

Principi generali 1.

SOMMARIO: 1. L'evoluzione del sistema sanzionatorio penal-tributario. – 2. Definizioni. – 3. I soggetti penalmente responsabili. – 4. Le dichiarazioni rilevanti. – 5. Le soglie di punibilità e il bene giuridico tutelato. – 6. Il concetto di imposta evasa nel diritto penale tributario.

1. L'evoluzione del sistema sanzionatorio penal-tributario

L'esigenza di arginare il fenomeno dell'evasione fiscale, anche attraverso lo strumento repressivo penale, ha, in Italia, origini piuttosto antiche. Andando a ritroso si torna al 1861 quando, con l'adozione del Regolamento doganale, il Governo adottò il primo provvedimento di sintesi delle disposizioni vigenti nei singoli ordinamenti preunitari che tutelasse quella che, al tempo, rappresentava una delle più significative voci di entrata, ossia il **dazio doganale**.

In materia di tributi diretti invece, al di là della l. n. 844/1873 da taluni ritenuta addirittura colpita da desuetudine penale, l'antecedente più prossimo è costituito dalla l. n. 2834/1928 intitolata «*penalità in materia di imposte*», in cui erano previste sanzioni penali finalizzate alla tutela della sola fase della riscossione (e non anche a quella antecedente dell'accertamento).

Ed invero, l'omessa denuncia dei redditi e il compimento di atti strumentali alla sottrazione di redditi all'imposizione fiscale costituivano illecito civile punito con l'applicazione di una sovrattassa crescente al crescere dell'imposta dovuta e non dichiarata, mentre la sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta accertata era sanzionata con la misura più afflittiva della detenzione.

La l. n. 2834/1928 è stata poi sostituita dalla **l. 7 gennaio 1929, n. 4**, recante «*norme generali per la repressione della violazione delle leggi finanziarie*», cui convenzionalmente si riconduce la nascita del diritto penale tributario. La l. n. 4/1929 ha introdotto alcuni importanti ed innovativi principi, derogatori agli istituti di diritto penale sostanziale e processuale comune, tanto da costituire una sorta di legge quadro delle disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie relative ai tributi dello Stato¹.

Il testo normativo risente fortemente dell'influenza del cd. «**particolarismo tributario**», ovvero di quel fenomeno consistente nell'attribuzione al diritto tribu-

¹ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Zanichelli, Bologna, 2013, p. 2.

tario di una peculiare e marcata autonomia rispetto agli altri settori dell'ordinamento, giustificata da esigenze di tutela dell'erario che legittimerebbero un trattamento differenziato rispetto ai canoni del diritto comune². La l. n. 4/1929 introdusse principi del tutto peculiari attraverso i quali si è dato vita ad una sorta di sottosistema che prevedeva un apparato sanzionatorio e regolamentare decisamente più articolato rispetto al passato.

Fra questi, vale la pena di ricordare il **principio di fissità**, sancito dall'art. 1, co. 2, l. n. 4/1929 e caducato solo con l'entrata in vigore della l. n. 516/1982, in forza del quale «*le disposizioni della presente legge [...] non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate*»; il principio di fissità serviva sostanzialmente ad evitare che frequenti interventi del legislatore in materia potessero creare incertezza o vuoti di tutela rispetto agli interessi finanziari dello Stato³.

Ancora, l'art. 8 in tema di **concorso di reati e continuazione tributaria** secondo cui, diversamente dalla disciplina generale sancita dall'art. 81 c.p., «*per ogni violazione della stessa disposizione di legge si applica la relativa sanzione. Non di meno, nel caso di più violazioni commesse anche in tempi diversi in esecuzione della medesima risoluzione, la sanzione può essere applicata una sola volta, tenuto conto delle circostanze dei fatti e della personalità dell'autore delle violazioni. In tal caso la sanzione è applicata in misura superiore a quella stabilita dalla legge per una sola violazione, purché non si superi la metà dell'ammontare complessivo delle pene, delle pene pecuniarie e delle soprattasse che si sarebbero dovute applicare calcolando le singole violazioni*».

In tema di **oblazione** l'art. 13 stabiliva che «*per le contravvenzioni punibili con la sola pena dell'ammenda non superiore nel massimo a lire centomila il colpevole è ammesso a pagare [...] una somma a favore dello Stato pari complessivamente all'ammontare del tributo e della soprattassa e del sesto del massimo dell'ammenda stabilita dalla legge. [...]*»; l'art. 14 dettava invece una regola generale per l'oblazione nelle contravvenzioni punite con la sola pena dell'ammenda, disciplina che tuttavia il giudice poteva ritenere non applicabile avuto riguardo alla particolare gravità del fatto ovvero alla personalità del colpevole. Altra disposizione di indubbia rilevanza era l'art. 20, l. n. 4/1929 che consacrava in tutta la sua pienezza

² F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, X ed., Utet, Torino, 2009, p. 80.

³ Secondo G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Cedam, Padova, 1932, p. 17 il principio di fissità, lungi dal cristallizzare l'ordinamento giuridico tributario o impedire il razionale sviluppo, costituiva semplicemente un richiamo al legislatore affinché considerasse attentamente se l'innovazione da introdurre fosse realmente sentita o invece non fosse semplicemente il frutto di una eccessiva, e perciò inadeguata, valutazione dell'esigenza dell'amministrazione finanziaria ovvero una incomprensione della portata delle norme generali. In buona sostanza, secondo l'autore, il principio di fissità rappresentava un baluardo utile ad arginare interventi non adeguatamente ponderati in una materia assai delicata e complessa in cui ad un maggior grado di stabilità e certezza corrispondeva una migliore tutela del gettito erariale.

– attraverso il **principio di ultrattività** – il particolarismo tributario, di cui tutto il tessuto normativo dell'epoca era permeato. In forza dell'istituto in parola, sopravvissuto sino al 1999, «*le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione*». Si trattava di una deroga al principio di retroattività della legge penale più favorevole (art. 2 c.p.) che estendeva la regola, tipicamente processuale, del *tempus regit actum* anche alle norme di natura sostanziale. In dottrina si è discusso attorno alla *ratio* del principio di ultrattività e, fra le varie interpretazioni offerte, sembra preferibile quella ancorata alla particolare struttura delle norme penali tributarie dell'epoca. Ed invero, la normativa di settore era, al tempo, strettamente connessa a quella fiscale, soggetta, salvo espresse deroghe, al regime processuale, tanto è vero che per i tributi diretti era prevista la pregiudiziale e, per tutti gli altri, il giudizio congiunto; in un simile contesto pareva pertanto giustificabile l'estensione ad esso del canone del *tempus regit actum* valido per la norma tributaria e, nel contempo, l'esclusione di una identica soluzione in ogni altra ipotesi di norma penale connessa con quella extrapenale⁴.

La norma è stata più volte oggetto di esame da parte della Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla sua asserita incompatibilità con gli artt. 3 e 25 della Costituzione. Tuttavia, la questione non ha mai trovato il favore della Consulta che ha affermato come

«l'ultrattività delle leggi penali tributarie, come complemento dell'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»⁵.

E ancora,

⁴ Così E. MUSCO-F. ARDITO, *op. cit.*, p. 7.

Altri autori hanno individuato la *ratio* dell'istituto nell'interesse patrimoniale dello Stato come bene meritevole di tutela rafforzata rispetto agli altri interessi protetti dal diritto penale comune (A. MALINVERNI, *Principi di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 1962, p. 130); nella tutela della certezza delle norme penali tributarie (A. PAGLIARO, voce *La legge penale nel tempo*, in *Enc. dir.*, XXIII, Giuffrè, Milano, 1973, p. 1074); nella necessità di assoggettare le violazioni delle leggi penali tributarie ad un trattamento di minor favore rispetto a quello previsto per ogni altro reato, quasi che si volesse impedire all'evasore anche solo di beneficiare accidentalmente di un trattamento di minor rigore dovuto a modifiche normative successive alla commissione del fatto (C. CARBONE-T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Utet, Torino, 1959, p. 27; A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 332) e infine nel carattere essenzialmente eccezionale e temporaneo delle leggi tributarie (M. DI LORENZO, *Il contrabbando e gli altri reati doganali*, Cedam, Padova, 1956, p. 39).

⁵ Corte Cost. 16 gennaio 1978, n. 6, in *www.cortecostituzionale.it*.

«la norma impugnata, diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte da questa Corte, è costituzionalmente differenziato (sentenze n. 45 del 1963, n. 91 del 1964, n. 50 del 1965) ed esige una tutela particolare. Non si ha pertanto violazione dell'art. 3 della Costituzione. Né esiste alcun ostacolo di carattere costituzionale, giacché l'art. 25 della Costituzione vieta la retroattività della legge penale, ma non concerne l'ultrattività che è disciplinata dall'art. 2 del codice penale»⁶.

Da ultimo ricordiamo l'istituto della **pregiudiziale tributaria**, contemplato all'art. 21, co. 4, l. n. 4/1929 secondo il quale «*per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia*»⁷.

Si trattava di una deroga – limitata ai tributi diretti – alla disciplina dettata dal successivo art. 22 che stabiliva per l'appunto, in caso di controversia sul tributo, la competenza del giudice penale anche relativamente a quest'ultimo accertamento⁸.

La Relazione di accompagnamento al disegno di legge dell'epoca precisava come l'introduzione di questa peculiare previsione normativa rispondesse all'esigenza di salvaguardare la natura speciale dei tributi diretti, caratterizzati da elevato tecnicismo, facendo sì che il loro accertamento fosse demandato alla cognizione di organi altamente specializzati in materia e non affidata al giudice penale, tradizionalmente meno preparato rispetto a questioni così specifiche. Come osservato in dottrina, peraltro, il meccanismo era perfettamente coerente giacché riservava l'accertamento delle controversie a più elevato coefficiente tecnico (quelle sui tributi diretti) agli organi della giurisdizione tributaria, demandando invece al giudice penale la risoluzione delle questioni concernenti le fattispecie di contrabbando, tipicamente legate ad elementi di carattere fattuale piuttosto che tecnico contabile⁹.

Ciononostante, sul lato pratico, l'istituto della pregiudiziale tributaria non diede i frutti sperati. La lentezza delle Commissioni tributarie nella definizione del procedimento amministrativo ha, di fatto, vanificato l'intervento della magistratura penale che, nonostante la sospensione dei termini di prescrizione dell'illecito, non aveva interesse a perseguire fattispecie di reato consumate in tempi ormai remoti.

⁶ Corte Cost. 6 giugno 1974, n. 164, in *www.cortecostituzionale.it*. La manifesta infondatezza della questione è stata successivamente ribadita da Corte Cost. 11 novembre 1985, n. 256, in *www.cortecostituzionale.it*.

⁷ Il principio è stato successivamente recepito, sostanzialmente negli stessi termini, dall'art. 56, co. 6, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (per quanto concerne le imposte dirette, norma abrogata nel 1982) e dall'art. 58, co. 5, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (per quanto concerne l'IVA, norma abrogata nel 1997).

⁸ Art. 22, co. 1, l. n. 4/1929: «*qualora l'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il tribunale, a cui spetta la cognizione del reato, decide altresì della controversia relativa al tributo, osservate le forme stabilite dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definisce il giudizio penale*».

⁹ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, p. 675.

Solamente nel 1958, con l'approvazione del t.u. n. 645 si è operato il primo intervento di razionalizzazione della materia, senza tuttavia ancora punire con sanzioni penali particolarmente severe gli illeciti fiscali; cosa che è invece avvenuta, per la prima volta, con il d.p.r. n. 600/1973 che ha incrementato sia le pene detentive che le sanzioni pecuniarie.

Senonché, il primo grande intervento di riassetto del sistema sanzionatorio penal-tributario risale ai primi anni ottanta, con la conversione del d.l. n. 429/1982 ad opera della **l. n. 516/1982**, la legge c.d. **manette agli evasori**, approvata per contrastare un problema che per numeri e dimensioni si presentava come un vero dramma sociale e politico¹⁰.

La scelta del legislatore era chiara: assegnare alla sanzione penale una **funzione marcatamente preventiva**. Si legge nella Relazione governativa di accompagnamento al disegno di l. n. 3551/1982 che *«l'efficienza del sistema di accertamento non può consistere nella capacità di reprimere, ma in quella di prevenire e di dissuadere: essendo impossibile generalizzare accertamenti e sanzioni, occorre generalizzare gli effetti preventivi e dissuasivi, evidenziando preventivamente i termini di convenienza all'evasione»*¹¹.

Con l'inserimento di fattispecie criminose per lo più strutturate come reati di pericolo astratto, l'accertamento degli illeciti tributari veniva del tutto svincolato da quello dell'evasione e venivano sanzionati tutti i comportamenti ad essa antecedenti e prodromici, nonché le mere violazioni formali. Sono stati poi abrogati alcuni istituti ritenuti obsoleti, come il principio di fissità, o, addirittura, ritenuti dannosi, come la pregiudiziale tributaria, considerata uno dei principali ostacoli sul cammino della repressione del fenomeno criminale. Il sistema processuale amministrativo si era infatti dimostrato lento e farraginoso, rendendo assai difficoltoso, se non impossibile, istruire il procedimento, necessariamente successivo, avanti il giudice penale (basti pensare che il procedimento tributario disciplinato dal d.p.r. n. 636/1973 prevedeva ben quattro gradi di giurisdizione, mentre in precedenza erano addirittura sei).

La scelta era sostanzialmente fra due opzioni: sveltire i tempi del contenzioso tributario, in modo che l'accertamento divenisse quanto prima definitivo, oppure abolire la pregiudiziale tributaria, consentendo la perseguibilità penale dei reati tributari a prescindere dalla procedura amministrativa in cui si controverteva intorno al tributo dovuto. La soluzione più rapida e maggiormente sicura è apparsa fin da subito quella di abolire la pregiudiziale tributaria, come in effetti avvenuto¹².

¹⁰ Sul punto: E. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. g.d.f.*, 1999, p. 2463. Osserva l'autore: *«che vi fosse all'epoca una situazione perfettamente riconducibile ai parametri entro i quali è costituzionalmente garantita la legislazione d'urgenza è quantomeno dubbio. Ma all'epoca, per ragioni che appare inutile ricordare, il decreto legge costituiva il modo normale di legiferare in materia penale»* e senza contare che l'entrata in vigore della legge fu rimandata di quasi sei mesi.

¹¹ Così la Relazione governativa accompagnatoria del d.d.l. n. 3551/1982.

¹² A. LANZI, *Lezioni di diritto penale tributario*, Casanova, Parma, 1985, p. 13.

L'impostazione della nuova legge, nonostante inizialmente si fosse pensato di mantenere la configurazione dei reati tributari come fattispecie incentrate prevalentemente sull'evasione, si è caratterizzata per lo spostamento del baricentro dal momento dell'evasione a quello della violazione di regole formali funzionali a garantire il regolare svolgimento delle attività di accertamento (insigni studiosi ritenevano indispensabile «*spostare l'attenzione dalle imposte dovute – ed evase – ai ricavi. Ricavo lordo vuol dire fatto, non stima; e come fatto può essere oggetto di una fattispecie di diritto penale sostanziale*»); ecco come esonerare il giudice penale da valutazioni squisitamente tecniche, aprendo la strada all'impostazione di fondo della «manette agli evasori»¹³.

Il prodotto dell'auspicata riforma si è però rilevato un coacervo di fattispecie punitive congegnate come reati di pericolo, del tutto svincolate dall'evasione, attraverso le quali si anticipava sensibilmente il momento della tutela penale portando, in ultima analisi, alla criminalizzazione di violazioni meramente formali e scarsamente offensive. Apprestare tutela in via principale all'interesse alla trasparenza fiscale ha fatto sì che si finisse per sanzionare condotte inidonee ad esprimere in concreto la benché minima potenzialità lesiva, situazione cui peraltro la giurisprudenza ha cercato di porre rimedio pur negli angusti (e sostanzialmente impenetrabili) limiti di una formulazione letterale che lasciava ben pochi spazi all'interprete. Basti pensare alle pronunce in tema di omessa bollatura delle scritture contabili che, nel tentativo di contemperare il dettato normativo con il principio di offensività, avevano sottolineato come

«un minimo ritardo nella bollatura iniziale, quando non risulti collegato a fatti prodromici all'evasione, non costituisce reato per concreta inoffensività della condotta»¹⁴.

Questa soluzione, per quanto assolutamente pregevole ed apprezzabile, non è tuttavia parsa accettabile poiché, all'evidenza, non compatibile con la lettera della legge, che non lasciava alcuno spazio alla valutazione del profilo dell'offensività rapportato all'interesse finale alla regolare percezione dei tributi. Il legislatore ha infatti scelto di selezionare a monte una serie di condotte giudicate in via preventiva ed astratta pericolose in quanto generalmente prodromiche all'evasione fiscale e che, come tali, non riservavano spazio alcuno a valutazioni circa l'insussistenza, in concreto, del pericolo¹⁵.

Ad un simile eccesso sanzionatorio (punitivo in massima parte di condotte prive di effettivo disvalore) facevano da contraltare pochezza ed incosistenza delle pene: molte delle fattispecie di reato erano di matrice contravvenzionale con

¹³ E. CAPACCIOLI, *Principi in tema di sanzioni amministrative: considerazioni introduttive*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffrè, Milano, 1979, p. 147; sul punto anche G. TREMONTI, *La parabola della l. 516/1982: da modello a problema*, in R. BETTIOL, *La riforma del diritto penale tributario: vecchia e nuova legge 516*, Cedam, Padova, 1993, p. 28.

¹⁴ Cass. pen., Sez. III, 29 maggio 1995, in *CED Cass. pen.*

¹⁵ Cass. pen., S.U., 8 aprile 1998, n. 12, in *Riv. pen.*, 1998, p. 327.

pena alternativa e, quindi, estinguibili con l'accesso all'oblazione facoltativa (art. 162 *bis* c.p.) con evidenti ricadute in punto di prevenzione generale¹⁶.

Era ormai sempre più evidente il totale fallimento della riforma del 1982, che non aveva dato i frutti sperati e che, anzi, si era rivelata per certi versi dannosa. Sin dalla sua entrata in vigore, e nonostante le modifiche apportate dalla l. n. 154/1991, la legge sulle manette agli evasori era zeppa di innumerevoli criticità. L'abolizione della pregiudiziale aveva colto il giudice penale di sorpresa, onerandolo delle funzioni tipiche della magistratura tributaria, così inducendolo al diffuso ricorso allo strumento della perizia, le troppe fattispecie punite, l'eccessiva genericità e, talvolta, esiguità delle sanzioni ed il ricorso ad una tecnica redazionale equivoca e farraginosa avevano reso lo strumento repressivo, di fatto, assolutamente inefficace ed inefficiente visto il gran numero di procedimenti rubricati e nella quasi totalità dei casi, destinati a cadere in prescrizione contribuendo così, da un lato, ad elidere il timore della sanzione penale e, dall'altro, a generare un rapporto fortemente conflittuale tra lo Stato ed il contribuente.

Autorevole dottrina ha avuto modo di sottolineare come «con la l. n. 516/1982, il legislatore, preoccupato di far fronte alle "emergenze" del momento – emergenze di bilancio, elevato livello dell'evasione, scarsa funzionalità dei meccanismi preventivi di carattere amministrativo, impasse del sistema sanzionatorio penale –, abolita la pregiudiziale tributaria, ha costruito un sistema (teoricamente) altamente repressivo, disancorato però dai principi di una razionale politica criminale, in particolare nella prospettiva del principio di offensività, recependo modelli che erano (e sono) propri del diritto tributario (nel quale domina l'aspetto procedimentale), con il risultato di generare insanabili contraddizioni interne allo stesso apparato repressivo penale, che – riproponendo, ancora una volta, la logica delle "grida manzoniane", ha minacciato sanzioni penali "a pioggia", anche in relazione a mere irregolarità formali, nei confronti di tutti i consociati, senza poi riuscire, in concreto, a colpire con pene adeguate i comportamenti realmente offensivi degli interessi finali che si volevano tutelare»¹⁷. Qualche timido e tiepido intervento correttivo è stato apportato dal d.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito con l. 15 maggio 1991, n. 154, senza tuttavia incidere in misura significativa ed apprezzabile sui numerosi problemi generati da una legislazione sbagliata, le cui scelte di fondo restavano immutate.

Era fin troppo chiara la necessità di un intervento serio, che passasse attraverso una riforma in grado di ribaltare le precedenti opzioni politico criminali, lungo un crinale che riconducesse il diritto penale tributario alla casa comune del diritto penale, valorizzando fino in fondo la funzione di difesa dei valori consolidati, con un'attenta selezione dei comportamenti effettivamente lesivi e, come tali, meritevoli della massima sanzione¹⁸. In buona sostanza, l'intervento del giudice pe-

¹⁶ Cfr. Cass. pen., S.U., 21 maggio 1998, n. 10, in *Foro it.*, 1998, II, c. 421.

¹⁷ A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2011, p. 54.

¹⁸ In questo senso E. MUSCO-F. ARDITO, *op. cit.*, p. 17.

nale doveva tornare ad essere la soluzione ultima, l'*extrema ratio*, cui far ricorso solo e soltanto in presenza di serie violazioni degli interessi finanziari dello Stato, lasciando all'autorità amministrativa il compito di intervenire a reprimere le condotte meno gravi.

In questo contesto ha visto la luce la seconda grande riforma della materia: con la l. n. 205/1999 il Governo veniva delegato ad emanare un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, procedendo alla abrogazione del Titolo I della l. n. 516/1982 nonché di tutte le altre fattispecie incompatibili con la nuova disciplina¹⁹.

¹⁹ Art. 9, l. n. 205/1999 (legge delega):

«Il Governo è delegato ad emanare, entro otto mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, procedendo all'abrogazione del titolo I del decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e delle altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina.

Il decreto legislativo sarà informato ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) prevedere un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, punite con pena detentiva compresa tra sei mesi e sei anni con esclusione del ricorso a circostanze aggravanti ad effetto speciale, caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta, aventi ad oggetto:

1) le dichiarazioni annuali fraudolente fondate su documentazione falsa ovvero su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile;

2) l'emissione di documenti falsi diretti a consentire a terzi la realizzazione dei fatti indicati nel numero 1);

3) l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali e le dichiarazioni annuali infedeli;

4) la sottrazione al pagamento o alla riscossione coattiva delle imposte mediante compimento di atti fraudolenti sui propri beni o altre condotte fraudolente;

5) l'occultamento o la distruzione di documenti contabili;

b) prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi;

c) prevedere che le soglie di cui alla lettera b) siano articolate in modo da:

1) escludere l'intervento penale al di sotto di una determinata entità di evasione, indipendentemente dai valori dichiarati;

2) comportare l'intervento penale soltanto quando il rapporto tra l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi e l'entità dei componenti reddituali o del volume d'affari dichiarati sia superiore ad un determinato valore;

3) comportare, in ogni caso, l'intervento penale quando l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi raggiunga, indipendentemente dal superamento della soglia proporzionale, un determinato ammontare in termini assoluti;

4) prevedere nelle ipotesi di omessa dichiarazione una soglia minima di punibilità inferiore a quella prevista per i casi di infedeltà;

d) prevedere sanzioni accessorie adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie, desunta in particolare dalle caratteristiche della condotta e della sua offensività per gli interessi dell'erario;

e) prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno;

f) prevedere la non punibilità di chi si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

g) uniformare la disciplina della prescrizione dei reati a quella generale, salvo le deroghe rese opportune dalla particolarità della materia penale tributaria;

Le scelte di fondo della riforma si concentravano essenzialmente: *a)* nel superamento del modello del reato prodromico; *b)* nella riduzione del numero delle fattispecie penalmente rilevanti; *c)* nella limitazione della sanzione penale alle sole violazioni concernenti le imposte che generano il maggior gettito, ovvero quelle sui redditi e sul valore aggiunto; *d)* nell'assegnare rilevanza alla sola dichiarazione annuale; *e)* nel contenimento dell'intervento del giudice penale ai soli fatti di evasione connotati da particolare gravità in ragione del superamento di precisi limiti soglia; *f)* nell'incentivazione al risarcimento del danno erariale mediante specifiche circostanze attenuanti; *g)* nella rinnovata disciplina dei rapporti fra sistema sanzionatorio penale e sistema sanzionatorio amministrativo, con l'esclusione del cumulo tra le due misure punitive (principio di specialità). Attraverso l'introduzione delle soglie di punibilità, dell'esclusione del tentativo e della modulazione delle fattispecie criminose in ottica esclusivamente dolosa, il legislatore della riforma ha così optato apertamente per la criminalizzazione delle sole violazioni più gravi, senza più considerare meritevoli di attenzione le fasi preliminari o prodromiche all'illecito.

Sulla scorta di tali indicazioni è stato perciò approvato il **d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74** recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9, l. 25 giugno 1999, n. 205, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* 31 marzo 2000, n. 76.

Duplici l'obiettivo perseguito: da un lato, approntare un adeguato sistema di tutela diretta al primario interesse dello Stato alla corretta percezione dei tributi superando, allo stesso tempo, i limiti e le lacune proprie dell'impostazione previgente e, dall'altro, di abbandonare definitivamente la logica del particolarismo, ricollocando il diritto penale tributario nell'alveo dei principi generali del diritto penale. Direttrice, quest'ultima, da cui il testo di legge inizialmente approvato non sembrava affatto distaccarsi, nonostante la previsione di alcune norme di carattere generale in tema di tentativo (art. 6, d.lgs. n. 74/2000); di concorso di persone (art. 9, d.lgs. n. 74/2000); di errore di diritto (art. 15, d.lgs. n. 74/2000); di prescrizione (art. 17, d.lgs. n. 74/2000) e di specialità (art. 19, d.lgs. n. 74/2000).

Il fulcro del rinnovato sistema sanzionatorio veniva individuato nei delitti in materia di dichiarazione (artt. 2, 3, 4 e 5, d.lgs. n. 74/2000), posti a tutela del **bene giuridico** rappresentato dall'interesse dello Stato alla percezione dei tributi (e non più alla mera trasparenza fiscale), tutti convergenti sulla fase dichiarativa (momento in cui si sintetizza il rapporto tra il contribuente e l'erario e nel quale l'evasione di imposta diventa definitiva) e su un numero ristretto di imposte fortemente tutelate (ossia esclusivamente quelle sui redditi e sul valore aggiunto).

Oltre alle fattispecie in tema di dichiarazione, il legislatore ha inizialmente pre-

b) individuare la competenza territoriale sulla base del luogo in cui il reato è stato commesso, ovvero, ove ciò non fosse possibile, del luogo in cui il reato è stato accertato;

i) prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa;

l) coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive».

visto ulteriori tre figure criminose in materia di documenti e pagamento di imposte, ritenute particolarmente gravi e lesive degli interessi dell'erario, e cioè a dire: il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, d.lgs. n. 74/2000, fattispecie cardine per la repressione delle frodi IVA); quello di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, d.lgs. n. 74/2000) e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, d.lgs. n. 74/2000)²⁰.

Dal punto di vista strutturale il d.lgs. n. 74/2000 si articola in **cinque titoli**.

Il **primo** dedicato alle **definizioni** che racchiude l'interpretazione per così dire "autentica" offerta dal legislatore ai principi ed agli istituti presenti all'interno del testo di legge.

Il **secondo**, a sua volta suddiviso in due capi, disciplina i **delitti in materia di dichiarazione** (Capo I) e i **delitti in materia di pagamento di imposte** (Capo II).

Il **terzo** è invece dedicato alla disciplina delle **disposizioni comuni**.

Il **quarto** a quella dei **rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti**.

Chiude il testo il **quinto** titolo contenente le **disposizioni di coordinamento e finali**.

Nei sedici anni di vigenza, il *corpus* normativo è stato oggetto di diversi correttivi (alcuni dei quali decisamente scomposti) e che hanno in taluni casi fatto riaffiorare gli spettri del passato, vale a dire la tendenza a modellare lo strumento repressivo penale al soddisfacimento di mere contingenze, col progressivo allontanamento dallo schema che voleva l'intervento della sanzione penale solo in presenza di significative lesioni all'interesse dello Stato alla percezione del tributo e solo in caso di comportamenti connotati da particolare insidiosità.

In ordine di tempo, il primo intervento si registra con la Finanziaria del 2005 (l. n. 311/2004) che ha integrato il Titolo II del Capo II con l'aggiunta dell'art. 10 *bis* recante la disciplina del reato di **omesso versamento di ritenute certificate**, cui ha fatto seguito il d.l. n. 223/2006 che ha introdotto, sempre nel medesimo contesto, gli artt. 10 *ter*, **omesso versamento di IVA**, e 10 *quater*, **indebita compensazione**, entrambe con un rinvio, in quanto applicabili, alle disposizioni dell'art. 10 *bis*.

Salvo che per il delitto di indebita compensazione, si tratta di fattispecie di reato assai criticabili in quanto colpiscono il mero inadempimento all'obbligo di versamento; il contribuente, dopo aver integralmente dichiarato l'imposta e, quindi, in assenza di qualsivoglia connotato fraudolento, viene sanzionato esclusivamente per il mancato versamento di quanto dovuto.

Nel medesimo contesto, sul versante processuale, si è invece inopinatamente introdotto l'automatico raddoppio dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento in caso di violazione che comportasse l'obbligo di denuncia ai sensi del-

²⁰ Nonostante siano stati oggetto di critiche, motivate essenzialmente dall'essere costruiti come reati di pericolo (concreto e, quindi, comunque lontani dallo schema del reato prodromico), l'art. 8 e l'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 paiono inserirsi correttamente nello schema voluto con la riforma, andando a spezzare un importante anello della catena dell'evasione, pur nel rispetto del principio di necessaria offensività del fatto.

l'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000²¹. In buona sostanza l'amministrazione finanziaria, ritenendo sussistenti (a sua discrezione) nella condotta del contribuente indizi di reato, poteva beneficiare di un termine assai più ampio per concludere l'accertamento amministrativo (per l'appunto del doppio), semplicemente segnalando la relativa notizia alla competente procura della Repubblica. Inevitabile l'uso distorto di questo stravagante strumento, che ha comportato una vera e propria alluvione di denunce e segnalazioni, in moltissimi casi riferite a fatti penalmente non rilevanti ed unicamente tese a godere del beneficio generato dal prolungamento dei termini. Preso atto del totale fallimento di quest'impostazione, il legislatore, con la Finanziaria 2016 (l. n. 208/2015), ha scelto di eliminare questa previsione, stabilendo direttamente un termine maggiore a beneficio dell'amministrazione, del tutto slegato dall'accertamento di eventuali illeciti penal-tributari.

Il terzo intervento in ordine cronologico risale al 2007 (l. n. 244/2007, Finanziaria 2008), e si caratterizza per l'inasprimento dell'apparato sanzionatorio mediante l'introduzione, attraverso il richiamo, in quanto applicabili, delle disposizioni dell'art. 322 *ter* c.p., della **confisca**, anche nella forma **per equivalente**, nel caso di condanna ovvero di applicazione pena *ex artt.* 444 e s. c.p.p., per i delitti di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11, d.lgs. n. 74/2000.

Ad opera del d.l. n. 78/2010, convertito con l. n. 122/2010, è stato invece parzialmente riscritto il reato dell'art. 11, d.lgs. n. 74/2000 (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte), attraverso l'introduzione, al secondo comma, di una specifica sanzione volta a colpire il mendacio in sede di transazione fiscale.

Il quinto intervento di modifica (decisamente significativo quanto alla sua portata) si deve al d.l. n. 138/2011 (convertito con la l. n. 148/2011) con il quale il legislatore, sull'onda della grave crisi finanziaria che stava interessando l'eurozona, ha ritenuto di mettere di nuovo mano alla disciplina del d.lgs. n. 74/2000, con provvedimenti che, al di là del condivisibile ed auspicato allungamento dei termini di prescrizione dei reati di frode fiscale, sono lo specchio di una politica criminale dell'emergenza, certamente dissonante rispetto ai principi ispiratori della riforma del 2000, e che ha prodotto effetti indubbiamente deteriori. Non si capisce, infatti, in che misura la sanzione penale – che, come noto, sopraggiunge a distanza di tempo dal fatto illecito e che, soprattutto, è la cartina di tornasole del fallimento delle politiche di prevenzione – potesse, nelle intenzioni, contribuire alla stabilizzazione finanziaria ed allo sviluppo del Paese, ma tant'è.

Le modifiche hanno dunque riguardato: *a*) il sensibile abbassamento delle soglie di punibilità; *b*) l'eliminazione delle ipotesi attenuate previste dall'art. 2, co. 3, e 8, co. 3, d.lgs. n. 74/2000; *c*) l'introduzione di una limitazione al patteggiamento, cui si può oggi avere accesso solo previo pagamento del debito tributario, comprensivo

²¹ Cfr. art. 37, co. 24, 25 e 26, d.l. n. 223/2006, disposizioni che si applicano a decorrere dal periodo di imposta per il quale alla data di entrata in vigore del provvedimento in parola sono ancora pendenti i termini di cui all'art. 43, d.p.r. n. 600/1973 e dell'art. 57, d.p.r. n. 633/1972.

di interessi e sanzioni; *d*) la riduzione dalla metà ad un terzo per l'attenuante dell'art. 13, d.lgs. n. 74/2000; *e*) l'incremento di un terzo dei termini di prescrizione per i delitti di cui agli artt. da 2 a 10, d.lgs. n. 74/2000; *f*) l'impossibilità di concedere la sospensione condizionale della pena per le violazioni di particolare gravità (artt. da 2 a 10, d.lgs. n. 74/2000).

Con il d.l. n. 201/2011 (convertito con l. n. 241/2011), è stato introdotto il reato di esibizione di falsa documentazione e comunicazione di notizie non vere, ossia di una specifica fattispecie di reato che tutelava il rapporto fra contribuente e amministrazione finanziaria.

Abbiamo così assistito, in appena undici anni, all'adozione di ben sei provvedimenti di modifica che hanno, di fatto, ridisegnato i connotati di un articolato normativo che appariva bisognoso, al più, di marginali ritocchi. Proprio per questo, come già accaduto in passato, il ricorso poco attento allo strumento penale, impiegato per colpire fatti non particolarmente gravi di mancata riscossione o come strumento sussidiario al procedimento tributario di accertamento (si pensi alle *querelle* giurisprudenziali sulla rilevanza penale dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale), ha indotto il legislatore ad un nuovo e piuttosto diffuso intervento.

Il **d.lgs. n. 158/2015**, emanato in attuazione della delega fiscale conferita al Governo con l'art. 8, l. 11 marzo 2014, n. 23 ed entrato ufficialmente in vigore il 22 ottobre 2015, ha apportato – per la settima volta – modifiche al testo del d.lgs. n. 74/2000, questa volta nell'ottica di circoscriverne l'ambito applicativo ai fatti particolarmente dannosi per gli interessi finanziari dello Stato, correggendo alcune delle storture frutto di scelte forse poco ponderate del passato. Un'opera di revisione, come lo stesso legislatore tiene a precisare²², certamente importante, che tocca alcuni punti nevralgici del sistema sanzionatorio ma che al contempo, pensiamo alla questione del cumulo sanzionatorio e del *ne bis in idem*, lascia ancora più di un nervo scoperto.

La Relazione illustrativa individua le priorità da garantire, e cioè a dire una revisione del modello punitivo volta essenzialmente a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta punitiva dell'ordinamento di fronte a condotte illecite; nel rafforzamento della competitività del Paese a livello internazionale, con al centro la stabilità del quadro giuridico, da intendersi riferita non solo alla disciplina sostanziale dei singoli tributi o alla trasparenza e semplificazione dei rapporti fiscali, ma anche alla predeterminazione delle condotte illecite, alla certezza della misura sanzionatoria, alla rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione ed alla percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo. L'art. 8 ha perciò delineato importanti linee guida finalizzate, da un lato, ad articolare meglio i rapporti tra sistema sanzionatorio penale e amministrativo, regolati, come noto, dal principio di specialità

²² Cfr. *Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio*, in www.camera.it.

tà, e, dall'altro, a ridurre l'area di intervento della sanzione per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo.

Importante la riduzione dei fatti potenzialmente illeciti, operata attraverso il ripensamento e la rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, così da garantire una più efficace risposta al reato e, nello stesso tempo, riservando all'autorità amministrativa il compito di reprimere le condotte che si connotano per un disvalore diverso e minore²³.

Le linee guida tracciate si sono tradotte in particolare:

1. nell'arricchimento delle definizioni contenute all'art. 1, d.lgs. n. 74/2000 attraverso: (i) la modifica alla lett. b) che ora indica, fra gli elementi attivi o passivi, anche le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta (come per esempio i crediti di imposta e le ritenute); (ii) l'ulteriore specificazione, alla lett. f), di che cosa si debba intendere per imposta evasa e infine (iii) l'aggiunta delle lett. g *bis*) e g *ter*) che recano la definizione delle “operazioni simulate oggettivamente ovvero soggettivamente” e dei “mezzi fraudolenti”;

2. nella esplicita esclusione dall'alveo del penalmente rilevante dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto (art. 10 *bis*, l. 27 luglio 2000, n. 212, richiamato dall'art. 1, co. 1, lett. g *bis*, d.lgs. n. 74/2000);

3. nell'ampliamento della portata applicativa del delitto di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000 anche alle dichiarazioni sui redditi o sul valore aggiunto diverse da quelle annuali;

4. nella riformulazione dell'art. 3, d.lgs. n. 74/2000 mediante l'ampliamento dei confini applicativi della fattispecie;

5. nella revisione dell'art. 4, d.lgs. n. 74/2000 con: (i) l'innalzamento delle soglie di punibilità; (ii) la specifica circoscrizione delle condotte penalmente rilevanti ai soli elementi passivi inesistenti e (iii) l'intervento sul tema delle valutazioni;

6. nella modifica dell'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 con: (i) l'inasprimento del trattamento sanzionatorio; (ii) l'innalzamento della soglia di punibilità e (iii) l'introduzione della nuova fattispecie relativa alla omessa presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta;

7. nell'abrogazione dell'art. 7, d.lgs. n. 74/2000 in tema di rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio;

8. nell'innalzamento della pena per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, art. 10, d.lgs. n. 74/2000, ora nella nuova cornice compresa fra un anno e sei mesi e sei anni;

9. nell'innalzamento delle soglie di punibilità degli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, d.lgs. n. 74/2000 elevate, rispettivamente, da cinquantamila a centocinquantamila euro

²³ Così la *Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio*, cit., pp. 1 e 2.

per l'omesso versamento delle ritenute e da cinquantamila a duecentocinquantamila euro per l'omesso versamento dell'IVA;

10. nella ridefinizione del delitto di indebita compensazione (art. 10 *quater*, d.lgs. n. 74/2000) attraverso la sua scissione in due distinte ipotesi a seconda che il credito utilizzato dal contribuente sia: (i) non spettante e superiore ad euro cinquantamila (reclusione da sei mesi a due anni) ovvero (ii) inesistente e superiore ad euro cinquantamila (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni);

11. nell'inserimento di una specifica disposizione per regolare la confisca e che sostituisce il richiamo alle disposizioni dell'art. 322 *ter* c.p. (art. 12 *bis*, d.lgs. n. 74/2000);

12. nell'inserimento della speciale causa di non punibilità per pagamento del debito tributario in relazione alle fattispecie non fraudolente (art. 13, d.lgs. n. 74/2000);

13. nella rimodulazione verso l'alto (fino alla metà) della misura della riduzione della pena per la circostanza attenuante del pagamento del debito tributario e l'inserimento dell'aggravante dell'ausilio tecnico da parte del professionista che presta le proprie competenze al fine di favorire l'evasione fiscale del contribuente (art. 13 *bis*, d.lgs. n. 74/2000);

14. nell'abrogazione dell'art. 16, d.lgs. n. 74/2000 in materia di adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive;

15. nell'introduzione di una specifica disposizione in tema di custodia giudiziale dei beni sequestrati diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie (art. 18 *bis*, d.lgs. n. 74/2000).

Chiara la volontà di addivenire ad un sostanziale e cospicuo arretramento dell'intervento penale, attuato attraverso la revisione in forma più mite del delitto di dichiarazione infedele, l'innalzamento delle soglie di punibilità e l'impiego delle nuove cause di esclusione della punibilità nel caso di integrale pagamento del debito tributario. L'ennesimo intervento in materia di reati fiscali dà l'impressione, come osservato in dottrina, di un legislatore che procede a tentoni, senza avere ben chiari gli obiettivi di politica criminale che intende perseguire²⁴.

Basta infatti passare in rassegna le modifiche che hanno interessato il d.lgs. n. 74/2000 dalla sua introduzione ad oggi, per rendersi conto di essere di fronte ad un *corpus* normativo ormai spurio e per certi versi distante dall'archetipo pensato e voluto per rimediare alle profonde inefficienze della l. n. 516/1982.

Fatta questa breve introduzione, nel prosieguo del capitolo si tratteranno alcuni dei principali temi di carattere generale, ponendo le basi per la successiva analisi dei singoli istituti e delle singole fattispecie di reato.

²⁴ A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 1, p. 14.

2. Definizioni

Il legislatore della riforma ha scelto di far precedere alle singole fattispecie penal-tributarie una specifica norma definitoria che, in apertura, contenesse l'esplicitazione di tutti i principali istituti che si rinvenivano nella descrizione delle varie figure criminose, allo scopo di ridurre il più possibile i contrasti interpretativi sulle nozioni chiave utilizzate in tutto il tessuto normativo.

L'art. 1, d.lgs. n. 74/2000 dispone perciò che: «*ai fini del presente decreto legislativo:*

a) per “*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*” si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

b) per “*elementi attivi o passivi*” si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;

c) per “*dichiarazioni*” si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge;

d) il “*fine di evadere le imposte*” e il “*fine di consentire a terzi l'evasione*” si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il “*fine di evadere le imposte*” ed il “*fine di sottrarsi al pagamento*” si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

f) per “*imposta evasa*” si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili;

g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

g-bis) per “*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;

g-ter) per “*mezzi fraudolenti*” si intendono condotte artificiose attive nonché

quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà».

Esaminiamoli per ordine.

La nozione di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** – lett. a) – fa riferimento all'elemento documentale che è alla base del più diffuso sistema di evasione e che consente di modificare artificiosamente i costi sulla base di spese in realtà mai sostenute. Si tratta, in sostanza, di documentazione che attesta un "affare" privo in tutto o in parte di riscontro fenomenico; la falsità si può presentare sia in forma **oggettiva** che **soggettiva**, a seconda che l'operazione non sia avvenuta del tutto ovvero sia avvenuta solo in parte (falsità oggettiva) oppure sia intervenuta fra soggetti diversi da quelli che compaiono indicati sul documento fiscale (falsità soggettiva).

Il legislatore ha cura altresì di precisare che assumono rilevanza a fini penali solo le fatture o gli altri documenti contabili aventi analogo valore probatorio in sede tributaria (scontrini, ricevute fiscali e simili); escludendo quindi dal novero degli atti rilevanti quelli meramente provvisori.

Gli **elementi attivi o passivi** – lett. b) – sono tutte le poste che concorrono a formare la contabilità o il monte reddituale del soggetto passivo di imposta, come ad esempio gli incassi o le spese sostenute e documentate. Sono ora, per effetto delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158/2015, elementi attivi o passivi rilevanti (specie ai fini dell'applicazione del rinnovato reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) anche le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta, come i **crediti di imposta** e le **ritenute**; elementi cioè che non incidono sulla quantificazione della base imponibile bensì solo sulla determinazione della somma da versare a titolo di imposta. Si tratta di una modifica di assoluta rilevanza e che segna una importante svolta rispetto alla prima impostazione.

In origine, infatti, il legislatore aveva scelto di tutelare, attraverso le fattispecie delittuose degli artt. 2, 3 e 4, d.lgs. n. 74/2000, la veridicità nella formazione della base imponibile, per poi lasciare sguarnita dal presidio quella successiva del calcolo dell'imposta da versare. Ed invero, una volta determinata la base imponibile ed applicate le aliquote previste dalla norma tributaria, il *quantum* che il contribuente deve all'erario può ulteriormente essere defalcato attraverso lo scomputo di eventuali crediti di imposta ovvero di ritenute già subite; ebbene, sino ad ora, il mendacio o la frode nella fase terminale della liquidazione, non costituivano condotta penalmente rilevante, potendosi avere il reato solo nel processo di formazione della matrice di calcolo dell'imposta. In altre parole, correttamente determinato il dato numerico di cui si è detto, era preclusa la strada alla contestazione del reato di dichiarazione fraudolenta o di dichiarazione infedele in relazione agli atti compiuti successivamente. Il legislatore, intervenendo sulla norma definitoria e sulla fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, pone così rimedio ad una rilevante lacuna del sistema.

Alla voce **dichiarazioni** – lett. c) – si puntualizza che per tali si intendono an-

che quelle presentate da coloro che agiscono in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto di imposta²⁵.

Il **fine di evadere le imposte** e il **fine di consentire a terzi l'evasione** – lett. d) – rappresentano la peculiare connotazione volitiva che caratterizza la maggior parte delle fattispecie di reato del d.lgs. n. 74/2000 (il **dolo specifico**) e comprendono, ove previsti nelle varie ipotesi criminose, anche il fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta (per i delitti in materia di dichiarazione come la dichiarazione fraudolenta o la dichiarazione infedele), nonché il fine di consentirli a terzi (per i delitti di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o l'occultamento/distruzione di documenti contabili).

Sempre in punto di elemento soggettivo alla lett. e) si precisa che il dolo specifico di chi agisce in veste di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche è riferito al rappresentato, nel senso che il fine di evadere le imposte riguarda quanto dovuto dai soggetti indicati.

Per **imposta evasa** – lett. f) – si intende la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione. Se la dichiarazione non viene presentata e si supera la soglia di rilevanza penale ivi prevista, si consuma il reato previsto e punito all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 nel cui ambito, per imposta evasa, si intende invece l'intero ammontare di quella dovuta e non versata; il tutto al netto delle somme che il contribuente (o un terzo) dovesse aver già corrisposto a titolo di acconto, ritenuta o, comunque, in pagamento prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del termine relativo. Ancora, non si considera evasa, l'imposta teorica collegata cioè ad una rettifica in diminuzione di perdite di esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili. L'intento del legislatore, con questa ulteriore precisazione, è di prevenire contestazioni squisitamente formali o teoriche, cioè non collegate ad una effettiva lesione degli interessi erariali, come nel caso dell'assorbimento o della riduzione sotto soglia dell'imposta evasa nella perdita di esercizio verificata in quel periodo o nelle annualità precedenti, a patto che sia utilizzabile ai fini del calcolo degli elementi detraibili per l'esercizio in contestazione. Tale definizione ha una portata marcatamente precettiva. Il legislatore ha cioè voluto fornire un'autonoma ricostruzione del concetto di imposta evasa (la cui determinazione in sede di accertamento del reato spetta esclusivamente al giudice penale) funzionale alle esigenze del nuovo assetto penalistico.

Secondo quanto stabilito alla lett. g), le **soglie di punibilità**, e cioè a dire l'indice numerico-quantitativo al cui superamento si ricollegano gli effetti penali stabiliti dalle norme che le contempiono, si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto in dichiarazione.

Nuove definizioni compaiono alle lett. g *bis*) e g *ter*) d.lgs. n. 74/2000 con riferimento, rispettivamente, alle **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** e ai **mezzi fraudolenti**.

²⁵ In punto di dichiarazioni rilevanti cfr. *infra*, par. 4.

Le prime sono quelle apparenti – diverse da quelle di elusione fiscale e abuso del diritto – poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero quelle riferite a soggetti fittiziamente interposti. Colpisce l'utilizzo del binomio del tutto inedito *oggettivo* o *sogettivo*, che sembra sostituirsi a quello tradizionalmente utilizzato di simulazione *assoluta* o *relativa*, a seconda che il negozio giuridico non persegua alcuno degli interessi rappresentati ovvero se ne prefigga di diversi. Nel tentativo di dare una spiegazione plausibile all'opzione legislativa, in particolare in virtù dei problemi di coordinamento derivanti dal persistere invariata della definizione di operazione inesistente di cui alla lettera a) dell'art. 1 (riferita al delitto dell'art. 2, d.lgs. n. 74/2000), alcuni commentatori, sul versante delle operazioni soggettivamente simulate, hanno ipotizzato che l'intento fosse di far migrare questa specifica categoria nell'alveo delle sussidiarie e meno severe disposizioni dell'art. 3, d.lgs. n. 74/2000, in particolare rispetto alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti²⁶. Si tratta tuttavia di una lettura eccessivamente lasca che infatti, di lì a poco, è stata messa in dubbio dalla Cassazione, espressasi in sede di analisi preliminare della riforma, nel senso di non ritenere scontata l'ipotesi che, per effetto del formale riferimento al compimento di operazioni simulate anche soggettivamente, il legislatore abbia inteso davvero allargare il campo di applicazione della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici erodendo la *vis* repressiva del più grave delitto dell'art. 2, d.lgs. n. 74/2000²⁷.

I mezzi fraudolenti – che il legislatore delegato preferisce rispetto all'espressione “comportamenti fraudolenti” – sono invece definibili alla stregua delle condotte artificiose o omissive che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

3. I soggetti penalmente responsabili

Come si vedrà trattando nel dettaglio delle singole fattispecie criminose, la maggior parte degli illeciti del d.lgs. n. 74/2000 sono classificabili, nonostante l'impegno del pronome indefinito «*chiunque*», nella categoria del **reato proprio**, ossia di quel particolare illecito che può essere commesso solo da chi riveste una determinata posizione od è titolare di un determinato obbligo previsto dall'ordinamento; i delitti in materia di dichiarazione, infatti, possono essere commessi esclusivamente dal contribuente tenuto alla presentazione di una delle dichiarazioni rilevanti o al versamento delle imposte ad esse relative.

Posto che le fattispecie criminose del d.lgs. n. 74/2000 sono costruite come **norme penali in bianco**, per l'individuazione del soggetto attivo occorrerà fare riferimento alla normativa tributaria di settore. In particolare, le disposizioni rile-

²⁶ Cfr. S. CAVALLINI, Osservazioni di “prima lettura” allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria, in www.penalecontemporaneo.it.

²⁷ Cfr. Cass., Ufficio del Massimario, rel. n. III/05/2015, in www.cortedicassazione.it, p. 17.

vanti sono quelle del d.p.r. n. 917/1986 (artt. 1, 2, 6, 23, 72 e 73) per le persone fisiche e le società; quelle del d.p.r. n. 600/1973 (art. 1) per i soggetti passivi nonché, in tema di IVA, quelle del d.p.r. n. 633/1972 (artt. 1 e 28). Oggigiorno, anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, che nel testo previgente annoverava fra i soggetti attivi i soli tenutari delle scritture contabili obbligatorie (con soggettività dunque ulteriormente ridotta), a seguito dell'eliminazione dell'inciso sul falso contabile, si ritiene, al pari delle altre fattispecie, ascrivibile a qualunque soggetto gravato da obblighi dichiarativi.

Sono invece costruiti come **reato comune** l'art. 8, d.lgs. n. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e l'art. 10, d.lgs. n. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili).

Se l'attribuzione della responsabilità penale al contribuente persona fisica è operazione tutto sommato agevole, altrettanto non può dirsi quando il fatto si contesta come commesso nell'**esercizio dell'impresa**.

Ed invero, per individuare i soggetti penalmente responsabili nell'ambito dell'impresa commerciale non è sufficiente far ricorso ai criteri di imputazione di matrice civilistica, ostandovi il principio di **personalità della responsabilità penale** sancito dall'art. 27, co. 1, Cost. che impone di punire solo e soltanto chi effettivamente ha agito *contra ius*, a prescindere dalla qualifica da costui formalmente rivestita. Ciò detto, occorre distinguere a seconda della natura dell'impresa e, quindi, in seno all'**impresa individuale** il soggetto penalmente responsabile si può individuare nell'**imprenditore** e/o nell'**institore** (art. 2203 e s. c.c.), ossia in chi ha la gestione e la rappresentanza dell'ente. L'institore, qualora sia preposto con ampi poteri di rappresentanza e di gestione, si deve considerare il responsabile principale dell'illecito penal-tributario, posto che l'ampiezza delle sue prerogative lo rende equiparabile, quanto ad obblighi e responsabilità, all'imprenditore.

Resta ferma la possibilità di imputare anche l'eventuale **imprenditore occulto**, ovvero colui il quale esercita di fatto la gestione dell'impresa dietro lo schermo di un soggetto terzo, generalmente un mero prestanome.

Nell'ambito delle **società di persone** (s.n.c.; s.a.s. e società semplice) enucleare il soggetto penalmente responsabile è invece operazione più complessa. Sul punto il legislatore ha ritenuto di intervenire con una specifica disposizione di legge, ovvero l'art. 1, co. 1, lett. c) ed e), d.lgs. n. 74/2000, a norma del quale per dichiarazioni «*si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto di imposta nei casi previsti dalla legge*» e «*il fine di evadere le imposte ed il fine di sottrarsi al pagamento si intendono riferiti alle società, all'ente o alla persona fisica per la quale agisce*». Per tale via si chiarisce che le norme incriminatrici trovano applicazione, oltre che in caso di coincidenza tra il soggetto attivo ed il contribuente persona fisica, anche nei confronti di chi opera in tale veste, soggetto cui è riferibile la dichiarazione dell'ente ovvero la finalità evasiva di quest'ultimo²⁸. Va da sé, per-

²⁸ *Relazione ministeriale*, in *Il Fisco*, 2000, 11, p. 3162.

tanto, che i soggetti diversi da quelli indicati non potranno essere chiamati a rispondere per l'illecito penal-tributario se non, sussistendone i presupposti, a titolo di concorso *ex art. 110 c.p.*²⁹.

Nelle società di persone l'amministrazione è conferita, salvo deroghe, digiuntamente a ciascun socio (art. 2257 c.c.). Sulla scorta di tale considerazione, sotto l'egida dell'abrogata disciplina, si riteneva che l'adempimento degli obblighi di matrice tributaria incombesse su ciascuno di essi³⁰; tuttavia, anche e soprattutto in considerazione del mutato contesto normativo, caratterizzato dalla presenza di fattispecie esclusivamente dolose, per sostenere la responsabilità penale, la mera qualifica di socio non è più sufficiente, dovendosi invece andare a verificare di volta in volta quale effettivamente sia stato il contributo criminale effettivamente prestato.

Nell'ambito della **società di fatto**, quando cioè l'impresa viene esercitata a prescindere da qualsivoglia atto formale, l'accertamento del reato dovrà parimenti passare attraverso l'analisi delle effettive responsabilità dei singoli. In tale contesto l'obbligo dichiarativo grava non solo sul soggetto che appare come imprenditore, ma su tutti i soggetti che della società stessa facciano parte come soci, parimenti tenuti agli obblighi contributivi e di tenuta della documentazione sociale. Nella società di fatto i criteri di identificazione a fini fiscali non coincidono con quelli civilistici e ciò in quanto, in materia tributaria, non si bada all'affidamento dei terzi, ma alla verifica circa l'esistenza dei presupposti per l'esazione del tributo. Da ciò la necessità di accertare l'effettiva sussistenza di tutti gli elementi costitutivi del vincolo sociale, non essendo sufficiente la semplice apparenza di esso, sia pure accompagnata dal ragionevole convincimento della sua esistenza.

In applicazione degli anzidetti principi la giurisprudenza ha affermato l'esistenza di una società di fatto fiscalmente rilevante nel caso di più soggetti che svolgevano attività i cui proventi confluivano in un fondo unitario, poi distribuito fra i soci. Secondo la Corte:

«la società di fatto, che eserciti attività di tinteggiatura (ed attività simili) deve essere equiparata ad una società in nome collettivo, poiché la produzione di servizi remunerati per conto di committenti ha natura commerciale (art. 5 comma 3 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597). È all'uopo sufficiente il fine di svolgere prestazioni, i cui compensi costituiscono un fondo unitario, distribuito tra i soci. La equiparazione suddetta comporta sia l'obbligo della tenuta delle scritture contabili, che quello di presentare la dichiarazione, anche in mancanza di reddito»³¹.

Non si è ritenuta invece sufficiente per dimostrare, a fini tributari, l'esistenza di una società di fatto il semplice reperimento di una scrittura privata di costituzione della stessa e ciò poiché

²⁹ F. BRIGHENTI, *I nuovi reati tributari*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 486.

³⁰ Cass. pen., Sez. III, 17 marzo 1989, imp. Barbiero, in *Giur. imp.*, 1990, p. 387.

³¹ Cass. pen., Sez. III, 8 febbraio 1994, imp. Grasso, in *Cass. pen.*, 1995, p. 1648.