato diventa quindi "l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi" e viene abbandonata la tutela della "trasparenza fiscale" della L. 516/1982.

Un altro punto di fondamentale distacco rispetto alla L.516/1982 si trova nella previsione del "dolo specifico di evasione" come elemento psicologico richiesto per la configurabilità dei reati tributari disciplinati nel d.lgs. 74/2000³⁶. Ciò rappresenta un momento di rilevante garanzia per il contribuente poiché sono esonerati da responsabilità penale tutti coloro che, pur adottando in maniera cosciente e volontaria condotte conformi alle fattispecie incriminatrici, non abbiano di mira il perseguimento di un fine evasivo.

Non basterà più, come accadeva con la L.516/1982, l'accertamento della sola colpa, che si manifestava nella negligenza del contribuente o della sua imperizia nell'ottemperare agli obblighi fiscali. È necessaria, al contrario, la precisa volontà di evadere il fisco³⁷.

La vera novità del d.lgs. 74/2000, come accennato precedentemente, risiede però nella previsione della natura delittuosa dei reati ivi disciplinati, non più qualificati come mere contravvenzioni.

D'ora in poi, il contribuente non potrà più essere ammesso all'oblazione e ottenere l'estinzione del reato, come poteva fare in precedenza per taluni reati

³⁶Art.9 comma 2 lettera a) l.205/1999 richiede *expressis verbis* la necessaria volontà di evasione dell'agente, per il configurarsi dei reati.

³⁷. Ciò significa, per fare un esempio, che il contribuente che ometta di presentare la dichiarazione dei redditi non potrà essere più punito, qualora la violazione derivi da pura dimenticanza o comunque il pubblico ministero non riesca a provare in giudizio il dolo, che nelle fattispecie analizzate sarà il dolo specifico, ossia la precisa volontà di evadere le imposte.

tributari, poiché la facoltà di oblazione è istituto previsto esclusivamente per le contravvenzioni³⁸.

La L. 516/1982, infatti, aveva oltremodo mortificato la funzione general-preventiva della pena, frustrata da ampie “scappatoie” offerte dall’oblazione stessa e dalla sostituzione delle pene detentive brevi. Il rinnovamento del comparto sanzionatorio si manifesta soprattutto nella previsione di pene esclusivamente detentive, affiancate da una ampia gamma di pene accessorie (art. 12). Il legislatore, dunque, abbandona l’opzione offerta dalla pena pecuniaria, dotata di un effetto deterrente inidoneo o quantomeno più tenue rispetto alla pena più incisiva della detenzione³⁹.

Con la nuova disciplina, dunque, tutte le violazioni meramente formali (omesse annotazioni e fatturazioni di corrispettivi, omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili, irregolarità negli stampati fiscali) non sono più penalmente perseguibili.

La tutela si concretizza tramite l’incriminazione delle condotte mediante le quali si rende definitiva l’evasione d’imposta. Così facendo il legislatore ritorna ai canoni della disciplina del diritto penale comune che inquadra il reato come risultato della sommatoria tra disvalore di evento e disvalore d’azione.

Anche in questa legge, tuttavia, potevano ritrovarsi aspetti oscuri e alcune deviazioni dalle direttrici del nuovo impianto sanzionatorio: desta perplessità l’incriminazione di alcuni fatti estranei alla dichiarazione (per i quali, evidentemente, i compilatori hanno rinvenuto un autonomo disvalore intrinseco agli stessi fatti) che lascia intravedere il fantasma della L.516/1982. Conserva autonoma rilevanza penale l’occultamento o la distruzione di documenti contabili (art. 10), quale ipotesi di falso per soppressione che investe, non già la dichiarazione, bensì l’apparato documentale di sostegno (e verifica) della stessa. In questa fattispecie delittuosa, infatti, l’offensività della condotta potrebbe

³⁸Art. 162bis c.p.

³⁹La comminazione della sola pena pecuniaria per i *white collar crimes* è un’opzione scorretta alla radice, visto che, nell’ottica del criminale economico, può essere facilmente assunta quale costo intrinseco dell’operazione criminale in sé, perdendo *de facto* l’effetto deterrente.

rinvenirsi nell'impossibilità della ricostruzione dei redditi del volume di affari a seguito dell'operazione.

L'art. 8, che sanzionava l'emissione o il rilascio di falsa documentazione (fatture o altri documenti per operazioni mai avvenute) funzionali a facilitare l'altrui evasione prescindendo dall'utilizzo concreto della documentazione stessa a fini di evasione, riproponeva lo schema del reato ostacolo di cui il legislatore dell'82 ha fatto abuso.

Nata per prevenire la diffusione delle c.d. "cartiere"⁴⁰, la suddetta norma rappresenterebbe la «più evidente smagliatura nella *guide line* dell'abbandono dello schema del reato prodromico, sotto la cui bandiera marcia la riforma»⁴¹.

⁴⁰E cioè «imprese illecite create con l'unico o prevalente scopo di immettere sul mercato documentazione volta a supportare l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi fittizi» (Relazione al d.lgs. 74/2000).

⁴¹Il delitto in esame anticipa la tutela penale colpendo condotte diverse dalla (eventuale) evasione. Inoltre la potenzialità lesiva della condotta si apprezza soprattutto in rapporto alla possibile utilizzazione del documento da parte del destinatario, persona diversa dall'autore del fatto di reato. La stessa Suprema Corte ha sottolineato come la fattispecie richieda il dolo specifico dell'emittente di "consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto", ma non sia invece necessario che «*il terzo consegua effettivamente la programmata evasione*» (Cass. pen., sez. III, 4.4.2012, n. 40559). Tuttavia altri autori si sono rifiutati di configurare l'ipotesi della disposizione come reato di pericolo astratto: la previsione di un dolo specifico farebbe da discriminante capace di limitare la rilevanza penale alle sole condotte che appaiano *concretamente idonee* a offendere l'interesse tutelato, permettendo così di inquadrare la fattispecie nello schema del reato di pericolo concreto. Il dolo specifico, insomma, imporrebbe di escludere dall'ambito della tipicità tutte le condotte che non appaiano finalizzate all'evasione dei terzi escludendo tutte le ipotesi in cui il soggetto agisca esclusivamente per altri fini, differenti da quello di consentire l'altrui evasione. Questo tentativo rimane tuttavia ignorato da una giurisprudenza che ha a più riprese negato proprietà "miracolose" all'elemento psicologico, configurando la disposizione *ex art.8* quale reato di pericolo astratto. Si veda, Cass. pen., sez. III, 4.6.2009, n. 28654 secondo cui «il reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74/00 si configura come reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74/00 si configura come reato di pericolo astratto in quanto mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale, sicchè è stata anticipata dal legislatore, nella configurazione della predetta fattispecie criminosa, la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione. La configurabilità del reato è, pertanto, svincolata dal conseguimento di una effettiva evasione, venendo puniti comportamenti propedeutici connotati da propedeutici connotati da potenzialità lesiva del citato interesse erariale»

4.1 Il contenuto del d.lgs. 74/2000: le singole fattispecie delittuose

Le fattispecie delittuose del d.lgs. 74/2000 sono raggruppate all'interno del Titolo II. Si tratta di sette reati tributari originariamente previsti dal legislatore, di cui i primi quattro costituiscono i c.d. "delitti in materia di dichiarazione" (Capo I, artt. 2-6), mentre gli altri tre sono inquadrati come "delitti in materia di documenti e pagamento di imposte" (Capo II, artt. 8-11).

È necessario soffermarsi brevemente su tutte le singole fattispecie criminose disciplinate dal d.lgs. 74/2000.

4.1.1 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'art. 2 punisce *«con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi»*.

Quella delineata dall'art. 2 è la fattispecie ontologicamente più grave⁴², che ricorre quando la dichiarazione non è soltanto falsa, ma anche insidiosa e decettiva, in quanto viene supportata dalla precostituzione di un impianto documentale, atto a trarre in inganno gli organi dell'amministrazione finanziaria e di giustizia in generale.

La lett a) dell'art. 1, c.1, d.lgs. 74/2000, definisce le fatture e gli altri documenti

⁴² Di tale avviso la giurisprudenza. (Relazione governativa al decreto legislativo, in Guida dir., 2000, n.14, 33; Cass., SS.UU., 25.10/7.11.2000, n.27, in *Rass. Trib.*, 2000, n.6, 1932, in *foro it.*, 2011, II, 143, in *Giur.it*, 2001, 556, in Cass. Pen., 2011, 448 ed in *Riv. Trim. dir. Pen. Ec.*, 2000, 1113). Anche G. SOANA, *I reati tributari*, pag.84, 2013, Giuffrè Editore, sottolinea: «la dichiarazione non soltanto non è veridica, ma risulta altresì insidiosa, in quanto da un impianto contabile o più genericamente documentale atto a sviare od a ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l'inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusa».

per operazioni inesistenti: sono tali «le fatture⁴³ 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».

Per quanto riguarda gli “altri documenti”, il legislatore adotta un parametro di assimilazione perfettamente funzionale, in quanto sono equiparati alla fattura quei documenti che, in base alla normativa tributaria, possono sostituirla: è il caso di ricevute fiscali⁴⁴ e degli scontrini fiscali⁴⁵ che sono utilizzabili anche ai fini della deducibilità delle spese agli effetti dell'applicazione IRPEF.

Il novero dei soggetti attivi è molto ampio, in quanto si riferisce al contribuente in senso lato e non solo a quelli tenuti all'istituzione delle scritture contabili obbligatorie; nonostante la norma utilizzi il prenome generico “chiunque”, il reato è da ritenersi proprio, poiché può essere commesso solo da chi rivesta la qualifica di contribuente⁴⁶.

L'elemento materiale dell'illecito è la condotta consistente nell'indicazione, nella dichiarazione annuale, di elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti⁴⁷.

⁴³ Per fattura «si fa riferimento a quel documento, regolato dall'art. 21 del d.P.R. 26.10.1972 n. 633 ai fini dell'IVA, avente natura di dichiarazione di scienza e con il quale si attesta l'avvenuta cessione di beni o prestazione di servizi; la stessa deve essere emessa, nei tempi, con le modalità e con le indicazioni analiticamente previste dalla norma, in occasione di ciascuna di queste operazioni imponibili». (G. SOANA, *I reati tributari*, pag.95, 2013, Giuffrè Editore)

⁴⁴ Art. 8, l.10 maggio 1976 1983, n.249.

⁴⁵ Art. 1, l.26 gennaio 1983, n.249.

⁴⁶ L'art. 1, lett c), d.lgs 74/2000, annovera fra i soggetti attivi anche gli amministratori, i liquidatori e i rappresentanti di società, enti e persone fisiche. Si tratta di soggetti diversi dal contribuente, ma titolari del potere di rappresentare la società o l'ente nell'adempimento dell'obbligo di dichiarazione. (Di quest'opinione NAPOLEONI, cit., 49; TRAVERSI e GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano 2011, 51, MANGIONE *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di MUSCO, 2002, Milano 20; D'AVIRRO, in *La riforma del diritto penale tributario*: d.lgs. 10 marzo 2000 n.74, a cura di NANUCCI-D'AVIRRO, Padova, 2000, 53; Sonogo, cit., 782).

⁴⁷ Diverse sono le condotte a cui consegue la presentazione di una dichiarazione in cui gli elementi passivi risultano essere “gonfiati”. Tra queste, sono sicuramente punibili: a) l'annotazione di fatture sovramanifestanti nel registro degli acquisti (l'esempio classico è quello dell'imprenditore che annota una fattura riguardante una prestazione di servizi in realtà mai usufruita allo scopo di comprimere sia il reddito che l'eventuale debito Iva); b) inserimento in contabilità di qualsiasi documento che sia idoneo a testimoniare il sostenimento di spese o costi fittizi (si pensi al professionista che annota ricevute fiscali relative a somministrazione di vivande e bevande in realtà mai fruito o fruito da terzi), c) detenzione a

Il delitto presenta una condotta “bifasica” in quanto è scindibile in due momenti teleologicamente connessi⁴⁸: il primo consiste nel reperimento e nella registrazione delle scritture contabili delle fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti o la loro detenzione ai fini di prova; il secondo è l’atto finale col quale si realizza il concreto pericolo per gli interessi fiscali, attraverso la presentazione della dichiarazione i cui dati mendaci trovano supporto nell’artificiosa architettura contabile⁴⁹.

Si tratta, dunque, di un reato commissivo di mera condotta⁵⁰.

Affinché il delitto possa ritenersi consumato, è necessario che l’agente da un lato faccia uso di documentazione falsa e dall’altro presenti una dichiarazione annuale sostanzialmente mendace in quanto recante in misura superiore al reale l’ammontare delle componenti che concorrono in senso negativo a determinare la base imponibile del tributo preso in considerazione.

Il delitto, dunque, si perfeziona nel momento della presentazione⁵¹. Ciò comporta che il reato resta unico anche se il contribuente abbia utilizzato una pluralità di fatture o di documenti per operazioni inesistenti⁵².

Per quanto attiene all’elemento soggettivo, il delitto in esame è punito esclusivamente a titolo di dolo: il soggetto deve avere coscienza e volontà del fatto tipico, con la precisa finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero con quella equiparata di conseguire un indebito rimborso o il

fini probatori da parte di un soggetto non tenuto all’istituzione delle scritture contabili, di documentazione in cui risultino componenti negativi della base imponibile in misura superiore al reale (ad esempio il lavoratore dipendente che indica quale onere deducibile dal debito complessivo un’erogazione liberale ex art. 10 lettera i) T.U.I.R., certificata da un falso documento.

⁴⁸ In tal senso E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, 2013, Zanichelli; Cass., Sez. III, 2.12.2011/14.2.2012, n. 5642, Manta, in ced. Cass., rv. 252121; Cass., Sez. III, 7.2./23.3.2007, n. 12284.

⁴⁹ Cass., 26 marzo 2012, n.1158, il www.ilfisco.it precisa che non è configurabile il delitto di dichiarazioni fraudolente, laddove non viene provato che la dichiarazione contiene effettivamente l’indicazione di elementi passivi fittizi e che le fatture sono conservate nei registri contabili o nella documentazione fiscale dell’azienda.

⁵⁰ Cass., SS.UU., n. 1235/2011, cit.; Cass., SS.UU., n.27/2000, cit.; Cass., n. 358/2002, cit.; Cass., n. 8000/2004, cit.; Cass., Sez. II, 17.11/12.12.2003, n. 47701, in *Il Fisco*, 2004, 12086.

⁵¹ Cass., Sez. I, 5.3.2009, n. 25483, Daniotti, in *Ced Cass.*, rv. 244155; Cass., Sez. III, 3.11.2011/4.4.2012, n.12757, in *fisconline*; Cass., Sez. III, 17.1.2012, n. 9281; Cass., Sez. II, 17.9.2010, n. 42111, De seta, in *Ced Cass.*, rv. 248499.

⁵² Cass., 12 gennaio 2009, n.626, in www.ilfisco.it/fisconline.

riconoscimento di un inesistente credito d'imposta⁵³.

Nonostante l'elemento soggettivo richiesto per il configurarsi della fattispecie sia il dolo specifico, non è necessario che questo si verifichi realmente⁵⁴.

Da notare, infine, che per questo reato non viene prevista alcuna soglia minima di punibilità, in conformità al contenuto della legge delega 205/1999 che le escludeva espressamente per l'utilizzazione di documentazione falsa⁵⁵.

Risulta evidente la discontinuità con lo schema della L.516/1982 che, coerentemente alla rilevanza penale del reato prodromico, puniva *ex se* l'emissione e l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, indipendentemente dai risultati della dichiarazione.

Col d.lgs. 74/2000, invece, la punibilità dell'utilizzatore è ora condizionata dalla dichiarazione mendace, ossia dall'inserimento del documento falso nella dichiarazione, senza che assuma alcun rilievo l'eventuale tentativo.

Di conseguenza nel caso in cui il contribuente, pur avendo registrato in contabilità la falsa fattura o pur detenendola ai fini di prova, non riporta nella dichiarazione annuale il corrispondente elemento passivo fittizio, il fatto comunque non sarà punibile⁵⁶.

⁵³ Cass., Sez. III, 14.11/19.12.2007, n. 47054, Cristofoli, in Ced Cass., rv. 238563.

⁵⁴ FIANDACA e MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, cit, 371, identificano il dolo specifico «in uno scopo o in una finalità particolare e ulteriore che l'agente deve prendere di mira, ma che non è necessario si realizzi effettivamente perché il fatto si configuri».

⁵⁵ La scelta di politica criminale ha suscitato perplessità ad una parte della dottrina. La mancata previsione di soglie per l'ipotesi criminosa di cui all'art. 2, si dice, comporta distorsioni sul piano applicativo, poiché finisce per attribuire rilevanza anche a condotte sostanzialmente bagatellari e dal limitato connotato offensivo. Ciò risulta essere in palese contrasto con l'obiettivo della legge delega, che al contrario era quello di pervenire ad una riduzione dell'illecito penale, circoscrivendolo unicamente ai fatti di maggiore incisività. (In tal senso, PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*).

⁵⁶ Al contrario, per integrare il delitto *de quo*, «non basta la registrazione o la detenzione ai fini di prova di documenti ideologicamente falsi, ma è necessario che gli elementi passivi ad essi proprio vengano indicati in una delle dichiarazioni annuali prevista ai fini delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto». (G. SOANA, *I reati tributari*, pag.95, 2013, Giuffrè Editore). Di quest'avviso anche la Corte di Cassazione. (Cass., Sez. III, n. 14718/08).

4.1.2 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

L'art. 3 del d.lgs. 74/2000 disciplina la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, e sancisce che *«fuori dai casi previsti dall'art. 2 è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a talune delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro un milione».*

Il delitto di cui all'art. 3, d.lgs. 74/2000, rappresenta l'altra fattispecie di frode contenuta nel Titolo II e si caratterizza per l'uso di mezzi artificiosi diversi dall'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti⁵⁷.

A differenza dell'art. 3 del d.lgs. 74/2000, che non vede la presenza di soglie di punibilità, la fattispecie in questione richiede il superamento di due soglie quantitative per la configurazione del reato, che finiscono con l'essere elementi costitutivi dello stesso. La prima, relativa all'imposta evasa, deve superare gli euro trentamila; la seconda, rapportata all'ammontare complessivo degli elementi at-

⁵⁷ Si noti come tra gli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000, intercorra un rapporto di sussidiarietà, in quanto l'art.3 si applica «fuori dei casi previsti dell'art.2». E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, pag. 140, Zanichelli. Di diversa opinione G. SOANA *I reati tributari*, pag.140, 2013, Giuffrè Editore, che sottolinea: «tra queste due disposizioni non vi è un rapporto di sussidiarietà essendo possibile la contestazione di entrambi i reati in relazione ad un medesimo fatto, tenendo conto che l'art. 2 punisce unicamente la falsa indicazione di elementi passivi fittizi, mentre l'art. 3 sanziona anche l'inclusione nella dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo». Pacifico è però l'assunto circa la natura residuale dell'art. 3 rispetto all'art.2; tesi, questa, sostenuta anche dalla Cassazione. (Cass., Sez. III, 10.11.2011, n. 46785, Acitorio, in *Riv. Giur. Trib.*, 2012, 208; Cass., Sez. III, 18.10.2011/19.1.2012, n.2156, Iossa, in *Riv. Pen.*, 2012, 401).

tivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, deve superare il rapporto del 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione, o, comunque euro un milione⁵⁸.

Il distacco dalla filosofia della L.516/1982, anche in questo caso, risulta del tutto evidente: la scelta è quella di costruire una fattispecie imperniata sull'evento danno⁵⁹, dando importanza fondamentale alla concreta ed effettiva evasione d'imposta.

Il bene giuridico tutelato, giova ripeterlo, è rappresentato dall'interesse dello Stato alla percezione dei tributi e non da interessi strumentali od intermedi.

A differenza di quanto accade per il delitto di cui all'art. 2 le dichiarazioni contenute in questa fattispecie delittuosa, devono necessariamente essere connotate da un impianto contabile: ciò vorrà dire che si tratta di un reato proprio dei soggetti obbligati alla tenuta della contabilità, così come individuati dall'art. 13, d.p.r. 600/1973, ovvero i loro rappresentanti legali o negoziali⁶⁰. La platea dei soggetti attivi risulta essere quindi più ristretta: il reato di cui all'art. 2, infatti, riguarda tutti coloro che rivestono la qualifica giuridica di contribuente, mentre il reato in questione riguarda soltanto i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili⁶¹.

Come vien fatto notare da autorevole dottrina⁶² la condotta commissiva del reato, è strutturata in tre momenti ben distinti: si realizza *in primis* attraverso la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, che a sua volta è sorretta da mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, e che vede nella sua fase terminale la presentazione di una dichiarazione falsa.

⁵⁸ L'art. 2, comma 36 vices semel, d.l. 13 agosto 2011, n.138, convertito dalla l.14 settembre 2011, n.148 ha ridotto le soglie di punibilità. La prima era fissata a centocinquanta milioni di lire e la seconda a tre miliardi di lire.

⁵⁹ Cass., 4 dicembre 2000, n.12585, in *Banca del commercialista – Il Sole 24 Ore*.

⁶⁰ Sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili le persone fisiche esercenti imprese commerciali, arti e professioni; società in nome collettivo, in accomandita semplice e società ad esse equiparate; società soggette all'Ires; società ed associazioni fra artisti e professionisti; enti pubblici e privati, diversi dalla società, soggetti ad Ires.

⁶¹ Cass., n. 2156/2012, cit.; Cass., n. 46785/2011, cit.; Cass., Sez. III, 12.2./10.4.202, n. 13641, Pedron, in *Il Fisco*, 2002, 3723 ed anche in *Boll. Trib.*, 202, 1754.

⁶² E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario* 2013 pag. 142, Zanichelli.

I mezzi fraudolenti devono consistere «in stratagemmi che siano capaci di avvolgere la realtà all'interno dello schema di finzione, in modo tale da risultare idonei in concreto a ostacolare l'accertamento⁶³ della stessa rappresentazione contabile (che deve sempre sussistere), dando così luogo a quello che viene definito “impianto contabile artificioso”»⁶⁴.

Per quanto attiene all'elemento soggettivo, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è punibile unicamente a titolo di dolo. È necessario che il soggetto agisca al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Di conseguenza una condotta di omessa contabilizzazione e fatturazione dei corrispettivi oltre le soglie previste nel seguente articolo, non integra il delitto di dichiarazione fraudolenta, nel caso in cui a tale condotta non si accompagni anche l'utilizzo di distinti mezzi fraudolenti, idonei ad ostacolare l'accertamento dei fatti da parte degli Uffici finanziari e/o degli organi di polizia tributaria.

Un esempio del reato di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000, è la suddivisione non veritiera della contabilità in uno studio professionale tra i vari professionisti, così da impedire l'esatta attribuzione dei redditi a ciascuno di essi con l'intento di evadere l'imposta, o anche solo l'evasione di un'imposta maggiore per l'applicazione di un'aliquota inferiore a quella che dovrebbe “scattare”.

Sarà il giudice a decidere, caso per caso, circa il contegno tenuto in occasione di un falso nelle scritture contabili, qualificandolo come “mezzo fraudolento” e considerando il fatto come rilevante penalmente. Al magistrato penale, dunque, viene riconosciuto un ampio margine di discrezionalità nell'individuazione dei comportamenti penalmente significativi.

⁶³ «Con la nozione di accertamento si può far riferimento sia a quello direttamente tributario sia alle investigazioni in ambito penale, si è indicato come l'oggetto di questo accertamento che si vuole ostacolare debba essere [...] proprio quello diretto a scoprire la falsa rappresentazione presente nelle scritture contabili; indi, è necessario che la condotta fraudolenta sia diretta ed idonea ad impedire di scoprire la falsa rappresentazione». (G. SOANA, *I reati tributari*, pag.146, 2013, Giuffrè Editore).

⁶⁴ G. TARANTINI e G. ESPOSITO –*La nuova disciplina dei reati tributari*, pag. 11, 2000, Cedam.

4.1.3 Dichiarazione infedele

L'art. 4 così recita: «*Fuori dei casi previsti dagli artt 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente : a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni*».

Il reato di dichiarazione infedele riveste un'importanza fondamentale nel Titolo II del d.lgs. 74/2000, poiché abbraccia in via residuale tutte le ipotesi di mendacio in dichiarazione, la cui condotta non sia accompagnata da un qualsiasi comportamento fraudolento⁶⁵.

La pena prevista per il reato di dichiarazione infedele, così come per l'omessa dichiarazione, consiste nella reclusione da uno a tre anni. Il trattamento sanzionatorio è meno grave proprio alla luce dell'assenza di comportamenti fraudolenti.

Il carattere "residuale"⁶⁶ del reato implica che il delitto si determini in negativo, poiché si richiede, per la sua configurazione, il positivo accertamento dell'inesistenza degli estremi dei più gravi reati di dichiarazione fraudolenta previsti agli artt. 2 e 3.

⁶⁵ Come si evince dalla Relazione ministeriale al d.lgs. 74/2000, la sanzione più lieve e le soglie di punibilità più elevate, previste per il reato di dichiarazione infedele, si giustificano alla luce di una «minore carica lesiva del fatto», che va quindi considerata sul piano del disvalore della condotta.

⁶⁶ «L'art. 4 si pone quale norma residuale venendo a punire tutte le ipotesi di falso in dichiarazione che non sono già regolate dalle precedenti e più gravi fattispecie di dichiarazione fraudolenta». (G. SOANA, *I reati tributari*, pag.177, 2013, Giuffrè Editore). Di quest'opinione anche la Corte di Cassazione (Cass., Sez. III, 18.10.2011/19.1.2012, n.2156; Cass., Sez. III, 10.11.2011, n. 46785, Acitorio, in *Riv. Giur. Trib.*, 2012, 208).

In questo caso, la condotta di chi semplicemente indica nelle dichiarazioni annuali cespiti inferiori a quelli reali, o elementi passivi fittizi, senza l'utilizzo di fatture e senza porre in essere altri artifici, viene punito solo a condizione che l'imposta evasa sia superiore a due milioni di euro e i cespiti imponibili non dichiarati siano superiori al dieci per cento dell'imponibile dichiarato.

L'oggetto materiale del reato è costituito dall'indicazione, in una delle dichiarazioni annuali relative all'imposta sul valore aggiunto o sui redditi, del reddito o della base imponibile in misura inferiore a quella reale, indicando elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi. Si tratta, dunque, di una condotta di tipo commissivo⁶⁷.

La mendace indicazione dei redditi può concretizzarsi sia dichiarando un reddito inferiore a quello effettivo, sia omettendo l'indicazione di uno o più cespiti, cioè presentando una dichiarazione incompleta⁶⁸.

La fattispecie in esame, dunque, incrimina tutte le false dichiarazioni che non siano accompagnate da frodi oggettive, nonché i falsi in dichiarazione che, pur muniti di sostegno artificioso, non sono riconducibili agli artt. 2 e 3, d.lgs. 74/2000.

Si tratta di un reato proprio⁶⁹, con soggettività attiva molto ampia, in quanto può essere commesso da qualunque contribuente, anche non obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

⁶⁷ LANZI, cit., 208; TRAVERSI-GENNAI, *I delitti tributari*, Milano, 2011, 84; Cass., Sez. II, 17.11/12.2003, n. 47701, in *Il Fisco*, 2004, 5062.

⁶⁸ TRAVERSI e GENNAI, *I nuovi delitti tributari* Milano, 2000, pag. 207. Inoltre, autorevole dottrina sottolinea che «tra i proventi oggetto di tutela devono comprendersi anche i compensi in natura tenendo conto che, ex art. 48 (ora art.51) del d.P.R. n. 917/1986, il reddito di lavoro dipendente è dato da tutte le somme ed i valori percepiti e che il successivo art.50 (ora art. 54) fa rientrare nella nozione di reddito di lavoro autonomo anche i compensi in natura». (G. SOANA, *I reati tributari*, pag.182, 2013, Giuffrè Editore)

⁶⁹ LANZI, *Commento all'art. 4*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 208. Altra dottrina, inoltre, sottolinea come «la natura propria del delitto non esclude, chiaramente, che alla condotta del contribuente possa concorrere anche un *extraneus*». (G. SOANA, *I reati tributari*, pag.177, 2013, Giuffrè Editore).

4.1.4 Omessa dichiarazione

L'art. 5 del d.lgs. 74/2000 sancisce: «*È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.*

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

La fattispecie criminosa di omessa presentazione della dichiarazione si configura come un reato di danno; perché il reato possa considerarsi consumato, dunque, è necessario il verificarsi dell'evento lesivo costituito dall'evasione d'imposta nella misura minima indicata dalla soglia di punibilità.

La pena prevista è quella della reclusione da uno a tre anni; tale trattamento sanzionatorio più mite rispetto ai reati di cui agli artt. 2 e 3 ha destato non poche perplessità, soprattutto per ragioni di politica criminale⁷⁰.

Si tratta di un reato omissivo, anche se la dottrina è divisa circa la qualifica di reato omissivo proprio o improprio⁷¹.

⁷⁰ Infatti se è vero che la pena più rigorosa (da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione) prevista per le fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. 74/2000 si giustifica per l'elemento delle frode, che rende la fattispecie più grave, è altrettanto vero che questo netto dislivello sanzionatorio rispetto alla pena prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione, potrebbe indurre il contribuente ad omettere del tutto la presentazione della dichiarazioni, assicurandosi un trattamento sanzionatorio più mite. Di quest'opinione E. MUSCO e F. ARDITO–*Diritto penale tributario*, pag. 194, Zanichelli SEPIO–*Denominatori comuni dei nuovi delitti tributari*, Milano 2000, 15. Un'altra parte della dottrina, al contrario, ritiene corretta la scelta del legislatore sul piano politico criminale, in quanto la frode è ontologicamente più grave rispetto alla mera omissione che può essere agevolmente scoperta con gli strumenti cui l'amministrazione finanziaria dispone (NAPOLEONI, *I fondamentali*, cit., 136)

⁷¹ Secondo un orientamento dottrinale minoritario, la condotta configurerebbe un'ipotesi di un reato omissivo improprio in quanto l'omessa presentazione della dichiarazione non concentra in sé tutta l'antigiuridicità del fatto che, invece, richiede per la sua realizzazione il mancato esborso dell'imposta dovuta all'Erario, in misura superiore alla soglia di punibilità, quale evento naturale. Così NANUCCI e D'AVIRRO –*La riforma del diritto penale tributario*, Padova, 2000, 253, Cedam. Altra parte della dottrina (maggioritaria) ritiene che ci si trovi «di fronte ad un reato omissivo proprio, poiché la condotta si esaurisce nel mancato compimento dell'azione dovuta e, cioè, nell'inottemperanza all'obbligo di presentazione della dichiarazione e l'evasione d'imposta non costituisce un evento naturalistico bensì un evento unicamente giuridico non verificandosi, a seguito di esso, alcuna effettiva modificazione della

Per quanto attiene al novero dei soggetti attivi, trattandosi di un reato proprio, questo può essere commesso solo da chi è obbligato alla presentazione della dichiarazione. Ancora una volta bisogna far riferimento all'art. 1, d.P.R. 600/1973, che indica i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione: tutti coloro che possiedono redditi e coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

La soglia di punibilità rapportata all'imposta evasa è fissata ad euro trentamila, e risulta essere inferiore a quella prevista per il delitto di dichiarazione infedele, conformemente alla direttiva contenuta nell'art. 9, c.2, lett c) n.4 della legge delega.

Per quanto attiene all'elemento psicologico, esso è costituito dal dolo specifico, cioè dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto⁷².

Il fatto che l'elemento psicologico s'identifichi col dolo specifico diventa di fondamentale importanza per quanto riguarda il momento applicativo della fattispecie incriminatrice. Bisogna notare, infatti, come col nuovo sistema penale tributario delineato dal decreto delegato, non è più possibile sanzionare quei casi in cui si verifica un'omessa presentazione di dichiarazioni da cui però non emergeva alcun debito d'imposta; in questi casi, infatti, l'intento evasivo è del tutto assente.

realtà naturalistica». Così E. MUSCO e F. ARDITO, *Diritto penale tributario* 2013, pag. 199, Zanichelli.

⁷² Risulta del tutto evidente il distacco dalla l.516/1982, in quanto in quel caso il reato, in quanto contravvenzione, era punibile indifferentemente a titolo di dolo o di colpa. Assetto questo che se da un lato facilitava l'accertamento del reato, dall'altro finiva per appiattare nel trattamento sanzionatorio atteggiamenti di ben diversa gravità (Così NAPOLEONI, *I fondamentali*, cit., 147). Cambiamento che assume rilevanza soprattutto con riferimento alle ipotesi di affidamento a terzi del compito, poi non attuato, di presentare la dichiarazione. Con la previgente normativa, infatti, era stato più volte affermato che rispondeva della mancata presentazione della dichiarazione il contribuente che aveva affidato ad altri l'incarico relativo a questa presentazione allorché non aveva adeguatamente controllato l'esecuzione di questo compito (Cass., 14.19.1986, in *Rass. Imp.*, 1987, 365); si riteneva, dunque, che in queste ipotesi rimaneva sempre a carico dell'obbligato *ex lege* sia la *culpa in eligendo* che la *culpa in vigilando* (Trib. Arezzo, 5.7.1989, in *Foro it.*, 1990, II, 194). Queste conclusioni, oggi, non sono più possibili prevedendo l'art. 5 la necessaria presenza, nel soggetto attivo, del dolo specifico in misura tale da non ammettere più forme di responsabilità per colpa sia del delegato che del delegante. Si noti, però, che questo cambiamento lasci comunque spazio alla possibilità di giungere al proscioglimento del contribuente in presenza di una prova rigorosa sulla mancanza in esso del qui richiesto elemento soggettivo come avvenuto nel caso ove il commercialista (sentito in udienza preliminare), abbia attribuito al proprio studio professionale la responsabilità esclusiva dell'omissione (Cass., Sez. III, 1.12.2010/20.1.2011, n.1806).

Qualora, inoltre, il contribuente dimentichi colposamente di presentare la dichiarazione entro il termine fissato dalla legge (aumentato di novanta giorni), egli non andrà incontro ad alcuna sanzione penale, a differenza di ciò che avveniva precedentemente, fermo restando la possibilità dell'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria

4.1.5 Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'art. 8 recita: *«È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti».*

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

Il reato in esame rappresenta l'altra faccia della medaglia del delitto di cui all'art. 2, presentando il medesimo oggetto materiale: se nell'art. 2 viene sanzionata la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti da parte dell'utilizzatore, nell'art. 8 si sanziona l'emittente che fornisce tali documenti all'utilizzatore.

Il legislatore, con il d.lgs. 74/2000, ha quindi "sdoppiato" la posizione dell'emittente (punito con un reato autonomo e indipendentemente dal concreto danno all'Erario), rispetto a quella dell'utilizzatore (la cui punibilità è subordinata all'inserimento in dichiarazione dei dati presenti nei documenti falsi).

Il fatto che si punisca l'emittente a prescindere dal concreto danno arrecato all'erario, rappresenta un evidente ritorno allo schema del reato prodromico di cui alla L.516/1982: la condotta è infatti punita *ex se*, a nulla rilevando il concreto danno all'erario⁷³.

⁷³ La previsione è comunque giustificata dal «rilievo tutto particolare che la condotta incriminata[cui è l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti] assume nel quadro delle fenomeniche

La diversa regolamentazione della condotta dell'emittente rispetto all'utilizzatore genera asimmetria nei momenti consumativi dei due reati: all'atto che gli organi investigativi intercettano false fatture, infatti, l'emittente andrà incontro ad un'incriminazione per frode fiscale consumata *ex art. 8, d.lgs. 74/2000*, mentre l'utilizzatore (committente delle fatture e che direttamente trae beneficio dall'espedito architettato), laddove non abbia trasferito nelle proprie dichiarazioni gli elementi falsi contenuti nelle fatture, che aveva precedentemente annotato in contabilità, resterà immune da pena⁷⁴.

L' "emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" è un reato comune: soggetto attivo del reato può essere chiunque ponga in essere la condotta incriminata⁷⁵.

dell'evasione[...], che assai di frequente ruotano su figure criminali di spiccata pericolosità, rappresentate da imprese illecite create con l'unico scopo di immettere sul mercato documentazione volta a supportare l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi fittizi, imprese note nella pratica come cartiere». Così la *Relazione ministeriale* al d.lgs. 74/2000, in *Fisco*, 2000, 3162.

⁷⁴ Questa diversa regolamentazione è stata oggetto di un'interessante questione di legittimità. Il tribunale di Brescia, con ordinanza n.297 del 27 gennaio 2001, solleva questione di illegittimità costituzionale, con riferimento all'art. 3 Cost., degli artt. 6 r 9, c.1, lett. b) del d.lgs. 74/2000, nella parte in cui dette norme escludono: la punibilità a titolo di tentativo del delitto di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000; la punibilità del soggetto che si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, a titolo di concorso nel reato di emissione di tali fatture o altri documenti previsto dall'art. 8 del decreto stesso. A parere del giudice *a quo* si paleserebbe un'irragionevole disparità di trattamento tra le fattispecie in questione.

La consulta, con la sentenza 15 marzo 2002, n.49, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice *a quo*, poiché l'unica soluzione per eliminare la disparità di trattamento penale nelle fattispecie in questione, sarebbe costituito dall'abrogazione degli artt. 6 e 9, c.1, lett b), d.lgs. 74/2000. Ciò implicherebbe la possibile punibilità penale anche per la mera annotazione di fatture false, anche se non sono seguite dalla presentazione della dichiarazione contenente il mendacio. A parere della Consulta, dunque, la reintroduzione del reato prodromico richiesto dal giudice remittente, oltre ad essere impedito sul piano costituzionale dalla vigenza del principio della riserva di legge, è contraria alla *ratio legis* e i principi ispiratrici del d.lgs 74/2000. Si noti come la stessa esclusione del tentativo di cui all'art. 6, d.lgs. 74/2000, sia funzionale all'eliminazione della punibilità dei fatti prodromici.

⁷⁵ Cass., Sez. III, 17.4.2008, n. 25129, Ferrara, in *Ced Cass.*, rv. 240545; TRAVERSI-GENNAI, *I delitti tributari*, Milano, 2011, 119; ZANNOTTI, *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV. In dottrina una tesi minoritaria, rimasta del tutto isolata, sosteneva che il legislatore si riferisse solo al contribuente giuridicamente legittimato ad emettere una fattura, poi rilevata falsa, restringendo il novero dei soggetti attivi soltanto a coloro che producono un reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Così CIMINIELLO e QUERCIA, *I nuovi reati tributari*, Roma, 2000, 61. La tesi in questione non è condivisibile se si considera ad esempio che tra i soggetti attivi del reato possono ricomprendersi anche privati che rilasciano un documento dal contenuto falsificato per una prestazione occasionale. Così SOANA, *I reati tributari*, cit., 231 e E. MUSCO e F. ARDITO *diritto penale tributario*, 2013, 235, Zanichelli.

La condotta è tipicamente commissiva, poiché consiste nell'emissione o nel rilascio⁷⁶ di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, non rilevando minimamente il loro eventuale successivo annullamento.

Si noti che, affinché la condotta sia punibile e il reato possa dirsi consumato, è necessario che il documento esca dalla sfera (di fatto e di diritto) di chi lo forma, mediante la consegna o la spedizione al potenziale utilizzatore. Non è assolutamente necessaria la registrazione del documento nelle scritture contabili del destinatario né la concreta realizzazione dell'evasione.

La platea delle condotte conformi a tale fattispecie legale «abbraccia [...] tutti i casi in cui sussista una divergenza fra la realtà economico-giuridica dell'operazione e la sua rappresentazione documentale»⁷⁷.

Rientrano sicuramente nel novero delle condotte punibili:

- a) l'emissione di fatture o altri documenti a fronte di operazioni che non hanno mai avuto luogo nella realtà;
- b) le cosiddette sovrapproduzioni (nella prassi viene usata frequentemente l'espressione "gonfiare una fattura");
- c) il rilascio di documentazione che riferisce l'operazione a soggetti differenti da quelli fra cui è realmente intercorsa;
- d) le falsità riguardanti la causa sottesa all'operazione: si ha una simulazione relativa.

Il c.2 dell'art. 8 sancisce: *“Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal c.1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato”*.

⁷⁶ I verbi utilizzati dal legislatore “emette” e “rilascia” sono espressioni concettualmente distinte, in quanto vengono utilizzate diversamente nella normativa tributaria, a seconda del loro oggetto: si ha “emissione” (ex artt 21 e 22, d.p.r 633/1972 e art. 46 d.p.r 472/1993) per le operazioni imponibili ai fini IVA e per le operazioni intracomunitarie; mentre si parla di “rilascio” all'art. 8, l.249/1976 e all'art. 1, l.18/1993, che riguardano documenti quali le ricevute fiscali e gli scontrini fiscali. Così PUNTIATI, sub art.8, in Aa.Vv, *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., 278; TRAVERSI e GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, cit., 254; SOANA, *I reati tributari*, cit., 232. In giurisprudenza, Cass., 28 maggio 2002, in Fico 1, 2002, 7517.

⁷⁷ M. DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari*, 2000, pag. 172, Giuffrè Editore.

Il c.2 di quest'articolo, costituisce una norma di assoluto favore per il contribuente che si rende protagonista del delitto in esame; grazie a questa presunzione assoluta *juris et de jure*, infatti, l'emissione o il rilascio di fatture o documenti per operazioni inesistenti compiute nell'arco dello stesso periodo d'imposta, costituisce un solo atto criminoso⁷⁸.

La *ratio* della disposizione è quella di evitare una disparità di trattamento tra emittente e utilizzatore: per quest'ultimo infatti l'uso di più fatture o documenti falsi a supporto di una medesima dichiarazione fraudolenta genera un solo reato. Se non fosse stata presente questa disposizione, si sarebbe configurata una forma di continuazione di cui all'art. 81 c.2 c.p.⁷⁹

La previsione dell'art. 8 c.2, dunque, fornisce a monte un rimedio a questa palese disparità di trattamento sanzionatorio.

Per quanto attiene all'elemento soggettivo, la fattispecie in esame richiede la presenza del dolo specifico, ossia la volontà di realizzare gli elementi costitutivi del reato. L'elemento psicologico diviene di fondamentale importanza nel momento applicativo, assumendo un'importante funzione selettiva, soprattutto in relazione alle molteplici condotte riconducibili al reato in questione⁸⁰.

Facendo un esempio, sarà sicuramente punibile l'esercente di un'attività di trasporto che emette una fattura relativa ad una prestazione mai eseguita; così come il privato che rilascia ad un soggetto Iva una quietanza "gonfiata" riguardante redditi di lavoro autonomo di natura occasionale.

⁷⁸ Attraverso questa previsione il legislatore, ha risolto una potenziale disparità di trattamento tra l'emittente e l'utilizzatore in danno del primo, in modo da eliminare ogni profilo di incostituzionalità in relazione alla violazione dell'art. 3 Cost. Si prevede, dunque, «una *fictione juris* analoga a quella stabilita dall'art. 81, c.p. in materia di continuazione. Con la sola differenza [...] che la norma qui in esame prevede un regime di favore per l'imputato mediante la riconduzione anche *quod poenam* ad unità dei plurimi episodi di emissioni di fatture per operazioni inesistenti commessi nell'arco del medesimo periodo di imposta». (G. SOANA, *I reati tributari*, pag.240, 2013, Giuffrè Editore). Di quest'opinione anche la Cassazione (Cass., Sez. III, 18.2.2009, 13908, Buscaglione, in Cass. Pen., 2010, 730; Cass., Sez. III, 14.1.2010, n. 6264, Ventura, in *Ced Cass.*, rv. 246193)

⁷⁹ L'art. 81. C.2 c.p. così recita: "Alla stessa pena soggiace chi con più azioni od omissioni, esecutive di un medesimo disegno criminoso, commette anche in tempo diversi più violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge".

⁸⁰ Di tale avviso G. SOANA, *I reati tributari*, pag. 243, 2013, Giuffrè Editore.

La norma in esame non prevede nessuna soglia di punibilità ai fini dell'integrazione della fattispecie criminosa: a nulla rileva l'importo dell'operazione falsamente certificata⁸¹.

La pena prevista è rappresentata dalla reclusione da un anno e 6 mesi a sei anni: il trattamento sanzionatorio più aspro rispetto alle pene previste per i reati di dichiarazione, è giustificato da una condotta criminosa sicuramente più grave e "meditata"⁸².

L'art. 9 recita: «*In deroga all'articolo 110 del c.p., l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2; chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 8*».

L'art. 9, d.lgs. 74/2000 prevede un'esplicita deroga all'art. 110 c.p.: infatti l'emittente non risponde mai dell'illecito commesso dal dichiarante fraudolento ne, viceversa, questi concorre nel reato di emissione di fatture false.

La *ratio* della deroga si fonda su principi generali e su considerazioni di carattere sistematico⁸³.

Autorevole dottrina⁸⁴ fa notare che «la condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti è una condizione preliminare necessaria al successivo utilizzo: chi emette una fattura per operazione inesistente normalmente lo fa perché la fattura venga poi da qualcuno utilizzata nella propria dichiarazione

⁸¹ In realtà una soglia di punibilità era prevista all'art. 8 c.3, d.lgs. 74/2000, in perfetta analogia a quanto previsto dal c.3 dell'art. 2, per l'utilizzatore. Il c.3 sanciva che qualora «L'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07 per periodo d'imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni». Il d.l. 13 agosto 2011, n.138, convertito con modificazioni dalla l.14 settembre 2011, n.148 ha eliminato totalmente il c.3, abrogando del tutto quella particolare circostanza attenuata speciale.

⁸² «Il tutto con una valutazione discrezionale da parte del legislatore che è stata considerata – nella parte in cui ha stabilito una stessa sanzione a quella prevista per l'art.2 – come legittima e non in contrasto con l'art. 3 della Costituzione». (G. SOANA, *I reati tributari*, pag.1235, 2013, Giuffrè Editore). Su questa posizione anche la Corte di Cassazione (Cass., Sez. III, 14.11/19.12.2007, n. 47056, Barrella, in *Ced Cass.*, rv. 238283).

⁸³ «Pertanto, nelle stesse valutazioni del legislatore, questa disposizione ha quale funzione quella di rendere inequivoca una soluzione comunque già ricavabile dai principi al fine di evitare che possano affacciarsi soluzioni che porterebbero a punire un soggetto due volte per il medesimo fatto». (Relazione Gov., cit., 39)

⁸⁴ E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, 2013, pag. 247, Zanichelli.

al fine di evadere le imposte. Ne consegue che, essendo l'emissione punita autonomamente ed a monte, a prescindere dal successivo comportamento dell'utilizzatore, ammettere che l'emittente possa essere chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione che di concorso in quello di dichiarazione fraudolenta, significherebbe, in sostanza, punirlo due volte per lo stesso fatto con una palese violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale».

Si noti, infine, che all'atto della ricezione di tali documenti, il contribuente rischia di integrare anche altre fattispecie penali come la ricettazione, nel caso in cui conosca la natura delittuosa dei suddetti documenti e il pubblico ministero riesca a provare in giudizio che egli abbia agito al fine di procurare a sé e altri un profitto.

4.1.6 Occultamento o distruzione di scritture contabili

L'art. 10 sancisce: «*Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari*».

Il delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili (di cui è obbligatoria la conservazione⁸⁵), configura un'ipotesi di falso per soppressione.

La fattispecie risulta essere strumentale e funzionale al corretto esercizio della funzione accertativa, che può essere svolta solo in presenza della contabilità espressamente prevista dalla legge⁸⁶.

⁸⁵ Le norme che impongono la tenuta delle scritture, sono dettate, in relazione ai singoli soggetti, dagli artt. 14 ss., d.p.r. 600/1973 ai fini delle imposte dirette; dagli artt. 23 ss., d.p.r. 600/1072 ai fini IVA. Sono, dunque, rilevanti tutti i documenti imposti da norme di natura commerciale, amministrativa o previdenziale, laddove abbiano rilevanza ai fini dell'accertamento dell'obbligazione tributaria.

⁸⁶ Cass., 3 ottobre 2008, in Rass. Trib., 2009, 269; in dottrina NAPOLEONI *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 171; SEPIO, *Denominatori comuni dei nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 19.

«La norma tutela il corretto ed efficace svolgimento dell'attività degli organi di verifica fiscale e punisce la frapposizione di ostacoli, da parte del contribuente al regolare esercizio della funzione pubblica di accertamento fiscale»⁸⁷. Ciò che l'articolo 10 punisce, dunque, è la mancata conservazione delle scritture contabili e non l'omessa istituzione che invece viene punita solo come illecito amministrativo *ex art. 9, c.1, d.lgs. 471/1997*⁸⁸.

Si tratta di un reato comune: può essere commesso da chiunque, anche da soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili⁸⁹.

Per la configurazione del reato in esame, non è sufficiente *ex se* l'occultamento o la distruzione delle scritture o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione; è necessario che vi sia l'oggettiva impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari.

Poiché la condotta può consistere nell'occultamento o nella distruzione delle scritture contabili, si tratta di un tipico reato commissivo doloso⁹⁰.

Per far sì che "l'occultamento" integri la fattispecie di cui all'art. 10, d.lgs. 74/2000, è necessario che la condotta sia idonea a rendere irreperibile la documentazione, indipendentemente dalle modalità attuative poste in essere⁹¹.

È necessario, inoltre, che i documenti contabili siano stati in precedenza istituiti per essere, poi, successivamente, occultati o distrutti⁹².

Sia la dottrina che la giurisprudenza convengono nel ritenere che l'eventuale collocazione irregolare dei documenti non equivale di per se ad occultamento,

⁸⁷ E. MUSCO e F. ARDITO – *Diritto penale tributario*, 2013, 252, Zanichelli.

⁸⁸ Cass., n. 20786/2002, cit., 7072; Cass., n. 3881/2003, cit., 1808.

⁸⁹ Per fare degli esempi pratici, si pensi al dipendente o al professionista che per agevolare l'evasione del proprio datore di lavoro o del cliente, provveda alla distruzione o all'occultamento delle scritture contabili (magari a loro insaputa). Così E. MUSCO e F. ARDITO – *Diritto penale tributario*, 2013, 253, Zanichelli. Un'altra parte della dottrina (minoritaria) sostiene la tesi secondo cui i soggetti attivi possono essere solo coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili ed alla conservazione della documentazione. Secondo questa tesi, l'*extraneus* potrà essere responsabile solo a titolo di concorso per aver agevolato (psicologicamente o materialmente) o determinato l'intraneo a commettere l'occultamento o la distruzione. Di tale avviso SEPIO–*Denominatori comuni dei nuovi delitti tributari*, in Lupi, *Fiscalità D'impresa*, cit., 19.

⁹⁰ La condotta in esame, infatti, non può essere realizzabile con una mera omissione. (In tal senso Cass., Sez. III, 6.3/7.4.1998, n. 4200, in *Riv. Giur. Trib.*, 1999, 32).

⁹¹ Cass., 27 gennaio 2003, in *Rass. Trib.*, 2003, 1807.

⁹² Cass., Sez. III, 7.10.2010, n. 38224, *Di venti*, in *Fisco*, 2010, 6844; Cass., n. 20786/2002, cit., 7072; Cass., n. 3881/2003, cit., 675.

sempre che il contribuente indichi il luogo in cui si trovano⁹³.

In tutti i casi, la messa a disposizione delle scritture contabili e dei documenti, esclude qualunque responsabilità penale, anche se *ab origine* l'intenzione era quella di nasconderli.

La "distruzione", invece, consiste nella eliminazione fisica del documento, ottenuta in qualsiasi modo con l'annientamento del supporto cartaceo o magnetico⁹⁴.

Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili è una norma a più fattispecie, perché il compimento delle differenti condotte, in un unico contesto, non determina una pluralità di reati ma, al contrario, integra un unico illecito.

L'elemento psicologico è costituito dal dolo specifico di evasione; il fatto che il soggetto miri alla realizzazione di un fatto evasivo e il fatto che la distruzione o l'occultamento erano funzionali a conseguire tale obiettivo, assume un particolare rilievo in sede di accertamento, al fine di distinguere tale reato dal diverso reato di falso per soppressione⁹⁵.

Il dolo, dunque, non può essere presunto sulla base dell'avvenuta realizzazione dell'elemento oggettivo del reato, ma che deve formare oggetto di approfondito accertamento e relativa valutazione⁹⁶.

Ancora una volta, è richiesta la finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, e la condotta criminosa deve essere funzionale al perseguimento di questo obiettivo.

Il momento in cui si consuma il reato, coincide con il verificarsi dell'evento, ossia con l'impossibilità a ricostruire i redditi o il volume d'affari.

Si noti, infine, che per questo delitto non è stata prevista alcuna soglia di puni-

⁹³ Cass., 28 maggio 2002, in Fisco, 2002, 16509; Id. 27 gennaio 2003, in Rass. Trib., 2003 1807. In dottrina: NAPOLEONI -*I fondamentali*, cit., 173;

⁹⁴ Così E. MUSCO e F. ARDITO, -*Diritto penale tributario*, 2013, pag. 257, Zanichelli.

⁹⁵ Del tutto diversa è la fattispecie in cui un soggetto persegue finalità diverse dall'evasione. Si pensi al caso in cui il dipendente occulti o distrugga la contabilità dell'imprenditore/datore al fine di danneggiarlo.

⁹⁶ Cass., Sez. III, 7.4.1998, n. 4200, in Riv. Giur. Trib., 1999, fasc.1, 33.

bilità. Tale assenza è stata giustificata dal legislatore delegato proprio in relazione alla natura strumentale dell'interesse protetto⁹⁷.

Questa scelta è stata presa soprattutto in relazione «all'obiettivo difficoltà di verificare il superamento di prefissati livelli di evasione laddove la documentazione contabile sia mancante o carente»⁹⁸.

4.1.7 Omesso versamento di ritenute certificate

L'art. 10 *bis*, d.lgs. 74/2000 così recita: «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta».

La nuova fattispecie incriminatrice di “omesso versamento di ritenute certificate” è stata inserita dalla legge finanziaria del 2005⁹⁹ all'art. 10 *bis* del Capo II del d.lgs. 74/2000.

Il reato tipico del sostituto d'imposta¹⁰⁰, infatti, non era contemplato nell'assetto originario del d.lgs. 74/2000 (omissione censurata anche dalla Corte di Cassazione¹⁰¹), anche se fu già disciplinato precedentemente dalla l. 516/1982.

⁹⁷ Così nella *Relazione allo schema di decreto legislativo*, pag. 33.

⁹⁸ G. SOANA, *I reati tributari*, pag. 260, 2013, Giuffrè Editore.

⁹⁹ Art. 1, c. 414, 30 dicembre 2004, n.311.

¹⁰⁰ Così E. MUSCO e F. ARDITO – *Diritto penale tributario*, 2013, Zanichelli: «per effetto del meccanismo della sostituzione tributaria un soggetto, che assume la qualifica di sostituto d'imposta, è tenuto al pagamento del tributo “in luogo” del normale soggetto passivo (cosiddetto sostituito): il sostituto d'imposta, in particolare, si identifica col soggetto erogatore di un reddito ed è normativamente obbligato a realizzare il prelievo tributario attraverso il meccanismo della ritenuta cosiddetta alla fonte trattenendo, cioè, una percentuale del compenso al momento della sua corresponsione e versando la somma così trattenuta all'Erario. A seconda del carattere definitivo o meno del prelievo, pur nella loro identità istituzionale, si distinguono la ritenuta d'imposta e quella d'acconto [...]».

¹⁰¹ Cass., 5 novembre 2001, in *Giur. Imposte*, 2002, 1450. La Suprema corte riteneva non sussumibile l'omesso versamento di ritenute certificate nella fattispecie di cui all'art. 646 c.p. (appropriazione indebita). Infatti si noti che il sostituto è un debitore in proprio nei confronti dell'amministrazione finanziaria e, visto che le somme trattenute dal sostituto d'imposta non sono mai uscite dal suo patrimonio, il mancato versamento delle ritenute fiscali non può configurare un delitto di appropriazione indebita, poiché viene a mancare l'elemento costitutivo dell'“altruità”.

Si tratta di un reato omissivo proprio¹⁰² il cui momento consumativo coincide con il mancato compimento da parte del soggetto attivo della condotta prevista costituita dal versamento delle ritenute effettuate e certificate, entro il termine della dichiarazione annuale¹⁰³.

Non è assolutamente necessario che a seguito dell'omissione si realizzi l'evento materiale.

Il bene tutelato, infatti, s'identifica nella necessità «di assicurare tutela penale all'interesse protetto della corretta e puntuale percezione dei tributi»¹⁰⁴.

Si tratta di un reato proprio, in quanto il soggetto attivo può essere solo il sostituto che è l'unico soggetto legittimato ad effettuare le ritenute, rilasciare la certificazione e versare il corrispondente importo al fisco¹⁰⁵.

È tuttavia possibile il concorso dell'*extraneus* che sia a conoscenza della qualifica di sostituto d'imposta rivestita dall'*intraneus* e che volontariamente fomenti il suo proposito criminoso, oppure ne realizzi la condotta recependo le sue direttive¹⁰⁶.

Il reato di cui all'art.10 d.lgs. 74/2000 è integrato ogni volta che il mancato versamento riguardi ritenute che a norma di legge debbano essere operate e per le quali il sostituto abbia certificato al sostituito l'avvenuta effettuazione. La *ratio* della norma risiede nel fatto che solo a seguito della ritenuta il sostituito è liberato dalla propria obbligazione tributaria in relazione alle somme ricevute ed oggetto di ritenuta, potendo l'Erario rifarsi esclusivamente nei confronti del sostituto che diviene l'unico soggetto obbligato, non potendosi più imputare la

¹⁰² FLORA, *I reati previsti dall'art. 2 l. n. 516/1982*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, a cura di C.F. GROSSO, Milano, 1992, 154.

¹⁰³ Ne consegue che la norma non trova applicazione sia nei casi in cui il sostituto abbia trattenuto delle somme senza rilasciare alcuna certificazione (o non abbia proprio operato le ritenute) sia nel caso in cui il rilascio della certificazione sia avvenuto in un momento successivo alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale.

¹⁰⁴ Così la *Relazione ministeriale* al d.lgs. 74/2000. Si ricordi che il bene giuridico tutelato dalla legge «manette agli evasori» s'individuava nella “trasparenza fiscale”, che permetteva di sanzionare anche casi di falso ideologico nell'ambito di mere violazioni formali. Col d.lgs. 74/2000, giova ripeterlo, il bene giuridico si inquadra nella concreta percezione dei tributi da parte dello Stato, sancendo una rottura forte con la l.516/1982.

¹⁰⁵ Ancora una volta per individuare i soggetti appartenenti alla categoria dei “sostituti d'imposta” bisogna guardare al d.p.r. 600/1973: si tratta di società, associazioni, datori di lavoro etc.

¹⁰⁶ In tal senso E. MUSCO e F. ARDITO: *Diritto penale tributario*, 2013, pag.277, Zanichelli.

condotta omissiva incriminatrice al soggetto percettore¹⁰⁷.

Per quanto riguarda le soglie di punibilità, il reato di “omesso versamento di ritenute certificate”, si configura solo se l’ammontare delle ritenute certificate e non versate superi l’importo di cinquantamila euro per periodo d’imposta¹⁰⁸.

Nella verifica sull’avvenuto superamento o meno di detta soglia, dovranno sommarsi il complesso delle ritenute non versate per tutti gli eventuali sostituiti, anche qualora appartengano a categorie reddituali differenti tra loro.¹⁰⁹

Per quanto concerne l’elemento soggettivo, è richiesto ancora una volta il dolo che nella fattispecie in esame, a differenza degli altri casi disciplinati dal d.lgs. 74/2000, non è specifico bensì generico¹¹⁰.

Per la sussistenza del reato, dunque, è necessario che il soggetto abbia coscienza e volontà di aver effettuato le ritenute e rilasciato le relative certificazioni e di aver poi omesso il versamento delle ritenute trattenute per un ammontare superiore alla soglia prevista dal legislatore, entro il termine previsto dalla legge.

Non assume nessuna rilevanza il fine perseguito dall’agente, non essendo richiesta neppure la volontà di appropriarsi della ritenuta¹¹¹.

Si discute, infine, se la mancanza di liquidità possa rilevare ai fini della configurazione dell’elemento soggettivo per il delitto in esame.

La dottrina e la giurisprudenza di merito¹¹², muovendo dal principio *ad impossibilia nemo tenetur*, hanno sostenuto che lo stato di crisi di liquidità esclude la

¹⁰⁷ Di questa opinione la Cassazione (Cass., 1 giugno 1998, n.1195, in *www.ilfiscoit/fisconline*).

¹⁰⁸ Per verificare se si realizza il superamento della soglia di cinquantamila euro è necessario sommare tutte le ritenute non versate che siano state operate e certificate nello stesso periodo d’imposta, anche se si riferiscono a differenti tipologie di redditi e di compensi. In tal senso E. MUSCO e F. ARDITO – *Diritto penale tributario*, 2013, pag. 280, Zanichelli.

¹⁰⁹ In tal senso G. SOANA *Omesso versamento di ritenute certificate*, cit., 90; PROFITI, *Omesso versamento di ritenute certificate: la “nuova” disciplina del reato del sostituto d’imposta ex art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1207.

¹¹⁰ Il dolo c.d. “generico” “corrisponde [...] alla coscienza e volontà di realizzare tutti gli estremi di un fatto costituente reato. Così C. FIORE e S. FIORE *Diritto penale. Parte generale*, 2008, pag. 215 Utet giuridica. In questo caso, quindi, la specifica finalità del delitto non è elemento costitutivo dello stesso, come avviene nei casi di dolo specifico. La presenza del dolo generico nel delitto in questione è stata anche confermata dalla Cassazione (Cass., n. 10120/2011).

¹¹¹ Cass., Sez. III, 14.5.1996, Ladisa, in *Giur. Imp.*, 1997, 491.

¹¹² Per la dottrina FLORA, *I reati previsti dall’art. 2, l.516/1982*, in GROSSO, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1992, 164. Per la giurisprudenza di merito Trib. Catanzaro, g.i.p., 19 dicembre 1990 in *giust.pen.*, 1992, II, 95.

presenza del dolo. Di posizione opposta è la giurisprudenza di legittimità¹¹³ che, al contrario, sostiene che lo stato d'insolvenza del sostituto e addirittura il suo fallimento non possano evitare la sanzione per il mancato versamento delle ritenute certificate.

4.1.8 Omesso versamento dell'IVA

L'art. 10 ter, d.lgs. 74/2000 recita: *“La disposizione di cui all'art. 10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo”*.

Il reato di omesso versamento dell'IVA è stato introdotto con l'art. 35, c.7, d.l. 4 luglio 2006, n.223, convertito dalla L.4 agosto 2006, n.248.

Si tratta di un reato del tutto innovativo, non essendo mai stato contemplato precedentemente nell'ordinamento.

L'obiettivo perseguito dalla norma è quello di sanzionare i fenomeni di “evasione da riscossione” «soprattutto quando l'omesso versamento costituisce l'ultimo anello della condotta fraudolenta, come si verifica nelle ipotesi delle cosiddette “frodi carosello” in cui i contribuenti coinvolti adempiono formalmente a tutti gli obblighi dichiarativi, salvo poi omettere il versamento dell'IVA a debito relativa alle fatture emesse nei confronti dei cessionari»¹¹⁴.

Nonostante venga utilizzato il prenome “chiunque” il reato si configura come reato proprio poiché può essere commesso solo da chi riveste la qualità di soggetto IVA.¹¹⁵

La condotta è di natura omissiva¹¹⁶ ed è costituita dal mancato versamento

¹¹³ Cass., 1 luglio 1999, in Cass. Pen., 1999, 881; Id., 27 marzo 1998, n.3854, in www.ilfisco.it/fisconline.

¹¹⁴ E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, 2013 pag. 284, Zanichelli.

¹¹⁵ Per individuare i soggetti IVA bisogna far riferimento al Titolo I del d.p.r. 633/1972.

¹¹⁶ Di tale opinione TRAVERSI-GENNAI, *I delitti tributari*, 2011, 160. Per altri, invece, si tratta di un delitto a condotta mista, in parte attiva ed in parte omissiva, essendo la componente attiva riconducibile alla presentazione della dichiarazione IVA da parte di chi è obbligato a tale adempimento da cui, poi,

dell'IVA entro il termine del versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, ossia quando tale azione cagiona all'Erario un danno concreto.

Affinché l'omissione integri il reato penale è necessario che:

- a) il contribuente abbia presentato una dichiarazione annuale valida dalla quale risulti un saldo debitorio;
- b) l'imposta determinata in sede di dichiarazione annuale non sia stata versata all'Erario;
- c) la condotta omissiva si protragga oltre il termine di versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo¹¹⁷.
- d) Il reato di cui all'art. 10 *ter*, d.lgs. 74/2000, prevede un'importante soglia di punibilità: perché il delitto possa sussistere è necessario che l'IVA indicata nella dichiarazione annuale e non versata ammonti ad una cifra superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

La *ratio* della previsione di questa soglia di punibilità risiede nella volontà del legislatore di sanzionare solo quelle condotte che arrecano un'importante lesione degli interessi dell'Erario, in piena armonia con il *de profundis* del d.lgs. 74/2000.

Tuttavia, come fa notare parte della dottrina, «tra le soglie quantitative previste per la punibilità dell'omesso versamento dell'IVA (euro cinquantamila) e quelle previste per il più grave delitto di dichiarazione infedele di cui all'art.4, d.lgs. 74/2000, che si perfeziona soltanto qualora l'imposta evasa superi i centotremila euro, [...] c'è un difetto di coordinamento»¹¹⁸.

Paradossalmente «potrebbe risultare più conveniente la mancata dichiarazione di elementi attivi della base imponibile IVA, rispetto alla presentazione di una dichiarazione contenente tutti gli elementi per la determinazione dell'obbligazione tributaria, seguita però dal mancato versamento»¹¹⁹.

emerge il debito di imposta superiore alla soglia di punibilità. (TOMA, *Il delitto di omesso versamento di IVA: gli orientamenti della dottrina e l'evoluzione della giurisprudenza*, in Fisco, 2012, 4612).

¹¹⁷ In tal senso E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, 2013, pag. 286, Zanichelli.

¹¹⁸ E, MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, 2013, pag. 287, Zanichelli.

¹¹⁹ Il difetto di coordinamento tra le due soglie di punibilità risulta evidente se si pensi al fatto che la condotta più grave di chi froda il fisco viene sanzionata in maniera più mite rispetto alla condotta meno

Come sottolineato dalla giurisprudenza¹²⁰, dunque, la presentazione della dichiarazione annuale IVA è un presupposto necessario alla configurabilità del reato.

Per quanto attiene all'elemento soggettivo, il reato è punito a titolo di dolo che anche in questo caso è generico. Sono necessarie, dunque, semplicemente la volontà e la coscienza di aver presentato una dichiarazione IVA e di aver poi successivamente omissso il versamento delle somme in essa indicate a favore dell'Erario, entro il termine di versamento dell'acconto relativo al successivo periodo d'imposta.

Per quanto riguarda il momento consumativo del reato, infine, trattandosi di un reato istantaneo, si perfeziona nel momento in cui scade il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo successivo senza che sia intervenuto il versamento dell'imposta dovuta in relazione alla dichiarazione e in misura ovviamente superiore a cinquantamila euro¹²¹.

4.1.9 L'indebita compensazione

L'art. 10 quater, d.lgs. 74/2000 sancisce: *“La disposizione di cui all'art. 10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n.241, crediti non spettanti o inesistenti”*.

grave di chi pur avendo correttamente rappresentato la propria dichiarazione reddituale, omette il versamento dell'imposta dichiarata. Di quest'avviso anche STEVANATO, *I reati di omissso versamento delle ritenute e dell'IVA tra vecchie chiusure giurisprudenziali e nuovi spiragli per la non punibilità*, 2007, 487

¹²⁰ Cass., Sez. III, 14.1.2010, n. 6293, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, III, 72; Cass., Sez. III, 19.9.2012, n. 40361.

¹²¹ Cass., 3 novembre 2010, n.38619, in www.ilfisco.it/fisconline considera del tutto irrilevante per la consumazione del reato qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che 'omissione del versamento si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento. Si noti che resta privo di ogni rilevanza penale l'eventuale pagamento successivo, a patto che, oltre all'imposta, siano versati anche gli interessi e le sanzioni. Tale posizione è stata poi ribadita dalla Corte in un'altra pronuncia (Cass., n. 6293/2010) Corte Costituzionale (C.Cost., 25.1.2012, n.25; C.Cost., 21.7.2011, n. 224)

Il reato di indebita compensazione è stato inserito dall'art. 35, c.7 del d.l. 4 luglio 2006, n.223, convertito con la L. 4 agosto 2006, n.248.

Con tale delitto il legislatore ha voluto sanzionare quelle condotte volte ad evitare il pagamento dell'imposta dovuta all'Erario attraverso il meccanismo dell'illecita compensazione.

Dibattuto è il campo applicativo della norma di cui all'art. 10 *quater*: il reato in esame vale solo per le imposte sui redditi e sull'IVA oppure per tutti i tributi per i quali è ammessa la compensazione? Sul punto abbiamo posizioni contrastanti. L'amministrazione finanziaria, infatti, propende per un'interpretazione estensiva della norma e afferma *expressis verbis* che la fattispecie incriminatrice si applica «ai tributi compensabili ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n.241»¹²². Di posizione diversa la dottrina che, muovendo dalla disarmonia della fattispecie incriminatrice con l'intera sistemica del d.lgs. 74/2000 (che disciplina esclusivamente i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto¹²³), giunge a conclusioni opposte e ad un'interpretazione restrittiva della norma.

Il bene giuridico tutelato va individuato nell'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi.

Si tratta di un reato proprio¹²⁴ in quanto può essere commesso solo da quel contribuente che, attraverso il modello F24, effettui compensazioni *ex art. 17* non spettanti per un importo superiore a cinquantamila euro per periodo d'imposta.

¹²² Circolare del 4 agosto 2009, n.28/E dell'Agenzia delle entrate, in *Fisco* 2, 2006, 4934 s.

¹²³ In tal senso M. DI SIENA, *La nuova fattispecie criminosa di indebita compensazione*, in *Fisco*, 2006, 5647; E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, 2013, 293, Zanichelli. Questi autori ritengono che chi riconduce all'art. 10 *quater* anche altre tipologie di tributi, pone in essere un'interpretazione asistematica e sconnessa dal resto del contesto normativo delineato dalla "buona novella". Si noti, inoltre, che, poiché l'art. 17, d.lgs. 241/1997 non individua *ex ante* un elenco dei tributi per i quali è possibile la compensazione, si finisce per devolvere a provvedimenti di rango inferiore alla legge il compito di determinare i tributi in questione, con una palese violazione dell'art. 25 Cost. Di posizione opposta un'altra parte della dottrina, sicura che il raggio d'azione dell'art. 10 *quater*, d.lgs. 74/2000 si estenda a tutti i tributi ed addirittura ai contributi previdenziali ed ai premi assicurativi. In tal senso CAPOLUPO, *indebita compensazione* in *Fisco* 1, 2006, 7069; SOANA, *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. Trib.*, 2008, 70ss.

¹²⁴ La natura di reato proprio della fattispecie in esame non esclude che la responsabilità penale possa estendersi anche all'*extraneus* attraverso l'applicazione dei principi in materia di concorso di persone (Cass., Sez. III, 1.12.2010/13.11.2011, n. 662, in *Riv. Giur. Trib.*, 2011, 295)

La condotta ha chiaramente natura commissiva¹²⁵: si concretizza con la redazione e la presentazione del modello F24, in cui vengono indicati crediti insussistenti o non spettanti portati in compensazione con i debiti in esso indicati¹²⁶. Per “credito inesistente” s’intende un credito che in realtà non esiste nella situazione fiscale del contribuente. Di conseguenza, verranno sanzionati quei comportamenti in cui il contribuente “inventa” il credito in sede di compilazione del modello F24; nello specifico si criminalizza quelle condotte che riguardano il corretto adempimento degli obblighi di versamento¹²⁷.

Inesistente è, inoltre, anche il credito che sia frutto di un errore di natura contabile o di un’errata interpretazione delle norme, permanendo, anche in questa ipotesi, la sua insussistenza.

Per quanto attiene alla nozione di “credito non spettante”, bisogna partire dall’art.17, d.lgs. 241/1997, in cui sono riportate in maniera tassativa le ipotesi in cui è consentito operare la compensazione.

Se si verificano casi di compensazione non ricompresi nell’elenco della legge, allora il credito diventa non spettante. In sostanza, «la nozione di “credito non spettante” indizia ipotesi nelle quali la compensazione prevista in sede di pagamento unificato non appare dovuta, in armonia con il dettato normativo dell’istituto della compensazione»¹²⁸.

Anche per il delitto in esame è prevista una soglia di punibilità: il reato, infatti, si configura solo laddove la somma non versata a seguito dell’indebita compensazione sia superiore a euro cinquantamila per ciascun periodo d’imposta. La soglia è raggiunta ogniqualevolta il mancato versamento delle somme dovute

¹²⁵ G. SOANA, *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 62.

¹²⁶ Il reato si perfeziona quindi con l’invio del modello F24. Ciò potrà avvenire attraverso una singola presentazione di un unico modello F24 che integri da solo l’intero disvalore del fatto, poiché con esso il contribuente non ha versato somme superiori a cinquantamila euro; oppure, se con il primo versamento non venga superata la soglia di punibilità e poi seguano altri mancati versamenti nello stesso periodo d’imposta, il reato si consumerà nel momento in cui le somme complessivamente non versate, dopo la presentazione di successivi F24, siano superiori a cinquantamila euro.

¹²⁷ Di quest’idea BRIGHENTI, *Novità in tema di reati tributari*, in *Boll. Trib.*, 2006, 1263. Inoltre si specifica che nel caso in cui, ad esempio, la posizione creditoria IVA sia stata generata dall’utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, troverà applicazione la fattispecie di cui all’art. 2, d.lgs. 74/2000.

¹²⁸ E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, 2013, 299, Zanichelli.

sulla base dell'indebita compensazione, nel periodo d'imposta considerato, superi la quota di cinquantamila euro, considerando cumulativamente tutti i mancati versamenti relativi anche a tributi diversi, ma sempre nell'ambito del pagamento unificato.¹²⁹

Per quanto riguarda l'elemento soggettivo, infine, analogamente a quanto previsto dagli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, per la configurabilità del reato di indebita compensazione è richiesta la sussistenza del dolo generico. È necessario, dunque, che il contribuente abbia la coscienza e la volontà di aver effettuato un versamento inferiore al dovuto a seguito dell'avvenuta compensazione nel modello F24 di un credito inesistente o non spettante.

4.1.10 Sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte

L'art. 11, d.lgs. 74/2000 sancisce: *«È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.*

¹²⁹ Come fa notare parte della dottrina ciò determina un'anticipazione della rilevanza penale della fattispecie in esame, rispetto al delitto di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10 *ter*. Il delitto di indebita compensazione, infatti, può configurarsi anche durante il periodo d'imposta, mentre l'omesso versamento dell'IVA si perfeziona solo con la fine del periodo d'imposta. Proprio questo difetto di coordinamento tra le discipline in questione appare del tutto anomalo, considerando che le due fattispecie sono state presentate come complementari, dato che entrambe hanno ad oggetto le condotte riguardanti somme liquidate dal contribuente. Inoltre viene frustrato il *De profundis* del d.lgs. 74/2000 che, al contrario, vuole evitare qualsiasi forma di criminalizzazione anticipata delle condotte. Di quest'avviso M.DI SIENA, *La nuova fattispecie criminosa*, cit.5648

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

Il delitto in esame è un reato di pericolo e più precisamente di pericolo concreto¹³⁰.

Per l'integrazione della fattispecie incriminatrice, infatti, è sufficiente che la condotta sia idonea a rendere inefficace la procedura di riscossione e non esige la sua effettiva frustrazione o il fatto che la procedura sia stata attivata dall'amministrazione.

Per tal motivo, una parte della dottrina ha sostenuto che l'oggetto giuridico tutelato dalla norma sia il "corretto funzionamento della procedura di riscossione coattiva"¹³¹.

Anche in questo caso il prenome "chiunque" svia l'interprete dalla natura di reato proprio del delitto di cui all'art. 11. I soggetti attivi possono infatti essere soltanto i contribuenti soggetti al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, nei cui confronti gravi una pretesa fiscale di importo superiore (inizialmente) a euro 51.645,69¹³².

La volontà di evitare il pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto è quindi propria dei soggetti titolari passivi dell'obbligazione tributaria alla

¹³⁰Cass., Sez. V, 10.11.2011 n. 1843, in Ced Cass., rv 251524; Cass., Sez. III, 18.5.2011, n. 36290, in Ced Cass., rv. 251076; Cass. 251076; Cass., Sez. III, 18.5.2011, n. 36290, in Ced Cass., rv. 251076; Cass., Se. III, 27.10.2010, n. 40481

¹³¹ ALDROVANDI sub art. 10, in Aa.Vv, *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al d.lgs. 74/2000*. Padova, 2001, 355.

¹³² ZANNOTTI *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in Rass. Trib., 2001, 774; MASTROGIACOMO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in Il Fisco, 200, 10280.

quale ci si vuole sottrarre¹³³.

La condotta oggetto dell'incriminazione consiste nell'alienare simultaneamente o nel compiere altri atti fraudolenti, diretti a eludere l'adempimento di obbligazioni tributarie o di sanzioni o di interessi che scaturiscono dall'inosservanza di norme tributarie.

La condotta in esame ha natura commissiva e non è richiesto come requisito del reato l'avviamento di qualsiasi attività di verifica fiscale o procedura esecutiva da parte dell'amministrazione finanziaria¹³⁴. I comportamenti penalmente rilevanti sono tipizzati con la formula "alienazione simulata" ed "altri atti fraudolenti".

La nozione di "alienazione simulata" riguarda tutti i casi di trasferimento della proprietà di un bene in cui la volontà manifestata all'esterno non corrisponde alla reale intenzione delle parti: si realizza in questo modo una divergenza tra la volontà dichiarata e quella effettiva, nelle forme di simulazione assoluta o relativa¹³⁵.

Per quanto attiene il compimento di "altri atti fraudolenti", è chiaro che l'espressione ha carattere residuale e comprende tutti quegli atti consistenti in negozi giuridici realizzati con lo scopo di rendere inefficace la riscossione, attraverso la diminuzione o l'eliminazione delle garanzie necessarie per assicurare all'Era-rio il soddisfacimento della pretesa tributaria¹³⁶.

¹³³ In tal senso E. MUSCO e F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, 2013, 307, Zanichelli; Il resto della dottrina è concorde: NAPOLEONI *I fondamentali*, cit., 196, ALDROVANDI in Aa.Vv *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., 358; SOANA *I reati tributari*, 2008, 350; BELLAGAMBE e CARITI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2000, 119; TRAVERSI e GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, 2000, 119.

¹³⁴ In realtà il Supremo Collegio (Cass., 9 marzo 2005, in Boll. Trib., 2006, 522), in una decisione del tutto isolata e unica, ha sostenuto che il reato in esame sia configurabile solo laddove, al momento della condotta vi sia l'esistenza di specifiche procedure di riscossione di imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Decisione smentita da una giurisprudenza su posizioni opposte: Cass., 18 maggio 2006, in Rass.trib., 2007, 606; I., 9 aprile 2008, ivi, 2008, 1137; Id., 3 agosto 2007, n.32282, in www.ilfisco.it/fiscoonline; Id., 17 giugno 2009, in Fisco 1, 2009, 4799.

¹³⁵ La simulazione è assoluta quando le parti in realtà non vogliono porre in essere alcun negozio giuridico; è relativa quando le parti vogliono realizzare un negozio diverso da quello simulato.

¹³⁶ In tal senso E. MUSCO e F. ARDITO *Diritto penale tributario*, 2013, 312, Zanichelli.

La norma di cui all'art. 11 d.lgs. 74/2000 prevede una soglia di punibilità determinata in euro cinquantamila¹³⁷: bisogna sommare cumulativamente l'ammontare complessivo delle imposte sui redditi, IVA, interessi ed eventuali sanzioni amministrative per constatare l'eventuale superamento della soglia prevista dal legislatore. Il calcolo va effettuato anche in riferimento a periodi d'imposta diversi: ciò si evince dal tenore letterale dell'art. 11, che fa riferimento all' "ammontare complessivo"¹³⁸ che deve essere superiore ad euro cinquantamila per la configurazione del reato.

Per quanto attiene all'elemento soggettivo, perché ci sia integrazione della fattispecie criminosa è richiesta la presenza del dolo specifico¹³⁹; non sarà sufficiente, dunque, la realizzazione cosciente e volontaria della condotta criminosa fraudolenta, ma è richiesta la specifica finalità di "sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative".

La *ratio* di tale previsione, risiede nell'esigenza di evitare di sanzionare condotte che, seppur lesive di interessi erariali sul piano oggettivo, non siano supportate da un accentuato disvalore anche sul piano soggettivo¹⁴⁰.

Il delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte" può dirsi consumato nel momento in cui il soggetto compie un'alienazione simulata o un altro atto fraudolento che ponga concretamente in pericolo la procedura di riscossione coattiva¹⁴¹.

La fattispecie criminosa può essere integrata sia con il compimento di un singolo atto fraudolento, sia attraverso una pluralità di atti che, insieme, raggiungano un livello di offensività tale da comportare l'applicazione della norma.

¹³⁷ Per la verità originariamente la soglia prevista era di euro 51.645,69, ed è stata successivamente modificata in euro cinquantamila con l'art. 29, c.4, d.l. 31 maggio 2010, n.78, con l'obiettivo di inasprire il trattamento regolato dalla norma, nell'ottica di una più incisiva lotta all'evasione.

¹³⁸ Di quest'opinione ALDROVANDI, art. 10, in Aa.Vv, *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., 362; SOANA, *I reati tributari*, cit., 366; NANUCCI *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit., 296.

¹³⁹ Cass., n. 19595/2011.

¹⁴⁰ Anche in questo caso ci pare apprezzabile la *voluntas legis*, conforme al *leitmotiv* del d.lgs.74/2000.

¹⁴¹ Cass., n. 23986/2011.

Con il d.l. 78/2010, all'art. 29, c.4, infine, è stata aggiunta una seconda parte al c.1 dell'art. 11 del d.lgs. 74/2000: qualora le somme al cui pagamento il contribuente intende sottrarsi siano superiori al quadruplo della predetta soglia di punibilità (cioè euro duecentomila), si applicherà la reclusione da uno a sei anni¹⁴². Si tratta di una specifica aggravante funzionale ad inasprire il trattamento sanzionatorio per le condotte più gravi caratterizzate da un maggior disvalore sociale¹⁴³.

5 L'impatto sulla normativa penalistica tributaria dei recenti interventi in materia

Il *leitmotiv* del d.lgs. 74/2000 è stato frustrato dai successivi interventi normativi nella materia penale tributaria, che hanno fatto registrare una sorta di “inversione ad U” nelle scelte politico criminali in materia di reati fiscali. Gli interventi legislativi dell'ultimo decennio hanno infatti comportato una sorta di “rinascita” della figura del reato prodromico, emblema della legge “manette agli evasori”. Manifestazioni palesi di questa nuova ed improvvisa inversione di tendenza, furono l'introduzione del reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis*, aggiunto dalla legge finanziaria 2005) e dei reati di omesso versamento di IVA e di indebita compensazione (artt. 10-*ter* e *quater*, così come concepiti dall'art. 35 d.l. 4.7.2006, n. 223, convertito dalla L. 4.8.2006, n. 248). La “controriforma” ha così reintrodotta figure criminose basate sul mero inadempimento di obblighi di versamento, tradendo *de facto* non solo la filosofia del d.lgs. 74/2000 (che nasce proprio per superare l'assetto repressivo previgente della L.516/1982) ma anche le scelte politico criminali del sistema penale

¹⁴² Si noti come la pena viene raddoppiata nel minimo e aumentata della metà nel massimo edittale.

¹⁴³ Il D.L. n. 78 del 2010, poi convertito in legge n. 122 del 2010, nel Titolo II intitolato *Contrasto all'evasione fiscale e contributiva* ha riformulato in chiave più “severa” l'art. 11 del d.lgs. 74/2000, disciplinante il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

nostrano¹⁴⁴. La riproposizione delle figure di reato di pericolo astratto, che rimanda indietro di venti anni l'assetto sanzionatorio dei reati tributari, è stata giustificata ragioni squisitamente politiche, legate ad esigenze di bilancio: la patologia delle frodi in materia di IVA e di omesso versamento delle ritenute, nonché una situazione d'emergenza causata dal difficile momento economico e dall'elevato debito pubblico, hanno indotto il legislatore a sacrificare la coerenza del sistema sanzionatorio, violentando la normativa del d.lgs. 74/2000 che finalmente aveva posto riparo alle problematiche generate dal sistema repressivo frutto della L.516/1982.

5.1 Le modifiche introdotte dalla legge 14 settembre 2011 n.148

La legge 14 settembre 2011 n.148, convertendo il d.l.113 agosto 2011 n.138, ha modificato diverse disposizioni del d.lgs. 74/2000, con il chiaro intento di colpire con maggiore efficacia la dilagante evasione fiscale: tale intento è stato perseguito senza stravolgere le figure criminose introdotte a suo tempo, bensì abbassando le soglie di punibilità, allungando i tempi necessari per il decorso della prescrizione e limitando sia la possibilità di patteggiamento che, nei casi più gravi, la concessione della sospensione condizionale della pena. La modifica di maggior rilievo, introdotta dal citato d.l. n.138/2011, è stata apportata al reato di dichiarazione fraudolenta mediante annotazione di false fatture: è stata abrogata l'attenuante che nel caso in cui le operazioni inesistenti non fossero superiori a euro 154.937,07 prevedeva, in luogo della pena edittale innanzi indicata, quella più favorevole della reclusione da sei mesi a due anni. È evidente che, a

¹⁴⁴ L'inadempimento di un'obbligazione pecuniaria, difatti, non configura mai un reato fintantoché non sia sovraccaricato da un peculiare disvalore d'azione. Si faccia l'esempio del debitore Tizio che non paga la somma pattuita per l'acquisto di un determinato bene: costui porrà in essere *esclusivamente* un illecito contrattuale (secondo la disciplina della responsabilità *ex contractu* di cui l'art. 1218 c.c.) e sarà tenuto al risarcimento del danno patito dal creditore Caio. La situazione cambia radicalmente nel momento in cui Tizio risulti inadempiente a fronte di un pagamento con assegni falsi: in questo caso l'inadempimento è accompagnato da un comportamento fraudolento che configura il reato di truffa *ex art. 640 c.p.* In questo caso il disvalore d'azione consiste proprio nell'utilizzo di mezzi artificiosi (gli assegni falsi) tali da assicurare al debitore un indebito vantaggio patrimoniale ad altrui discapito. (A. LANZI, *La tutela penale del credito*, 1979).

seguito di tale abrogazione, la pena edittale sarà applicabile all'emissione e alla registrazione di qualunque documento relativo ad operazioni inesistenti di rilevanza penale e cioè a quelli emessi per operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte, che indicano i corrispettivi o l'IVA in misura maggiore a quella reale e che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, senza alcuna distinzione di importo; ne vien fuori una paradossale situazione in cui l'emissione o l'utilizzo di una fattura falsa di pochi euro viene punita nella stessa maniera di una da milioni di euro.

La nuova disciplina ha abolito, anche per il reato di emissione di fatture false o altri documenti per operazioni inesistenti, l'ipotesi attenuata con la conseguenza che la pena applicabile è sempre la reclusione da un anno a sei anni, indipendentemente dall'importo dei documenti falsi.

Sempre con riferimento ai delitti in materia di dichiarazioni sono state ridotte le soglie di punibilità per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)¹⁴⁵, per la dichiarazione infedele (art.4) e per omessa presentazione della dichiarazione (art. 5)¹⁴⁶.

Un'altra novità è l'integrazione delle pene accessorie (art.12), con l'esclusione della sospensione condizionale della pena, per i delitti previsti dagli artt. 2 e 10 del d.lgs. 74/2000, nei casi in cui ricorrano congiuntamente due condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari;

b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

Tale esclusione, però, non riguarda tutti i delitti contemplati dall'art. 10-*bis* fino all'11. Questa previsione desta perplessità in ordine ai reati esclusi, alla richiesta della doppia condizione ed alla esclusione in generale della concessione della

¹⁴⁵ Infatti oggi il delitto di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000 è punibile se l'imposta evasa supera trentamila euro e non più 77.468,53 euro. Deve congiuntamente essere superata anche la seconda soglia, la quale è integrata se l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque è superiore a euro 1 milione (a differenza della versione previgente in cui la soglia era fissata a euro 1.549.370,70)

¹⁴⁶ Anche in questo caso viene sensibilmente ridotta la soglia di punibilità, relativa all'ammontare dell'imposta evasa da 77.468,53 euro a 30.000.

condizionale al condannato, al punto da porre in dubbio anche la costituzionalità della nuova norma¹⁴⁷. In relazione all'operare congiunto delle due condizioni previste per l'esclusione della condizionale, infatti, il riferimento al volume d'affari potrebbe determinare conseguenze non del tutto ragionevoli¹⁴⁸.

La legge 148/2011, inoltre, viene modificato l'art. 13, prevedendo una diminuzione delle pene, una volta estinto il debito tributario, non più fino alla metà, ma solo fino al terzo.

Il pagamento del debito tributario, in ogni caso, costituisce per tutti i delitti tributari una *condicio sine qua non* della richiesta di applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 de codice di procedura penale, che regola il procedimento speciale del patteggiamento.

Di rilievo risulta essere la modifica del regime della prescrizione (art.17), in quanto i termini di prescrizione per i delitti previsti dagli artt. 2 a 10 del d.lgs. 74/2000 sono stati elevati di un terzo¹⁴⁹.

Bisogna constatare che l'incremento delle violazioni e il restringimento all'accesso di riti alternativi finiranno per intasare nuovamente le procure e gli uffici giudiziari, con tutte le naturali conseguenze in termini di carico di lavoro degli uffici e di effettiva perseguibilità di coloro che si renderanno responsabili di gravi condotte illecite.

La legge n.148/2011 segna così una nuova inversione di rotta rispetto al d.lgs. 74/2000, facendo intravedere in alcuni punti della normativa il *daimon* della L.516/1982. Sono questi i motivi di fondo che hanno indotto il legislatore ad intervenire nuovamente nella materia penale tributaria con il d.lgs. 158/2015, che si pone il nobile obiettivo di riportare il sistema sulla strada tracciata dal d.lgs. 74/2000 e improvvisamente interrotta dalla legge del 2011.

¹⁴⁷ IORIO, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012.

¹⁴⁸ Per fare un esempio, si pensi al caso dell'evasore totale o a quello della persona fisica che ha omesso di dichiarare redditi personali, ma non è soggetto Iva; o ancora alla cartiera che ha emesso fatture false, ma non ha presentato alcuna dichiarazione Iva. L'omessa presentazione della dichiarazione Iva, ai fini della sospensione condizionale della pena, verrebbe trattata in maniera più favorevole dell'avvenuta presentazione di una dichiarazione infedele.

¹⁴⁹ Il termine di prescrizione previsto dal d.lgs. 74/2000 era di 6 anni; con la modifica apportata dalla legge 148/2011 sale a 8 anni, elevabile fino a 10 in caso di atti interruttivi.