

**LUISS GUIDO CARLI**

**LIBERA UNIVERSITÀ DEGLI STUDI SOCIALI**

**DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA**

**DOTTORATO DI RICERCA**

**IN**

**DIRITTO ED IMPRESA**

**XXVIII CICLO**

**IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO TRA QUESTIONI**

**PROBLEMATICHE E PROSPETTIVE DI RIFORMA**

**COORDINATORE**

**Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis**

**CANDIDATO**

**Mattia Zecca**

**TUTOR**

**Chiar.mo Prof. Paola Severino**

**Chiar.mo Prof. Maurizio Bellacosa**

**ANNO ACCADEMICO 2015-2016**

# IL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO TRA QUESTIONI PROBLEMATICHE E PROSPETTIVE DI RIFORMA

## INDICE

### INTRODUZIONE

#### CAPITOLO I

DAGLI ALBORI DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO ALLA RECENTE RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO IN MATERIA FISCALE

1. La legge n. 4 del 1929;
2. La cosiddetta legge “manette agli evasori” (L. n. 516 del 1982) ed il problema della impercettibilità della lesione del bene giuridico;
3. Sguardo di insieme sul d.lgs. n. 74/00: *ratio* ispiratrice e struttura del “nuovo” sistema penale tributario;
4. La legge delega n. 23 dell’11 marzo 2014: intenti e contenuti;
5. Le proposte del Consiglio dei Ministri e lo stato attuale della legislazione: uno sguardo di insieme al D.Lgs. n. 128 del 2015 ed al D.lgs. n. 158 del 2015.

#### CAPITOLO II

IL D.LGS. N. 74/00 E LE SUE SUCCESSIVE MODIFICAZIONI: PREVISIONI COMUNI E PECULIARITÀ DELL’ILLECITO PENAL-TRIBUTARIO

1. Premessa: il rapporto tra illecito penale e illecito tributario;
2. Gli elementi costitutivi dell’illecito penal-tributario sul piano oggettivo e soggettivo e la classificazione delle fattispecie incriminatrici;
3. Reato proprio e concorso di persone;
4. Delega di funzioni e responsabilità penale all’interno degli enti di grandi dimensioni;

5. La deroga al principio di inescusabilità dell'ignoranza della legge penale *ex art. 5 c.p.* e le speciali cause di non punibilità;
6. Ulteriori peculiarità del sistema penale tributario;
7. Le ulteriori modifiche apportate alle disposizioni comuni del sistema penale tributario dal D.lgs. n. 158 del 2015.

### CAPITOLO III

#### LE PRINCIPALI FATTISPECIE INCRIMINATRICI ALLA LUCE DEL D.LGS. N. 158 DEL 2015

1. I reati in materia di dichiarazione: la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione;
2. La punibilità delle condotte prodromiche rispetto alla dichiarazione: l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'occultamento o la distruzione di documenti contabili e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte;
3. I reati in tema di omesso versamento;
4. L'indebita compensazione.

### CAPITOLO IV

#### L'AMPLIAMENTO DELL'AREA DI RILEVANZA DEGLI ILLECITI PENAL-TRIBUTARI

1. Abuso del diritto ed elusione fiscale: origini e sviluppo;
2. Il caso "Dolce & Gabbana" ed i recenti sviluppi giurisprudenziali;
3. Il transfer pricing e le altre operazioni ricondotte alle ipotesi di elusione fiscale;
4. Le innovazioni introdotte nel c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente e gli effetti sul tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale;
5. Le soglie di punibilità ed il ridimensionamento operato dalla Corte Costituzionale;
6. La responsabilità della cosiddetta "testa di legno".

## CAPITOLO V

### IL RAPPORTO TRA IL NUOVO DIRITTO PENALE TRIBUTARIO ED I PRINCIPI FONDAMENTALI DEL SISTEMA

1. I principi costituzionali ispiratori del sistema;
2. L'attualità del rispetto dei principi costituzionali: tassatività e certezza del diritto;
3. Il principio di colpevolezza tra accertamento ed esigibilità della condotta;
4. La percezione dell'offesa (e la graduazione operata attraverso le soglie di punibilità);
5. La violazione del *ne bis in idem* nel rapporto tra illecito penale ed illecito tributario.

### CONCLUSIONI

## INTRODUZIONE

Se la presenza dello Stato nell'economia è stata caratterizzata, negli ultimi anni, da una decisa riduzione della sua incisività, nel settore tributario, stante soprattutto l'attuale crisi economico-finanziaria, l'operatività delle autorità statuali si afferma ancora come piuttosto marcata.

La normativa di settore, invero, è presidiata da un corredo di sanzioni che corrono sul parallelo binario del diritto penale e del diritto amministrativo.

Nel corso degli anni, tuttavia, la disciplina penale volta a tutelare l'adempimento degli obblighi tributari ha subito numerose modifiche, passando da un modello fondato sull'anticipazione della punizione delle condotte dei contribuenti "infedeli", attraverso la previsione di reati di pericolo ed il cumulo della sanzione penale con quella amministrativa, ad un modello – inaugurato con l'entrata in vigore del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, emanato in attuazione della Legge delega 25 giugno 1999, n. 205 – che pone l'accento sulla violazione degli obblighi in materia di dichiarazione e di versamento dell'imposta, offrendo un ruolo centrale, nella costruzione delle fattispecie, all'evasione fiscale ed introducendo il principio di specialità anche nell'applicazione tra illecito penale ed amministrativo.

Tale impostazione è stata, da ultimo, confermata con la riforma delle sanzioni penali tributarie attuata con il D.lgs. n. 158 del 2015, che ha modificato il D.lgs. n. 74 del 2000, intervenendo non solo sulla

formulazione del fatto tipico delle diverse fattispecie, ma anche sulla punibilità del contribuente, innalzando le soglie previste dai singoli illeciti ed introducendo speciali cause di non punibilità connesse al pagamento spontaneo dell'imposta evasa.

Se, quindi, anche a seguito dell'ultima riforma, pare individuarsi la volontà del Legislatore di affidare alla sanzione penale il ruolo di *extrema ratio* (come in effetti dovrebbe essere), l'accento posto sull'idoneità "scriminante" della *voluntary disclosure* evidenzia ancora una volta, nella costruzione del sistema penale tributario, l'importanza della ragion di Stato e, quindi, dell'interesse dell'Erario alla tempestiva e completa riscossione delle imposte.

Si tratta, ad ogni modo, di un interesse che deve convivere, nelle forme di un rispetto reciproco, con la libertà di iniziativa economica privata nonché con gli altri diritti e con le tutele previste, anche a livello costituzionale, in favore dei singoli nell'ambito dell'ordinamento.

È indubbio, infatti, come il diritto penale tributario contribuisca a delimitare, sul piano normativo, l'area di liceità dell'agire, economico e non, dei consociati, i quali – sia che operino come singoli, sia che costituiscano un'impresa - abbisognano di un perimetro definito e agevolmente riconoscibile in cui muoversi.

In tale contesto, dunque, la normativa tributaria rappresenta una parte irrinunciabile di quella rete di regole che delimita e condiziona l'agire del singolo e dell'impresa.

Sotto questo profilo, nell'ambito del diritto penale tributario vanno affermate con particolare forza le istanze di certezza del diritto,

realizzate attraverso il rispetto del principio di legalità, con particolare riferimento ai corollari di tassatività e determinatezza delle fattispecie.

Invece, a fronte di un diritto penale tributario che sembra deciso ad ingerirsi sempre meno nella vita e nelle scelte degli operatori economici, si assiste ad un fenomeno di ampliamento dell'area del penalmente rilevante ad opera del diritto vivente.

Muovendo da una sintetica analisi delle varie riforme che si sono succedute in materia tributaria e, quindi, della *ratio* ad esse di volta in volta sottostanti, si è potuto osservare come la giurisprudenza abbia, nel tempo, dato rilievo ad una serie di comportamenti del contribuente cui è stato attribuito rilievo penale nonostante non fossero sussumibili, in assenza di idonea interpretazione, in alcuna delle fattispecie contemplate dal D.lgs. n. 74 del 2000.

Al riguardo, non può non menzionarsi, *in primis*, il fenomeno dell'elusione fiscale.

Se la pianificazione fiscale rappresenta, infatti, un momento importante della vita degli operatori economici, è evidente che la scelta tra più regimi fiscali alternativi, messi a disposizione dall'ordinamento con pari dignità, è lecita nei limiti in cui essa non degeneri nell'abuso di uno strumento giuridico diretto a conseguire un vantaggio fiscale nel contesto di un'operazione priva di altrimenti valide ragioni economiche, talvolta sfruttando le lacune inevitabilmente presenti nella normativa tributaria.

Il fenomeno dell'elusione si sostanzia, infatti, nell'utilizzo strumentale di istituti giuridici volto a perseguire un fine diverso da

quello per cui tali istituti sono stati creati. In ambito tributario, tale fine coincide con la riduzione del carico fiscale.

Nell'affrontare il tema dell'eventuale rilevanza in sede penale dell'elusione - sino a giungere alla recente introduzione dell'art. 10-bis all'interno dello Statuto dei Diritti del Contribuente -, con il presente lavoro ci si preoccupa, quindi, di fare i conti con la necessità di rispettare il canone della tassatività della fattispecie incriminatrice imposto dal principio di legalità, nonché il principio della libertà della pianificazione fiscale, espressamente previsto tanto a livello interno che sovranazionale.

In mancanza di un preciso riferimento del legislatore, infatti, non può invocarsi l'applicazione della più grave tra le sanzioni in relazione ad un comportamento che, lungi dal rappresentare la violazione di una specifica disposizione e, dunque, un illecito, si traduca invece in una condotta, di per sé lecita, ma strumentale all'ottenimento di un vantaggio non riconosciuto.

Allo stesso modo e con lo stesso spirito si è intenzionati a prendere in considerazione ulteriori fenomeni presenti nella realtà economica e giuridica attuale – quali, ad esempio, il problema della responsabilità dell'*extraneus* nel reato proprio tributario, il rispetto del divieto del *ne bis in idem* nel rapporto tra illecito amministrativo e illecito penale, il dibattito sulla qualificazione giuridica delle soglie di punibilità – analizzando come essi si atteggiino e vengano affrontati dal diritto vivente, per poi vagliarne la compatibilità con i principi, costituzionali e non, ispiratori del sistema, con particolare riferimento a quelli di offensività e colpevolezza.



Lo scopo del presente lavoro, quindi, non è solo quello di esaminare l'evoluzione del sistema tributario all'interno del nostro Paese, con la finalità di individuare la *ratio* delle scelte legislative di volta in volta adottate, nonché la rispondenza delle stesse a delle contingenze storiche ovvero ad una effettiva pianificazione del sistema, bensì anche quello di comprendere se le istanze del Legislatore siano effettivamente recepite dal diritto vivente nella risoluzione di quella casistica di fenomeni che si pone al di fuori del tenore letterale delle singole fattispecie incriminatrici e che ha, pertanto, sollevato nel tempo annosi problemi interpretativi.

Atteso, poi, che nelle more dell'elaborazione del lavoro è entrato in vigore anche il nuovo sistema di sanzioni degli illeciti penali tributari, introdotto dal D.lgs. n. 158 del 2015, ci si è posti l'obiettivo di effettuare un'analisi delle nuove norme, in comparazione con le precedenti, ed individuare quale sia il nuovo assetto delle fattispecie incriminatrici contemplate nel D.lgs. 74 del 2000, non solo per comprendere se la direzione del diritto penale tributario sia ormai univocamente tracciata nel solco della *ratio* del decreto del 2000, ma soprattutto per verificare se e in che misura le modifiche legislative siano idonee a sopire alcuni dibattiti interpretativi sorti nella vigenza delle norme precedenti.

## CAPITOLO I

### DAGLI ALBORI DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO ALLA RECENTE RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO IN MATERIA FISCALE

SOMMARIO: 1. La legge n. 4 del 1929. – 2. La cosiddetta legge “manette agli evasori” (L. n. 516 del 1982) ed il problema della impercettibilità della lesione del bene giuridico. 3. Sguardo di insieme sul d.lgs. n. 74/00: *ratio* ispiratrice e struttura del “nuovo” sistema penale tributario. – 4. La legge delega n. 23 dell’11 marzo 2014: intenti e contenuti. – 5. Le proposte del Consiglio dei Ministri e lo stato attuale della legislazione: uno sguardo di insieme al D.Lgs. n. 128 del 2015 ed al D.Lgs. n. 158 del 2015.

#### **1. La legge n. 4 del 1929.**

Secondo una definizione consolidata, appartengono al diritto tributario le norme che disciplinano sia l’esercizio e i limiti della potestà normativa che l’attuazione del prelievo attraverso l’accertamento, la riscossione, l’applicazione delle sanzioni e la tutela contenziosa.

Il diritto tributario è, quindi, un complesso di norme e principi che, non essendo raccolto in un corpo organico, è

stato storicamente destinato a venire in contatto con altri settori del diritto. Ad esempio, con le norme costituzionali che pongono principi e limiti in materia di prestazioni imposte, ovvero di tributi, oltre che con il diritto amministrativo, cui sono riconducibili le numerose norme sull'organizzazione e l'agire dell'Amministrazione finanziaria, nonché sull'impugnazione dei suoi atti.

Una larga area del diritto tributario interferisce poi, per quanto in questa sede di maggiore interesse, con il diritto penale, atteso che alcune condotte già sanzionate sul mero piano amministrativo sono idonee ad assumere rilievo quali illeciti penali, in ragione della loro peculiare offensività.

Nonostante tale vocazione, per così dire, trasversale del diritto tributario, si è storicamente affermato il principio del «particolarismo»<sup>1</sup> di tale ramo del sapere giuridico, con il quale non solo si tende ad evidenziare il carattere di autonomia delle disposizioni costituenti il *corpus* di diritto tributario, quanto soprattutto la capacità delle medesime di derogare ai principi generali dell'ordinamento in forza della cosiddetta ragione fiscale<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> La formula deriva dal GENY, F., *Le particularisme du droit fiscal*, in *Rev. trim. dr. civ.*, 1931, 797 ss. ed è stata ripresa dal D'AMELIO, M., *L'autonomia dei diritti, in particolare del diritto finanziario, nell'unità del diritto*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, I, 1 ss. La sua critica si veda già in GIANNINI, A.D., *I Concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 17 e, con l'esposizione delle diverse argomentazioni via via prospettate dalla dottrina in RASTELLO L., *Diritto tributario*, Padova, 1947. Sull'argomento si veda anche FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, 1991.

<sup>2</sup> Sulla legittimazione del diritto tributario ad esprimere disposizioni derogatorie rispetto alle norme comuni, si vedano TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*,

Il particolarismo tributario ha trovato piena espressione nella prima disciplina organica emanata in tema di violazioni penali tributarie, ossia la Legge n. 4 del 7 gennaio 1929, contenente «Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie»<sup>3</sup>, la quale non si limitava a disciplinare l'intervento repressivo criminale, ma aveva ad oggetto l'intero diritto punitivo tributario, comprendendo la disciplina delle violazioni punite con la sola sanzione pecuniaria amministrativa e/o con soprattasse ed attribuendo per la prima volta ad una sezione di Polizia, denominata Polizia Tributaria, il ruolo di accertamento in materia di fiscale.

Con tale prima raccolta di disposizioni in materia fiscale, venivano stabilite, sul piano penale, una serie di norme derogatorie all'emanando Codice Rocco, quasi a voler affermare l'autonomia e l'indipendenza del diritto penale tributario rispetto alle disposizioni codicistiche, al punto

---

Parte generale, X Ed., Torino, 2009, 79.; D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, 83; CARBONE C.-TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, 83, nonché TRAPANI M., *L'art. 20 della legge 7 gennaio 1929 n. 4 e la cosiddetta ultrattività delle norme penali tributarie*, in *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 1984, 229-230.

<sup>3</sup> In verità, già la giurisprudenza del primo dopoguerra ritenne indispensabile considerare le anomalie del momento storico, esprimendo un filone interpretativo che sottrasse le norme eccezionali e temporanee alle regole del Codice Zanardelli, soprattutto sul piano della loro operatività temporale. Faceva, così, capolino il concetto di «leggi contingenti», che includevano quelle finanziarie, ricostruito dalla Suprema Corte nel senso di leggi destinate a soddisfare bisogni per loro natura modificabili nel tempo, tendenzialmente identificati con i bisogni modellabili sulle condizioni dell'economia nazionale. Per una disamina della giurisprudenza dell'epoca sul punto, si rinvia a DEMATTEIS F., *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933, p- 60 e seguenti.

che parte della dottrina ha parlato di «micro parte generale» di diritto penale<sup>4</sup>.

Le norme più significative sul punto sono quelle che introducevano la cosiddetta «pregiudiziale tributaria», il principio di fissità e quello di ultrattività della norma penale tributaria.

L'art. 21 ultimo comma, infatti, prevedeva che «per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti, l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tali materia». La norma andava letta in combinato disposto con l'art. 18, secondo cui «se il contravventore debba rispondere, oltre che della contravvenzione, del pagamento del tributo, l'autorità finanziaria può procedere alla riscossione del tributo medesimo, senza attendere l'esito del giudizio penale».

Da una parte, quindi, si affermava l'autonomia del processo tributario rispetto a quello penale e, dall'altra, si riconosceva la preminenza, in termini di accertamento, del primo rispetto al secondo, al punto che il giudizio penale doveva attendere, per essere celebrato, la definitività dell'accertamento fiscale.

Il combinato disposto di queste due disposizioni si mostrava coerente con l'intero impianto della legge, la

---

<sup>4</sup> In questo senso, LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 35.

quale attribuiva, nel complesso, alla sanzione penale un ruolo secondario, privilegiando l'irrogazione di sanzioni meramente pecuniarie, per lo più di natura amministrativa e, comunque, sempre alternative rispetto a quella penale, al fine di garantire l'interesse alla riscossione del tributo più che le istanze punitive ai danni del singolo.

Di conseguenza, anche l'accertamento di natura penale veniva in secondo piano. In tal modo, però, pur perseguendo in prima battuta l'interesse dello Stato alla percezione del tributo, si rendevano insopportabilmente lunghi i tempi del giudizio penale, elidendo in maniera più che significativa l'efficacia del modello repressivo di stampo penalistico.

Secondo il principio di fissità<sup>5</sup>, statuito dall'art. 1 co. 2 della L. n. 4 del 1929, le previsioni contenute nella medesima legge non avrebbero potuto 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. In questo modo, le norme della legge in parola presentavano una peculiare resistenza ad eventuali provvedimenti abrogativi futuri che, per essere effettivi, avrebbero dovuto contenere un grado di specificità non comune, perseguendo in tal modo il consolidamento della

---

<sup>5</sup> Sull'argomento, NUVOLONE P., *La fissità della legge penale finanziaria*, in *Nuvolone P., Trent'anni di diritto e procedura penale*, II, Padova, 1969, nonché D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *cit.*, Padova, 1984, 97-.

chiarezza normativo-sistemica messa in pericolo dal costume di interventi episodici sui singoli tributi, in assenza di una visione di carattere sistematico<sup>6</sup>.

Espressione della particolare forza passiva delle leggi penali tributarie era contenuta anche nel disposto dell'art. 23, che poneva un vincolo anche ai poteri di inapplicabilità del giudice penale rispetto ad una norma incriminatrice. In base a tale disposizione, infatti, «il giudice non può dichiarare, per effetto della disposizione del capoverso dell'art. 1, la inapplicabilità di norme penali contenute in leggi concernenti i singoli tributi, se prima non abbia promosso la decisione della Corte di Cassazione. A tal uopo dispone con ordinanza, anche d'ufficio, la sospensione del procedimento e la trasmissione degli atti alla Corte medesima. Questa delibera a Sezioni unite e la sentenza costituisce giudicato irrevocabile sul punto da essa deciso».

L'art. 20 della legge in esame conteneva, poi, una delle disposizioni più dibattute in materia di diritto tributario intertemporale, prevedendo, in piena deroga a quello che sarebbe stato l'art. 2 c.p., che «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, ancorchè le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al

---

<sup>6</sup> D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *cit*, Padova, 1984, 94-95.

tempo della loro applicazione». Si tratta del cosiddetto principio di ultrattività della norma penale tributaria<sup>7</sup>, in base al quale un soggetto avrebbe potuto essere punito per un illecito vigente al momento della commissione del fatto sebbene successivamente abrogato o modificato. Si stabiliva, in sostanza, il divieto di retroattività favorevole nel caso in cui ad una norma incriminatrice comune fosse seguita una disposizione penale finanziaria più favorevole.

Al di là della deroga al regime ordinario di successione delle leggi penali, la norma è stata sottoposta, nei lunghi anni della sua applicazione (solo, infatti, a far data dall'entrata in vigore dell'art. 24 del decreto legge n. 507 del 1999 il principio di ultrattività è stato vietato) a numerose interrogazioni rivolte alla Consulta, in ragione della possibile violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., sempre superando però, nonostante le

---

<sup>7</sup> Sul tema la dottrina è vastissima: *ex plurimis*, COSSEDDU A., *Punti fermi e aspetti problematici nella successione delle leggi penali finanziarie nel tempo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, MANZINI V., *L'ultrattività delle leggi penali finanziarie*, in *Riv. Dir. Fin. Scien. Fin.*, 1940, I, CARACCIOLI I., *Legalità e irretroattività in tema di leggi tributarie ed i principio costituzionale di eguaglianza*, in *Foro It.*, 1975, PAGLIARO A., *La legge penale nel tempo*, voce, in *Enc. Dir.*, XXIII, 1973, 1073, D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *cit.*, Padova, 1984, TRAPANI M., *cit.*, *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 1984, PODO C., *Successione di leggi penali*, voce, in *Noviss. Dig. It.*, XVIII, Torino, 1971, BRICOLA F.- SGUBBI F., *Istituzioni di diritto penale*, Bologna, 1994, 208, ROMANO M., *Commentario sistematico al codice penale*, I, Milano, 2004, 72, MANZINI V., *Trattato di diritto penale*, Torino, vol. I, 1950, 340, ALAGNA R., *La legge tributaria penale nel tempo, tra eccezioni legislative e forzature interpretative*, su [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it)



perplexità della dottrina<sup>8</sup>, il vaglio dei Giudici costituzionali<sup>9</sup>.

Per completezza, si evidenzia che la L. n. 4 del 1929 conteneva anche ulteriori disposizioni in deroga ai principi generali del diritto penale: in particolare, l'art. 8 prevedeva una particolare disciplina degli istituti del concorso di reati e della continuazione tributaria («Per ogni violazione della stessa disposizione di legge si applica la relativa sanzione. Nondimeno, 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, purchè 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»); agli artt. 13 e 14 era prevista una peculiare disciplina in tema di oblazione (Art. 13. «Per le contravvenzioni punibili con la sola pena dell'ammenda, non superiore nel massimo a lire 100.000, il colpevole è ammesso a pagare, nell'atto della contestazione della

---

<sup>8</sup> Si leggano in questo senso i commenti espressi da FLORA G., *La legge penale tributaria*, in *Dig. Disc. Pen.*, VII, Torino, 1993, SEVERINO P., *Successione di leggi penali nel tempo*, in *Enc. Giur.*, XXX, Roma, 1993.

<sup>9</sup> *Ex multis*, Corte Cost., 6 marzo 1975 n. 43, in *Giur. Cost.* 1975, 177; Corte Cost., 24 maggio 1979, n. 30, in *Foro It.*, 1979, I, 1655 e Corte Cost., 4 novembre 1985, n. 256, in *Giur. Cost.*, 1985, 2118.

contravvenzione, 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. Il pagamento estingue il reato e non fa luogo alla compilazione del processo verbale della contravvenzione». Art. 14. «Per le contravvenzioni previste nell'articolo precedente, quando il colpevole non abbia esercitato la facoltà ivi stabilita, e per ogni altra contravvenzione, per la quale la legge stabilisce soltanto la pena dell'ammenda, il colpevole è ammesso a fare domanda di oblazione. La domanda di oblazione è irrevocabile e può essere fatta in qualunque stato del procedimento, ma prima che il decreto di condanna sia divenuto esecutivo e, quando sia stata fatta opposizione, prima dell'apertura del dibattimento innanzi all'autorità giudiziaria di primo grado. La domanda di oblazione può essere respinta avuto riguardo alla particolare gravità del fatto o alla personalità del contravventore»); da ultimo, l'art. 16 prevedeva un termine prescrizione per le contravvenzioni tributarie (3 anni) più breve di quello di 18 mesi che, da lì a poco, sarebbe stato introdotto dal Codice Rocco.

## **2. La cosiddetta legge “manette agli evasori” (L. n. 516 del 1982) ed il problema della impercettibilità della lesione del bene giuridico.**

Se la Legge n. 4 del 1929 si giustificava, dato anche il periodo storico in cui fu emanata, in considerazione dell'importanza della ragione di Stato alla percezione del tributo, privilegiando, come detto, tale interesse piuttosto che la perseguibilità penale delle condotte offensive del bene giuridico protetto dalle fattispecie delittuose, con la Legge n. 516 del 1982 si è assistito ad un completo cambio di rotta.

Un primo, evidente mutamento nell'atteggiamento del legislatore rispetto alla scelta del rimedio migliore per combattere l'evasione fiscale si era già manifestato con la riforma in materia di imposte sui redditi attuata mediante il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in materia di IVA, i quali prevedevano, nei rispettivi ambiti di materia, un forte inasprimento delle sanzioni penali per fronteggiare le frodi fiscali, il superamento del principio di alternatività tra la sanzione penale e amministrativa, nonché l'irrogazione di pene accessorie a carico dell'evasore<sup>10</sup>.

Inoltre, sempre sotto la vigenza della Legge n. 4 del 1929 – sebbene poco tempo prima della sua abrogazione – la Corte

---

<sup>10</sup> Sul punto, si veda anche MUSCO E.- ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Bologna, 2012, 8.

Costituzionale aveva parzialmente eroso il principio della pregiudiziale tributaria, dichiarandone l'illegittimità costituzionale<sup>11</sup>.

La diversa *ratio* ispiratrice della riforma del 1982 era chiaramente enunciata nel disegno di legge presentato dal Presidente del Consiglio dei Ministri alla Camera dei Deputati il 13 luglio 1982<sup>12</sup>, nel cui *incipit* si leggeva: «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 proprie di produzione offrono superiori possibilità di evasione; introdurre tra il vecchio ed il nuovo sistema sanzionatorio una cerniera costituita da una dichiarazione integrativa, cui è legata la possibilità di estinguere, attraverso l'istituto dell'oblazione e con meccanismi prefissati, i reati commessi in relazione alle pregresse pendenze e situazioni tributarie; assicurare

---

<sup>11</sup> Il riferimento è alla sentenza n. 88 del 12 maggio 1982, in *Foro It.*, 1982, I, 2737, con la quale la Corte Costituzionale aveva dichiarato la illegittimità costituzionale degli artt. 60 e 21 co. 3 della L. n. 4 del 1929, nella parte in cui prevedevano che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, facesse stato nel procedimento penale di cognizione relativo agli illeciti tributari previsti dal sistema in materia di imposte dirette.

<sup>12</sup> Si veda per esteso il testo del disegno di legge n. 3551 relativo alla conversione in legge del decreto legge 10 luglio n. 429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria, reperibile su [www.senato.it](http://www.senato.it). Sulla dubbia necessità dell'epoca che la riforma del diritto tributario venisse attuata mediante un atto legislativo demandato al Governo per ragioni di urgenza, si veda MUSCO E., *La riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Guardia fin.*, 1999, 2463.

attraverso forme agevolate di definizione di tali pendenze e situazioni un maggior concorso al finanziamento della spesa pubblica delle stesse categorie di reddito che, anche per l'assenza di remore penali, sono state in larga parte sottratte all'imposizione», nonché nel prosieguo, in senso ancora più esplicito: «La trasformazione del sistema tributario da sistema a base ristretta in sistema di massa, tipico degli ordinamenti non censitari, impedisce l'estensione dei controlli di massa delle dichiarazioni, data la capacità operativa degli uffici necessariamente ridotta, che squilibra il rapporto accertamento-dichiarazioni. Per questo, l'efficacia del sistema di accertamento e sanzioni non può consistere nella capacità di reprimere, ma in quella di prevenire e dissuadere: essendo impossibile generalizzare accertamenti e sanzioni, occorre generalizzarne gli effetti preventivi e dissuasivi, evidenziando preventivamente i termini di convenienza dell'evasione»<sup>13</sup>.

La legge in parola è stata denominata «manette agli evasori» proprio perché si muoveva sulla linea di una criminalizzazione delle condotte offensive realizzate a fine di evasione, non solo utilizzando lo strumento penale quale rimedio cardine, ma assegnandogli una funzione più preventiva che repressiva.

---

<sup>13</sup> Per un commento approfondito al disegno di legge in parola, si veda NUVOLONE P., *I principi generali del diritto penale tributario*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979, 37 e ss.

Ed invero, le numerose fattispecie incriminatrici contenute nel testo in esame (omessa o parziale fatturazione o annotazione nei libri contabili, omessa dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IVA, omessa o infedele tenuta delle scritture contabili, frode fiscale) si configuravano non già con il verificarsi del danno all'Erario, dovuto all'evasione del tributo o, comunque, in generale, alla mancata riscossione del medesimo, bensì in presenza di condotte che si presentavano come necessariamente strumentali o prodromiche rispetto al fatto di evasione<sup>14</sup>.

Il legislatore, in tal modo, anticipava la punibilità delle condotte considerate penalmente rilevanti, allontanandole dall'effettiva lesione del bene giuridico e ritenendole idonee ad integrare reato, nella specie di pericolo astratto<sup>15</sup>, in ragione di un giudizio prognostico circa la loro propedeuticità a perseguire l'evasione del tributo.

Anzi, proprio in ragione della struttura degli illeciti contemplati dal nuovo sistema tributario, si è ritenuto che il bene effettivamente tutelato dalle norme incriminatrici non fosse più individuabile nel patrimonio dello Stato, bensì nella «trasparenza fiscale», ovvero nell'insieme delle

---

<sup>14</sup> Sull'impostazione della legge n. 516/82, si legga TREMONTI G., *La parabola della legge 516/82 da modello a problema*, in BETTIOL R. (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario, vecchia e nuova legge 516/82*, Padova, 1993.

<sup>15</sup> La distinzione tra reato di pericolo concreto ed astratto e la accoglibilità dell'inquadramento degli illeciti penali tributari come reati di pericolo astratto, sub specie di pericolo presunto, sarà trattato più ampiamente nella parte dedicata alla disamina dei principi costituzionali che ispirano il sistema penale tributario, con particolare riferimento a quello di offensività.

norme procedurali volte a garantire il funzionamento della macchina amministrativa deputata alla riscossione dei tributi<sup>16</sup>.

Non che non si mirasse, in ultima analisi, a preservare il diritto dello Stato alla percezione del gettito fiscale, ma si riteneva di poter raggiungere tale obiettivo sanzionando condotte che, prima ancora che rappresentare fatti di evasione, fossero idonee a ledere un bene strumentale, quale, appunto, quello della funzione amministrativa di accertamento<sup>17</sup>, con il rischio però di allontanare, dall'autore del fatto, la percezione del disvalore della condotta e punire mere violazioni di regole formali.

Unico rimedio adottato a tale impostazione di sistema era la previsione, per ciascuna fattispecie, di soglie di punibilità, calcolate sulla base dell'imponibile del contribuente, anziché dell'imposta presuntivamente evasa, sotto le quali non era prevista sanzione penale.

Anche l'abrogazione della pregiudiziale tributaria, ad opera dell'art. 13 della L. n. 516 del 1982, perseguiva la finalità di meglio consentire la punizione delle condotte lesive degli interessi finanziari dello Stato, poiché, svincolando il

---

<sup>16</sup> In questo senso, LO MONTE E., *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, Padova, 1996, 220.

<sup>17</sup> Per una disamina del bene giuridico tutelato dagli illeciti penali tributari, si vedano LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 13 e ss., LUPI R., *Diritto Penale Tributario, Parte Generale*, VIII, Milano, 2005, 29, FANTOZZI A., *Corso di diritto penale tributario*, Torino, 2003, 8, nonché MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 41.

giudice penale dall'accertamento in sede tributaria, si voleva garantire una maggiore celerità dei processi e, quindi, paventare ai consociati evasori l'efficacia e l'immediatezza della risposta sanzionatoria.

Da ulteriore garanzia dell'indipendenza del giudice penale avrebbe dovuto fungere anche il nuovo meccanismo delle soglie di punibilità che, non basandosi più sull'accertamento dell'imposta evasa, avrebbe dovuto consentire piena autonomia di giudizio nel merito, anche a prescindere dall'accertamento in sede tributaria.

In realtà, i buoni propositi del legislatore del 1982 rimasero lettera morta, per una serie di ragioni.

La punizione di condotte semplicemente prodromiche alla lesione (e ancor prima alla effettiva messa in pericolo) del bene giuridico determinarono un proliferare di procedimenti, con ulteriore ingolfamento delle sedi giudiziarie penali e notevoli allungamenti dei tempi processuali, non agevolati nemmeno dalla eliminazione della pregiudiziale tributaria, atteso che, anche per determinare il superamento della soglia di punibilità basata sull'imponibile dichiarato, anziché sull'imposta evasa, appariva necessaria un'integrazione istruttoria di natura tecnica avente ad oggetto l'accertamento tributario.

Inoltre, la punizione (nella maggior parte dei casi) di mere violazioni formali o procedurali non consentiva l'adeguata



percezione nei consociati del disvalore delle condotte, vanificando l'intento preventivo, oltre che repressivo, del sistema.

La volontà di ricorrere con maggiore forza allo strumento penale non riuscì, quindi, a dare i frutti sperati e, anzi, finì per ottenere risultati contrari ai propositi stessi.

La legge «manette agli evasori» si è posta, in conclusione, in un'ottica solo formale di rottura con il sistema precedente.

Non sono comunque mancati tratti in comune tra le due riforme, anche all'insegna del «particolarismo tributario», che meritano di essere brevemente elencati.

Certamente il sistema introdotto dalla riforma del 1982 volto a consentire agli evasori, in base alla normativa pregressa, di regolarizzare la propria situazione fiscale mediante una dichiarazione integrativa, rivelava la stessa preminenza accordata dalla L. 4 del 1929 all'esigenza di incameramento dei tributi da parte dello Stato, anche a costo di consentire quella che, a tutti gli effetti, si presentava come una sanatoria di illeciti già perfezionatisi.

Inoltre, come anticipato, il particolarismo tributario, che così fortemente caratterizzava la riforma del 1929, aveva trovato manifestazione anche nel sistema successivo, con particolare riferimento alla disposizione di cui all'art. 8 della legge del 1982, con il quale si dettava una disciplina,

appunto, particolare, dell'errore su norma tributaria integrativa del precetto penale, prevedendo che «l'errore sulle norme che disciplinano le imposte sui redditi e sul valore aggiunto esclude la punibilità quando ha cagionato un errore sui fatti che costituiscono reato a norma del presente decreto». In sostanza, la norma stabiliva che l'errore sulla norma tributaria era sempre da considerarsi errore sul fatto che costituisce reato ed era, quindi, in ogni caso idoneo ad escludere la punibilità della condotta<sup>18</sup>.

Anche l'art.12 prevedeva una disposizione in deroga al vigente codice di procedura penale, stabilendo che, a differenza di quanto disposto dall'art. 3 c.p.p., il processo penale non poteva essere sospeso e che, tuttavia, la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativo a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto aveva autorità di cosa giudicata nel processo

---

<sup>18</sup> Nel progetto di legge presentato alla Camera si esplicita maggiormente il concetto: «con l'art. 8 si è data una nozione dell'errore scriminante sulla norma tributaria che, riecheggiando la disposizione dell'ultimo comma dell'art. 47 c.p. tende a superare l'interpretazione restrittiva della giurisprudenza sulla stessa disposizione. Recita il citato art. 47 del codice penale: "l'errore su una legge diversa da quella penale esclude la punibilità quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce reato". Per giurisprudenza consolidata, l'errore scriminante su legge extrapenale, ai sensi del citato articolo, è solo quello che cade su norma non integrativa della legge penale, su norma, cioè, destinata in origine a regolare rapporti giuridici di carattere non penale, né richiamati né esplicitamente o implicitamente incorporati in una norma penale. Con la distinzione tra norme extrapenali integrative e norme extrapenali non integrative si è data quindi una interpretazione così restrittiva della disposizione in esame da renderla pressochè inapplicabile, poiché ogni norma richiamata da quella incriminatrice non può non integrarla. La formulazione adottata dall'art. 8 del presente decreto consente di superare tale restrittiva interpretazione, specificando l'efficacia scriminante dell'errore scusabile su norma tributaria, quando ha determinato un errore su fatto costituente reato».

tributario per quanto concerneva i fatti materiali oggetto del giudizio penale<sup>19</sup>.

Da ultimo, l'art. 9 prevedeva, anche qui in deroga alla disciplina penale ordinaria, autonomi termini prescrizionali per alcune delle fattispecie incriminatrici introdotte («Il reato previsto nel primo comma dell'art. 1 si prescrive in sette anni. Gli altri reati previsti nello stesso articolo e i reati previsti dagli articoli 2 e 4 si prescrivono in sei anni. Il corso della prescrizione è interrotto dalla constatazione di dette violazioni»).

### **3. Sguardo di insieme sul D.lgs. n. 74 del 2000: *ratio* ispiratrice e struttura del “nuovo” sistema penale tributario.**

Come anticipato, le aspettative sorte con l'emanazione della Legge n. 516 del 1982 erano state disattese ed il carico dei tribunali per la definizione delle numerosissime controversie sottoposte all'attenzione dell'Autorità

---

<sup>19</sup> Anche su questo il disegno di legge spiega la *ratio* della disposizione: «l'art. 12 tende ad assicurare l'uniformità tra il giudizio penale ed il giudizio tributario e l'accertamento amministrativo tributario. Si stabilisce che la sentenza penale ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale. Senza tale specificazione, infatti non sarebbe utilizzabile l'art. 28 del codice penale, che esclude l'autorità del giudicato penale nei giudizi civili o amministrativi nei casi in cui la legge civile ponga limitazioni alla prova del diritto controverso, ed è noto che il procedimento tributario, rispetto a quello penale, è caratterizzato da restrizioni nel sistema probatorio e da limitazioni sui poteri di indagine».

Giudiziaria penale in ragione delle violazioni, anche puramente formali, sanzionate dalla citata legge, aveva condotto ad un ulteriore “annacquamento” della risposta sanzionatoria statale rispetto agli illeciti penali tributari.

Per tali ragioni, già negli anni novanta il legislatore si pose nuovamente il problema di intervenire in materia di imposte sul reddito ed accise e, prima ancora che venisse emanato quello che, ancora oggi, costituisce il testo di riferimento in materia, furono approvati una serie di interventi che cominciarono (quantomeno nelle intenzioni) a porre rimedio alle insufficienze del sistema precedente, cercando soprattutto di generare un insieme di norme organiche e coerenti con il diritto penale generale.

Una prima bocciatura delle fattispecie incriminatrici introdotte con la L. n. 516 del 1982 era già arrivata poco dopo la sua entrata in vigore, in quanto la Corte Costituzionale, con sentenza del 28 gennaio 1991, n. 35 aveva dichiarato la illegittimità dell’art. 7 della predetta legge, che contemplava la fattispecie di frode fiscale in ragione, sostanzialmente, di una formulazione nebulosa che non lasciava comprendere se la condotta descritta (di dissimulazione di componenti positivi del reddito o simulazione di componenti negativi) fosse da intendersi compiuta in presenza di una mera omissione nella comunicazione dei dati fiscali da parte del soggetto agente,

ovvero se necessitasse di una componente artificiosa idonea ad ingannare l'amministrazione<sup>20</sup>.

Una soluzione al problema venne adottata con il D.L. n. 83 del 16 marzo 1991, convertito nella legge n. 154 del 15 maggio 1991 che, però, non superò le perplessità esistenti.

Su altri fronti, la L. n. 154 del 1991 introdusse una serie di importati modifiche al sistema previgente, eliminando alcune violazioni di carattere strettamente formale (come, ad esempio, i ritardi nel versamento delle ritenute operate dai sostituti di imposta ovvero l'omessa o irregolare tenuta di alcune scritture contabili non più considerate rilevanti sul piano penale), con importante effetto deflattivo.

A seguire, fu emanato il D.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 che, unitamente ad una profonda riforma del sistema sanzionatorio amministrativo in materia fiscale, abrogò il peculiare regime della continuazione tributaria introdotto con la legge n. 4 del 1929 e lasciato in vita dalle successive modificazioni normative.

Ancora, entrò in vigore il D.lgs. n.507 del 30 dicembre 1999 che, come già in precedenza anticipato, cancellò il principio della ultrattività della norma penale tributaria,

---

<sup>20</sup> Prima di giungere a tale pronuncia, la fattispecie era stata sottoposta ad un attento esame da parte della giurisprudenza di legittimità che, da ultimo, con pronuncia a Sezioni Unite, del 23 ottobre 1990, aveva concesso pieno diritto di permanenza alla norma nel sistema abbracciando quello che, nel contrasto formatosi tra i sezioni semplici, era l'orientamento più rigido, secondo cui la mera omissione dei dati, sotto forma di falsità ideologica dei documenti contabili e/o fiscali, fosse sufficiente ad integrare la fattispecie di frode di cui all'art. 7 L. n. 516/82.

conferendo massima espansione anche in tale settore al disposto del generale art. 2 c.p.

Nel solco di tali riforme si inserì, appunto, il D.lgs. n. 74 del 2000, che proseguì sulla strada del progetto di creare una disciplina di diritto penale tributario organica con quella generale, inasprendo le sanzioni delle fattispecie incriminatrici ma, allo stesso tempo, selezionando le condotte rilevanti sulla scorta di un maggior indice di offensività del bene giuridico tutelato ovvero di pericolosità del soggetto agente, scegliendo il dolo specifico di evasione come indicatore di tale attitudine.

L'intento della riforma era compiutamente espresso nella «Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale tributario» conferita con l'art. 9 della L. 25 giugno 1999, n. 205<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Nella sua formulazione integrale, l'art. 9 prevedeva quanto segue: «1. 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.

2. 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;

In particolare, l'Esecutivo avrebbe dovuto riproporre il ricorso alla sanzione penale come *extrema ratio*, restringere l'ambito delle fattispecie incriminatrici a quelle maggiormente idonee ad offendere il bene giuridico di riferimento, individuato nel patrimonio dello Stato e, quindi, nel diritto del medesimo alla percezione dei tributi,

- 
- 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 di 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;
  - h) 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».

nonché prevedendo delle soglie di punibilità, in relazione all'ammontare dell'imposta evasa, sotto le quali la perseguibilità della condotta sul piano penale doveva essere esclusa in quanto non conveniente, trattandosi di fenomeni economicamente non significativi; rendere omogenea la disciplina penale tributaria con quella di parte generale sotto diversi aspetti, tra cui quello della prescrizione degli illeciti ed il principio di specialità, con riferimento al rapporto tra illecito penale ed illecito amministrativo. Per quelle condotte connotate da particolare pericolosità ed offensività, invece, la sanzione penale, oltre ad essere contenuta in una forbice edittale più sfavorevole del passato per il reo, avrebbe dovuto essere accompagnata da sanzioni accessorie particolarmente afflittive.

Tali principi, come osservato da autorevole dottrina, «costituiscono un chiarissimo programma politico-criminale che persegue un apprezzabilissimo obiettivo: rompere con il passato della penalizzazione a tappeto, fondato su figure di reato prodromiche all'evasione e rivoluzionare il sistema, riportandolo nell'alveo del diritto penale minimo, lesivo di beni giuridici di consistenza afferrabile e rispettoso del principio di offensività, oltre che di sussidiarietà e frammentarietà. Un diritto penale tributario, insomma, fatto ad immagine del diritto penale



comune, delle cui caratteristiche strutturali intende ora rivestirsi»<sup>22</sup>.

Il legislatore delegato, quindi, il 10 marzo 2000, provvedeva ad emanare il D.lgs. n. 74<sup>23</sup>, recante «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto<sup>24</sup>», strutturandolo, in ossequio ai principi e criteri direttivi dettati dal Parlamento, in cinque titoli – che saranno più approfonditamente analizzati nel prosieguo della trattazione -: il Titolo I, composto da un unico articolo recante le definizioni dei principali concetti giuridici utilizzati nel corpo del testo normativo o comunque indispensabili alla comprensione delle norme dettate dal

---

<sup>22</sup> MUSCO E-ARDITO F., *op. cit.*, 21.

<sup>23</sup> Sulla genesi e le vicende che hanno caratterizzato l'entrata in vigore di tale riforma, senza pretese di completezza, ci limitiamo a ricordare: AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario, Atti del Convegno di studi tenutosi a Torino il 23 febbraio 1998*, in *Il fisco*, 1998, 5341; BERSANI, G. *Il nuovo diritto penale tributario tra principi riformatori e vecchi problemi*, in *Il fisco*, 1998, 1342; CARACCIOLI, I. *Dalle contravvenzioni "prodromiche" ai delitti in "dichiarazione"*, in *Il fisco*, 1998, 109; ID., *Nuovamente d'attualità la riforma penal-tributaria*, in *Il fisco*, 1999, 1786; ID., *La riforma della L.N. 516/1982. Oltre la "Commissione Tinti"*, in *Il fisco*, 1996, 9147; ID., *Poche novità dal Senato per la delega sui reati tributari*, in *Il fisco*, 1999, 3990; CONTI L., *Brevi considerazioni sul riordino del diritto "penale" tributario*, in *Dir. pen. processo*, 1998, 764; CORSO P., *Il nuovo sistema sanzionatorio penale nel disegno di legge delega*, in *Corr. trib.*, 1998, 502; ID., *Profili processuali penali della riforma del sistema sanzionatorio tributario*, *ivi*, 822; FALCONE, G. *Riflessioni sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 1998, 5091; GRAZIANO G., *La riforma della L. n. 516/1982*, in *Rass. trib.*, 1998, I, 726; LO MONTE E., *Luci (poche) ed ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1999, 149; MARRA G., *Il declino della 516 Brevi cenni sul disegno di riforma*, in *Il fisco*, 1998, 4654; SANTACROCE B., *Alcune riflessioni sul nuovo sistema penale tributario italiano*, in *Il fisco*, 1998, 14423; TRAVERSI A., *Osservazioni sul disegno di legge di riforma dei reati*, in *Il fisco*, 1998, 3003.

<sup>24</sup> Il Decreto Legislativo aveva, quindi, (quantomeno in origine) ad oggetto solo le violazioni relative alle tipologie di tributi richiamati; restano escluse le ipotesi non espressamente previste, tra cui le violazioni relative all'IRAP (imposta sui redditi derivanti da attività produttive).

medesimo; il Titolo II, che contiene le fattispecie delittuose selezionate dal legislatore come rilevanti e suddivise in due Capi relativi ai «Delitti in materia di dichiarazione» e «Delitti in materia di documenti e di pagamento di imposte». Sempre nel Capo II sono contenute ulteriori norme che appaiono formulate (almeno in parte) in deroga al diritto penale comune, in tema di tentativo, concorso di persone e cause di non punibilità; il Titolo III, che contiene le «Disposizioni comuni» a tutte le fattispecie, concernenti pene accessorie, circostanze attenuanti speciali, errore sulla legge tributaria, prescrizione e competenza per territorio; il Titolo IV, che reca disposizioni concernenti i «Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e tra procedimenti»; il Titolo V, infine, che contiene «Disposizioni di coordinamento e finali», comprensivo della disposizione in tema di abrogazioni della normativa pregressa.

Manca, invece, una disciplina sul diritto intertemporale e sulla successione delle leggi penali nel tempo, cosa che ha sollevato non poche difficoltà nel tentativo di stabilire i rapporti di (eventuale) continuità tra le nuove fattispecie incriminatrici e quelle della L. n. 516/82.

L'intento di contrastare il panpenalismo estremo della legge «manette agli evasori» e di fuoriuscire dall'ottica del particolarismo tributario – pur con qualche, minima, eccezione – venne salutato, all'alba dell'entrata in vigore

della nuova disciplina, con grande entusiasmo<sup>25</sup>; di lì a poco, però, ulteriori interventi normativi contribuirono ad erodere e modificare, quantomeno nella percezione della *ratio* ispiratrice, l'impostazione del decreto legislativo n. 74.

Il riferimento è ai nuovi reati introdotti, prima, con la Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (finanziaria 2005), in tema di omesso versamento delle ritenute certificate e, poi, con il D.L. n. 23 del 4 luglio 2006 – convertito in legge n. 248 del 4 agosto 2006 – in materia di omesso versamento IVA ed indebita compensazione, i quali punivano condotte meramente omissive prive di qualsiasi requisito di fraudolenza, lontane, quindi, anche dal principio di offensività e dalla filosofia ispiratrice del decreto del 2000.

Due ulteriori interventi normativi avevano contribuito, poi, tra il 2010 ed il 2011, ad arricchire il novero delle condotte penalmente rilevanti nel sistema penale tributario: le modifiche apportate all'art. 11 del D.lgs. n. 74/00 ad opera della L. 30 luglio 2010, n. 222, che inasprivano le sanzioni delle condotte tendenti alla sottrazione fraudolenta dei propri beni al pagamento delle imposte, introducendo, inoltre, un nuovo illecito nell'ambito della procedura di transazione fiscale ed una nuova aggravante connessa all'ammontare dell'imposta evasa; nonché la L. n. 148 del

---

<sup>25</sup> Per un primo commento alla nuova normativa, si veda CERQUA L.D., PRICOLO C., *Commento*, in *Dir. pen. e processo*, 2000, 574.

14 settembre 2011 che, convertendo il D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, riduceva le soglie di punibilità in materia di delitti di dichiarazione fiscale, abrogando l'attenuante prevista dagli artt. 2 e 8, riducendo la diminuzione di pena prevista in caso di pagamento del debito tributario (art. 13) ed introducendo alcune deroghe alla disciplina ordinaria sia in tema di diritto sostanziale che processuale (ad esempio, in materia di sospensione condizionale della pena o di accesso al rito dell'applicazione della pena su accordo delle parti ex art. 444 e seguenti c.p.p.).

Tali norme hanno avuto l'effetto di stravolgere in parte la fisionomia originaria del D.lgs. n. 74 del 2000, allontanandolo dalle dichiarazioni di intenti del legislatore delegante e dagli sforzi operati dal Governo.

Peraltro, l'allontanamento del sistema dai suoi principi ispiratori, come meglio si vedrà in seguito, non è stato solo frutto delle modifiche legislative via via susseguitesi, ma anche delle interpretazioni fornite dalla giurisprudenza sia di legittimità che di merito che, inseguendo la punizione a tutti i costi di condotte realizzate ai danni delle pretese erariali, hanno in alcuni casi realizzato delle vere e proprie trasfigurazioni dei principi di riferimento del diritto penale tributario.

Trasfigurazione che, con molta probabilità, ha sollevato anche di recente il tema della necessità di procedere ad una

radicale modifica del sistema sanzionatorio penale tributario.

In quest'ottica di innovazione e restrizione dell'ambito di rilevanza penale degli illeciti tributari, anche per affermare maggiore coerenza del sistema rispetto ai principi costituzionali di riferimento, si inseriscono i provvedimenti adottati dal Governo Renzi.

#### **4. La legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014: intenti e contenuti.**

Con la legge 11 marzo 2014, n. 23 il Parlamento ha conferito al Governo il potere di attuare, per il mezzo di alcuni decreti legislativi, una serie di interventi specifici per correggere gli aspetti critici dell'attuale sistema tributario. Si tratta di una legge delega particolarmente densa e complessa, all'interno della quale sono confluite le esigenze di revisione di diversi aspetti caratterizzanti il diritto tributario vigente: solo per citarne alcuni, sistema e procedura fiscale, stima e monitoraggio dell'evasione fiscale, disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale, sistema sanzionatorio, contenzioso tributario e regimi di tassazione di alcune categorie di lavoratori e/o contribuenti.

Giova premettere che tutti i decreti legislativi nelle materie suindicate avrebbero dovuto essere emanati entro 12 mesi dalla entrata in vigore della legge delega, cosa che non si è

verificata. Per quanto rileva ai nostri fini, infatti, i primi due testi di riforma adottati in attuazione della delega legislativa sono stati approvati, come meglio si dirà in seguito, solo nei mesi di settembre e ottobre 2015 .

Ciò probabilmente anche in ragione di un *iter* particolarmente complesso, che imponeva al Governo di passare attraverso le commissioni parlamentari di riferimento per ciascun decreto, ai fini del rilascio del parere tecnico, e di dover ricominciare la “navette” ogni qualvolta non intendesse recepire *sic et simpliciter* il parere ottenuto, ma volesse proporre ulteriori modifiche o correzioni.

Focalizzando l’attenzione su quanto appare di maggiore interesse ai fini del presente lavoro, vale la pena analizzare le linee guida elaborate dal legislatore in tema di revisione del sistema sanzionatorio e, quindi, di modifiche al D.lgs. n. 74/00<sup>26</sup>, nonché di abuso del diritto ed elusione fiscale<sup>27</sup>,

---

<sup>26</sup>« Art. 8. Revisione del sistema sanzionatorio.

1. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità' dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di

## tema ampiamente dibattuto in dottrina e giurisprudenza,

---

proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative

anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

2. Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi».

<sup>27</sup> Art. 5. Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale.

1. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012:

a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;

b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;

2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;

c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;

d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

che il nostro ordinamento ha fatto proprio a seguito dell'affermazione di un generale principio antielusivo da parte della giurisprudenza comunitaria<sup>28</sup>, che impone di ridefinire le operazioni abusive - ossia effettuate sulla base di un regime fiscale prescelto dal contribuente non in ragione di una effettiva giustificazione economica ma al solo fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali - in modo da ristabilire la situazione quale sarebbe stata senza le stesse.

Il tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale appare di particolare rilievo poiché costituisce un caso emblematico di elaborazione giurisprudenziale di una norma idonea ad ampliare l'area del penalmente rilevante, ritenendo perseguibili, accanto ai comportamenti patologici del contribuente di violazione diretta della normativa tributaria e, quindi, di evasione, le condotte del contribuente volte a conseguire il risultato del solo beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni realizzate, che risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta.

Come è evidente, tale principio si pone in chiave problematica in rapporto con i principi costituzionali ispiratori della materia penale tributaria, primi tra tutti quello della riserva di legge, *sub specie* di tassatività e certezza del diritto, nonché con il principio rieducativo

---

<sup>28</sup> Cfr., tra le più recenti e significative, le sentenze 10.11.2011, C-126/10 Foggia; 21.2.2008, C-425/06, Part Service; 5.7.2007, C-321-05, Kofoed; 21.2.2006, C-255/02, Halifax; 9.3.1999, C-212/97, Centros.



della sanzione penale, poiché la previsione di un comportamento penalmente rilevante (quantomeno allo stato) di matrice giurisprudenziale esclude che il singolo cittadino possa modulare la propria condotta in maniera consapevole e, in caso di illecito, percepire il disvalore del fatto realizzato.

In tema di abuso del diritto ed elusione fiscale, il Parlamento ha chiesto al Governo di formulare una norma generale contenente il divieto di abuso del diritto, conformando l'ordinamento nazionale alle indicazioni provenienti dalla UE, specificando quando una condotta possa considerarsi abusiva, anche se apparentemente non in contrasto con alcuna disposizione formale e quando, invece, le ragioni che hanno portato il contribuente a compiere una data operazione economica, privilegiando un regime fiscale rispetto ad un altro, possano considerarsi valide, riversando sulla Pubblica Amministrazione l'onere della prova circa la condotta elusiva e garantendo il contraddittorio tra le parti ed il rispetto del diritto di difesa nel corso dell'intero procedimento di accertamento.

La scelta tra più regimi fiscali alternativi, messi a disposizione dall'ordinamento con pari dignità, è, infatti, lecita nei limiti in cui essa non degeneri nell'abuso di uno strumento giuridico diretto a conseguire un vantaggio fiscale nel contesto di un'operazione priva di altrimenti valide ragioni economiche.

Pertanto, lo scopo che la nuova norma in tema di divieto di abuso del diritto avrebbe dovuto perseguire è quello di conciliare la libertà di scelta del contribuente circa il regime fiscale da applicare alla propria posizione - scelta di grande importanza soprattutto nell'ambito di persone giuridiche e organizzazioni complesse - con il rispetto sostanziale della finalità degli strumenti tributari messi a disposizione del medesimo<sup>29</sup>.

A tale proposito, come meglio si dirà in seguito, le innovazioni contenute nel D.lgs. n. 128 del 2015 dovrebbero essere idonee a sedare il dibattito in tema di rilevanza penale delle condotte di abuso del diritto ed elusione fiscale, lasciando sopravvivere la sola responsabilità amministrativa del contribuente.

In tema, invece, di revisione del sistema sanzionatorio il Parlamento ha richiesto al Governo di procedere secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità, guardando alla gravità della condotta realizzata, riservando particolare attenzione, anche sul piano sanzionatorio, ai comportamenti fraudolenti o simulatori e riducendo, invece, il carico edittale per quelle condotte meno offensive, attraverso la previsione di apposite soglie di punibilità ovvero l'introduzione di mere sanzioni amministrative.

---

<sup>29</sup> Per un primo commento sulla legge delega, si legga la relazione del magistrato del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria SCUFFI M., *Verso al codificazione dell'abuso del diritto*, su [www.giustiziatributaria.it](http://www.giustiziatributaria.it)

L'ottica anche in questo caso adottata dal legislatore è, quindi, deflattiva rispetto alle condotte meno offensive o comunque concretizzantesi in mere omissioni, in quanto prive del carattere della fraudolenza, riproponendo così l'idea della sanzione penale come *extrema ratio*.

Sotto tale profilo, il D.lgs. n. 158 del 2015 appare coerente con l'intento del legislatore, avendo ristretto il rilievo penale di numerose condotte ed, allo stesso tempo, inasprito le sanzioni per quelle connotate da un maggior grado di insidiosità.

#### **5. Le proposte del Consiglio dei Ministri e lo stato attuale della legislazione: uno sguardo di insieme al D.lgs. n. 128 del 2015 e al D.lgs. n. 158 del 2015.**

A fronte della delega ricevuta con la L. n. 23 del 2014, con particolare riferimento agli artt. 5 (in tema di elusione e abuso del diritto), 6 (in materia di gestione del rischio fiscale, *governance* aziendale e tutoraggio) e 8 (in tema di revisione del sistema sanzionatorio) il Consiglio dei Ministri, con Atto del Governo n. 163, ha elaborato una proposta di decreto legislativo recante «Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente»<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Si veda il testo integrale del progetto di decreto legislativo sul sito [www.senato.it](http://www.senato.it), ove è possibile consultare, per una prima analisi, la nota di lettura che ha accompagnato il provvedimento, all'interno della quale, sulla generale opportunità di introdurre un principio antielusivo, si legge: « Al riguardo, si osserva che –

Merita, dunque, evidenziare le principali innovazioni proposte dal Governo, soprattutto per comprendere se ed in che misura queste siano in linea con i criteri e principi direttivi dettati dal Parlamento, nonché per confrontarli successivamente con le disposizioni dei due decreti legislativi che hanno innovato la parte relativa alle sanzioni del sistema penale tributario.

Il primo articolo di tale progetto di legge, proponeva l'introduzione dell'art. 10-bis nella legge 27 luglio 2000 n. 212, nota come Statuto dei diritti del contribuente, il quale dovrebbe contenere un principio generale antielusivo, abrogando, peraltro, l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, sino a questo momento norma di riferimento sul punto.

Stando alla lettera normativa, l'abuso del diritto si configurerebbe in presenza di una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle

---

nell'ottica della valutazione dell'impatto dell'intervento sulla finanza pubblica – l'introduzione di una disciplina dell'abuso del diritto di portata generale appare suscettibile di assicurare un recupero di gettito. A tal fine è però necessario che le previsioni in commento possano effettivamente consentire l'esatta individuazione delle operazioni abusive, definire con chiarezza i confini con le operazioni lecite, salvaguardare l'autonomia negoziale e la libertà per il contribuente di optare tra regimi tributari diversi e tra operazioni con diverso rilievo fiscale. Anche il conseguimento degli obiettivi perseguiti (assicurare la certezza del diritto, ridurre significativamente il contenzioso in materia ed accrescere la compliance) presuppone necessariamente una definizione della fattispecie "abuso del diritto" che limiti il più possibile incertezze interpretative che altrimenti sarebbero destinate a riproporsi, non diversamente da quanto fino ad oggi si è registrato nell'esperienza applicativa dell'istituto e dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, della quale dà efficacemente conto la relazione illustrativa dello schema in esame».

norme fiscali, realizzerebbero essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Si specifica cosa debba intendersi per "operazioni prive di sostanza economica" e per "vantaggi fiscali indebiti". Concretano le predette operazioni, i fatti, gli atti ed i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Costituiscono, invece, vantaggi indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento fiscale.

L'abuso rende le operazioni poste in essere non opponibili all'Amministrazione finanziaria che, pur essendo gravata dall'onere della prova della condotta elusiva, ne disconosce i vantaggi e definisce il tributo dovuto dal contribuente sulla base delle norme e dei principi elusi.

Permane in ogni caso la libertà del contribuente di scegliere tra regimi previsti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Al di là della più compiuta definizione del comportamento elusivo, la maggiore innovazione del progetto presentato dal Governo sul punto era contenuta al co. 13 del citato articolo 1, ove si specificava che «Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie».

Veniva, quindi, esclusa in maniera esplicita la rilevanza penale dell'abuso del diritto, ferma restando, invece, l'applicabilità delle sanzioni amministrative.

La norma proposta dal Governo è stata effettivamente emanata con il D.Lgs. 128 del 2015 che ha introdotto nel cosiddetto Statuto dei Diritti del Contribuente, l'art. 10-bis, proprio in tema di elusione fiscale ed abuso del diritto.

Con l'art. 1 del citato decreto legislativo n. 128, pubblicato in Gazzetta ufficiale n. 190 del 18 agosto 2015 si è data attuazione all'art. 5, legge delega 11 marzo 2014, n. 23.

In particolare, il decreto n. 128/2015, introducendo l'art. 10 bis nello Statuto del contribuente ha, da un lato, unificato le nozioni di abuso del diritto ed elusione fiscale, che sono fuse in un'unica definizione (art. 10 *bis*, comma 1), con la contestuale abrogazione dell'art. 37 *bis* d.p.r. n. 600/73, ed ha, dall'altro, espressamente previsto l'irrilevanza penale delle condotte abusive, che, a partire dal 1 ottobre 2015 (data di entrata in vigore della norma) potranno essere sanzionate solo in via amministrativa (cfr. art. 10 *bis*, comma 13).

L'intenzione è, dunque, quella di archiviare la problematica macro-distinzione sulla quale la giurisprudenza si era finora assestata per dirimere la questione della rilevanza penale delle condotte elusive (vedi *infra*, Sez. II, Cap. I, par. 1): «da una parte, si affermava suscettibile di integrare il

precetto penale la cd. elusione codificata, ovvero quella categoria di specifiche disposizioni, sparse nell'ordinamento tributario, che avessero una chiara *ratio* antielusiva, ma anche quelle, ed era questo il punto più problematico, che comparivano nell'elenco di cui al terzo comma dell'art. 37 *bis* D.P.R. n. 600/1973; dall'altra, incompatibile con il principio di determinatezza, stava invece il generale divieto antiabuso»<sup>31</sup>, di creazione giurisprudenziale.

Con riferimento alla adottata definizione di abuso del diritto/elusione fiscale<sup>32</sup>, essa si compone di due elementi costitutivi e una clausola negativa.

I primi sono l'assenza di sostanza economica e la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti, da intendersi come caratteristiche dell'operazione elusiva; requisiti che, così come definiti dal successivo comma 2, lett. a) e b), art. 10 *bis*, devono essere compresenti per la contestazione dell'abuso rispetto a un'operazione che pure appaia formalmente rispettosa delle norme tributarie.

La clausola negativa è rappresentata dalla presenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine amministrativo e gestionale, che rispondono

---

<sup>31</sup> DONELLI F., *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

<sup>32</sup> È bene notare come questa venga riformulata con ampio riferimento alla raccomandazione della Commissione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva.

a esigenze di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

Al di là delle pur rilevanti modifiche testuali al nucleo della definizione, certamente rivoluzionaria appare l'espressa esclusione della rilevanza penale della condotta elusiva del contribuente.

Se prima della riforma, infatti, in assenza di una specifica previsione normativa sul punto, ci si chiedeva se il generale divieto di abuso del diritto potesse assumere rilevanza penale integrando il precetto, ora non solo si chiarisce espressamente che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie"(art. 10 *bis*, comma 13), ma si qualifica l'integrazione delle fattispecie penal-tributarie come condizione negativa per la configurabilità dell'abuso (comma 12, art. 10 *bis*).

I rapporti fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e l'intervento del presidio penalistico sono, dunque, improntati alla mutua esclusione: l'abuso del diritto non può essere contestato se l'operazione perseguita dal soggetto agente è suscettibile di ingenerare responsabilità penale; quest'ultima, d'altro canto, non può poggiare su di una contestazione di abuso del diritto, che però - è esplicito sul punto il comma dell'art. 10 *bis* - potrà comportare l'applicazione delle sanzioni amministrative (comma 13, art. 10 *bis*).



Al di là dell'abuso rimane "la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" (comma 4, art. 10 *bis*) e la possibilità di presentare un interpello per valutare il carattere abusivo dell'operazione (commi da 5 a 11 dell'art. 10 *bis*).

Sul tema, invece, delle modifiche al sistema penale tributario, con particolare riferimento al D.lgs. n. 74/00, l'atto governativo proponeva numerose novelle.

Con riferimento ai delitti di dichiarazione, veniva proposta l'introduzione, all'art. 2, di una soglia di rilevanza, pari ad euro 1.000,00 con riferimento agli elementi passivi fittizi rappresentati nelle dichiarazioni dei redditi o a fini IVA, mentre all'art. 3 si specificava cosa dovesse intendersi per "altri artifici", escludendo che la mera violazione di obblighi di fatturazione o annotazione potessero assumere rilievo ai fini della configurabilità della fattispecie. Con riferimento, invece, alla norma di cui all'art. 4, si elevavano le soglie di punibilità, si introduceva la rilevanza penale della dichiarazione infedele effettuata dal sostituto d'imposta e si escludeva quella delle valutazioni estimative ovvero delle rilevazioni di bilancio adottate seguendo criteri contabili consolidati.

Oltre alle soglie di punibilità, veniva aumentata anche la forbice edittale del delitto di omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 5.

Venivano, inoltre, equiparate ed innalzate ad euro 150.000,00 le soglie di punibilità dei delitti di cui agli artt. 10-bis e 10 ter.

Da ultimo, si stabiliva che il pagamento del debito tributario fosse idoneo ad estinguere le fattispecie di cui agli artt. 4, 5, 10-bis e 10-ter D.lgs. 74/00 ed a diminuire fino alla metà le pene previste per gli altri delitti, e si introduceva una causa di non punibilità, operativa quando l'importo delle imposte sui redditi evase non fosse superiore al tre per cento del reddito imponibile o dell'imposta sul valore aggiunto dichiarati.

Sempre nell'ottica deflattiva del contenzioso tributario, veniva proposta l'introduzione di un regime di adempimento collaborativo tra Agenzia dell'Entrate e contribuenti, dotati di particolari requisiti, con la possibilità per questi ultimi di instaurare una interlocuzione con la Pubblica Amministrazione su fatti e circostanze idonee a generare rischi fiscali, prima della presentazione delle relative dichiarazioni.

Si evidenzia sin d'ora come le linee guida dettate dall'organo parlamentare sembrano essere state recepite dal progetto dell'Esecutivo, con particolare riferimento a quella selezione delle condotte punibili, basata sulla gravità della condotta e, quindi, sull'ammontare dell'imposta evasa, tanto raccomandata nella legge delega, ottenuta, da un lato, mediante l'innalzamento delle soglie di punibilità e,

dall'altro, attraverso l'esclusione della rilevanza di quei comportamenti economicamente non significativi.

Sempre in un'ottica di recepimento dei principi guida, si può notare come il D.Lgs. 158 del 2015 abbia, in effetti, a sua volta riproposto, nel suo titolo I, dedicato alla riforma degli sistema sanzionatorio penale tributario, le principali innovazioni suggerite dal Governo, innovando sensibilmente il D.lgs. n. 74/00<sup>33</sup>.

L'art. 1 del D.lgs. n. 74/2000, contenente le norme definitorie dei concetti spesi nel corpo dello stesso decreto, è stato modificato come segue:

- alla lett. b) della disposizione, relativa agli "elementi attivi e passivi", viene aggiunto il riferimento alle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta";
- alla lett. c) si specifica che per "dichiarazioni" s'intendono anche quelle presentate dai "sostituti d'imposta, nei casi previsti dalla legge";
- alla lett. f), relativa al concetto di "imposta evasa", si precisa che non si considera tale "quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili";

---

<sup>33</sup> Per un ulteriore sguardo di insieme sulle nuove norme penali tributarie, si legga FIOCCHIARO S., *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al D.lgs. 158 del 2015*, su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), nonché la Relazione del Massimario della Suprema Corte di Cassazione n. III/5/2015, pubblicata il 28 ottobre 2015 sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it)

- alla nuova lett. *g-bis*) è introdotta la nozione di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente", definite come "operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 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";
- alla lett. *g-ter*) si chiarisce che nella nozione di "mezzi fraudolenti" rientrano quelle "condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà".

Numerose sono, poi, le modifiche apportate alle singole fattispecie incriminatrici. Di esse si dirà più dettagliatamente in seguito (si veda *infra*, Sez. I, Cap. III).

Per il momento, basti rilevare che le indicazioni in tema di innalzamento delle soglie di punibilità - soprattutto con riferimento alle fattispecie di mera omissione degli obblighi tributari, di cui agli artt. 10-bis e 10-ter - già proposte dal Consiglio dei Ministri in ossequio alla delega legislativa sono state ampiamente recepite, così come è stato dato maggiore rilievo alle condotte del contribuente che siano indicative di una sua buona fede nel rapporto con la Pubblica Amministrazione ovvero che consentano il recupero dell'imposta evasa.

In questo senso, l'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000 viene modificato attraverso l'introduzione speciali istituti

premiali. L'estinzione del debito tributario è idonea a determinare una causa di non punibilità:

a) per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* co. 1, se avviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado;

b) per i reati di cui agli artt. 4 e 5, se il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa intervengano prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Viene altresì previsto che, «se prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termine di tre mesi (prorogabile, se necessario, di altri tre mesi) per il pagamento del debito residuo».

Il “premio” offerto dal legislatore, dunque, è modulato sulla base del disvalore insito nelle rispettive fattispecie: per gli omessi versamenti il termine per godere della causa di non punibilità è infatti nettamente più favorevole rispetto a quello fissato per i reati di cui agli artt. 4 e 5, in relazione ai quali - a prima vista - l'istituto premiale non pare destinato ad avere un cospicuo spazio di operatività.

In base, poi, al nuovo art. 13-*bis* del D.lgs. n. 74/2000 (rubricato "*circostanze del reato*"), si prevede, al comma 1,

che l'integrale pagamento degli importi dovuti, fuori dei casi di non punibilità di cui sopra, rileva ai fini della concessione di una diminuzione di pena fino alla metà, nonché, al comma 2, che il riconoscimento di tale circostanza attenuante è presupposto necessario per l'applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p.

Sono, invece, aumentate della metà le sanzioni previste dalle fattispecie di reato se questo è commesso dal correo nell'esercizio dell'attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.

Viene, infine, introdotto un nuovo art. 12-*bis*, avente ad oggetto un'ipotesi di confisca<sup>34</sup> obbligatoria, anche per equivalente, del prezzo e del profitto del reato.

Il 1° comma della disposizione recita: "nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la

---

<sup>34</sup> Estremamente interessanti appaiono sul tema le linee guida emesse dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento e reperibili su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto".

In questo primo comma la norma si limita a riproporre la disposizione di cui all'art. 322-ter c.p., già applicabile ai reati tributari in virtù dell'art. 1, comma 143, della L. n. 244/2007 (ora abrogato).

Nuova, invece, è la disposizione di cui al 2° comma dell'art. 12-*bis*, secondo cui "la confisca non opera per la parte che il contribuente s'impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta".

La *ratio* di tale disposizione è, evidentemente, quella di far prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in modo non dissimile da quanto previsto all'art. 19 del D.lgs. n. 231/2001 (che esclude la confisca all'ente "per la parte che può essere restituita al danneggiato") e in modo coerente con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario.

Infine, non è prevista - a differenza di quanto avveniva all'interno dello schema di decreto - nessuna speciale delimitazione nel tempo all'operatività delle novità in materia penale. Si pone un *dies a quo* solamente per la disciplina dedicata alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo. Con la conseguenza che le disposizioni di favore contenute nel decreto si applicheranno anche ai fatti

già commessi, in conformità alle regole generali di cui all'art. 2 c.p. e al principio costituzionale (art. 25 co. 2 Cost.) e convenzionale (art. 7 C.E.D.U.) di retroattività della legge penale più favorevole, con particolare effetto deflattivo rispetto ai reati di cui sono state innalzate le soglie di punibilità.

Questo, peraltro, anche sulla scia di una tendenza ormai diffusa presso il Legislatore impegnato a cercare di diminuire l'intervento penale in relazione a quelle condotte non particolarmente offensive o dannose, concretizzatasi, ad esempio, con l'introduzione nel codice penale dell'art. 131-bis c.p.<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Introdotta dal D.lgs. n. 28 del 2015, la norma introduce nell'ordinamento la non punibilità del fatto di reato in caso di particolare tenuità dell'offesa.



## CAPITOLO II

### **IL D.LGS. N. 74 DEL 2000: PREVISIONI COMUNI E PECULIARITÀ DELL'ILLECITO PENAL- TRIBUTARIO AD OGGI VIGENTI**

SOMMARIO: 1. Premessa: il rapporto tra illecito penale e illecito tributario. – 2. Gli elementi costitutivi dell'illecito penal-tributario sul piano oggettivo e soggettivo e la classificazione delle fattispecie incriminatrici. – 3. Reato proprio e concorso di persone. – 4. Delega di funzioni e responsabilità penale all'interno degli enti di grandi dimensioni. – 5. La deroga al principio di inescusabilità dell'ignoranza della legge penale *ex* art. 5 c.p. e le speciali cause di non punibilità. – 6. Ulteriori peculiarità del sistema penale tributario. – 7. Le ulteriori modifiche apportate alle disposizioni comuni del sistema penale tributario dal D.lgs. n. 158 del 2015.

#### **1. Premessa: il rapporto tra illecito penale e illecito tributario.**

Il principio di specialità è strumento molto importante nella disciplina dei rapporti tra norme all'interno dell'ordinamento penale: in ossequio al brocardo *lex specialis derogat generali*, l'art. 15 del codice penale stabilisce che «quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la

legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale».

A voler semplificare<sup>1</sup>, per quanto più interessa nella presente trattazione, il rapporto di specialità tra fattispecie implica che tutti gli elementi costitutivi di una fattispecie (generale) siano contenuti in un'altra fattispecie (speciale). Esso è finalizzato ad evitare il rischio di *ne bis in idem* sostanziale, ossia ad evitare che una stessa persona risponda due volte per il medesimo fatto, in ragione di una sua diversa qualificazione a livello formale.

Tale principio è stato preso in considerazione anche dal legislatore del D.Lgs. n. 74/00.

In particolare, all'art. 19, si prevede che «quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II o da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale».

La norma disciplina, pertanto, il concorso apparente di norma penale tributaria con la norma tributaria amministrativa, contemplando l'applicazione della disposizione i cui elementi sono speciali.

---

<sup>1</sup> Per gli opportuni approfondimenti sul principio di specialità, ANTOLISEI F., *Concorso formale di reati e conflitto apparente di norme*, in *Giust. Pen.*, 1942, II, 209; DEAN G., *Il rapporto di mezzo a fine nel diritto penale*, Milano, 1967; DE FRANCESCO G., *Lex specialis. Specialità ed interferenza nel concorso di norme penali*, Milano, 1980; DELITALA G., *Concorso di norme e concorso di reati*, in *Riv. It. Dir. Pen.*, 1934, 104; MANTOVANI F., *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Bologna, 1966; MORO A., *Unità e pluralità di reati*, Padova, 1954; PAGLIARO A., voce *Concorso di norme*, in *Enc. Dir.*, VIII, Milano, 1961, 545; ROMANO B., *Il rapporto tra norme penali. Intertemporalità, spazialità, coesistenza*, Milano, 1996.

Si tratta di una disciplina *sui generis*, atteso che quasi sempre il rapporto di specialità viene ricompreso tra norme della stessa specie e/o disciplinanti la stessa materia, mentre in questo caso il rapporto di specialità si ipotizza tra violazioni penali e violazioni amministrative, ossia norme di specie diversa, contemplanti lo stesso fatto materiale.

Anche sotto tale profilo la riforma del 2000, nello spirito della delega legislativa, ha realizzato un allineamento del sistema tributario ai principi generali di diritto penale<sup>2</sup>, posto che, diversamente, la legge «manette agli evasori», all'art. 10, prevedeva il cumulo delle sanzioni, amministrativa e penale, in capo al soggetto che avesse violato entrambe le normative, sebbene la condotta posta in essere fosse, sul piano sostanziale, esattamente la stessa<sup>3</sup>.

È senz'altro evidente come il legislatore abbia inteso, nell'ottica del *favor rei*, rimodulare tale disciplina alla luce del possibile concorso fra le due fattispecie, soprattutto in considerazione del fatto che gli esempi di astratta

---

<sup>2</sup> In verità, il principio di alternatività tra sanzione penale e amministrativa in campo tributario era già sancito dall'art. 3 della L. n. 4 del 1929, il quale disponeva l'obbligo del pagamento di una sanzione pecuniaria solo se il fatto non costituiva reato; su questa disciplina sono poi intervenuti gli artt. 50 D.P.R. n. 633 del 1972 e 26 D.P.R. n. 600 del 1983, oltre alla successiva legge «manette agli evasori», che avevano introdotto il principio del cumulo tra le due distinte sanzioni pur in presenza di un medesimo fatto. Si evidenzia come tali norme avessero passato il vaglio della Corte Costituzionale in nome, ancora una volta, della ragion di Stato e della peculiarità delle disposizioni finanziarie.

<sup>3</sup> Il principio in parola contraddiceva, a sua volta, la disposizione dettata dall'art. 9 della L. n. 689/81, il quale ribadiva l'operatività del principio di specialità nel caso di concorso tra una disposizione penale ed una amministrativa.

concorrenza tra illecito penale ed illecito amministrativo in materia tributaria sono molteplici<sup>4</sup>.

Infatti, il D.Lgs. n. 471/97 disciplina la materia delle imposte dirette e delle imposte sul valore aggiunto, prevedendo violazioni spesso omologhe alle previsioni penali contemplate dal D.Lgs. n. 74/00.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 471/97, ad esempio, prevede l'ipotesi di "violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi", e si sovrappone alla previsione di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/00 che, come noto, punisce con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni «chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore con riferimento a taluna delle singole imposte a €50.000,00».

Stessa problematica si pone con riguardo all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/00, che punisce l'occultamento e distruzione delle scritture contabili, in rapporto all'art. 9 del D.Lgs. n. 471/97, che prevede la sanzione amministrativa per la violazione degli obblighi relativi alla contabilità.

---

<sup>4</sup> Recentemente, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, in due sentenze (nn. 37425 e 37424, entrambe del 28.3.2013, entrambe pubblicate su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)) concernenti, in un caso, il delitto di cui all'art. 10-bis D.lgs. 74/00 e, dall'altro, la fattispecie di cui all'art. 10-ter del medesimo decreto, hanno escluso la sussistenza del rapporto di specialità tra i reati in parola e l'illecito amministrativo contemplato dall'art. 13 co. 1 D.lgs. n. 471 del 1977, sulla base di argomentazioni che hanno suscitato notevoli perplessità nell'ambito della dottrina. In chiave critica, si legga LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, in nota alle pagine 97 e 98.

Nelle situazioni di concorso apparente che possono presentarsi nel caso concreto, è di norma demandata all'interprete l'individuazione della fattispecie speciale che debba essere applicata in via esclusiva.

Ad onor del vero, a fronte di un nucleo essenziale comune, è la fattispecie penale a contenere, nella maggior parte dei casi, elementi specializzanti rispetto allo speculare illecito amministrativo. Costituiscono, infatti, fattori che determinano l'operatività esclusiva della norma penale: le soglie di punibilità, il dolo di evasione, ovvero peculiari connotazioni della condotta dell'agente contemplate dal legislatore nella fattispecie incriminatrice.

A dispetto della previsione del co. 1 dell'art. 19, il comma successivo prevede quello che da alcuni è stato definito «l'aberrante cumulo materiale»<sup>5</sup> tra sanzioni amministrative e penali tributarie, stabilendo che «permane, in ogni caso, la responsabilità amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11 co. 1 D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».

In particolare, il predetto art. 11 co. 1 prevede la responsabilità delle persone giuridiche a fronte di una violazione della normativa tributaria realizzata da un dipendente o legale rappresentante della stessa

---

<sup>5</sup> MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Torino, 2012, 339. Più in generale, sul secondo comma della disposizione in rassegna, si vedano i commenti espressi da CARACCIOLI I.-FALSITTA G., *Il principio di non cumulabilità tra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col D.lgs. 74/00*, in *Fisco*, 2000, 9747.

nell'esercizio della sue mansioni o funzioni, fatto salvo il solo diritto di regresso dell'ente.

La norma in esame, dunque, circoscrive di fatto l'applicazione del principio di specialità alle violazioni commesse dalle persone fisiche e dalle società di persone, lasciando inalterato il cumulo tra le due sanzioni - pur variando i soggetti obbligati - rispetto alle persone giuridiche, che rimangono comunque gravate anche dell'onere di pagamento della sanzione amministrativa, in ragione di una responsabilità dipendente da fatto altrui.

Il principio del cumulo delle sanzioni rientrerebbe, per così dire, dalla finestra, vanificando gli sforzi legislativi di evitare la doppia punibilità per un medesimo fatto, in ragione, stando anche a quanto affermato nella Relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 74/00<sup>6</sup>, della maggiore efficacia preventiva che sarebbe propria della sanzione pecuniaria amministrativa, a paragone con la pena eventualmente irrogabile all'esito di un (certamente) più lungo processo penale, poiché incerta nel *quantum* e di dubbia efficacia repressiva in virtù dell'istituto della sospensione condizionale della pena.

---

<sup>6</sup> Nella citata relazione si evidenzia che “*all'affermazione del principio di specialità non deve peraltro seguire una perdita di deterrenza del sistema nel suo complesso. Preoccupazioni su questo versante si connettono, per vero, all'eventualità che in determinati frangenti, il potenziale autore di una violazione tributaria possa considerare maggiormente temibile una sanzione amministrativa pecuniaria di elevato ammontare e che verrà d'altro canto indefettibilmente applicata, piuttosto che una sanzione penale, fortemente afflittiva bensì in astratto ma la cui esecuzione è suscettiva di essere evitata, in concreto, con l'ottenimento della sospensione condizionale della pena*”. La Relazione è pubblicata in *Fisco e Finanza*, n. 15 del 2000.

Questo reintrodotta principio del cumulo delle sanzioni potrebbe comunque essere mitigato dal disposto dell'art. 21 del D.lgs. n. 74/00, in forza del quale le sanzioni amministrative, che potrebbero essere irrogate anche in presenza dell'iscrizione di una notizia di reato, non sono eseguibili, a meno che il procedimento sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

La *ratio* individuabile in tale disposizione è, per così dire, correttiva rispetto all'art. 19 co. 2, nel senso che essa tenderebbe ad escludere il pericolo concreto di applicazione del cumulo (nella specie, di esecuzione della sanzione amministrativa in pendenza di procedimento penale) a meno che non intervenga un provvedimento che affermi l'irrilevanza del fatto sotto il profilo penale, lasciando così riemergere l'operatività esclusiva della sanzione amministrativa.

Non mancano, comunque, perplessità interpretative connesse alla genericità della formulazione della norma in rassegna, a cominciare dalla rilevanza, nel caso di specie, del fitto panorama delle formule assolutorie o di proscioglimento che possono essere utilizzate dal giudice penale<sup>7</sup> ovvero dal ruolo assunto, all'interno della

---

<sup>7</sup> Nel senso che le sentenze che dichiarano l'estinzione del reato e l'amnistia non escludono la rilevanza penale del fatto e possono, quindi, dare luogo all'applicazione della sanzione amministrativa, MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Torino, 2012, 342. Nello stesso senso, FONTANA, *Il principio di specialità del*

fattispecie incriminatrice, dalle soglie di punibilità che, come meglio si dirà in seguito, sono oggetto di un dibattito tutt'altro che sopito circa la loro qualificazione come condizioni obiettive di punibilità ovvero elementi costitutivi del fatto, con evidenti conseguenze sulla formula assolutoria che, in caso di evasione sotto soglia, dovrà essere adottata dal giudicante.

Solo una pronuncia di assoluzione con formula perché il fatto non sussiste è, invero, idonea ad escludere *tout court* la rilevanza penale del fatto reato, riconoscendo la sua inconsistenza già sul piano materiale ed eliminando la possibilità del concorso con la sanzione amministrativa.

Il Governo, nella citata relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 74/00, ha comunque manifestato di conoscere esattamente i termini problematici della questione, affermando che il co. 2 dell'art. 19 «appare rispondente ad una logica di sistema. Questa consiste, in effetti, nell'evitare che il medesimo fatto venga punito due volte in capo al medesimo soggetto (una volta come illecito amministrativo e l'altra come illecito penale) mantenendo, tuttavia, la possibilità di una punizione divaricata rispetto a soggetti diversi (ad esempio, amministratore, da un lato, e società amministrata, dall'altro). In tal senso, non sono comunque apparse fondate le perplessità manifestate dalla Commissione giustizia della Camera circa la compatibilità

---

*D.lgs. 74/00, in Corr. Trib., 2000, 2334 e MASTROGIACOMO, Riflessione su alcuni aspetti della normativa penale tributaria, in Fisco, 2000, 1426.*



dell'enunciata regola con il principio di specialità affermato dalla legge delega».

Ciò che sembra sfuggire al legislatore delegato nel citato passaggio è che, sebbene la responsabilità per lo stesso fatto finisca col ricadere su soggetti diversi, ora a titolo penale, ora amministrativo, quella incumbente sulla persona giuridica è comunque derivata dalla prima, discendendo dal fatto illecito altrui ed essendo giustificabile solo in considerazione delle esigenze di cassa dell'Erario.

Sotto questo stesso profilo, quindi, il problema del *ne bis in idem* sostanziale, nonostante i proclami legislativi, appare tutt'altro che risolto.

## **2. Gli elementi costitutivi dell'illecito penal-tributario sul piano oggettivo e soggettivo e la classificazione delle fattispecie incriminatrici.**

Muovendo dalla necessaria premessa per cui, scopo del presente lavoro non è quello di esaminare nel dettaglio la disciplina degli illeciti penali tributari, sotto il profilo della struttura del reato e delle categorie dogmatiche di riferimento, bensì quello di scandagliare lo spirito del sistema, per poi verificare se il diritto vivente e le soluzioni proposte da dottrina e giurisprudenza in ordine alle problematiche giuridiche più attuali possano considerarsi in

linea con l'originaria *ratio* legislativa, occorre precisare che il tema degli elementi costitutivi dei reati tributari sarà, in questa sede, affrontato esclusivamente in tale ottica, rinviando alla copiosa trattazione manualistica di riferimento<sup>8</sup> per tutte le considerazioni di carattere strettamente dogmatico sul fatto tipico dei singoli illeciti.

In questa prospettiva, lo sguardo analitico dello studioso deve verificare se e come l'*animus* della riforma del 2000 (e delle sue successive ed attuali modificazioni) si sia trasfuso negli elementi che vanno a comporre i singoli illeciti.

Come chiarito dal legislatore delegato, «conformemente alle direttive della legge delega, il nuovo sistema attua, per tale rispetto, una vera e propria inversione di rotta, assumendo, come obiettivo strategico, quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie. Esso risulta conseguentemente imperniato su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da

---

<sup>8</sup> LANZI A., *Lezioni di diritto penale tributario*, Parma, 1985; LANZI A., ALDROVANDI P., *Diritto Penale Tributario*, Padova, 2014; LUPI R., *Diritto Tributario, Parte Generale*, Milano, 2005, MARTORANA A., *Diritto penale tributario e procedura penale tributaria*, Piacenza, 1960; MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, NANNUCCI U., D'AVIRRO A., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984; PERINI A., *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1999.

rilevante offensività e da dolo specifico di evasione: fattispecie che, proprio per le loro caratteristiche, sono configurate come di natura esclusivamente delittuosa e soggette ad un regime sanzionatorio di apprezzabile spessore»<sup>9</sup>.

L'enunciazione di tali principi da parte del Governo, si è tradotta, in primo luogo, nella selezione di fattispecie penali tributarie finalizzate a tutelare l'interesse patrimoniale dello Stato alla riscossione dei tributi, rimarcando la differenza con gli illeciti amministrativi, tipicamente funzionali alla salvaguardia della trasparenza e del corretto funzionamento della macchina amministrativa, nonché di matrice esclusivamente delittuosa, abbandonando le numerosissime figure contravvenzionali che affollavano la legge «manette agli evasori».

Nell'ottica di un più stringente rispetto del principio di offensività, il momento consumativo della quasi totalità degli illeciti contemplati dal D.lgs. n. 74/00 viene individuato nella effettiva lesione dell'interesse erariale, ossia nell'evasione del tributo<sup>10</sup>, e la condotta dell'agente viene connotata da una valenza decettiva idonea ad ingannare i meccanismi di controllo dell'amministrazione finanziaria.

---

<sup>9</sup> Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 74/00, in *Finanza e Fisco*, n. 15 del 2000, pag. 2080.

<sup>10</sup> Ed invero, ad escludere la rilevanza del tentativo nell'ambito dei reati in tema di dichiarazione non v'è solo l'art. 6 dello stesso D.Lgs. n. 74/00, che si applica, per espressa previsione legislativa, ai soli artt. 2, 3 e 4, ma anche la natura di reato omissivo puro, propria del delitto di omessa dichiarazione, di per sé difficilmente compatibile con l'ipotesi di delitto tentato.

Così, i delitti in tema di dichiarazione (artt. 2, 3, 4 e 5), che costituiscono il cuore dell'innovato impianto repressivo, si concentrano sulla violazione dell'obbligo di veritiera ostensione della situazione reddituale dell'agente e delle basi imponibili, che assume rilievo alla scadenza del termine legale per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, sia che queste vengano regolarmente presentate recando un contenuto mendace, sia che invece vengano omesse.

Ai delitti in tema di dichiarazione si affiancano, poi, nella formulazione originaria del D.Lgs. n. 74/00, altre figure criminose caratterizzate da condotte connotate da particolare insidiosità, quali l'emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), l'occultamento e la distruzione di documenti contabili (art. 10) e la sottrazione al pagamento delle imposte dei propri beni mediante commissione di atti fraudolenti sui medesimi (art. 11). Si tratta di fattispecie che sanzionano condotte volte ad impedire la corretta ricostruzione dei redditi o del volume di affari dell'agente, perseguendo la finalità evasiva.

Alcuni degli illeciti menzionati (ossia tutti tranne la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture od altri documenti per operazione inesistenti, l'emissione di tali documenti e la distruzione di documenti contabili), sono, peraltro, punibili solo ove l'evasione raggiunga una soglia normativamente prevista.

E' stato rilevato<sup>11</sup> come la previsione di soglie di punibilità permetta di graduare meglio e con precisione il livello di lesività degli interessi coinvolti nella fattispecie penale, fissando normativamente la quantità dell'offesa, dando così perfetta attuazione all'intenzione del legislatore della riforma<sup>12</sup>, tesa a limitare l'intervento punitivo ai soli illeciti di significativo rilievo economico, deflazionando contestualmente il numero dei procedimenti.

Le soglie di punibilità<sup>13</sup> rappresentano, quindi, un'espressione del principio di offensività trasfuso nelle diverse fattispecie penali tributarie, nonché, secondo la prevalente dottrina, un elemento indefettibile del fatto tipico.

Come affermato da alcuni Autori, infatti, «la soglia struttura *ab imis* l'offesa e non coinvolge alcun interesse esterno al fatto di reato, bensì vale a pesare una porzione dello stesso e costituisce un limite normativo, di ordine numerico, con cui il legislatore declina una componente suscettibile di incidere sulla rilevanza penale del fatto al pari delle altre componenti costitutive della fattispecie. La soglia di punibilità è, quindi, veramente il *topos* in cui si

---

<sup>11</sup> MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Torino, 2012, 47.

<sup>12</sup> La legge delega n. 205/99, infatti, all'art. 9 co. 2 lett. b), stabiliva di “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.

<sup>13</sup> Si vedano, in generale, sulle soglie di punibilità ASTROLOGO, *Le causa di non punibilità. Un percorso tra nuovi orientamenti interpretativi e perenni incertezze dogmatiche*, Bologna, 2009, 109; FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007; MUSCO, voce *Reati tributari*, in *Enc. Dir., Annali*, I, Milano, 2007

incarna e vive la scelta politico criminale del legislatore della riforma e non ha nulla a che vedere con il distante fenomeno della condizione di punibilità. Pertanto è indiscutibile un dato: la soglia di punibilità appartiene certamente all'area significativa del fatto tipico»<sup>14</sup>.

Di recente, tuttavia, un simile indirizzo è stato smentito dalla stessa giurisprudenza di legittimità, che ha aderito all'impostazione dottrinale (minoritaria) per cui le soglie costituirebbero condizioni obiettive di punibilità<sup>15</sup>.

La soluzione prescelta non è indifferente ai fini dell'accertamento del fatto di reato, poiché consente all'interprete di omettere la verifica circa la consapevolezza dell'agente sul *quantum* di imposta evasa, risultando sufficiente all'integrazione dell'illecito la sussistenza in capo allo stesso della volontà di evadere le tasse.

Il dolo, infatti, caratterizza tutti gli illeciti contemplati dal D.Lgs. n. 74/00, dovendosi però distinguere, all'interno delle singole fattispecie, quando esso si attinga a dolo specifico e, quando, invece, sia qualificabile come dolo generico, variando, anche in questo caso, l'accertamento

---

<sup>14</sup> <sup>14</sup> MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Torino, 2012, 48, che, a sostegno della propria tesi richiama, oltre al testo della Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 74/00 anche pronunce della Corte Costituzionale (Corte Cost., 1 giugno 2004, n. 161, in Cass. Pen., 2004, 3938) e della Cassazione (Cass. Pen., SS.UU., 15.1.01, in Cass. Pen., 2001, 2057), quest'ultima richiamata anche da successive sentenze della stessa Corte.

<sup>15</sup> Si veda in questo senso Cass. Pen., 26 maggio 2011, n. 25213, in [www.ilfisco.it/fisconline](http://www.ilfisco.it/fisconline).

richiesto all'interprete circa la copertura psicologica del fatto in capo all'agente<sup>16</sup>.

A conferma della particolare pregnanza dell'elemento psicologico prescelto dal legislatore per i delitti penali tributari, la formulazione originaria del D.lgs. n. 74/00 conteneva alcune previsioni, di natura premiale o, comunque, indulgenziale, che si giustificavano proprio in quanto presupponenti l'assenza di dolo in capo all'autore del fatto.

Prima tra tutte, la previsione di cui all'art. 7 del D.lgs. n. 74/00<sup>17</sup>, secondo cui «non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nei bilanci eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore

---

<sup>16</sup> Come noto, infatti, il dolo specifico, a differenza di quello generico, non corrisponde, sul piano soggettivo, a tutti gli elementi costitutivi della fattispecie di reato, di talché non è necessario che l'agente raggiunga lo scopo che si era prefissato ai fini della configurazione dell'illecito penale.

<sup>17</sup> Per un commento sull'art. 7, si leggano CARACCIOLI I. e FALSITTA G., *Le valutazioni estimative della riforma penale tributaria tra violazioni costituzionali ed ambiguità lessicali*, in *Fisco*, 2000, 10012; STEVENATO D., *Valutazioni e bilancio, competenze e dintorni, una rilevanza penale da rimediare*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano 2000, 129; PERINI A., *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 D.lgs. 74/00*, in *Dir. Pen. proc.*, 2000, 1263, BERSANI G., *sub art. 7*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, Milano, 1999,

al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel co. 1 lett. A) e B) dei medesimi articoli».

La norma introduceva, quindi, delle ipotesi di non punibilità del contribuente laddove fosse possibile escludere che la sua condotta non fosse stata animata da alcun intento evasivo, bensì risulti giustificabile alle luce delle incertezze normative e di indirizzo che caratterizzano la materia fiscale o comunque rimanga al di sotto della soglia di tolleranza del 10%, con riferimento allo scarto tra valutazione corretta e valutazione stimata, poiché in tal caso il fenomeno evasivo veniva considerato *tout court* non significativo dal punto di vista economico, tanto da non dover nemmeno essere considerato nel calcolo del superamento delle soglie di punibilità.

Inoltre, l'ostensione in bilancio dei criteri utilizzati per determinare l'esercizio di competenza di una determinata posta<sup>18</sup> ovvero, più in generale, la comunicazione trasparente dei metodi di impostazione contabile appare, anche sul piano oggettivo, privo dell'insidiosità caratterizzante i delitti in tema di dichiarazione.

Sempre nel solco della volontà legislativa di escludere la punibilità per assenza di dolo si collocava anche il disposto

---

<sup>18</sup> Sempre che il criterio contabile esposto sia stato ripetuto per almeno due esercizi consecutivi, così da poter essere considerato «costante». In tal senso, CAPOLUPO, *La rilevanza delle valutazioni ai fini penali*, in *Fisco*, 2001, 317, nonché BERSANI, *sub art. 7*, cit, 264.



di cui all'art. 16 del D.lgs. n. 74/00<sup>19</sup>, che si riferisce all'ipotesi in cui la condotta astrattamente rilevante sul piano penale tenuta dal contribuente fosse stata realizzata attenendosi ai pareri del Ministero delle Finanze ovvero del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (che, in verità, è stato soppresso con circolare della Agenzie delle Entrate n. 40/E del 27 giugno 2007, vedendo sostituita la procedura di consultazione di riferimento con quella dell'interpello), ovvero quando il medesimo aveva compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato silenzio assenso.

Anche in tal caso risultava davvero difficoltoso ipotizzare un dolo specifico di evasione in capo al contribuente ed una previsione di segno contrario avrebbe ignorato, altresì, il principio di coerenza dell'intero ordinamento giuridico, poiché quest'ultimo non avrebbe potuto dirsi al riparo dal rischio penale neanche laddove avesse agito con il *placet* della stessa amministrazione finanziaria.

Proprio per tale ragione le due norme citate, pur fuoriuscendo per espressa previsione normativa dall'area del penalmente rilevante *tout court*, hanno posto problemi di inquadramento e qualificazione delle condotte del contribuente all'interno del fenomeno elusivo e dell'abuso del diritto, come si avrà modo di esporre meglio nel prosieguo.

---

<sup>19</sup> Per un commento su tale norma, si veda PEZZUTO, *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in MUSCO (a cura di), *Diritto Penale Tributario*, cit., 385.

Ad oggi, entrambe le norme premiali considerate sono state abrogate dall'art. 14 del D.lgs. n. 158 del 2015 ma non per questo le considerazioni sin qui espresse hanno perduto efficacia. Invero, pur eliminando dal sistema le norme citate, il menzionato decreto di riforma ha introdotto, nell'art. 3 co. 3 e nell'art. 4 co. 1-bis del D.lgs. n. 74/00, delle disposizioni che richiamano sostanzialmente le previsioni di cui all'art. 7 e 16, prevedendo, rispettivamente, che, ai fini della configurabilità dell'art. 3, “non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione ed annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali” e che, ai fini dell'applicabilità dell'art. 4, “ non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione degli esercizi di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”.

### **3. Reato proprio e concorso di persone.**

Stando alla formulazione normativa dei delitti tributari, «chiunque» potrebbe qualificarsi come autore di uno dei fatti descritti e puniti nel D.lgs. n. 74/00.

A ben vedere, però, al di là della genericità espressiva utilizzata dal legislatore delegato, è passibile di rimprovero penale ai sensi del medesimo decreto solo colui che sia tenuto all'adempimento di uno degli obblighi tributari la cui violazione è punita dalle fattispecie *de quibus*.

È a dire che i delitti tributari sono classificabili come reati propri e ciò anche laddove la condotta tipica non sia incentrata sulla falsa (ovvero sull'omessa) presentazione di una delle dichiarazioni fiscali espressamente previste dalle diverse disposizioni, ma si sostanzia nella mancata emissione di un documento avente valenza fiscale (ad esempio, nell'ambito dell'art. 8 D.Lgs. n. 74/00) oppure nel compimento di un atto fraudolento che sia comunque prodromico all'esposizione dei propri dati fiscali (art. 10).

Merita evidenziare che fronte della novella legislativa introdotta con il D.lgs. n. 158 del 2015 all'art. 1 lett. C) del D.lgs. n. 74/00, tra gli autori tipici del reato tributario è stato inserito ufficialmente, oltre al soggetto direttamente obbligato alla prestazione in favore dell'Erario, anche il sostituto di imposta.

Il fatto che il solo intraneo possa qualificarsi come autore proprio dell'illecito penal-tributario, non vuol dire certo

che sia esclusa a monte l'ipotesi del concorso dell'*extraneus* secondo il consueto paradigma penalistico.

A ben vedere, il decreto del 2000 menziona espressamente, all'art. 9, l'ipotesi del concorso di persone solo per esprimere un principio in deroga all'art. 110 c.p., ossia escludere la punibilità a titolo di concorso del responsabile del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti con l'autore del delitto di cui all'art. 2 e, dall'altro lato, in maniera speculare, la punibilità di chi si avvale delle fatture false - non solo annotandole in contabilità ma esponendole nelle relative dichiarazioni<sup>20</sup> -, in concorso con chi le ha emesse.

La *ratio* è quella di evitare la doppia punibilità per un medesimo fatto<sup>21</sup> di uno stesso soggetto che, secondo l'esempio tipico che la norma tende ad evitare, abbia, allo stesso tempo, istigato un ente o una persona ad emettere una fattura per operazioni inesistenti in proprio favore e, successivamente, se ne sia avvalso inserendola nella propria dichiarazione a fini IVA.

Esclusa, quindi, la rilevanza di tale ipotesi di concorso tra le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 del D.lgs. n. 74/00, resta

---

<sup>20</sup> In questo senso, Cass. Pen., sez. III, 12.10.11 n. 1894, in De Jure, nonché Cass. Pen., Sez. IV, 26.1.11 n. 16550 e Cass. Pen., sez. III, 17.3.10, n. 14862.

<sup>21</sup> Vale la pena segnalare che, nonostante l'espressa esclusione dell'operatività dell'art. 110 c.p. nei casi suindicati, la giurisprudenza della Suprema Corte abbia adottato un orientamento molto restrittivo circa l'applicazione dell'art. 9 D.Lgs. 74/00 nei casi delle cosiddette frodi carosello o di ricorso a fatture irregolari infragruppo, in cui l'emissione e l'utilizzo delle fatture inesistenti sia comunque riconducibile allo stesso soggetto, quale l'amministratore di due o più società collegate tra di loro. In tal senso Cass. Pen., Sez. III; 8.3.12 n. 19247, Cass. Pen., sez. III, 20-12-12, n. 19025, Cass. Pen., sez. III, 6.10.11, n. 47862, Cass. Pen., sez. V, 16.1.13, n. 36859.

ferma la possibilità che i delitti tributari vengano realizzati in forma plurisoggettiva, secondo gli ordinari principi dettati dal codice penale in tema di agevolazione morale e materiale del fatto illecito dell'intraneo da parte del concorrente esterno.

È infatti sempre ammesso il concorso nel reato proprio da parte di colui che non è in possesso della qualifica richiesta ai fini della integrazione della fattispecie, allorché sia comprovata l'incidenza causale della condotta dell'*extraneus*, nonché la sua consapevolezza del fatto illecito e dell'altrui qualifica<sup>22</sup>, con il limite costituito dal fatto che, nell'ambito dei cosiddetti reati di mano propria, è necessariamente l'intraneo a dover tenere la condotta tipica.

Tali generali considerazioni in tema di concorso nel reato tributario devono ritenersi applicabili anche all'ipotesi in cui sia il consulente del contribuente, in astratto, a concorrere con quest'ultimo nella realizzazione dell'illecito, considerando che, grazie al ricorso alla figura del dolo eventuale, la compartecipazione di quest'ultimo all'attività di evasione del proprio cliente può assumere connotati di estrema ampiezza<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Si veda, in generale, sul tema del concorso dell'*extraneus* nel reato proprio, MEZZETTI E., *Diritto penale, Casi e materiali*, Torino, 2015.

<sup>23</sup> Si tratta, invero, di una problematica affrontata, sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, soprattutto con riferimento ai reati fallimentari. Tra le pronunce più recenti si segnalano Cass. Pen., sez. V, 27.6.12, n. 29287 e Cass. Pen., sez. V, 15.2.08 n. 10742. In dottrina, sul punto, si vedano DE FRANCESCO G.A., *Dogmatica e politica criminale nei rapporti tra concorso di persone ed interventi normativi contro il crimine organizzato*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 1994, ALDROVANDI P., *Responsabilità concorsuale del professionista nei reati societari*, in *Dir. Prat. Società*, 2004, fasc. 5, pag. 65, PERINI A., *Il consiglio*

Pertanto spetterà all'interprete stabilire, volta per volta, se il contributo del consulente abbia assunto natura istigatoria o materialmente agevolativa rispetto alla determinazione del contribuente a realizzare l'illecito, (ad esempio, suggerendo meccanismi illeciti ai fini di evasione, fornendo consigli tecnici indispensabili per la realizzazione di operazioni illecite ovvero assistendo materialmente il medesimo nel compimento dell'operazione o nella presentazione della dichiarazione mendace) ovvero se l'attività dello stesso sia rimasta nell'alveo dell'ambito consulenziale per cui il professionista ha ricevuto mandato (ad esempio, nel caso in cui il consulente prospetti al proprio cliente, tra le possibili soluzioni adottabili in ordine ad una problematica di natura fiscale, prospettandone le relative conseguenze sul piano penale).

Non è, infine, mancato in dottrina chi abbia ritenuto che il problema della responsabilità del consulente non debba essere risolto mediante il ricorso all'istituto del concorso dell'*extraneus* nel reato proprio, bensì invocando le scriminanti dell'esercizio di un diritto o dell'adempimento di un dovere di cui all'art. 51 c.p.<sup>24</sup>, di talché la condotta del predetto sarebbe, di norma, lecita e priva di rilievo penale in quanto riconducibile ad una delle due esimenti (esercizio

---

*tecnico come forma di compartecipazione dell'estraneo nei reati propri*, in Riv. Trim. dir. pen. economia, 2003.

<sup>24</sup> In tal senso si è pronunciato LANZI A., ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 138 e seguenti, richiamando sul punto SPAGNOLO G., *Gli elementi soggettivi nella struttura delle scriminanti*, Padova, 1980 e SCHIAFFO F., *Le situazioni quasi scriminanti nella sistematica teleologica del reato. Contributo ad uno studio sulla definizione di struttura e limiti delle cause di giustificazione*, Napoli, 1988.

di una professione riconosciuta dall'ordinamento ovvero adempimento di un dovere contrattuale nei confronti del cliente).

Solo quando si fuoriesca dall'ambito di applicazione dell'art. 51 c.p., circostanza accertabile utilizzando quale criterio guida la finalità cui è volta l'attività del consulente - quando, ad esempio, il consiglio qualificato muti in una vera e propria spinta del cliente verso l'opzione criminosa - sarebbe, invece, ipotizzabile un'ipotesi di concorso, da qualificarsi, anche in questo caso, alla stregua della tipologia del contributo da questi effettivamente fornito rispetto all'attività dell'intraneo.

Ad ogni buon conto, ove si dovesse riconoscere nel caso specifico il coinvolgimento del professionista nella condotta adottata in violazione delle norme penali tributarie, a quest'ultimo potrà essere applicata, sussistendone i presupposti, la circostanza aggravante recentemente introdotta al co. 3 dell'art. 13 bis del D.lgs. n. 74 del 2000<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> La novella anche in questo caso è avvenuta attraverso il D.lgs. n. 158 del 2015 ed ha determinato un aumento di pena fino alla metà "se il reato è commesso dal compartecipe nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale".

#### **4. Delega di funzioni e responsabilità penale all'interno degli enti di grandi dimensioni.**

Tutti i fatti costituenti uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 possono essere attribuiti sia a contribuenti persone fisiche che a contribuenti persone giuridiche, con l'ovvia precisazione, nel secondo caso, che, stante il principio della personalità della responsabilità penale (art. 27 comma 1 Cost.), è sempre il soggetto persona fisica a doverne rispondere.

Stante, invero, la mancanza dell'inclusione dei reati tributari tra le fattispecie idonee a dare vita alla responsabilità amministrativa da reato dell'ente, ai sensi del D.Lgs. n. 231/01, a carico della persona giuridica possono, applicarsi soltanto le sanzioni tributarie amministrative di cui ai DPR 18 dicembre 1997 nn. 471-472-473, compatibilmente con l'applicazione del principio di specialità, di cui sopra si è ampiamente detto.

Ciò premesso, la problematica della responsabilità penale degli amministratori e dei dirigenti nell'ambito delle persone giuridiche, per quanto attiene ai reati tributari<sup>26</sup>, presenta dei caratteri peculiari - sulla base dell'orientamento giurisprudenziale fin qui formatosi - rispetto a quello normalmente seguito in altri settori (ecologia, urbanistica, infortuni sul lavoro, ecc.), tenuto conto della natura "personale" delle obbligazioni tributarie e della dichiarazione fiscale; adempimenti, questi, che

---

<sup>26</sup> Sul punto, in generale, CARACCIOLI I., *Sul problema della responsabilità degli amministratori di fatto nei reati tributari*, Riv. Dir., trib., fasc. 7 e 8, 2013, 145.



appunto la giurisprudenza non considera "delegabili" a subordinati o a terzi (es. consulenti), come normalmente ritenuto in tutti gli altri settori del diritto penale dell'impresa.

Invero, secondo quanto ormai unanimemente accettato da dottrina e giurisprudenza, anche prima del formale recepimento a livello legislativo, avvenuto ad opera del D.lgs. n. 81/08, per i reati che si verificano all'interno di enti di grandi dimensioni, può essere chiamato a rispondere chi abbia ricevuto, da parte dei dirigenti, deleghe specifiche a determinate funzioni, con attribuzione dei relativi poteri e mezzi patrimoniali, e senza che il superiore si sia comunque "ingerito" nella concreta gestione di tali funzioni.

In particolare, per quanto attiene la delega di funzioni, nell'art. 16 del citato decreto sono enumerati tutti i requisiti che tale atto deve possedere al fine di poter esplicare la sua efficacia nei confronti del delegante nonché dei terzi: occorre, in particolare, l'adeguatezza del delegato in termini di comprovata capacità, professionalità ed esperienza in relazione alle singole funzioni trasferite, così come che la delega risulti da atto scritto accettato e recante data certa, nonché l'attribuzione di poteri di spesa autonomi ed idonei all'espletamento della funzione delegata.

È evidente, infatti, che la effettiva mancanza di poteri di spesa, quindi operativi, vanificherebbe il conferimento della delega, che rimarrebbe, di fatto, inattuabile<sup>27</sup>.

È stato, inoltre, espressamente riconosciuto che la porzione residuale di obbligo di controllo restante in capo al rappresentante legale in caso di delega di funzione non può essere estesa sino a far gravare sul primo un controllo di tipo personale e capillare sulla gestione di aspetti contingenti delle singole lavorazioni/operazioni<sup>28</sup>.

Cioè a dire che mentre una residua porzione di responsabilità in capo al legale rappresentante può sussistere allorché le carenze nella disciplina di riferimento (antifortunistica, ambientale, etc.) attengano a scelte di carattere generale della politica aziendale ovvero a carenze strutturali, nel caso di *vulnus* organizzativo afferente ad una singola lavorazione/operazione, sopravvivono

---

<sup>27</sup> L'autonomia di spesa assume connotazione di estremo rilievo nel trasferimento di funzioni e responsabilità anche secondo il più recente orientamento giurisprudenziale di legittimità, poiché essa costituisce elemento idoneo per valutare l'effettività della stessa. Sul punto, v. Cass. pen., sez. IV, 19.03.2012, n. 10702: «*Si tratta piuttosto di comprendere se, accanto all'indiscussa responsabilità del S., separatamente giudicato, cui era demandata la gestione dei profili operativi della società, possa configurarsi pure quella dell'imputata. La risposta a tale cruciale interrogativo è stata correttamente data dal primo giudice che ha chiaramente posto in luce l'esistenza di valida delega, da parte dell'ente al S., della parte "tecnico-operativa" mentre alla M. era delegata la "parte amministrativa". Il S. aveva anche presentato alla ASL la dichiarazione inerente allo svolgimento dei compiti prevenzionistici ed all'assunzione dei compiti inerenti al servizio di prevenzione e protezione. La delega trova rituale fonte nell'atto costitutivo della s.r.l.. Il tribunale ne ha tratto la lineare conseguenza che unico destinatario della disciplina antifortunistica fosse lo stesso S.; anche in considerazione del fatto che la M. non risultava avesse in alcuna guisa esercitato funzioni afferenti alla sicurezza o comunque operative*».

<sup>28</sup> Così Cass. pen., sez. IV, 19.03.2012, n. 10702.

necessariamente i principi di responsabilità affermati in tema di delega di funzioni.

Questo è il motivo per cui assumono particolare rilievo, ai fini dell'efficacia della delega, il possesso in capo al delegato delle specifiche capacità richieste dalla funzione e, soprattutto, l'autonomia di spesa, occorrendo sempre apprezzare l'apparato organizzativo che si è costituito, sì da poter risalire, all'interno di questo, al responsabile di settore<sup>29</sup>.

In materia di reati tributari, invece, l'applicazione dei principi testé riassunti in tema di delega di funzioni ha sempre incontrato delle forti limitazioni.

Nell'ambito della dottrina, in primo luogo, è possibile distinguere tra autori che qualificano la delega come elemento che incide sul fatto materiale di reato ed autori che collegano la problematica della responsabilità del delegante all'assenza di dolo.

In base all'orientamento c.d. sostanziale o funzionalista, il c.d. incarico di funzioni «implica il passaggio dal dante incarico all'incaricato della sua posizione rilevante per il diritto penale» ed agisce, dunque, sul piano dell'elemento materiale del reato: tramite la delega «il dante incarico esce

---

<sup>29</sup> Cass. Pen., sez. IV, 9.06.2011, n. 23292; Cass. pen., sez. IV, 10.12. 2008: « Non è certamente qui in contestazione il principio affermato dalla difesa secondo il quale in imprese di grandi dimensioni, come quella in questione, non può individuarsi il soggetto responsabile, automaticamente, in colui o in coloro che occupano la posizione di vertice, occorrendo un puntuale accertamento, in concreto, dell'effettiva situazione della gerarchia delle responsabilità all'interno dell'apparato strutturale, così da verificare la eventuale predisposizione di un adeguato organigramma dirigenziale ed esecutivo il cui corretto funzionamento esonera l'organo di vertice da responsabilità di livello intermedio e finale».

dalla sfera dei soggetti responsabili, mentre fa ingresso nella medesima l'incaricato»<sup>30</sup> . La dottrina che qui si considera mette in rilievo che proprio nell'ambito del diritto penale tributario l'agente è identificato tramite il richiamo all'obbligo di osservare precisi adempimenti fiscali e che, dunque, le stesse disposizioni incriminatrici danno rilievo all'esercizio della funzione per l'individuazione dei soggetti attivi di reati propri.

Inoltre, «sembra consacrata la scissione tra qualifica soggettiva extrapenale (...) ed esercizio della funzione ad essa corrispondente» dalla stessa legislazione fiscale, «che estende di molto l'ambito dei garanti del puntuale rispetto dell'imposizione tributaria»<sup>31</sup>.

Tuttavia si obietta che tale tesi si scontrerebbe con il criterio di gerarchia delle fonti normative, in quanto darebbe vita ad un'ipotesi di deroga al precetto penale per mezzo di un atto di autonomia privata.

Secondo un'altra parte della dottrina (c.d. teoria formale), invece, gli obblighi di carattere tributario sarebbero intrasferibili, in considerazione della loro natura pubblicistica e personale ed assumono un senso soltanto nella prospettiva dell'imputazione al soggetto obbligato<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> FIORELLA, *Il trasferimento di funzioni nel diritto penale dell'impresa*, Firenze, 1985, 348

<sup>31</sup> FIORELLA, *Il trasferimento*, cit., 73

<sup>32</sup> Sul punto, si legga PADOVANI, *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, in *Riv. It. Dir. Proc.*, 1985, 379, il quale afferma che "l'obbligo di presentare le dichiarazioni stabilite non può mai essere osservato da chiunque si trovi ad esercitare una certa funzione attribuitagli dal

Il piano di rilevanza della delega sarebbe, quindi, piuttosto quello dell'elemento psicologico del reato: la responsabilità del delegante sussisterebbe, per le fattispecie dolose, in forza di un ricorso scorretto e artificioso alla medesima e, per le fattispecie colpose (ravvisabili, ad esempio, nell'ambito di una fattispecie concorsuale ovvero di norme incriminatrici distinte da quelle contenute nel D.Lgs. n. 74/00), nel caso in cui la scelta di adempiere tramite l'incarico ad un terzo costituisca una opzione contraria ai doveri di diligenza, prudenza o perizia.

Anche una parte della giurisprudenza ha escluso che la delega abbia valenza sul piano oggettivo della titolarità delle funzioni, dando invece rilievo all'affidamento dell'incarico nell'ambito del giudizio di colpevolezza e ravvisando il più delle volte in capo al contribuente, con riferimento alle fattispecie punite a titolo di colpa ai sensi della Legge n. 516/1982, la c.d. *culpa in eligendo* o la *culpa in vigilando*<sup>33</sup>.

Per contro, un altro orientamento ha ammesso l'efficacia oggettiva della delega solo per alcuni obblighi tributari, connotati dalla natura sostanzialmente esecutiva dei relativi adempimenti; la delega, viceversa, non varrebbe a destituire il delegante dalla sottoposizione al precetto con

---

delegante"; "la « prestazione » non è atto connotato in termini puramente fattuali, ma assume un senso soltanto nella prospettiva dell'imputazione al soggetto obbligato, l'omessa presentazione è concepibile esclusivamente nei suoi confronti".

<sup>33</sup> Si vedano, ad esempio Trib. Pesaro, 12 maggio 1986, in De Jure; Cass. 24 giugno 1993, 6 ottobre 1993, in CED; Cass. Sez. III, 4 luglio 1996, 2 ottobre 1996, in Il Fisco, 46/96, 11207; Cass. 24 novembre 1999, 11 gennaio 2000, in CED.

riferimento ai reati dichiarativi, che comportano la sottoscrizione e l'esercizio di poteri discrezionali propri del contribuente<sup>34</sup>.

Infine, secondo un'altra parte della dottrina, è necessario riconoscere piena rilevanza sul piano oggettivo alla delega di obblighi diversi da quelli in materia di dichiarazione, ma, alla luce dell'art. 1 lett c) del D. Lgs. n. 74/2000, occorre tenere «ferma attualmente anche per questi ultimi la possibilità (...) di ammettere la rilevanza sul piano materiale della delega» allorché intervenga a favore di un «rappresentante negoziale»<sup>35</sup>. Inoltre, dal momento che il D. Lgs. n. 74/2000 prevede illeciti penali di carattere doloso, deve considerarsi superato il rigoristico atteggiamento della giurisprudenza che ravvisa la responsabilità in capo al delegante sulla base di una *culpa in eligendo* o di un'asserita *culpa in vigilando*: «l'esistenza di una delega reale (che non sia fittizia, e meramente finalizzata a scaricare la responsabilità penale sul delegato) è infatti incompatibile con un atteggiamento doloso»<sup>36</sup>.

Non manca poi chi ritiene che, nell'ambito del diritto penale tributario, difetti proprio il presupposto di fondo per porre il problema dell'operatività della delega di funzioni,

---

<sup>34</sup> In questo senso, tra gli altri, CARACCIOLI, *La responsabilità di amministratori sindaci e direttori generali di società di capitali per reati tributari. Profili sostanziali*, in *Fisco*, 1990, 7240; recentemente, MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Parte speciale, Vol. XVII, Milano, 2010, 155.

<sup>35</sup> ALDROVANDI-LANZI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 131

<sup>36</sup> ALDROVANDI-LANZI, *Diritto penale tributario*, cit.; in modo conforme, VIGLIONE, *La delega al professionista non basta ad escludere il reato di omessa dichiarazione del contribuente*, in *Le Società* 8-9/2014, 995

ossia la relazione diretta tra l'obbligo tributario ed una dimensione aziendale di tale rilevanza da richiedere un'autonomia gestionale e/o finanziaria. In mancanza di tale elemento fenomenologico di base, il problema della partecipazione del terzo alla responsabilità dell'obbligato si porrebbe non nel senso di una sua possibile esclusione, ma solo nel senso di un suo ampliamento<sup>37</sup>.

Venendo al prevalente orientamento di legittimità maturato in tal senso<sup>38</sup>, deve osservarsi che, come anticipato, la Suprema Corte, fatta eccezione per le ipotesi che possano rientrare nell'ambito applicativo dell'art. 48 c.p., ha aderito al criterio della indelegabilità e personalità delle funzioni stesse, e questo sulla base del criterio generale secondo cui gli obblighi di natura fiscale sono da considerarsi personali e propri del contribuente. Di conseguenza, chi sottoscrive, ad esempio, la dichiarazione dei redditi risponde dell'eventuale mendacio della stessa, senza poter trasferire su altri (dipendenti, anche di livello dirigenziale, dell'impresa oppure consulenti esterni) tale responsabilità. Ciò equivale ad attribuire sostanziale irrilevanza alla delega di funzioni a prescindere dalla collocazione della sua incidenza sul piano materiale o psicologico del fatto tipico. D'altronde, un concorso colposo dell'amministratore nella condotta dolosa del dirigente deputato all'adempimento

---

<sup>37</sup> MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., 80.

<sup>38</sup> Tra le altre, Cass. Pen., sez. III, 29.3.12, n. 16958, Cass. Pen., sez. III, 29.10.09 n. 9163, Cass., 23.6.06, n. 25877, Cass. Pen., 2.8.07, in *Dir. Pen. Proc.*, 2008, 865, Cass. Pen., 30.7.07, n. 30966, Cass., pen., 2.10.96, in *Rass. Trib.*, 1997, 769. Si veda anche, nella giurisprudenza di merito, nello stesso senso, Trib. Milano, ord. 13.6.05, in *Riv. It. Dir. Pen. Economia*, 2005, 1069.

degli obblighi fiscali, pur se astrattamente ipotizzabile sulla base delle generali regole del concorso nel reato, mal si concilierebbe con lo specifico dolo di evasione che caratterizza la quasi totalità delle fattispecie incriminatrici contemplate dal D.Lgs. n. 74/00. D'altra parte, riconoscere rilevanza alla delega di funzioni nell'ambito dell'elemento oggettivo del reato, varrebbe ad escludere la responsabilità del delegante anche laddove si possa dimostrare che lo stesso fosse a conoscenza dell'inadempimento del soggetto delegato/subordinato.

Alla stregua di tale orientamento giurisprudenziale, negli ultimi tempi le imprese di grandi dimensioni hanno, sempre più frequentemente, adottato il sistema di attribuire il potere di sottoscrizione degli atti fiscali a determinati dirigenti interni, anche di grado non molto elevato, in modo da sollevare - almeno in prima battuta - da rischi penali i vertici dell'impresa.

Sempre più di frequente si assiste ad una prassi per cui, nelle imprese di grandi dimensioni, in particolare se dotate di sedi all'estero, la chiamata in causa, con riferimento alla responsabilità per reato tributario (ad esempio, nelle problematiche di "transfer pricing" o di "esterovestizione"), di un dirigente o di un amministratore straniero, solleva problematiche di natura procedurale (quali, ad esempio, nell'ambito di rogatorie internazionali), o comporta l'eccezione relativa all'ignoranza della (più restrittiva) normativa tributaria italiana che, sebbene sia irrilevante in



termini di scusabilità, può comportare difficoltà in termini di accertamento del dolo nel caso concreto.

### **5. La deroga al principio di inescusabilità dell'ignoranza della legge penale ex art. 5 c.p. e le speciali cause di non punibilità.**

Come noto, le cause di esclusione della colpevolezza impediscono di muovere un rimprovero all'autore per un fatto obiettivamente illecito e non scriminato, operando sul piano della colpevolezza<sup>39</sup>.

Sul piano naturalistico, errore ed ignoranza costituiscono indubbiamente due concetti distinti; sul piano penalistico, invece, la disciplina dell'errore include entrambi i fenomeni. Pertanto, si può dire che l'ignoranza che rileva in sede penale è quella idonea a determinare un errore.

L'errore può essere dovuto ad una valutazione errata di un dato materiale (*error facti*) ovvero ad ignoranza od errata interpretazione di una norma (*error juris*), ma ciò che è decisivo per distinguere le ipotesi di errore non è tanto la causa dell'errore quanto lo stato psicologico terminale,

---

<sup>39</sup> In generale, sul tema delle cause di esclusione della colpevolezza, si veda MEZZETTI E., *Casi e Materiali*, cit., 388, in cui sono anche menzionati, MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., 371. FROSALI, *L'errore nella teoria generale del diritto penale*, Roma, 1933, BELFIORE, *Contributo alla teoria dell'errore in diritto penale*, Torino, 1997, VENAFRO, *Scusanti*, Torino, 2002, VENEZIANI *Motivi e colpevolezza*, Torino, 2000, DE FRANCESCO G.A., *Sulle scriminanti*, in *Studium Juris*, 2000, BRICOLA, *Fatto del non imputabile e pericolosità*, Milano, 1961.

ossia l'oggetto finale dell'errore<sup>40</sup>. Proprio in ragione di tale distinzione, l'art. 47 c.p. riconosce effetti distinti all'errore sul fatto ed all'errore di diritto.

Per riassumere brevemente la disciplina dell'errore al fine di esporre quanto rileva ai nostri fini, può dirsi, utilizzando le parole di autorevole dottrina, che «l'errore sul precetto penale si ha quando il soggetto vuole un fatto che è perfettamente corrispondente a quello vietato dalla norma penale ma che egli per errore su questa non crede sia illecito. La causa di tale errore può derivare, a sua volta, da un errore che cade direttamente sulla norma penale incriminatrice oppure da un errore su legge (*rectius* norma) extrapenale – implicitamente o esplicitamente – richiamata dalla norma penale. Tale errore, poi, può essere causato, dalla mancata conoscenza o erronea interpretazione del precetto (e cioè da un errore di diritto) ovvero anche da una mancata od erronea percezione del testo normativo»<sup>41</sup>.

L'errore che cade su norma extrapenale è contemplato dal co. 3 dell'art. 47 c.p.: questo esclude la punibilità solo nel caso in cui abbia cagionato un errore sul fatto che costituisce reato. Diversamente, si rientrerebbe nell'alveo dell'art. 5 c.p., secondo cui l'ignoranza della legge penale non scrimina, pur con i correttivi introdotti dalla Corte

---

<sup>40</sup> MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., 374. Sulla distinzione tra *error juris* ed *error facti*, FLORA, voce *Errore*, *Dig. Disc. Pen.*, IV, Torino, 1990, 259.

<sup>41</sup> MEZZETTI E., *Casi e materiali*, cit., 380.

Costituzionale<sup>42</sup> secondo i noti criteri della inevitabilità ed inescusabilità.

Secondo una teoria denominata dell'incorporazione o integrazione, elaborata dalla giurisprudenza maggioritaria<sup>43</sup>, una norma extrapenale integra il precetto penale quando concorre a configurare e tipizzare il singolo illecito nelle sue caratteristiche essenziali, di talchè essa è inscindibile dal precetto e, in quanto tale, l'errore che ricade su di essa costituisce *error juris*, per ciò solo inescusabile.

Venendo, in particolare, alle norme tributarie, queste sono unanimemente considerate norme integratrici del precetto penale.

Pertanto, seguendo la teoria giurisprudenziale di maggioranza testè enunciata, l'errore che ricade sulla norma tributaria sarebbe sempre inescusabile.

Ad evitare una interpretazione sostanzialmente *abrogans* del co. 3 dell'art. 47, quantomeno con riferimento alle norme di diritto tributario, soccorre l'art. 15 del D.lgs. n. 74/00 che, nell'ottica del particolarismo di tale settore del diritto, ha previsto l'esenzione da responsabilità penale sia per i casi di errore su norma extrapenale sia per le differenti ipotesi di violazione di norme tributarie dipendenti da

---

<sup>42</sup> Il riferimento è alla nota sentenza n. 364 del 1988.

<sup>43</sup> Tra le più recenti, Cass. Pen., sez. IV, 12.6.14, n. 27969, Cass. Pen., sez. VI, 7.11.13, n. 6744, Cass. Pen., sez. IV, 28.3.13, n. 18191.

obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

La norma in questione, oltre a tracciare una linea di continuità rispetto all'esigenza di connotare il diritto penale tributario di peculiari aspetti derogatori al diritto penale generale, indica in un certo senso la maggiore indulgenza del legislatore rispetto ad un settore molto tecnico, caratterizzato da numerosissime norme il cui contenuto non appare sempre immediatamente apprezzabile dal contribuente<sup>44</sup>.

Di talchè, in ragione di tale disposizione derogatoria, l'errore che cada su norma tributaria può essere scusato, in presenza dei presupposti richiesti dalla legge.

Delle altre cause speciali di non punibilità che operano per assenza di dolo (e, quindi, anche di colpevolezza), previste dagli artt. 7 e 16 del D.lgs. n. 74/00 si è già ampiamente detto in precedenza. Ci si limita, pertanto, a richiamare tutte le considerazioni sopra espresse, evidenziando come anche tali ulteriori disposizioni (ovvero le norme che le hanno di fatto sostituite a seguito della loro abrogazione)

---

<sup>44</sup> Ed infatti, alcuni autori, quali CARBONE, *Tutela dell'affidamento e della buona fede*, in CARBONE E SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma, 2000, 135, CARTONI, *L'errore interpretativo nel nuovo diritto penale tributario*, in *Fisco*, 2000, 6467 e SCREPANTI, *Le violazioni dipendenti da interpretazioni delle norme tributarie*, in MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, cit, 346, individuano una folta casistica di ipotesi rientranti nel citato articolo 15, che darebbero vita ad ipotesi di errore sul precetto scusabile: l'oscura formulazione della norma, l'esistenza di disposizioni tra loro in contrasto, l'introduzione di novità legislative da cui si originino dubbi interpretativi, la mancanza di decisioni giurisprudenziali su un certo tema o l'esistenza di indirizzi tra di loro contrastanti, la conformità del comportamento del contribuente alle circolari ovvero alle indicazioni all'amministrazione finanziaria, mutamenti di indirizzo dell'amministrazione stessa rispetto a posizioni in precedenza espresse.

consentano deroghe agli ordinari canoni di rimproverabilità del contribuente sul piano soggettivo in ragione della particolare complessità e, in alcuni casi, nebulosità delle norme che sono sottese all'elaborazione della documentazione contabile ovvero all'adempimento degli obblighi tributari.

## **6. Ulteriori peculiarità dell'attuale sistema penale tributario.**

Sono generalmente annoverate tra le ulteriori peculiarità caratterizzanti il sistema penale tributario le disposizioni di cui agli artt. 12, 13 e 14 del D.lgs. n. 74/00, in parte completamente riformulate ad opera del D.lgs. n. 158 del 2015.

Con la prima delle norme citate, sono state introdotte sanzioni accessorie che, come previsto dal legislatore delegante, avrebbero dovuto essere funzionali a parametrare la risposta sanzionatoria al grado dell'offesa ed alla gravità del comportamento del contribuente.

Si tratta di misure di particolare afflittività, in quanto dirette a colpire le attività economico, finanziarie o commerciali cui il contribuente è dedito, e all'interno delle quali risulta realizzata la violazione delle disposizioni tributarie.

Merita evidenziare che, in aggiunta alle pene accessorie comuni per tutti i delitti dalle norme del codice penale (artt. 19 e seguenti in tema di interdizione degli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, interdizione dai pubblici uffici, pubblicazione della sentenza, incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione) l'art. 12 prevede alcune peculiari sanzioni (interdizione dalle funzioni di rappresentanza ed assistenza in materia tributaria, interdizione perpetua dall'ufficio di componente di una commissione tributaria) che sono proprie solo dei delitti tributari. È contemplata, altresì, l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo particolarmente lungo (non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni) per i soli delitti in materia di dichiarazione.

In ragione di tali peculiarità rispetto alle regole generali, si è ritenuto che l'art. 12 individui tutte le pene accessorie applicabili ai reati tributari di cui al D.lgs. n. 74/00, «facendosi carico di recepire direttamente le misure contemplate dal codice penale che il legislatore riteneva opportuno riferire anche all'ambito in esame»<sup>45</sup>.

Sempre nel corpo dell'art. 12 è poi stata inserita, in un secondo momento, una specifica previsione, che assume sempre carattere complessivamente afflittivo, relativa alla sospensione condizionale della pena. Il beneficio in questione viene, infatti, precluso, se l'ammontare

---

<sup>45</sup> IMPERATO L., *Commento all'art. 12*, in CARACCIOLI I, GIARDA A., LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 380, e MEOLI M., *Le pene accessorie nei reati tributari*, in *Il Fisco*, fasc. 10/2013, 1466.

dell'imposta evasa è superiore al 30% del volume di affari ed a tre milioni di euro.

E' evidente come tale preclusione snaturi la *ratio* stessa dell'istituto, che ha natura premiale in considerazione del giudizio prognostico che deve essere svolto dal giudicante in ordine all'astensione, da parte dell'autore del reato, dalla futura commissione di ulteriori illeciti<sup>46</sup>.

Finalizzate, invece, a premiare la resipiscenza del contribuente erano le due circostanze attenuanti ad effetto speciale (poi "declassate" al rango di attenuanti comuni con successiva novella normativa operata con L. n. 148 del 2011) di cui agli artt. 13 e 14 del D.Lgs. n. 74/00. Entrambe escludevano, altresì, l'applicazione delle sanzioni accessorie di cui al precedente art. 12.

Mentre l'art. 14 è rimasto sostanzialmente invariato, l'art. 13 è stato completamente rivisto dalla riforma del sistema penale tributario operata con D.lgs. n. 158 del 2015, che ha anche introdotto l'art. 13-bis.

In base alla sua formulazione originaria, la prima di tali norme conteneva una circostanza attenuante che operava allorquando il reo avesse provveduto al pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento e presupponeva, quindi, che il debito

---

<sup>46</sup> Non ha mancato di rilevare il carattere eminentemente punitivo della preclusione in esame l'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione con la relazione n. III, 13, 2011 del 20.09.11, reperibile sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it).

tributario non si fosse estinto per altri motivi o non sia prescritto.

L'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, come di recente novellato, prevede oggi che l'estinzione del debito tributario è idonea a determinare non una semplice diminuzione di bene, bensì costituisca una vera causa di non punibilità:

a) per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* co. 1, se avviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado;

b) per i reati di cui agli artt. 4 e 5, se il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa intervengano prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Viene altresì previsto che, «se prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termine di tre mesi (prorogabile, se necessario, di altri tre mesi) per il pagamento del debito residuo».

Il “premio” offerto dal legislatore, dunque, è modulato sulla base del disvalore insito nelle rispettive fattispecie: per gli omessi versamenti il termine per godere della causa di non punibilità è infatti nettamente più favorevole rispetto a quello fissato per i reati di cui agli artt. 4 e 5, in relazione



ai quali - a prima vista - l'istituto premiale non pare destinato ad avere un cospicuo spazio di operatività.

In base, poi, al nuovo art. 13-*bis* del D.lgs. n. 74/2000 (rubricato "*circostanze del reato*"), si prevede, al comma 1, che l'integrale pagamento degli importi dovuti, fuori dei casi di non punibilità di cui sopra, rileva ai fini della concessione di una diminuzione di pena fino alla metà, nonché, al comma 2, che il riconoscimento di tale circostanza attenuante è presupposto necessario per l'applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p.

Sono, invece, aumentate della metà le sanzioni previste dalle fattispecie di reato se questo è commesso dal correo nell'esercizio dell'attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.

L'art. 14, che continua a prevedere una circostanza attenuante comune, contempla l'ipotesi per cui il contribuente potrà comunque godere di un trattamento sanzionatorio più mite, allorquando, pur essendo il debito tributario non più esigibile (appunto perché estinto e prescritto), questi si impegni a versare, prima dell'apertura del dibattimento, una somma da lui indicata a titolo di equa riparazione dell'offesa arrecata all'Erario.

Non può non riconoscersi come, mediante tali disposizioni, il legislatore abbia voluto riconoscere ancora una volta rilievo sostanziale alla ragione di Stato ed al diritto

dell'Erario alla riscossione dei tributi, richiamando, nel perseguimento di tale (evidentemente) fondamentale interesse, il particolarismo tributario di cui si è già ampiamente trattato.

## **7. Le ulteriori modifiche apportate alle disposizioni comuni del sistema penale tributario dal D.lgs. n. 158 del 2015.**

A fini di completezza, pare opportuno citare due ulteriori novità introdotte dalla recente novella legislativa che ha operato in tema di misure sanzionatorie in ambito penale tributario.

Si è già in precedenza accennato al nuovo art. 12-*bis*, avente ad oggetto un'ipotesi di confisca<sup>47</sup> obbligatoria, anche per equivalente, del prezzo e del profitto del reato.

Il 1° comma della disposizione recita: "nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la

---

<sup>47</sup> Estremamente interessanti appaiono sul tema le linee guida emesse dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento e reperibili su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto".

In questo primo comma la norma si limita a riproporre la disposizione di cui all'art. 322-ter c.p., già applicabile ai reati tributari in virtù dell'art. 1, comma 143, della L. n. 244/2007 (ora abrogato).

Non è mancato chi<sup>48</sup>, ad una prima disamina della norma in questione, abbia fatto notare l'utilizzo improprio del concetto di "prezzo" del reato che, inteso secondo quanto previsto dalla consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, ossia come il compenso dato o promesso per indurre, istigare o determinare un altro soggetto a commettere il reato<sup>49</sup>, incide esclusivamente sui motivi che hanno spinto l'interessato a commettere il reato ed è, dunque, inconferente rispetto ai reati tributari.

Del tutto nuova, invece, è la disposizione di cui al 2° comma dell'art. 12-*bis*, secondo cui «la confisca non opera per la parte che il contribuente s'impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta».

La *ratio* di tale disposizione è, evidentemente, quella di far prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in modo non dissimile da quanto previsto all'art. 19 del D.lgs. n. 231/2001 (che esclude la confisca all'ente "per la parte che può essere restituita al danneggiato") e in modo

---

<sup>48</sup> Il riferimento è alle sopra citate linee guida, pag. 12.

<sup>49</sup> Per tutte, Cass. Pen., S.U., 3 luglio 1996.

coerente con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario.

La disposizione presenta, tuttavia, una serie di aspetti dubbi legati, in primo luogo, alla non chiara definizione di quello che debba intendersi per “impegno” del contribuente, ai rapporti di questo con un eventuale sequestro preventivo finalizzato alla confisca ed alla sussistenza di un termine entro cui tale impegno debba essere fatto valere dal soggetto interessato<sup>50</sup>.

Sotto il primo profilo, si ritiene che l’impegno rilevante ai fini di congelare l’effetto della confisca sia solo quello assunto con un accordo formale e tipico del contribuente con la Pubblica Amministrazione, anche attraverso le apposite procedure conciliative espressamente previste dalla legge.

In ordine, poi, alla compatibilità dell’impegno assunto dal contribuente rispetto ad un eventuale sequestro preventivo finalizzato alla confisca già in essere, fermo restando che la misura cautelare non può ritenersi caducata per il semplice dato dell’accordo con l’Amministrazione finanziaria, trattandosi di ipotesi di confisca obbligatoria, gli importi sottoposti a vincolo andranno comunque ridotti man mano che il contribuente, in esecuzione dell’impegno preso, restituisca parte delle somme che avrebbe dovuto corrispondere *ab origine* all’Erario.

---

<sup>50</sup> Sul tema si veda la relazione del Massimario della Corte di Cassazione, cit., pubblicata su [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it)

Ciò in ossequio alla pacifica giurisprudenza di legittimità secondo cui, in presenza di una condotta restitutoria del contribuente, il permanere del vincolo sull'intero ammontare del profitto o del prezzo del reato, determinerebbe una inaccettabile duplicazione sanzionatoria, atteso che la misura ablatoria non può comunque superare nel *quantum* l'indebito arricchimento del contribuente<sup>51</sup>.

Quanto, infine, alla sussistenza di un eventuale termine entro cui il contribuente possa far valere l'impegno assunto con l'Amministrazione finanziaria per evitare o far cadere gli effetti della confisca, in mancanza di qualunque indicazione normativa, nulla osta a ritenere che l'accordo stipulato possa essere esibito in ogni fase processuale, ossia anche dinanzi al giudice dell'esecuzione, una volta divenuta irrevocabile la condanna.

Da ultimo, la novella del 2015 ha introdotto una ulteriore disposizione comune a tutti gli illeciti tributari, nel nuovo articolo 18-bis, relativa alla custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal decreto e ad ogni altro delitto tributario.

La norma, in sostanza prevede che tali beni, se diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli

---

<sup>51</sup> Tra le numerose sentenze pronunciate in questo senso, Cass. Pen., sez. III, 30 aprile 2015, Giussani ed altri, Cass. Pen., sez. III, 15 aprile 2015, Aumenta, Cass. Pen., sez. III, 29 ottobre 2014, Rispoli, nonché Cass. Pen., sez., III, 23 ottobre 2012, Zampieri.

organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta ed utilizzati per le proprie esigenze operative, mettendo così a frutto un patrimonio che altrimenti rimarrebbe congelato *ad libitum*.

## CAPITOLO III

### **LE PRINCIPALI FATTISPECIE INCRIMINATRICI ALLA LUCE DEL D.LGS. N. 158 DEL 2015**

SOMMARIO: 1. I reati in materia di dichiarazione: la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione. – 2. La punibilità delle condotte prodromiche rispetto alla dichiarazione: l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'occultamento o la distruzione di documenti contabili e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. – 3. I reati in tema di omesso versamento. – 4. L'indebita compensazione.

#### **1. I reati in materia di dichiarazione: la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione.**

Come già accennato, i delitti in materia di dichiarazione rappresentano il cuore pulsante dell'intero sistema sanzionatorio penale tributario, poiché vanno a colpire l'atteggiamento del contribuente che, transitando per l'autodichiarazione, espone nei confronti del Fisco dati non veritieri.

La differenza tra le quattro fattispecie che si annoverano in tale categoria di delitti (artt. 2, 3, 4 e 5 del D.lgs. n. 74/00), tutte incentrate sulla tutela del bene giuridico della percezione del tributo da parte dell'Erario, si sostanzia, in primo luogo, nel fatto che alcune di esse devono essere realizzate attraverso una condotta attiva (artt. 2, 3 e 4), mentre solo una si configura in termini di mera condotta omissiva (art. 5).

All'interno, poi, delle fattispecie in materia di dichiarazione che abbiamo caratterizzato come "commissive", è possibile distinguere a seconda che la condotta del contribuente sia realizzata con strumenti fraudolenti (utilizzo di documenti falsi o altri artifici) ovvero appaia semplicemente mendace.

A fronte della tutela del medesimo bene giuridico, il legislatore ha, pertanto, ritenuto di dare rilievo al diverso grado di insidiosità dell'atteggiamento del contribuente - e, quindi, anche al diverso grado di offensività della condotta rispetto al bene giuridico - prevedendo diverse forbici edittali ed utilizzando lo strumento delle soglie di punibilità.

La rilevanza in ordine decrescente che viene riconosciuta alle fattispecie in parola sul piano dell'offensività, è, altresì, resa evidente dalle clausole di sussidiarietà previste negli incipit degli artt. 3 e 4, che potranno ritenersi configurabili solo laddove sia esclusa la sussistenza della fattispecie rispettivamente più grave.



Infine, la necessità che la condotta del contribuente determini un'effettiva lesione del bene giuridico è evidenziata dalla disposizione di cui all'art. 6 del D.lgs. n. 74/00, che esclude la configurabilità delle fattispecie in materia di dichiarazione nella forma del tentativo.

Esaminati i tratti comuni al gruppo di delitti in esame, pare opportuno dare un veloce sguardo alla struttura delle singole fattispecie, ponendo in rilievo le modifiche ad esse apportate dalla recente riforma del diritto penale tributario operata con D.lgs. n. 158 del 2015.

L'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da un anno a sei mesi a sei anni, la *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* contenente, quindi, elementi passivi fittizi esposti al Fisco al fine di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto. Il co. 2 del medesimo articolo, specifica cosa debba intendersi per l'inciso "avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", chiarendo che questi ultimi, per assumere rilievo penale, devono essere annotati nelle scritture contabili obbligatorie od essere detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

La falsità considerata dalla fattispecie in parola è, secondo una parte della dottrina e della giurisprudenza, solo quella avente carattere ideologico e non, quindi, meramente materiale, e ciò in ragione della più accentuata insidiosità

di tale tipologia di condotta rispetto all'accertamento dell'Amministrazione finanziaria<sup>1</sup>. Proprio la tipologia del falso realizzato potrebbe, dunque, determinare l'applicazione dell'art. 2 rispetto all'art. 3, considerato come riferito alle sole ipotesi di falsità materiale.

Tale indirizzo è stato, tuttavia, di recente superato, sulla scorta di un più recente orientamento di legittimità<sup>2</sup>, ripreso dalla Suprema Corte anche nella Relazione del Massimario pubblicata a commento del D.lgs. n. 158 del 2015, nella quale si sostiene che «l'ipotesi di reato ex art. 2 si differenzia dall'ipotesi ex art. 3 non per la natura del falso, ma per il rapporto di specialità reciproca in cui si trovano le due norme: infatti, ad un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono in chiave specializzante, da un lato, l'utilizzazione di fatture e documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti e, dall'altro (nel testo sino a ieri vigente) una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo dei mezzi fraudolenti idonei ad

---

<sup>11</sup> In questo senso, PERINI A., *Diritto penale tributario*, cit, 119 e LANZI A. – ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, cit., 208 e seguenti. Di avviso contrario, NAPOLEONI V., *I fondamenti*, cit. pag. 51 e VENEZIANI P., *Commento all'art. 3*, in CARACCIOLI I. – GIARDA A.- LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria*, 2000, 172. In giurisprudenza, Cass. Pen., sez. III, 10 dicembre 2004, n. 1994 e Cass. Pen., sez. III, 25 giugno 2001, n. 30896.

<sup>2</sup> Cass. Pen., sez. III, 18 dicembre 2011, n. 2156, Cass. Pen., sez. III, 9 febbraio 2011, n. 9673, Cass., sez. III, 2.12.2011/14.2.2012, n. 5642, Manta, in *ced. Cass.*, rv. 252121; Cass., sez. III, 3.11.2011/19.1.2012, n. 2169, Sgaraglia, in *Ced Cass.*, rv. 251881; Cass., sez. III, 2.12.2011/13.1.2012, n. 920; Cass., sez. III, 24.11.2011, n. 48486, Sorvillo, in *Ced Cass.*, rv. 251625; Cass., sez. III, 10.11.2011, n. 46785, Acitorio, in *Riv. Giur. trib.*, 2012, 208; Cass., sez. III, 6.7.2011, n. 36844; Cass., sez. III, 9.2.2011, n. 9673, Chen, in *Ced Cass.*, rv. 249613; Cass., Sez. III, 7.2./23.3.2007, n. 12284, Argento, in *Fisco*, 2007, 2847 ed in *Rass. trib.*, 2007, 1873 con riferimento ad un documento creato *ex novo* dall'utilizzatore.

ostacolarne l'accertamento; dovendosi aggiungere, per l'art. 3, la presenza di una soglia minima di punibilità»<sup>3</sup>.

Passando all'esame delle novità introdotte con il D.lgs. n. 158 del 2015, non particolarmente ampie con riferimento alla fattispecie in esame, merita evidenziare che è stata soppressa, al co. 1, la parola "annuali".

Risulta così ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato, potendosi oggi il delitto perfezionare con qualunque dichiarazione, tra le quali, a titolo meramente esemplificativo, rientrano le dichiarazioni mensili di acquisti di beni e servizi compiuti da enti o altre associazioni che non siano soggetti passivi di imposta ovvero quelle emesse in occasioni di operazioni di trasformazione societaria (quali fusioni o scissioni).

Ai fini della configurabilità dell'illecito è, poi, necessaria la sussistenza del dolo specifico di evasione che, pur ponendosi all'esterno del fatto materiale del reato, lo caratterizza comunque indicandone, secondo autorevole dottrina<sup>4</sup>, l'idoneità lesiva rispetto al bene giuridico tutelato.

La formulazione originaria della disposizione prevedeva anche l'applicazione di una sanzione più contenuta nel caso in cui l'imposta evasa non fosse superiore ad una soglia

---

<sup>3</sup> Relazione del Massimario n. III/5/2015, cit.

<sup>4</sup> MARINUCCI G.- DOLCINI E. , *Corso di diritto penale I e II*, Milano, 1999 pag. 428 e 433, FORNASARI G., *Dolo, errore sul fatto ed aberratio ictus*, in AA.VV., *Introduzione al sistema penale II*, Torino, 2001, p. 176, PICCOTTI L., *Il dolo specifico, un'indagine sugli elementi finalistici delle fattispecie penali*, Milano, 1993, 471, GELARDI M., *Il dolo specifico*, Padova, 1996, p. 273.

pari a circa 154.000,00 euro. La norma in questione è, tuttavia, stata abrogata nel 2011.

La dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti è, quindi, punita, sussistendone i requisiti oggettivi e soggettivi, a prescindere dal valore dell'imposta evasa, in ciò differenziandosi dalle altre fattispecie in tema di dichiarazione.

La *ratio* legislativa ravvisabile alla base di tale scelta è quella di punire *sic et simpliciter* la condotta decettiva del contribuente, senza considerare l'ammontare del danno arrecato all'Erario. Se, da un lato, una tale impostazione potrebbe essere giustificata in ragione del fatto che il delitto di cui all'art. 2 è quello che delinea il maggiore connotato di frode in capo all'agente, dall'altro appare in netta contraddizione con il principio di offensività e con la *ratio* ispiratrice del sistema introdotto con il D.lgs. n. 74/00.

Per meglio bilanciare gli interessi in gioco (percezione del tributo da parte dell'Erario, da una parte, e rispetto del principio di offensività, dall'altra) il legislatore avrebbe potuto optare, anche in considerazione del contenuto della legge delega, per una soluzione intermedia: allargando, sì, l'ambito di operatività della fattispecie, non più riferita alle sole dichiarazioni annuali, ma riesumando contestualmente l'attenuante prevista nella formulazione originaria della norma, abrogata nel 2011.

L'art. 3 del D.lgs. n. 74/2000, relativo alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, è stata invece oggetto di ampia manipolazione da parte della novella legislativa e contiene le novità strutturali già annunciate nello schema di decreto.

La fattispecie, nella sua formulazione originaria - che era unanimamente considerata quale reato proprio, potendo essere commesso solo dai soggetti obbligati alla presentazione di una delle dichiarazioni indicate nella stessa disposizione nonché alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie - prevedeva che la condotta fraudolenta del contribuente si dovesse articolare in tre fasi: *i.* la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie; *ii.* l'utilizzo di "mezzi fraudolenti idonei" ad ostacolare l'accertamento della falsità; *iii.* l'indicazione, nella dichiarazione annuale dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi ovvero di elementi passivi fittizi.

Con riferimento al primo degli elementi suindicati, la formulazione normativa lasciava intendere che l'eventuale dichiarazione inveritiera, anche laddove fosse stata suffragata da artifici, non determinava la ricorrenza del delitto in esame, ma, al più, quello di cui all'art. 4, laddove il contribuente avesse fedelmente rappresentato nelle scritture la propria situazione reddituale o le operazioni influenti sulla determinazione dell'imposta, non essendo la condotta idonea ad ostacolare l'accertamento quando la

falsa dichiarazione poteva essere rilevata attraverso il riscontro della contabilità.

Per quanto riguarda l'individuazione delle scritture contabili qui rilevanti, queste sono state identificate in quelle considerate obbligatorie per espressa previsione normativa civilistica o tributaria<sup>5</sup>.

Altro elemento necessario della condotta, secondo la formulazione originaria della norma, è che il soggetto attivo, oltre a compiere una falsa rappresentazione contabile, si sia avvalso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento.

Per quanto riguarda la nozione di mezzi fraudolenti, atteso il collegamento pregnante che la stessa formulazione normativa offre tra il suddetto elemento e la falsa rappresentazione nelle scritture contabili, pare legittimo ritenere che l'art. 3, come originariamente formulato, richiedesse per la sua integrazione, condotte idonee ad aggiungere un *quid pluris*, in termini di capacità decettiva, rispetto alla mera falsità delle scritture contabili obbligatorie<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Si fa riferimento a quelle previste dall'art. 2214 c.c. per le imprese commerciali (libro giornale e libro degli inventari), dal titolo II del D.P.R. n. 600/1973 (ove sono indicate le scritture contabili obbligatorie in materia di accertamento delle imposte) e dagli artt. 23, 24, e 25 del D.P.R. n. 633/1972 (in materia di IVA). Inoltre, tra di esse sono compresi anche il bilancio - considerando la sua natura di scrittura contabile - e, ex art. 15 del D.P.R. n. 600/1973, l'inventario ed il conto dei profitti e delle perdite.

<sup>6</sup> Per uno sguardo di insieme sulla problematica, si veda PERINI A., *I mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2002.

Rientra, quindi, nella nozione di utilizzo di mezzi fraudolenti anche la condotta del contribuente che si sia avvalso di documentazione (materialmente o ideologicamente) falsa a supporto delle risultanze delle scritture contabili. Mentre pare si possa escludere la rilevanza sotto questo profilo delle condotte meramente omissive, anche se adottate in violazione di obblighi di legge, come, ad esempio, la sistematica disapplicazione delle disposizioni in tema di fatturazione.

Ad ogni modo, stante la genericità della formulazione normativa sul punto, si è sviluppata nel corso del tempo un'amplessima casistica in ordine alle ipotesi che concretizzano l'uso di mezzi fraudolenti<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Esigenze di completezza e di minimo approfondimento rendono necessario inserire, seppure in nota, i tratti essenziali delle questioni concrete che si sono poste, negli ultimi anni, all'attenzione della dottrina e della giurisprudenza. Un primo ambito è relativo al fenomeno della sottofatturazione dei ricavi che si ha allorchè venga emessa una fattura avente un corrispettivo inferiore a quello reale; condotta questa che, sicuramente, non rientra tra quelle costituenti il delitto di cui all'art. 2, punendo detta fattispecie unicamente i costi fittizi.

Al riguardo, secondo una posizione (rimasta minoritaria) in queste ipotesi essendo presente — a differenza di quanto avviene per la mancata fatturazione (che si traduce in una condotta meramente omissiva ed, indi, non sanzionabile *ex art. 3*) — una condotta commissiva data dalla creazione di un documento ideologicamente falso atto a costituire un supporto alle non veritiere, sul punto, scritture contabili è presente una condotta fraudolenta qui rilevante in quanto con essa si pone in essere un artificio idoneo ad ostacolare l'accertamento attraverso la necessaria attivazione di un controllo incrociato; il tutto con un'azione che — rispetto all'omessa fatturazione — è dotata di maggiore insidiosità in quanto l'emissione di una fattura sottostimata crea una apparenza di regolarità che è indubbiamente idonea a impedire od evitare una verifica più approfondita (BERSANI, *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele*, in *Il Fisco*, 2001, 12174).

In senso contrario la dottrina prevalente valuta come in una tale ipotesi non possa applicarsi l'art. 3 in quanto questa condotta rientra nella più generale categoria della violazione agli obblighi relativi alla fatturazione; si è aggiunto che una conclusione diversa determinerebbe un'evidente disparità di trattamento tra l'omessa fatturazione (sanzionata dall'art. 4) e la sotto-fatturazione venendosi a punire in modo più grave quest'ultimo comportamento che, non solo si estrinseca, comunque, in modo simile,

---

ma che risulta anche essere meno lesivo degli interessi dell'erario tenendo conto che in esso almeno una parte dei corrispettivi non vengono sottratti alla imposizione (NAPOLEONI, *I Fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 109; Perini, *Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. e proc.*, 2000, 1259).

Per quanto riguarda la giurisprudenza nella vigenza dell'art. 4 n. 7 la Cassazione, richiamando l'intervento della sentenza della Corte Costituzionale n. 35 del 1991, ha, più volte, indicato come la mera sotto-fatturazione di corrispettivi di cessioni di beni non potesse rivestire gli estremi del delitto in esame per difetto di una condotta fraudolenta (Cass., 25.2.1991, n. 3273, Aloia, in *Giur. it.*, 1991, II, 321; Cass., Sez. III, 10.12.1991, Limonato, in *Riv. pen.*, 1992, 352).

In modo simile, seppure non con riferimento specifico all'ipotesi di sotto-fatturazione, nella vigenza dell'attuale art. 3, si è affermato che la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione non è di per se sufficiente ad integrare il delitto in esame dovendosi verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria (Cass., n. 13641/2002, *cit.*).

Altra questione che si pone con frequenza è se possa valutarsi come fraudolenta una sottofatturazione collegata anche alla tenuta di una contabilità in nero.

In linea generale si deve ritenere che la presenza di una contabilità parallela a quella ufficiale risulta priva di particolare potenzialità decettiva non essendo questa utile ad ostacolare l'accertamento della falsità di quella ufficiale e potendo, anzi, laddove scoperta, favorire gli organi della verifica (Protocollo di intesa del 25 ottobre 2000 approvato dalla Procura presso il Tribunale di Trento, dalla Direzione delle Entrate per la Provincia autonoma di Trento e dalla Guardia di finanza Comando regionale Trentino-Alto Adige, in *Il Fisco*, 2001, 9761). Il tutto dovendosi valutare che l'annotazione di corrispettivi su un'agenda personale e/o su uno schedario «privato» integrano un'attività di dissimulazione, *sub specie* di omessa registrazione dei corrispettivi e di omessa dichiarazione dei medesimi, che si risolve in un comportamento mendace privo del connotato di supporto ingannatorio indispensabile ad integrare la frode fiscale (Cass., 24.5.1991, in *Il Fisco*, 1991, 5788).

Principio questo che è stato ribadito, seppure implicitamente, allorchè si è affermato che per la ricorrenza di una condotta fraudolenta non è sufficiente la sola istituzione di una contabilità in nero essendo necessario a questo elemento un ulteriore dato aggiuntivo che, nel caso all'attenzione dei Giudici, è stato ravvisato nella presenza di un sistema articolato e complesso per realizzare sistematicamente il *nero* sia sui ricavi che sui costi, con creazione di specifici codici e procedure di accesso, idonei, fra l'altro, a fornire fraudolente indicazioni all'esterno in caso di controllo fiscale (Cass., n. 13641/2002, *cit.*).

In modo analogo si è valutata la presenza di una condotta fraudolenta laddove, oltre alla tenuta di una contabilità in nero, si è aggiunta la continua e sistematica violazione degli obblighi di fatturazione e di registrazione ed il sistematico ricorso a titoli di credito emessi del beneficiario o all'ordine del medesimo al fine di occultare i pagamenti effettuati in relazione ad operazioni di acquisto o di vendita di merci (Cass., Sez. III, 26.6/12.10.2005, n. 36977, Petrucci, in *Il Fisco*, 2006, 3441).

Ancora si deve ritenere presente la frode nel caso di uso di conti e/o depositi presenti in luoghi diversi da quella ove ha sede il contribuente od addirittura all'estero ed utilizzati per occultare i ricavi oggetto di evasione.

Infatti, una tale condotta determina quel grave ostacolo all'accertamento richiesto dalla norma in esame non rientrando negli ordinari e possibili sistemi di verifica



Per quanto riguarda, invece, l' idoneità decettiva dei mezzi fraudolenti, questa doveva essere valutata con un giudizio *ex ante* che prescindesse dall' effettivo sviluppo degli eventi<sup>8</sup>; il tutto a fare ritenere la ricorrenza di questo requisito anche laddove si fosse scoperta la condotta fraudolenta sulla base di laboriose indagini svolte dai verificatori per la ricostruzione delle spese effettivamente sostenute (rispetto a quelle indicate).

Sul punto si deve aggiungere che — in relazione anche alla diversa e più rigorosa nozione di impedimento all' esatta ricostruzione presente nell' art. 10 — non era necessario per riconoscere l' idoneità della condotta rispetto all' impedimento dell' accertamento che la ricostruzione fosse stata particolarmente difficoltosa essendo sufficiente che questa avesse reso necessarie, per la scoperta dell' illecito, l' attivazione di tutte quelle indagini proprie ora alle verifiche fiscali ora al procedimento penale, diversamente non occorrenti.

---

quello di effettuare un controllo sulle banche presenti su tutto il territorio nazionale (App. Torino, *cit.*, 7059), e a maggiore ragione, su quelle presenti fuori dall' Italia. In modo analogo, vi è condotta fraudolenta nel caso di apertura di conti correnti intestati a prestanomi non facilmente collegabili con il contribuente o ancora laddove vengano adottati accorgimenti quali la interposizione di società di comodo in misura tale da ostacolare l' identificazione dell' effettivo percettore delle somme pagate (anche Cass., Sez. III, 6.3/19.4.2002, n. 14772, in *Il Fisco*, 2002, 4032).

<sup>8</sup> Cass., Sez. III, 18.4/22.5.2002, n. 923, Caramia, in *Giur. imp.*, 2002, 1135.

Di conseguenza, l' idoneità ad ostacolare l'accertamento non era ritenuta ricorrente qualora la condotta evasiva fosse di pronta ed agevole percezione<sup>9</sup>.

Terzo ed ultimo elemento caratterizzante la condotta era l'indicazione, nella dichiarazione annuale dei redditi o dell'imposta sul valore aggiunto, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di elementi passivi fittizi.

La punibilità era, inoltre, subordinata alla presenza congiunta di due condizioni: che l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 30.000,00 e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, fosse superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, che fosse superiore ad un milione di euro.

A differenza della dichiarazione fraudolenta basata su documentazione falsa, quindi, pur in presenza della medesima sanzione edittale, la presente fattispecie richiedeva il superamento di una doppia soglia di punibilità legata, tra l'altro, anche al necessario conseguimento, a seguito di detta condotta, di un'evasione di imposta

---

<sup>9</sup> In questo senso, G.I.P. Trib. Roma, 1.10.1998, *Soc. ed. L.R.*, in *Rass. trib.*, 1999, 280 e Trib. Roma, 25.3.1999, in *Haggiag*, in *Foro It.*, 2000, II, 313.

superiore a 30.000,00 euro (fino al settembre del 2011, la soglia era di 77.468,53 Euro).

Era sempre richiesto poi, sul piano dell'elemento soggettivo, il dolo specifico di evasione.

Come già anticipato, il D.lgs. n. 158 del 2015 ha del tutto stravolto la formulazione originaria dell'art. 3, mediante una significativa semplificazione degli elementi di fattispecie ed una più puntuale descrizione delle condotte rilevanti.

In primo luogo, è stata eliminata la prima delle tre fasi indicate, rendendo non più necessario l'elemento della falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, con ciò aumentando i potenziali soggetti attivi del reato.

Oggi, invero, alla luce di tale novella, non è più richiesto che il soggetto attivo del reato sia obbligato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie per legge, essendo sufficiente che sia tenuto alla presentazione di una delle dichiarazioni d'imposta indicate nella norma.

Anche sotto tale profilo, poi, si deve evidenziare una significativa innovazione che comporta un ampliamento dell'operatività della fattispecie poiché, come già avvenuto con riferimento all'art. 2, è scomparso il riferimento al carattere di annualità delle dichiarazioni rilevanti.

A seguito della riforma, la condotta materiale ha assunto, quindi, struttura bifasica e consiste nel compimento di "operazioni simulate oggettivamente o

soggettivamente" (descritte dalla nuova lett. g-bis dell'art. 1 D.lgs. n. 158/15, v. *supra*) ovvero nell'avvalersi «di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e, congiuntamente, ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria» (*cf.* lett. g-ter dell'art. 1, D.Lgs. n. 158/15 v. *supra*).

In merito alla nozione di documenti falsi, valgono le considerazioni suesprese in ordine alla distinzione elaborata in giurisprudenza, sotto tale profilo, tra gli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74/00, secondo cui tanto le ipotesi di falsità materiale quanto quelle di falsità ideologica sono attratte nell'orbita di applicazione dell'art. 3 solo laddove si tratti di documenti diversi da quelli indicati nell'art. 2.

La documentazione in esame, inoltre, per assumere rilievo ai fini della fattispecie, stando al nuovo co. 2 dell'art. 3, deve essere registrata nelle scritture contabili obbligatorie o comunque essere detenuta ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Ciò significa che l'annotazione dei documenti falsi nelle scritture contabili, pur trattandosi di elemento espulso dall'articolazione della condotta delittuosa, conserva il proprio disvalore attribuendo connotazione decettiva ad altro elemento della condotta, ovvero l'utilizzo di detti documenti.

Tale circostanza è stata evidenziata dalla Suprema Corte all'alba dell'entrata in vigore della riforma, allorchè la

stessa ha affermato che «la soppressione del riferimento alle scritture contabili obbligatorie non significa che tale elemento abbia perso qualsiasi rilievo nella configurazione del reato: infatti la condotta può essere integrata [...] anche avvalendosi di documenti falsi i quali, ai sensi del secondo comma del nuovo testo, valgono ad integrare la condotta del reato solo in quanto sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria»<sup>10</sup>.

Con riferimento ai mezzi fraudolenti, restando fermo quanto in precedenza argomentato circa il significato degli stessi, il comma tre del novellato art. 3 specifica che essi non possono essere costituiti dalla mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

In tal modo viene consacrato sul terreno del diritto positivo una disposizione in precedenza solo frutto di elaborazione dottrinale e giurisprudenziale.

Merita, poi, formulare una breve annotazione sul tema delle operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente. La nozione di tale tipologia di operazioni, come anticipato, è contenuta nel nuovo art. 1 co. 1 lett. g-bis) del D.lgs. n. 74/00 che, da un lato, le qualifica in positivo, definendole

---

<sup>10</sup> Relazione del Massimario della Cassazione, cit., 12.

come quelle operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero come quelle operazioni solo apparenti; dall'altro, le connota in negativo escludendo dal loro novero le operazioni cosiddette elusive, disciplinate dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 – di cui si dirà più ampiamente in seguito, che, in effetti, sono state di recente sottratte dall'orbita di rilievo penale (ad opera del D.lgs. n. 128 del 2015 che ha appunto introdotto il sopra citato art.10-bis).

L'intenzione del legislatore delegato - in linea con le direttive dell'art. 8 della legge delega - rispetto all'introduzione di tale tipologia di operazioni penalmente rilevanti sembrerebbe quella di voler dilatare i confini applicativi della norma.

Al raggiungimento di tale conclusione osta, tuttavia, la mancata chiarezza circa il rapporto tra le operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente e quelle "inesistenti", sempre contemplate dall'art. 1 D.lgs. n. 74/00 (in questa parte rimasto invariato); l'ipotesi che fra le due nozioni possa esservi coincidenza o quantomeno un rapporto di genere a specie, pur non assumendo significato sul piano della formulazione normativa, che si troverebbe ad essere stata almeno in parte inutilmente duplicata, giustificherebbe, tuttavia, l'espressa esclusione dal novero delle prime delle operazioni elusive, che si concretizzano, secondo la più recente giurisprudenza di legittimità, per

essere operazioni effettivamente esistenti tanto sotto il profilo giuridico quanto sotto quello economico<sup>11</sup> .

Quale ultima novella introdotta nell'art. 3 dal D.lgs. n. 158 del 2015, è stata alzata (da un milione di euro) a un milione e cinquecentomila euro la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione ed è stata contemporaneamente introdotta una soglia alternativa, rapportata all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie. Lo scopo è chiaramente quello di restringere le ipotesi di punibilità alle condotte del contribuente che si manifestino più significative sotto il profilo del danno cagionato all'Erario, anche in questo caso in piena osservanza della legge delega e dello schema di decreto in origine elaborato dal Consiglio dei Ministri.

Con riferimento al delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 74/2000, la riforma ha introdotto significative innovazioni.

In generale, il reato di dichiarazione infedele si applica solo nel caso di inoperatività della clausola di riserva iniziale, che ne esclude l'applicazione nei casi in cui le condotte di maggiore gravità siano assorbite nella sfera applicativa dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni

---

<sup>11</sup> In questo senso, Cass. Pen., sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859.

inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Si tratta, dunque, di una norma di chiusura tra quelle che contemplano i delitti in tema di dichiarazione aventi carattere commissivo, che, per utilizzare una nota espressione dottrinale<sup>12</sup>, punisce le false dichiarazioni “svestite”, ossia quelle non accompagnate da frodi oggettive ovvero quelle che, pur munite di un sostegno artificioso, non appaiono comunque riconducibili alle condotte tipiche degli artt. 2 e 3 del medesimo decreto.

La fattispecie, quindi, criminalizza la semplice presentazione di una dichiarazione ideologicamente falsa senza che, ai fini della rilevanza penale della condotta realizzata, sia necessario un ulteriore comportamento a sostegno del mendacio. Guardando alla formulazione originaria della norma, il perfezionamento della fattispecie illecita si realizzava mediante la presentazione di una dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette e IVA, indicando in essa elementi attivi che manifestavano una discrasia con quelli reali<sup>13</sup> ovvero elementi passivi fittizi, determinando

---

<sup>12</sup> NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 131; espressione ripresa anche da MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., 108.

<sup>13</sup> Ed infatti, la non effettività degli elementi attivi indicati in dichiarazione si riferisce alla mancata rispondenza alla realtà dei fatti dei dati esposti in dichiarazione con la conseguenza che, già nella formulazione originaria della norma, tale requisito consentiva, ad opinione di alcuni, di ritenere estranei all'ambito di applicazione della fattispecie tutte le componenti di reddito soggette a procedimenti estimativi. In questo senso, BARBONE, *L'effettività delle componenti*



un'evasione d'imposta nei limiti indicati espressamente dal legislatore (ossia, in via congiunta, quando l'imposta evasa era pari a euro 50.000,00 ovvero gli elementi attivi sottratti all'imposizione erano superiore al 10% di quelli complessivamente indicati in dichiarazione o comunque superiori a 2 milioni di euro).

Già, dunque, prima della riforma, la punibilità della condotta del contribuente era comunque limitata dal superamento di una doppia soglia di punibilità che, però, con il D.lgs. n. 158 del 2015, è stata sensibilmente elevata: l'imposta evasa, infatti, ad oggi, deve superare i 150.000 euro e, comunque, deve avere ad oggetto elementi attivi sottratti all'imposizione che siano superiori a tre milioni di euro.

Da notare che, a differenza di quanto avvenuto nella formulazione degli artt. 2 e 3, non è eliminato il riferimento al carattere di annualità delle dichiarazioni rilevanti ai fini della fattispecie, per cui, con riferimento all'art. 4, non possono assumere rilievo altre tipologie di dichiarazioni.

Nella nuova norma, poi, il riferimento agli elementi passivi "fittizi" viene sostituito con quello agli elementi "inesistenti". Tale modifica potrebbe essere letta come un chiarimento terminologico necessario anche al fine di sopire l'ampio dibattito dottrinario formatosi intorno all'estensione del concetto di fittizietà degli elementi

---

*positive nel reato di dichiarazione infedele*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, 115.

passivi, dibattito che vede contrapposti coloro che limitano la nozione di elementi passivi fittizi al falso naturalistico<sup>14</sup> a coloro che, invece, ritengono che tale concetto comprenda anche le rilevazioni contabili che rappresentano costi effettivamente sostenuti dal contribuente ma indeducibili ai sensi delle disposizioni tributarie<sup>15</sup>.

Peraltro, la sostituzione del termine “fittizi” con l’attuale “inesistenti” non solo si pone in linea con l’indirizzo dottrinale più restrittivo ma pare confermata anche dal tenore dei nuovi commi 1-bis e 1-ter inseriti dalla novella legislativa.

Sotto altro profilo, la citata sostituzione terminologica può essere letta in linea con l'intenzione legislativa di sottrarre appigli normativi alla tesi della rilevanza penale dell'elusione fiscale. Tesi, quest'ultima, che trova(va) linfa proprio nella possibile interpretazione del concetto di "fittizietà" come "ineducibilità". Invero, sostenendo che elementi passivi *fittizi* non sarebbero solo quelli inesistenti (per coì dire, *in rerum natura*) ma anche quelli indeducibili ai sensi della disciplina tributaria, sarebbe possibile ritenere integrato il reato di dichiarazione infedele *ex art. 4* anche laddove il contribuente avesse indicato elementi passivi

---

<sup>14</sup> In questo senso, PRICOLO, *sub art. 2*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., 108; CARACCIOLI, *Gli elementi negativi fittizi nel reato di infedele dichiarazione*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, 105.

<sup>15</sup> In questo senso, GAFFURI, *Lessico tributario nelle norme incriminatrici*, in V.E. Falsità (a cura di), *Diritto penale tributario, aspetti problematici*, Milano, 2001, 7 e TONCI, *Le soglie di punibilità nel diritto penale tributario, la determinazione dell'imposta evasa*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, 377.

(formalmente esistenti, ma) risultanti da condotte elusive inopponibili all'Amministrazione finanziaria. Indubbiamente, in seguito alla novella, una simile interpretazione diviene più ardua da propugnare; sempreché essa possa ancora trovare spazio in seguito all'entrata in vigore del citato D.lgs. n. 128/2015 che, oltre ad offrire una definizione di "operazioni abusive" dispone che esse "non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie", disposizione accolta da più parti come un sipario sulla questione della rilevanza penale dell'elusione fiscale.

Il nuovo comma 1-*bis*, prevede che «ai fini dell'applicazione della disposizione del co. 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali».

Tale disposizione deve essere letta congiuntamente alla soppressione dell'art. 7 D.lgs, n. 74/00, che prevedeva la non punibilità – non solo in relazione alla dichiarazione infedele – delle rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, adottate sulla base di metodi costanti di impostazione contabile nonché delle valutazioni

estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati fossero comunque indicati in bilancio.

Il co. 1-bis dell'art. 4 amplia, quindi, l'ambito di irrilevanza penale delle valutazioni, includendo, tra l'altro in queste anche i costi indeducibili, ossia non inerenti, purchè effettivamente sostenuti. La norma, poi, non effettua alcuna distinzione in ordine ai quei costi non inerenti che, per quanto effettivamente sostenuti, siano stati direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, fattispecie considerata penalmente rilevante dalla più recente giurisprudenza di legittimità<sup>16</sup>.

Non è poi mancato chi<sup>17</sup> ha evidenziato come l'inserimento del nuovo art. co. 1-bis si inserisca nella tendenza normativa più generale che ha condotto ad escludere la rilevanza penale dei contenuti valutativi delle comunicazioni sociali, per effetto dell'espunzione del termine "informazioni" dagli artt. 2621 e 2622 c.c. e della adozione dell'espressione "fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero", operata dalla legge n. 69 del 2015.

Sempre in tema di irrilevanza penale delle valutazioni, il D.lgs. n. 158 del 2015 ha, inoltre, determinato l'introduzione di un ulteriore comma 1-ter all'art. 4, secondo cui, "fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non

---

<sup>16</sup> Cass. Pen., sez. III, 19 dicembre 2014 (dep. 27 maggio 2015) n. 22108.

<sup>17</sup> DI VIZIO F., *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura, Struttura territoriale di Genova*, 9 ottobre 2015.

danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lett a) e b)".

Anche questa norma mutua una delle disposizioni dell'abrogato art. 7, presentando però maggiori incertezze applicative, poiché mentre il dettato dell'art. 7 non si riferiva esclusivamente al solo art. 4, il co. 1-ter pare limitato ai casi astrattamente riconducibili alla infedele dichiarazione, con evidenti problematiche di coordinamento rispetto al precedente co. 1-bis.

Passando ora all'ultima fattispecie del gruppo dei delitti in tema di dichiarazione, ossia l'art. 5 del D.lgs. n. 74/2000, che punisce l'omessa dichiarazione, è possibile affermare che la riforma non abbia determinato radicali cambiamenti nella struttura della fattispecie.

Il delitto rimane incentrato sulla mera condotta omissiva della mancata presentazione della dichiarazione dei redditi o a fini IVA, animata dal dolo specifico di evasione.

La riforma del 2015 è intervenuta, da un lato, elevando (da 30.000) a 50.000 euro la soglia di punibilità ed aggravando, peraltro, il trattamento sanzionatorio, che diventa della reclusione da un anno e sei mesi a 4 anni; dall'altro, introducendo un comma 1-bis che punisce con la medesima

sanzione edittale l'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta purchè, come per il soggetto direttamente obbligato, l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore a 50.000 euro.

Come si avrà modo di esaminare più nel dettaglio nel prosieguo del seguente lavoro, le soglie di punibilità dell'art. 5 erano già state oggetto di modifica normativa, sebbene al ribasso. Invero, l'art. 2, comma 36-vicies, lettera f), D.L. n. 138/11 (L. conv. n. 148/11) aveva novellato l'art. 5 del D.Lgs. n. 74/00, riducendo da 77.468,53 (equivalenti ai vecchi 150 milioni di lire) a 30.000 euro la soglia di imposta evasa che fa ammettere la sanzione penale.

Certamente l'innalzamento delle soglie, pur se non ricondotte all'ammontare originariamente previsto con il D.lgs. n. 74 del 2000, si mostra maggiormente in linea con l'intenzione legislativa di restringere l'ambito del penalmente rilevante alle sole condotte che siano idonee a ledere in maniera significativa il bene giuridico tutelato dalle fattispecie, in ossequio al principio di offensività.

È rimasto, invece, invariato il co. 2 della norma in esame, in base al quale non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza. Ne deriva che, la consumazione del delitto si realizza con l'inutile decorrenza di 90 giorni dalla scadenza del termine previsto

per la presentazione<sup>18</sup>. La configurazione del reato, per espressa disposizione contenuta nel citato comma 2, è, inoltre, esclusa nelle ipotesi di dichiarazione presentata ma non sottoscritta ovvero predisposta su modello non conforme.

## **2. La punibilità delle condotte prodromiche rispetto alla dichiarazione: l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'occultamento o la distruzione di documenti contabili e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.**

I delitti in materia di documentazione sono disciplinati dagli articoli 8 (emissione di fatture o altri documenti per

---

<sup>18</sup> Secondo un orientamento giurisprudenziale ricordato dalla sentenza n. 13322/14 della Terza Sezione Penale della Cassazione, il termine di novanta giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sui redditi o Iva, individuato per legge come momento consumativo del reato, di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000, decorre, quando le scadenze siano diverse, a seconda della modalità prescelta dal contribuente per la presentazione della dichiarazione, dall'ultima scadenza prevista dalle leggi tributarie. Ciò comporta che il reato può dirsi consumato, trascorsi novanta giorni dall'ultima scadenza (vedi Cass., sentenze n. 43695/2011 e n. 22045/2010). A fondamento di tale tesi è posta la considerazione che, secondo la testuale formulazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, comma 2, il periodo di novanta giorni concesso al contribuente per presentare la dichiarazione non è configurato quale causa di non punibilità del reato già consumato, bensì quale ulteriore termine per l'adempimento ("non si considera omessa la dichiarazione"), equiparato sul piano concreto alle altre irregolarità previste dalla norma (dichiarazione non sottoscritta o non redatta su stampato conforme al modello prescritto). Si è, pertanto, affermato il principio per cui "il reato di omessa dichiarazione dei redditi relativo a un anno d'imposta deve ritenersi consumato nel gennaio del secondo anno successivo e, cioè, con il decorso dell'ulteriore termine di novanta giorni dalla scadenza del 31 ottobre dell'anno successivo a quello d'imposta, previsto per l'invio in via telematica delle dichiarazioni".

operazioni inesistenti), e 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili), del D.Lgs. n. 74/2000, cui generalmente si aggiunge anche la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del medesimo decreto.

Il tratto comune alla suindicate fattispecie è ravvisabile nel fatto che, a differenza delle fattispecie in tema di dichiarazione, le norme in questione non si focalizzano sull'elemento di danno arrecato effettivamente all'Amministrazione finanziaria attraverso le condotte del contribuente, bensì puniscono attività idonee a porre in pericolo l'interesse tutelato dalle medesime.

Mentre, invero, gli artt. 8 e 10 puniscono le condotte di emissione di documenti falsi ovvero l'occultamento di documentazione contabile, che costituiscono atti prodromici rispetto all'esposizione in dichiarazione dei dati contabili del contribuente di per sé idonei a determinare la fittizia rappresentazione della situazione fiscale del contribuente, spalancando le porte all'evasione, l'art. 11 punisce le condotte volte a vanificare la procedura di riscossione dell'Amministrazione, prima che questa possa essere portata a termine.

Tutte le fattispecie qui considerate, quindi, presuppongono che il danno all'Erario non si sia ancora verificato, ma richiedono che il contribuente abbia messo in atto condotte valide a preconstituirsì il risultato dell'evasione o,



comunque, della mancata soddisfazione delle pretese del Fisco.

La repressione di tali condotte, le quali, alterando la documentazione contabile contrastano l'attività di controllo della Amministrazione finanziaria e pongono le basi per fenomeni di evasione fiscale, era peraltro una finalità espressamente prevista dalla legge delega n. 205/1999.

A differenza dei reati in materia di dichiarazione, i delitti in materia di documentazione sono, quindi, rimasti estranei al generale arretramento della soglia di tutela penale già proclamato con la delega del 1999, penalizzando, i reati in materia di documentazione, condotte prodromiche e sintomatiche di una possibile futura evasione.

Si tratta, infatti, come anticipato, di reati di mero pericolo, che sebbene volti a criminalizzare condotte ostative all'attività di accertamento fiscale, sono strumentali alla salvaguardia degli interessi erariali, in quanto contrastano condotte elusive degli strumenti fiscali, tramite i quali vengono reperate le risorse patrimoniali dello Stato.

È già possibile ravvisare, quindi, nella permanenza di tali tipologie di fattispecie all'interno dell'area penalmente rilevante, il privilegio accordato alla ragion di Stato della percezione dei tributi, a discapito del principio di offensività.

Privilegio, peraltro, consacrato anche dalla riforma operata con il D.lgs. n. 158 del 2015, che - fatta eccezione per

l'innalzamento delle sanzioni edittali previsto in relazione all'art. 10, di cui si dirà meglio nel prosieguo - non è in alcun modo intervenuta sulle fattispecie in esame.

La prima delle norme considerate, ex art. 8 D.lgs. n. 74/00, punisce, come detto, l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, al fine di permettere ad altri l'evasione dell'IVA o delle imposte sul reddito. Si tratta di una fattispecie criminosa speculare a quella prevista dall'art. 2 nell'ambito dei reati in materia di dichiarazione in quanto non riguarda colui il quale presenti una dichiarazione, contenente elementi non corrispondenti al vero, sulla base dell'utilizzazione di fatture o altri documenti di rilevanza fiscale per operazioni inesistenti, bensì colui che ometta o rilasci i predetti documenti a tutto vantaggio dei terzi soggetti che se ne avvarranno.

In questo caso la condotta del soggetto attivo comporta una grave lesione degli interessi erariali, in quanto finalizzata a consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto oppure il conseguimento di un indebito rimborso.

Si tratta di un 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.

Sul piano dell'elemento soggettivo, è necessario il dolo specifico di evasione in capo all'agente, non essendo quindi, essenziale ai fini della configurazione della fattispecie criminosa che lo scopo perseguito sia effettivamente conseguito.

Ai fini della consumazione del reato, invece, rileva il momento dell'emissione della fattura, trattandosi di reato istantaneo, ferma restando la specificazione di cui al co. 2 dell'art. 8, che prevede che il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come unico reato.

In ordine ai rapporti tra la fattispecie in esame e l'art. 2, si è già evidenziato come gli stessi siano regolati dall'art. 9, che introduce una norma in deroga all'art. 110 c.p., ossia esclude la punibilità a titolo di concorso del responsabile del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti con l'autore del delitto di cui all'art. 2 e, dall'altro lato, in maniera speculare, la punibilità di chi si avvale delle fatture false - non solo annotandole in contabilità ma esponendole nelle relative dichiarazioni<sup>19</sup> -, in concorso con chi le ha emesse.

---

<sup>19</sup> In questo senso, Cass. Pen., sez. III, 12.10.11 n. 1894, in De Jure, nonché Cass. Pen., Sez. IV, 26.1.11 n. 16550 e Cass. Pen., sez. III, 17.3.10, n. 14862.

La *ratio* è quella di evitare la doppia punibilità per un medesimo fatto<sup>20</sup> di uno stesso soggetto che, secondo l'esempio tipico che la norma tende ad evitare, abbia, allo stesso tempo, istigato un ente o una persona ad emettere una fattura per operazioni inesistenti in proprio favore e, successivamente, se ne sia avvalso inserendola nella propria dichiarazione a fini IVA.

Interessante rilevare come la giurisprudenza abbia anche affrontato il tema del rapporto intercorrente tra il reato di cui all'art. 8 in commento ed il delitto di truffa aggravata previsto e disciplinato dall'art. 640, comma 2, n. 1 c.p. Confrontando la struttura dei due reati in questione emerge chiaramente che, mentre la truffa si connota per l'induzione in errore e per il dolo specifico di perseguire un profitto ingiusto proprio o altrui con altrui danno, la frode fiscale si connota per uno specifico artificio e per una condotta a forma vincolata, senza che assuma rilievo, ai fini dell'integrazione della fattispecie, la verifica dell'evento dannoso.

Al riguardo, recentemente la Suprema Corte<sup>21</sup> ha statuito

---

<sup>20</sup> Vale la pena segnalare che, nonostante l'espressa esclusione dell'operatività dell'art. 110 c.p. nei casi suindicati, la giurisprudenza della Suprema Corte abbia adottato un orientamento molto restrittivo circa l'applicazione dell'art. 9 D.Lgs. 74/00 nei casi delle cosiddette frodi carosello o di ricorso a fatture irregolari infragruppo, in cui l'emissione e l'utilizzo delle fatture inesistenti sia comunque riconducibile allo stesso soggetto, quale l'amministratore di due o più società collegate tra di loro. In tal senso Cass. Pen., Sez. III; 8.3.12 n. 19247, Cass. Pen., sez. III, 20-12-12, n. 19025, Cass. Pen., sez. III, 6.10.11, n. 47862, Cass. Pen., sez. V, 16.1.13, n. 36859.

<sup>21</sup> Il riferimento è alla sentenza n. 1235 del 19 gennaio 2011.

che tra frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato vi è un rapporto di specialità.

Non è, quindi, possibile applicare la sanzione più severa derivante dal concorso tra i due delitti.

L'unica eccezione è rappresentata dal caso in cui dalla frode derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, come l'ottenimento di finanziamenti pubblici.

L'articolo 10 del D.lgs. n. 74/2000 punisce chi occulta o distrugge la documentazione contabile al fine ultimo di ostacolare l'accertamento dell'Amministrazione finanziaria: il bene giuridico oggetto della tutela penale è, anche in questo caso, l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente, in quanto la norma penale incriminatrice sanziona l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture e i documenti obbligatori. Apparentemente il reato si connota come un autonomo delitto proprio dei soggetti tenuti ad un regime di contabilità obbligatorio, naturalmente ai fini fiscali.

Tuttavia, la norma contiene un'ulteriore specificazione che consente di attrarre nella sfera del penalmente rilevante anche la distruzione o l'occultamento di altri documenti rispetto ai quali sussiste un obbligo di conservazione, estendendo la soggettività attiva al *genus* dei contribuenti. Si tratta di soggetti che, pur non essendo obbligati alla conservazione delle scritture contabili ai fini fiscali,

dispongono in ogni caso di documenti dei quali sia prescritta la conservazione.

La giurisprudenza della Cassazione è intervenuta anche in tempi recenti al fine di chiarire gli elementi costitutivi (condotta dell'agente ed evento offensivo) del delitto in esame, affermando, altresì, la necessità che i documenti occultati o distrutti siano stati istituiti dal contribuente<sup>22</sup>. La Corte Suprema, rilevando che «...la fattispecie criminosa di cui alla L. n. 516 del 1982, art. 4, comma 1, lett. b), è stata trasfusa, con evidente continuità normativa, in quella prevista dal D.lgs. n. 74 del 2000, art 10», ha anche ribadito che «...è ancora valido l'orientamento prevalente di questa Corte ... secondo cui l'occultamento delle scritture contabili che integra gli estremi del delitto contestato può realizzarsi con qualsivoglia modalità e, quindi, con il materiale nascondimento nello stesso posto o in altro luogo rispetto a quello ove documenti devono essere conservati e con il rifiuto a esibirli...»<sup>23</sup>.

L'obbligo di conservazione non può, viceversa, ritenersi violato nel caso di omessa comunicazione, da parte del contribuente, del trasferimento di scritture contabili in altra sede, qualora alla richiesta o all'atto dell'ispezione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria tutti i documenti risultino comunque tempestivamente disponibili e aggiornati. In questi casi, infatti, non si attua alcuna

---

<sup>22</sup> In particolare, con sentenza n. 38224 del 2010.

<sup>23</sup> In questo senso, Cassazione Penale, sentenze nn. 10873/2001, 20876/2002 e 38224/2010.

compressione delle possibilità di accertamento e di verifica dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La sanzione, secondo la Corte, interviene se l'occultamento o la distruzione dei documenti, pur essendo parziale, si mostra comunque idonea a «non consentire» di determinare il risultato economico delle operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta: «in altri termini, non è...richiesta come essenziale l'impossibilità di ricostruire tutta la gestione economica del contribuente per l'anno d'imposta interessato...»<sup>24</sup>, ma «...un elevato grado di difficoltà di ricostruire il reale volume degli affari o dei redditi, avuto riguardo esclusivamente alla situazione interna aziendale...»<sup>25</sup>.

Poiché la norma intende assicurare la trasparenza fiscale del contribuente, è, quindi, irrilevante che delle operazioni non documentate venga effettuata la ricostruzione *ab externo*, attraverso riscontri incrociati, presso i soggetti economici cui si riferiscono quelle operazioni, ferma restando la necessità della prova dell'istituzione dei documenti contabili e della produzione del reddito e/o del volume di affari.

Nel caso in cui non sia provata l'istituzione dei documenti contabili, il contribuente risponderà solo di omessa tenuta della contabilità.

---

<sup>24</sup> Cassazione penale, sentenza n. 3057/2008.

<sup>25</sup> In questo senso, Cassazione Penale, sentenze nn. 38224/2010, 194/1992, 7065/2002, 20872/2002.

Resta fermo che, al pari della fattispecie incriminatrice prevista dall'articolo 8, anche per il delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili è necessario il dolo specifico consistente nella finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero dallo scopo di consentire a terzi tale obiettivo.

La norma in esame, inoltre, si apre con una clausola di sussidiarietà, per cui sarà applicabile solo laddove non siano ravvisabili gli estremi di fattispecie più gravi.

Sull'art. 10 è, infine, intervenuto il D.lgs. n. 158 del 2015, aggravando la sanzione edittale che viene portata (da sei mesi a cinque anni) alla forbice compresa tra un anno e sei mesi e sei anni.

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte contemplato dall'art. 11 del D.lgs. n. 74/00 – rimasto del tutto invariato a seguito della riforma del 2015 -, punisce con la reclusione (da 6 mesi a 4 anni) chi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o IVA in misura superiore a 50.000,00 euro, “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”, ovvero chi, “al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della transazione fiscale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi per un



ammontare complessivo superiore a 50.000,00 euro”. In entrambe le ipotesi di condotte alternative, la pena è aumentata se l’ammontare delle imposte ovvero il *quantum* degli elementi fittiziamente esposti supera i 200.000,00 euro.

Sotto il profilo materiale, è quindi necessaria una condotta fraudolenta atta a vanificare l’esito della esecuzione tributaria coattiva – che non deve essere necessariamente già iniziata – ovvero a falsare i termini dell’accordo raggiunto con l’Amministrazione in sede di transazione.

Anche in questo caso ci si trova dinanzi ad un reato di pericolo, per cui è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione o a rappresentare il falso nei confronti dell’amministrazione in sede di transazione, e non anche l’effettivo verificarsi dell’evento.

In merito a tale norma è facilmente individuabile l’intento del legislatore di anticipare la tutela del bene protetto, che è rappresentato dall’interesse dello Stato alla effettiva riscossione dei tributi e alla conservazione delle garanzie patrimoniali che assistono il suo credito tributario.

È possibile affermare che, a differenza di quanto è stato possibile rilevare rispetto agli artt. 8 e 10, la previsione delle soglie di punibilità sopra richiamate attenua l’anticipazione della punizione propria dei reati di pericolo,

effettuando un collegamento di rilievo tra la condotta del contribuente e l'offesa arrecata all'Erario.

Sul piano dell'elemento soggettivo, è richiesto anche in questo caso il dolo specifico: il contribuente deve cioè aver agito al fine di sottrarsi al pagamento di imposte o di interessi e sanzioni ad esse relativi.

Merita segnalare che, con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74/00, la norma in esame contemplava una clausola di sussidiarietà («salvo che il fatto costituisca più grave reato»), finalizzata ad escludere le ipotesi di concorso della fattispecie in esame con il reato di bancarotta fraudolenta documentale.

Con il D.L. n. 78/2010 convertito dalla legge n. 122/2010, la clausola in questione è stata eliminata, per cui allo stato attuale è possibile configurare il concorso del reato in commento con la bancarotta fraudolenta.

La sottrazione fraudolenta è generalmente considerata un reato istantaneo.

La Corte di Cassazione ha, tuttavia, ribadito, anche in tempi recenti, che, nonostante la natura di delitto istantaneo, gli effetti della condotta, in caso di plurime attività di sottrazione od occultamento, possono protrarsi anche nel tempo con il relativo slittamento del momento consumativo del reato.

Il tema, di particolare attualità, riguarda le ipotesi di gruppi societari all'interno dei quali vengono create le cosiddette

scatole cinesi, ossia numerose società, di fatto non operative, utilizzate al fine di trasferire su di esse o i debiti tributari, per poi lasciarle in balia delle procedure concorsuali, o la parte attiva del patrimonio della società madre, in modo che quest'ultima risulti incapiente agli occhi del Fisco, essendo il debito tributario maturato di fatto non recuperabile proprio in ragione del suo stato di decozione.

In particolare, gli Ermellini<sup>26</sup> si sono occupati della predetta questione analizzando un caso in cui era stata riscontrata dagli agenti accertatori la sistematica commissione, da parte degli indagati, con il contributo determinante di soggetti pubblici, di operazioni fraudolente aventi il fine di sottrarre al pagamento delle imposte ingenti somme di danaro percepite a titolo di corrispettivo per lo svolgimento di servizi appaltati da enti pubblici, nel settore della raccolta e gestione dei rifiuti solidi urbani, mirando così a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva di ingenti debiti tributari ammontanti a decine di milioni di euro gravanti sulle società titolari del rapporto di appalto. Nel caso di specie, ad opera dei giudici di merito era stata verificata la anomala costituzione di una serie di società di capitali, con la stessa compagine sociale e analogo oggetto sociale, da parte del "dominus" di tali operazioni illecite. Vi era stato un avvicendamento delle varie società nella gestione dei servizi appaltati, al fine di rendere inattaccabili

---

<sup>26</sup> Cassazione penale, sentenza n. 46833 del 4 dicembre 2012.

da eventuali azioni esecutive il patrimonio attivo e i crediti maturati nell'esecuzione di contratti di appalto e di vanificare gli esiti delle eventuali procedure di riscossione dei debiti tributari. Il disegno criminoso si era realizzato mediante l'aggiudicazione di appalti pubblici su tutto il territorio nazionale per la gestione di discariche e/o per la raccolta di rifiuti solidi urbani, nonché per la successiva gestione del servizio, da parte di una società «madre». I rilevanti debiti tributari emergenti in capo a tale «madre» erano stati, quindi, «rimossi» mediante la creazione di società «figlie» (per scissione, cessione di rami aziendali, ecc.), alle quali venivano trasferiti gli elementi attivi del patrimonio. La «madre», spogliata di ogni bene o credito, carica soltanto di debiti, quindi infruttuosamente aggredibile dai creditori e dall'Erario, veniva poi posta in liquidazione volontaria ovvero sottoposta a concordato preventivo fallimentare.

Affrontando la questione circa la configurabilità nel caso di specie del delitto di sottrazione fraudolenta, la Cassazione ha affermato che la consumazione della fattispecie in questione, pur essendo un reato di pericolo concreto, che si perfeziona, quindi, nel momento e nel luogo in cui venga posto in essere un atto simulato o fraudolento in grado di rendere, in tutto o in parte, inefficace la procedura di riscossione coattiva, ben può prolungarsi sino a quando, in ipotesi di più atti tutti idonei a porre in essere una fraudolenta sottrazione, l'offesa abbia a permanere.

Il delitto in questione può consumarsi, quindi, «sia con un singolo atto fraudolento che integri l'intero disvalore del fatto, sia attraverso il compimento di una pluralità di atti che, pur restando singolarmente inidonei ad integrare il reato, raggiungano complessivamente quel grado di offensività necessario e sufficiente all'applicazione della norma». «Qualora il delitto (pure avendo esso natura di reato pericolo) sia realizzato mediante una pluralità di atti, il momento consumativo non può che coincidere con il termine dell'azione in cui si sostanzia la condotta (...)»<sup>27</sup>. In tal modo la Corte aveva concluso riconoscendo la congruità della motivazione delle sentenze di merito con le quali era stata riconosciuta la sussistenza del concorso nell'art. 11 anche in capo a quei soggetti intervenuti - nelle varie compagnie sociali delle società costituite *ad hoc* - successivamente alla realizzazione delle singole transazioni o delle trasformazioni societarie con cui si era di volta in volta perseguita la sottrazione fraudolenta dei cespiti nei confronti del Fisco.

### **3. I reati in tema di omesso versamento.**

In tale categoria di delitti sono annoverate le fattispecie di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del D.lgs. n. 74/2000.

---

<sup>27</sup> Cass. Pen., sentenza n. 46833 del 4 dicembre 2012.

Si tratta di norme che esulavano dagli intenti del legislatore originario, che si era ripromesso di concentrare la sanzione penale sulle condotte connotate da frodolenza, in ossequio ai principi di offensività e di *extrema ratio* dello strumento penale, e che sono quindi state introdotte successivamente (rispettivamente, con l'art. 1 co. 414, L. 30 dicembre 2004 n. 311 e con l'art. 35, co. 7, D.L. 4 luglio 2006 n. 223) per far fronte agli allarmanti fenomeni di evasione, così supportando la ragione di Stato alla riscossione dei tributi.

La natura stessa di tali illeciti si contrappone drasticamente all'*animus* ispiratore della riforma del 2000: si tratta di reati istantanei di mera omissione che si configurano in presenza della sola coscienza e volontà dell'omissione, non essendo richiesto nemmeno il dolo di evasione.

L'unico strumento utilizzato dal legislatore per bilanciare – se così si può dire – l'introduzione nel sistema di tali illeciti privi di qualsivoglia connotazione decettiva rispetto all'Amministrazione finanziaria è quello delle soglie di punibilità, profilo fortemente rimaneggiato nel corso degli anni – anche in forza delle pronunce della Corte Costituzionale – e da ultimo rivisto anche dal D.Lgs. n. 158/00.

L'art. 10-bis<sup>28</sup> puniva, nella sua formulazione originaria, chiunque non versasse entro il termine previsto per la

---

<sup>28</sup> Per un approfondimento sul tema, si vedano in dottrina PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993; PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto di imposta*, in AMATUCCI (diretto da) *Trattato di*

presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a euro 150.000,00 per ogni periodo di imposta.

Si tratta, come evidente, di reato proprio che riprendeva una fattispecie già presente nella legge cosiddetta “manette agli evasori”.

La condotta penalmente rilevante era, altresì, limitata al caso in cui le ritenute fossero state effettuate dal datore con relativo rilascio della certificazione al dipendente, ciò, secondo autorevole dottrina, in ragione della particolare rilevanza che detta documentazione riveste nel rapporto tributario, atteso che il sostituto, solo a seguito del rilascio della certificazione, è liberato dalla propria obbligazione tributaria nei confronti del Fisco, che potrà rivalersi solo sul sostituto<sup>29</sup>.

Anche in ragione di ciò, nella vigenza della formulazione originaria di tale fattispecie si era fatto strada un orientamento giurisprudenziale di legittimità<sup>30</sup> in forza del quale la prova dell'elemento costitutivo del reato in questione - il cui onere incombe sull'accusa - non poteva essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione del

---

*diritto tributario*, Padova, 1994; BASILEVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Digesto/comm.*, Torino, 1998, XV; PROFITI, *Omesso versamento di ritenute certificate, la nuova disciplina del reato del sostituto di imposta ex art. 10-bis D.lgs. 74/00*, in *Rass. Trib.*, 2006; MASTROGIACOMO, *Il nuovo delitto di omesso versamento delle ritenute certificate*, in *Fisco I*, 2004.

<sup>29</sup> MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., 278.

<sup>30</sup> Da ultimo, Cass. Pen., sez. III, 9 ottobre 2014, n. 10475; Cass. Pen., sez. III, 15 ottobre 2014 n. 11335; Cass. Pen., sez. III, 8 aprile 2014, n. 40526.

modello cosiddetto 770 proveniente dal datore. Dunque, sulla scorta di tale indirizzo, non era sufficiente, ai fini della configurabilità della fattispecie in questione, che l'accusa dimostrasse che le ritenute erano state effettuate in quanto contenute nella dichiarazione suddetta, ma era necessario produrre dimostrazione del rilascio delle certificazioni ai lavoratori sostituiti. Diversamente la condotta sarebbe stata punibile solo come illecito amministrativo.

La novella operata dal D.lgs. n. 158 del 2015 incide proprio su tale aspetto della formulazione della norma, in quanto la punibilità viene espressamente estesa, oltre che alle "ritenute certificate" alle "*ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione*", riformulando contestualmente la rubrica (ora: "omesso versamento di ritenute *dovute o certificate*").

In base a tale modifica, sembrerebbe quindi che, ad oggi, la prova della ritenuta (di cui è contestato il mancato versamento) potrebbe prescindere dalle certificazioni rilasciate al sostituito, potendo in ipotesi bastare che essa risulti dalla dichiarazione.

La riforma è anche intervenuta innalzando la soglia di punibilità, che è stata sostanzialmente triplicata, passando da 50.000 a 150.000 euro, per ciascun periodo d'imposta.

In questo senso, quindi, la novella, pur mantenendo ferma la punibilità di mere condotte omissive del contribuente,



seleziona solo quelle che assumono maggiore rilievo sul piano della lesione del bene giuridico tutelato.

Tale modifica - così come quella prevista in tema di omesso versamento di IVA - esplicherà da subito effetti dirompenti sui procedimenti in corso, costituendo una vera e propria *abolitio criminis* rispetto alle condotte sotto soglia, i quali dovranno concludersi con una declaratoria di non punibilità per non essere il fatto più previsto dalla legge come reato.

L'art. 10-ter, relativo all'omesso versamento di IVA, riproduce, quanto alla propria struttura ed agli elementi costitutivi, lo schema già analizzato in ordine al delitto di cui all'art. 10-bis, con le ovvie distinzioni connesse alla tipologia del tributo.

Presupposto per l'applicabilità della norma - che, anche in questo caso costituisce un reato proprio punibile semplicemente a titolo di dolo generico - è che il contribuente abbia presentato una dichiarazione a fini IVA valida e che poi non abbia provveduto al saldo dell'imposta dovuta risultante dalla dichiarazione medesima entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Anche sul piano sanzionatorio viene ripresa la forbice edittale (reclusione da sei mesi a due anni) già prevista per il precedente articolo.

La riforma del 2015 è intervenuta anche su tale disposizione eliminando, da una parte, il richiamo diretto alla fattispecie di cui all'art. 10-bis e provvedendo ad una formulazione autonoma dell'illecito in parola; dall'altro, ha modificato, innalzandola, la propria soglia di punibilità, giungendo addirittura a 250.000 euro, per ciascun periodo d'imposta.

Pur sollevando alcune perplessità la discrepanza esistente tra le due soglie di punibilità, pur a fronte di fattispecie strutturalmente analoghe, viene ulteriormente ridotto anche in questo caso l'ambito di rilevanza penale della fattispecie, lasciando residuare l'esclusiva operatività delle sanzioni amministrative per una cospicua parte di condotte illecite, in relazione alle quali il legislatore - evidentemente - ha ritenuto che la forza deterrente della pena non fosse (più) necessaria. Insomma, una decisa depenalizzazione a cui - peraltro - non si accompagna un aggravamento del trattamento sanzionatorio delle residue fattispecie incriminate.

#### **4. L'indebita compensazione.**

Resta da esaminare la fattispecie di cui all'art. 10-quater del D.lgs. n. 74/2000, anch'essa introdotta con l'art. 35 co. 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, che punisce chiunque non

versi le somme dovute utilizzando in compensazione crediti non spettanti ovvero crediti inesistenti.

L'indebita compensazione, secondo autorevole dottrina<sup>31</sup>, riguarda i tributi compensabili non solo in materia di IVA ed imposte sul reddito, bensì tutti i tributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

La norma prevede due condotte alternative realizzabili solo da colui che, nel redigere ed inviare il modello F24 effettui compensazioni non spettanti, le quali hanno, appunto, ad oggetto due distinte tipologie di crediti (quelli non spettanti e quelli inesistenti).

Tali condotte hanno natura necessariamente commissiva, poiché presuppongono l'indicazione nel modello F24 delle somme che si intende portare in compensazione. Mentre, tuttavia, i crediti inesistenti sono qualificabili come quelli che si presentano del tutto disancorati dalla situazione fiscale del contribuente, quelli non spettanti costituiscono un *numerus clausus* poiché sono ricavati, in negativo, dalla stessa disposizione dell'art. 17 sopra citato, nel senso che tutti quei crediti non ricompresi nel novero contenuto in tale articolo sono da intendersi come non spettanti in quanto non compensabili<sup>32</sup>.

La sanzione edittale prevista in relazione alle due condotte era la medesima, corrispondente a quella del richiamato art.

---

<sup>31</sup> CAPOLUPO, *Indebita compensazione*, in *Il Fisco*, I, 2006, 7069 e SOANA, *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. Trib.*, 2008, 70 e seguenti.

<sup>32</sup> In questo senso MUSCO E.- ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit. 298.

10-bis, sebbene la punibilità scattasse solo in caso di superamento della stessa soglia di punibilità contenuta nel medesimo articolo (euro 50.000,00).

Sul piano dell'elemento soggettivo, è considerato sufficiente il dolo generico.

La novella del 2015 ha completamente riscritto l'articolo in parola.

In primo luogo, ha riformulato in maniera differenziata la disposizione, prevedendo due distinti commi relativo, il primo, ai crediti non spettanti e, il secondo, a quelli inesistenti.

Pur mantenendo inalterata la medesima soglia di punibilità, pari ad un importo annuo che deve essere superiore a euro 50.000,00, valevole per entrambi i commi, è stato modificato il trattamento sanzionatorio, diversificandolo a seconda che l'indebita compensazione riguardi crediti non spettanti (nel qual caso la pena rimane quella attuale della reclusione da sei mesi a due anni) oppure crediti inesistenti (nel qual caso la pena diviene quella della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni).

## CAPITOLO IV

### **L'AMPLIAMENTO DELL'AREA DI RILEVANZA DEGLI ILLECITI PENAL-TRIBUTARI**

SOMMARIO: 1. Abuso del diritto ed elusione fiscale: origini e sviluppo. – 2. Il caso “Dolce & Gabbana” ed i recenti sviluppi giurisprudenziali. – 3. Il transfer pricing e le altre operazioni ricondotte alle ipotesi di elusione fiscale. – 4. Le innovazioni introdotte nel c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente e gli effetti sul tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale. – 5. Le soglie di punibilità ed il ridimensionamento operato dalla Corte Costituzionale. – 6. La responsabilità della cosiddetta “testa di legno”.

#### **1. Abuso del diritto ed elusione fiscale: origini e sviluppo.**

Come evidenziato nel capitolo precedente, le fattispecie di diritto penale tributario, sebbene contenute in leggi speciali che si sono susseguite nel tempo creando in alcuni casi notevoli problemi di chiarezza e conoscibilità da parte del contribuente, sono caratterizzate dalla previsione di un fatto tipico determinato, costruito su elementi anche quantitativi ben delineati e focalizzate sulla idoneità decettiva della condotta del presunto evasore.

È evidente, infatti, che la volontà di ledere l'Amministrazione finanziaria, per assurgere a rilievo penale, deve estrinsecarsi in

una condotta materiale che si realizzi attraverso condotte la cui offensività sia percettibile anche dal contribuente.

Ciononostante, nel corso degli anni, attraverso un'interpretazione spesso confliggente con il principio di tassatività e determinatezza della fattispecie, sono state elaborate alcune teorie di matrice giurisprudenziale, con le quali si è, di fatto, determinato un ampliamento dell'area del penalmente rilevante nell'ambito dei reati tributari, attribuendo valenza decettiva anche a condotte che, per loro natura, trovano il loro fondamento primo non nella volontà di ledere il Fisco, bensì in criteri di organizzazione ed efficienza aziendale o, comunque, nel perseguimento di un risparmio fiscale non espressamente vietato dalle disposizioni normative.

È questo il caso dell'elusione fiscale<sup>1</sup>.

Nelle fattispecie di evasione fiscale il contribuente nasconde al Fisco, in tutto o in parte, la ricchezza che egli dovrebbe indicare nella propria dichiarazione. L'evasore paga perciò un'imposta inferiore rispetto a quanto dovrebbe e tale minore versamento è commisurato a fatti, atti, attività e, in genere, situazioni economiche che si sono concretamente verificate e che il

---

<sup>1</sup> Per un approfondimento sul tema dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in ambito penalistico, si vedano GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.*, 2/2001; BORSARI R., *Profili penali dell'elusione fiscale*, i AA.VV., *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, 159; MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009; ZOPPINI G., *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002; PICCIOLI S., *Profili penali dell'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011; GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 2013.

suddetto contribuente cela all'Amministrazione finanziaria, omettendo di riportarle nella propria dichiarazione.

Quando si parla di elusione, invece, - che origina dall'abuso del diritto, con il quale si intende «la categoria giuridica in base alla quale un comportamento può essere giudicato elusivo»<sup>2</sup> - il contribuente versa, sì, un'imposta inferiore rispetto a un'altra, «ma questa minore imposta, diversamente da quanto si verifica nell'evasione, è commisurata a un fatto, a un atto oppure a un'operazione economica che il contribuente non ha mai posto in essere, ma che, ad avviso dell'ente accertatore, avrebbe dovuto porre in essere. L'elusione risponde, quindi, a un modello di tassazione “differenziale”»<sup>3</sup>, nel senso che il contribuente realizza, in concreto, l'operazione che potremmo chiamare “elusiva”, ma l'Amministrazione finanziaria manda a tassazione, attraverso il proprio provvedimento impositivo, un'altra operazione.

Quindi, sebbene in entrambe le fattispecie il contribuente provveda a versare all'Erario meno di quanto effettivamente dovuto, mentre nell'evasione la maggiore imposta dovrebbe essere versata in virtù di fatti economici concretamente realizzati, nell'elusione la maggiore imposta richiesta dal Fisco si riferisce a fatti economici non realizzati dal contribuente, ma che il contribuente avrebbe dovuto porre in essere se non avesse aggirato la disciplina fiscale per lui più gravosa.

---

<sup>2</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, X, 240;

<sup>3</sup> BEGHIN M., *Elusione e Abuso del diritto* [dir. Trib], in *Enciclopedia Treccani*, 2014

In questa prospettiva si può pertanto affermare che quando si parla di elusione fiscale ci si riferisce ad una scelta del contribuente il quale, prediligendo un certo regime fiscale anziché un altro, si assicura un risparmio d'imposta.

Ci stiamo riferendo, in ogni caso, a situazioni nelle quali i fatti sono integralmente rappresentati al Fisco e ben qualificati sul piano giuridico, pur nel contesto di una sequenza operativa che permette di ridurre l'onere impositivo rispetto a operazioni capaci di garantire un analogo risultato.

In questa prospettiva, la scelta di un regime fiscale più vantaggioso e il conseguente risparmio d'imposta non sono certamente vietati dal nostro ordinamento, né osteggiati dall'ordinamento sovranazionale. Sono, invero, ricorrenti le pronunce della Corte di Giustizia UE – ma anche alcune pronunce della nostra Corte di Cassazione, come meglio si dirà in seguito – che elevano a principio generale del diritto dell'economia la libertà di orientare le proprie scelte anche o esclusivamente in considerazione del peso fiscale che ad esse la legge colleghi<sup>4</sup>.

Pertanto, affinché si possa configurare l'elusione non è sufficiente il risultato che il contribuente avrebbe raggiunto se avesse compiuto l'operazione fiscalmente più gravosa. È, invece, necessario che il risparmio d'imposta ottenuto con la suddetta scelta contrasti con lo spirito del sistema.

---

<sup>4</sup> Si veda per tutte le sentenze. C-196/04, *Cadbury Schweppes*; commentata da BEGHIN, M., *La sentenza Cadbury Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. trib.*, 2007, 983 ss.



Così come a livello sovranazionale non v'è un generale divieto per il contribuente di optare per il regime fiscale più vantaggioso, così anche a livello nazionale la normativa che si è susseguita nel corso del tempo non ha sancito alcun divieto assoluto in questo senso.

È questa la linea sulla quale si è mosso il nostro legislatore mediante l'emanazione della Legge 29.12.1990, n. 408, art. 10 e, dipoi, con l'inserimento, nel corpo del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 37-*bis*.

Con la prima delle disposizioni menzionate si stabiliva, infatti, che “È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. 2. Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dagli uffici in applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 ed i relativi interessi sono iscritti a ruolo a titolo provvisorio ai sensi e nella misura prevista dal secondo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo le decisioni della commissione tributaria di primo grado ovvero decorso un anno dalla presentazione del ricorso se alla scadenza di tale termine la commissione non ha ancora emesso la propria decisione. 3. Le disposizioni del presente articolo

non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30 ottobre 1990”.

Veniva, in sostanza, riconosciuto all'Amministrazione finanziaria il diritto di disconoscere alcuni vantaggi fiscali ottenuti dal contribuente a fronte di talune, precise, operazioni societarie, ove queste fossero state realizzate al precipuo fine di ottenere un risparmio di imposta.

Coerentemente, in base a quanto affermato dall'art. 37-*bis*, “sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta; e)

operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi; f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea; f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale. 4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di

ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. 5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2. 6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale. 7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure. 8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare

istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione”.

Pur essendo il tenore della citata disposizione analogo a quella introdotta nel 1990, il novero delle operazioni non opponibili all'Amministrazione appare molto più nutrito, includendo tutta una serie di scelte operative (quali, ad esempio, il trasferimento della sede all'estero, i pagamenti infragruppo, la cessione di azioni) che incidono in maniera innegabile sulla pianificazione fiscale di un'azienda, soprattutto quando organizzata in forma multinazionale.

Ad ogni modo, i tratti caratteristici dell'elusione fiscale delineata dall'art. 37-bis declinano sul duplice fronte del vantaggio fiscale e della contrarietà del medesimo vantaggio rispetto al sistema. La stessa disposizione prevede, sul piano delle esimenti, la non elusività delle operazioni che, pur finalizzate all'ottenimento di vantaggi tributari asistematici, siano state realizzate sulla base di valide ragioni economiche.

È evidente quanto il discrimine in questo senso delineato dal testo normativo appaia sfumato e difficilmente dimostrabile.

Per cercare di determinare in modo più stringente i confini della legittimità di una condotta astrattamente elusiva, occorre esaminare gli elementi su cui, stando alla lettera dell'art. 37-bis, deve articolarsi la condotta del contribuente.

La nozione di “vantaggio fiscale” è costruita intorno alle riduzioni d’imposta oppure ai rimborsi d’imposta «altrimenti indebiti», dove l’aggettivo “indebiti” qualifica i vantaggi suddetti nel senso di “non spettanti in base alle indicazioni sistematiche”.

Il vantaggio fiscale ottenuto può dirsi, poi, contrario al sistema quando si pone in contrapposizione con la struttura dell’imposta della quale ci si sta occupando e, in definitiva, sulla sua conformazione giuridica.

Qualora l’operazione realizzata dal contribuente si connoti in termini elusivi, è possibile la rimozione di tale connotazione in presenza di ragioni economiche definite dal legislatore attraverso l’impiego dell’aggettivo «valide».

Detto altrimenti, in presenza di valide ragioni economiche la patina di elusività che è stata collocata sull’operazione in ragione della asistematicità del vantaggio deve essere rimossa<sup>5</sup>.

Il concetto di ragione economica non coincide, inoltre, con le ragioni fiscali, ma sta ad indicare che l’operazione posta in essere deve manifestare un qualche collegamento con il programma imprenditoriale, sfiorando, in tal modo, il concetto di “inerenza” all’impresa.

L’art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 è, ad ogni modo, una disposizione dall’applicabilità limitata: essa si riferisce, infatti,

---

<sup>5</sup> BEGHIN, M., *La scissione parziale non proporzionale e l’elusione condizionata*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 386 ss.; VANZ, G., *Distribuzione di riserve di utili anteriori all’acquisizione della partecipazione. Svalutazione della partecipazione ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 492; STEVANATO, D., *Scissione proporzionale e «valorizzazione» del patrimonio immobiliare*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I.

ad una serie determinata di imposte (redditi, successioni e donazioni, registro), e l'inopponibilità dei vantaggi fiscali presuppone che il contribuente li abbia conseguiti attraverso una o più delle operazioni tassativamente indicate nel terzo comma della disposizione (tra queste, in particolare, le operazioni di trasformazione, di fusione, di scissione, di conferimento in società e di cessione di crediti).

Di fronte a una disposizione dall'applicazione così ristretta, è naturale che, sul piano pratico, si sia posta l'esigenza di stabilire quale sorte debba toccare alle operazioni non riconducibili nel campo di applicazione dell'art. 37-*bis*.

La giurisprudenza si è, invero, concentrata negli anni sulla elaborazione di un generale principio antielusivo nel quale potessero confluire tutta una serie di operazioni non contemplate dall'art. 37-*bis*, con le quali il contribuente intendesse perseguire un risparmio di imposta non coerente con l'impianto del tributo di volta in volta considerato.

Sul tema, la Corte di Cassazione, a partire dal 2005, esaminando alcune operazioni di *dividend washing*<sup>6</sup> e *dividend stripping*<sup>7</sup>, ne riconosceva la contrarietà ad un generale principio antielusivo,

---

<sup>6</sup> Con l'espressione "dividend washing" si intende un'operazione consistente nell'acquisto di partecipazioni in prossimità della data di stacco del dividendo e nella successiva cessione dei titoli dopo l'incasso degli utili. Si tratta di una modalità alternativa di incasso dei dividendi, che consente al socio di minimizzare il carico fiscale incassando i dividendi, esclusi da imposizione, per poi realizzare plusvalenze esenti e minusvalenze fiscalmente deducibili.

<sup>7</sup> Si tratta della costituzione di un diritto di usufrutto su azioni di una società, che può dare luogo ad un risparmio fiscale con riferimento sia alla deduzione del prezzo di acquisto da parte dell'usufruttuario che all'attribuzione al medesimo del credito di imposta relativo ai dividendi percepiti.

ribaltando il precedente orientamento della stessa Corte sull'argomento.

Ed infatti, mentre in precedenza i giudici di legittimità avevano ritenuto legittime le operazioni menzionate sulla scorta del fatto che potevano essere qualificati come elusivi solo quegli atti che erano definiti tali da una norma vigente al momento in cui erano stati posti in essere<sup>8</sup>, successivamente, riteneva non necessaria l'esistenza di una norma *ad hoc* per qualificare l'atto o la serie di atti come elusivi.

A tal fine, secondo la Cassazione bastava: *a*) da un lato, appellarsi all'istituto civilistico del negozio in frode alla legge (ex art. 1344 c.c.) in guisa da riconoscere l'illiceità della causa, in quanto le norme tributarie sono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale al concorso delle spese pubbliche ex art. 53 della Cost<sup>9</sup>; *b*) da un altro, rilevare che i negozi giuridici tra loro collegati possono essere considerati nulli (nei confronti dell'Amministrazione finanziaria) per difetto di causa, giusto il disposto degli artt. 1325 n. 2 e 1418, co. 2, del c.c. visto che da questi contratti "... non consegue per le parti alcun vantaggio economico all'infuori del risparmio fiscale"<sup>10</sup>.

Successivamente all'emanazione di tale sentenza, che costituisce un deciso *revirement* rispetto al precedente orientamento, è intervenuta la nota sentenza nel caso *Halifax*<sup>11</sup> della Corte di

---

<sup>8</sup> Cfr. Cass., 03.04.2000 n. 3979; Cass., 03.09.2001 n. 11371; Cass., 07.03.2002 n. 3345.

<sup>9</sup> Cass. pen., 26.10.2005 n. 20816.

<sup>10</sup> Cass., 21.10.2005 n. 20398; Cass., 14.11.2005 n. 22932.

<sup>11</sup> Corte di Giustizia Ce, causa C-255/02 del 21.02.2006.



Giustizia Europea, che affrontava il problema dell'abuso del diritto comunitario nel campo dell'imposta sul valore aggiunto.

In tale frangente la Corte, dapprima affermava il principio generale secondo cui gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente del diritto comunitario (poiché la normativa comunitaria non può essere estesa sino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori commerciali) e successivamente applicava questo principio "... anche al settore Iva ...", aggiungendo che è ravvisabile l'abuso del diritto ogniqualvolta le operazioni pur realmente volute hanno "... essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale ...", purchè questo risulti "da un insieme di elementi obiettivi ...".

Di lì in avanti la Corte di Cassazione, mutando il proprio *iter* argomentativo e liberandosi dai riferimenti ad istituti di matrice civilistica, ha mosso censure a tutta una serie di operazioni negoziali richiamando il principio comunitario dell'abuso del diritto<sup>12</sup>.

La Corte di Giustizia Europea, tornando sull'argomento ancora una volta in tema di IVA, nella sentenza *Part Service*<sup>13</sup> chiariva nuovamente i connotati strutturali del divieto di abuso del diritto, affermando che affinché una operazione possa considerarsi abusiva deve essere verificato, in primo luogo, se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria ad uno o più obiettivi delle direttive in materia, nonché

---

<sup>12</sup> Cass. Pen., 29.03.2006 n. 21221.

<sup>13</sup> Corte di Giustizia, sentenza C-425/06 del 21.2.2008.

se esso sia lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, a seguito di tale pronuncia della Corte di Giustizia, subiva un' ulteriore evoluzione.

In particolare, la Corte, pur continuando a far riferimento all'abuso del diritto comunitario, individuava nel principio costituzionale della capacità contributiva il collegamento tra il generale principio antielusivo di matrice comunitaria ed il diritto interno.

Le Sezioni Unite<sup>14</sup>, infatti, sull'argomento affermavano che "... i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., co. 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., co. 2), costituivano il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione".

---

<sup>14</sup> Cass. SS.UU. civili , 23.12.2008 n. 30055 e n. 30057.

Con una pronuncia della Sezione Tributaria appena successiva<sup>15</sup>, la Suprema Corte, nell'esaminare un'articolata operazione commerciale posta in essere tra diverse società che avevano creato una *joint venture*, chiariva, sempre in tema di abuso del diritto, che vi deve essere da parte del giudice "... la doverosa ricerca, nella architettura complessiva delle operazioni, dell'obiettivo economico perseguito ..." aggiungendo che è decisivo analizzare l'operazione commerciale nel suo insieme senza isolarne alcune parti e focalizzare l'attenzione solo su queste.

Alla luce di questa giurisprudenza, un' operazione economica, vista nel suo complesso, può lecitamente perseguire diversi obiettivi di natura commerciale, finanziaria, contabile ed anche di vantaggio fiscale, integrando gli estremi del comportamento abusivo solo nella misura in cui tale vantaggio si ponga come elemento predominante ed assorbente dell'intera operazione (tenuto conto sia della volontà delle parti che del contesto fattuale e giuridico in cui la stessa viene posta in essere) e con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove gli accordi economici possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta.

In tal modo, la Cassazione ha quindi riconosciuto nel corso degli anni l'esistenza di un generale principio antielusivo, che trova fondamento nei principi guida di natura costituzionale del sistema tributario, riconducendo alla violazione del medesimo

---

<sup>15</sup> Sentenza n. 1465 del 21.1.09.

una serie di operazioni societarie realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale altrimenti indebito.

Sul piano delle conseguenze della violazione del summenzionato principio, poi, stando al testo normativo, ove la condotta del contribuente possa effettivamente qualificarsi come elusiva sulla base delle nozioni sopra descritte, l'effetto rispetto al Fisco è quello della inopponibilità dei vantaggi fiscali.

Dottrina<sup>16</sup> e giurisprudenza di legittimità si sono, invece, interrogate anche sulla eventuale rilevanza penale della citata condotta e, in particolare, in mancanza di una fattispecie incriminatrice *ad hoc*, sulla riconducibilità della stessa a taluno dei delitti contemplati dal D.lgs. n. 74/00.

In dottrina, in estrema sintesi, il dibattito vede contrapposti coloro secondo i quali l'elusione non può avere alcuna ricaduta penalistica<sup>17</sup> agli Autori secondo cui la condotta abusiva potrebbe astrattamente integrare, a seconda dei casi, le ipotesi di cui agli artt. 3<sup>18</sup>, 4 o 5<sup>19</sup> del D.lgs. n. 74/00.

---

<sup>16</sup> Per un'ampia sintesi del dibattito in dottrina e i riferimenti bibliografici, si veda TROYER L. – INGRASSIA A, *Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato: ovvero dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale, nota a Trib. Catania n. 2741/2009*, in *Riv. dott. comm.*, 2010, 884. Si veda più di recente anche IORIO A., *I nuovi reati tributari*, 2012, 120; LANZI A.- ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, 2011, 163 ss.; MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, 2010, 166 ss.

<sup>17</sup> LANZI A.- ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, 2011, 163 ss.; MUSCO E. - ARDITO F., *Diritto penale tributario*, 2010, 166 ss.

<sup>18</sup> D'AVIRRO A, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in NANNUCCI U. - D'AVIRRO A. (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario* (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), 2000, 130 ss., in riferimento a specifici fenomeni come il transfer pricing o l'interposizione fittizia; ADONINNO A., *Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 243 ss., precisando che è necessario che la

In giurisprudenza, allo stesso modo, a pronunce garantiste, più risalenti nel tempo, volte ad escludere la rilevanza penale dell'elusione, contenenti affermazioni secondo le quali "la violazione delle norme antielusive, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale"<sup>20</sup>, oppure richiami alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea secondo la quale "la scelta della sede di una società di uno Stato membro - soltanto per usufruire di una normativa più favorevole - non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui agli art. 43 e ss. del Trattato CE"<sup>21</sup>, si contrappongono sentenze che si sono espresse, più di recente, in senso favorevole alla configurabilità di un illecito penale nei casi in esame.

In particolare, la Suprema Corte ha riconosciuto la configurabilità dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/00 anche nel caso di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione

---

condotta si ponga in contrasto con specifiche norme tributarie diverse dalle norme antielusive; PEZZUTO G., *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2001, 162.

<sup>19</sup> Ritengono che le condotte elusive possano integrare il fatto tipico di dichiarazione infedele o omessa dichiarazione tra gli altri: LUPU R., *Elusione e sanzioni penali*, in R. Lupi (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, 2000, 160; PISANO R., *Cenni sui fondamenti costituzionali della disciplina penale tributaria e sulla rilevanza penalistica dell'elusione fiscale*, in *Riv. dir. imp.*, 2002, 615 ss.; DI SIENA M., *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell'elusione fiscale*, in *Il Fisco*, 2003, 3108 che esclude però nell'agente il dolo d'evasione; FORTUNA E., *Abuso del diritto: orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973*, in *Il Fisco*, 2009, 3752.

<sup>20</sup> Cass. Pen., Sez. 5, n. 23730 del 18/05/2006, Romanazzi.

<sup>21</sup> Cass. Pen., Sez. 3, n. 14486 del 26/11/2008 - 02/04/2009, Rusca, Rv. 244071.

finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare<sup>22</sup>.

Ovvero ancora, è stata riconosciuta la configurabilità del delitto di omessa dichiarazione, atteso che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia, che ricorre anche quando la società straniera abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima<sup>23</sup> (cosiddetta esterovestizione della residenza fiscale).

La Cassazione ha poi confermato tale orientamento favorevole all'integrazione di un illecito penale nel caso di condotta elusiva in una recente pronuncia relativa al noto caso giudiziario "Dolce & Gabbana", che è stato ampiamente dibattuto poiché costituisce esempio eclatante dell'attribuzione della penale rilevanza, in via interpretativa, ad una condotta non espressamente rientrante in una fattispecie incriminatrice.

Vale, pertanto, la pena di esaminare nel dettaglio la vicenda giudiziaria in questione ed i principi di diritto sanciti in tale occasione dalla Cassazione.

---

<sup>22</sup> In tal senso, Cass. Pen., Sez. 3, n. 2 6723 del 18/03/2011, Ledda, Rv. 250958.

<sup>23</sup> Cass. Pen., Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010, Catagnara, Rv. 248109 .

## **2. Il caso “Dolce & Gabbana” ed i recenti sviluppi giurisprudenziali.**

Nel caso di specie, si discuteva, tra le altre cose, della rilevanza penale, sotto forma di condotta elusiva, della esterovestizione della residenza fiscale di una azienda del noto gruppo societario, attivo nel settore dell’abbigliamento, creata *ad hoc* per la realizzazione di un’operazione di gruppo comportante la produzione di redditi non dichiarati nel nostro Paese.

In particolare, all’interno del gruppo, veniva costituita la società di diritto Lussemburghese Gado s.r.l. cui i due stilisti (comproprietari i eguale misura dei marchi), avevano ceduto la proprietà degli stessi. A sua volta, la Gado s.r.l. aveva concesso in licenza esclusiva alla holding operativa Dolce & Gabbana s.r.l. lo sfruttamento dei predetti marchi.

Secondo il Gup del Tribunale di Milano, che emetteva provvedimento di non luogo a procedere, la cessione dei marchi era operazione reale, realizzata ad un prezzo congruo e, quindi, il coinvolgimento della società lussemburghese non aveva avuto la finalità di ridurre il carico fiscale, bensì poteva giustificarsi alla luce delle esigenze della società “madre” nonché dei due stilisti, che avevano la necessità, per garantire maggiore solidità al sistema bancario di riferimento, di cedere a terzi i marchi, mettendoli così al riparo dai rischi connessi alla comproprietà a pari quota degli stessi ed alla stretta connessione della gestione della proprietà con i rapporti personali tra i due.

La Suprema Corte, invece, accogliendo i ricorsi presentati dalla Procura e dall’Agenzia delle Entrate, costituitasi parte civile, avverso la sentenza del Gup, annullava il provvedimento *de quo* e rimetteva gli atti al Tribunale di Milano affermando, a sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. f), forniva una definizione tanto ampia dell'imposta evasa (ossia "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") «da essere idonea a ricomprendere l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva»<sup>24</sup>.

Rilevava, poi, la Corte che «il sistema tributario prevede istanze di interpello preventivo, quali l'interpello ordinario previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 11, che si riferisce a "obiettive condizioni di incertezza sulla corretta applicazione di una norma", peraltro con riferimento a "casi concreti e personali nell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa;

---

<sup>24</sup>Cass. Pen., sez. II, 2/11/2011, (ud. 22/11/2011, dep.28/02/2012), n. 7739. Si leggano anche i commenti al provvedimento di TROYER L., *La rilevanza penale dell'elusione*, in *Le Società*, 6, 2012, 690; VIZZARDI M., *La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato*, su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it). I principi espressi nella citata sentenza sono stati successivamente ribaditi in Cass. Pen., Sez. III, 6 marzo 2013 (dep. 3 maggio 2013), n. 19100, Pres. Teresi, Rel. Amoresano.



l'interpello antielusivo, di cui alla L. 30 dicembre 1991, n. 413; art. 21, l'interpello disapplicativo, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8; quello relativo alle società controllate estere di cui all'art. 167 del T.U.I.R.; quello di riling internazionale (D.L. n. 269 del 2003, art. 8). In tale contesto assume particolare rilevanza il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 16, (Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive), il quale dispone che "Non da luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 21, commi 9 e 10, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso". Nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere letta come "diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo", sembra evidente che detta disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale e ciò è confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III "Disposizioni comuni" concernenti proprio la materia penale (pene accessorie, circostanze attenuanti, prescrizione) e, in particolare, subito dopo l'art. 15 che concerne le "violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie". D'altro canto, non vi sarebbe necessità di

una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun elemento nè testuale nè sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione. Piuttosto deve osservarsi che il suddetto parere è relativo alla "applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, e art. 37 bis", cioè alle specifiche fattispecie elusive dai suddetti articoli previste. E ciò può dare un senso anche alle precisazioni contenute nella citata relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000. Infatti, deve affermarsi il principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescinderebbe da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva<sup>25</sup>».

---

<sup>25</sup> Cass. Pen., sez. II, *cit.*

Ad avvalorare la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore, vi sarebbe poi, secondo l'orientamento in parola della Suprema Corte, «la stessa linea di politica criminale adottata dal legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74 del 2000, che sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite di questa Corte (Sez. U, n. 27 del 25/10/2000, imp. Di Mauro; n. 1235 del 28/10/2010 - 19/01/2011, Giordano) e dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 49 del 2002). Sia le Sezioni Unite che la Corte Costituzionale sottolineano che il legislatore, in occasione della riforma introdotta con il d.lgs. n. 74 del 2000, con una scelta di radicale alternatività rispetto al pregresso modello di legislazione penale tributaria, ha inteso abbandonare il "modello del c.d. "reato prodromico", caratteristico della precedente disciplina di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 1982, n. 516 - modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente "preparatoria" dell'evasione d'imposta - a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Questa strategia - come si legge nella relazione ministeriale - ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che "realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni a monte della dichiarazione stessa" (Corte Cost. cit.). Pertanto, se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento

della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile»<sup>26</sup>.

All'esito di tali argomentazioni, quindi, la Suprema Corte chiamava il Tribunale di Milano a valutare la sussistenza, nel caso di specie, di (almeno) una delle fattispecie di cui agli artt. 4 e 5 del D.lgs. n. 74/00.

Il giudizio di primo grado - a seguito di una riqualificazione dei fatti in contestazione all'esito della seconda udienza preliminare e di emissione del decreto di citazione diretta a giudizio - si concludeva con una sentenza di condanna<sup>27</sup> per il delitto di cui all'art. 5 del citato decreto legislativo, per avere gli imputati omesso dolosamente - secondo il Tribunale - di presentare in Italia la dichiarazione dei redditi di una società considerata solo formalmente presente in Lussemburgo, ma di fatto operante in Italia, e dunque per aver dolosamente omesso il pagamento di imposte dovute al Fisco italiano.

Gli stessi (unitamente agli altri imputati), venivano invece assolti per il delitto di cui all'art. 4, osservando il Tribunale che le operazioni meramente elusive, secondo l'orientamento della

---

<sup>26</sup> Cass. Pen., sez. II, *cit.*

<sup>27</sup> Tribunale di Milano, Sez. II, sent. 19 giugno 2013, Giud. Brambilla

Suprema Corte, potevano in ipotesi assumere rilievo penale solo qualora integrassero una specifica violazione delle norme antielusive, quali quelle contenute, ad esempio, nel noto art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973. Posto che, nel caso di specie, l'operazione realizzata dagli imputati, qualificata come "cessione" dalla stessa Agenzia delle Entrate, non rientrava nell'elenco contenuto dal menzionato articolo, in forza del principio di tassatività, non poteva configurare operazione penalmente rilevante.

La condanna inflitta veniva, poi, confermata dalla Corte di Appello di Milano<sup>28</sup>.

La Suprema Corte, nuovamente interpellata attraverso le impugnazioni della sentenza di secondo grado, pur dichiarando, da una parte, la prescrizione dei reati contestati ed assolvendo alcuni degli imputati sulla scorta di argomentazioni legate ai principi in tema di concorso di persone, rimetteva gli atti alla Corte di Appello di Milano per la parte relativa alle statuizioni civili poste a carico di uno dei due stilisti ritenendo che non fosse stata data corretta motivazione dei criteri in base a cui determinare la fittizietà della domiciliazione fiscale della società che aveva acquistato e poi concesso in licenza alla Dolce & Gabbana s.r.l. i marchi in questione e, dunque, l'effettività stessa dell'operazione, con le ovvie conseguenze in tema di sussistenza

---

<sup>28</sup> Corte di Appello di Milano, 30 aprile 2014 (dep. 20 giugno 2014), Pres. Cairati, Rel. Minici.

del debito tributario o, *rectius*, della necessità che la società predetta presentasse in Italia la dichiarazione fiscale.

Nel fare ciò, gli Ermellini si pronunciavano comunque ampiamente sul tema della rilevanza penale dell'elusione fiscale, affermando, tra le altre cose, l'importante principio di diritto secondo cui «le disposizioni antielusive in materia tributaria di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 37e 37 bis, hanno rilevanza in quanto concorrono a definire, sul piano oggettivo, gli elementi normativi della fattispecie penale ed, in particolare, l'imposta effettivamente dovuta e gli elementi attivi e passivi rilevanti ai fini della determinazione del reddito o delle basi imponibili; in quanto norme che concorrono a definire gli elementi normativi della fattispecie ed, in particolare, della condotta materiale, si traducono, sul versante penale, nella generica consapevolezza e volontarietà di tali elementi costitutivi del reato e dunque della condotta; il dolo specifico di evasione, che costituisce il fine della condotta materiale e ne presuppone la perfezione, non si identifica con la generica volontà consapevole della condotta stessa; il "dolo di elusione" non si identifica, pertanto, con il "dolo di evasione" che esprime un disvalore ulteriore tale da selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che non lo sono; in nessun caso le condotte elusive possono avere di per sè penale rilevanza estendendo il fatto tipico oltre i confini tassativamente determinati»<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> Cass. Pen., sez. III, 24/10/2014, (ud. 24/10/2014, dep.30/10/2015), n. 43809.

Non soltanto veniva in tal modo sancito che le norme antielusive sono norme che integrano il precetto penale, ma si è specificato che, proprio in quanto elementi “esterni” alla fattispecie, la sussistenza in capo al contribuente della volontà di realizzare l’operazione abusiva al solo fine di ottenere un risparmio fiscale altrimenti indebito non può sostituire o, comunque, non si può sovrapporre alla valutazione circa la sussistenza del dolo specifico di evasione, che conserva la propria autonomia e che deve caratterizzare *tout court* la condotta del contribuente.

Tutto quanto sopra esposto sul tema dell’evoluzione della categoria dell’abuso del diritto – e dell’elusione fiscale – nel nostro ordinamento dimostra come il rilievo penale della condotta elusiva sia frutto di un orientamento giurisprudenziale di legittimità che, pur in assenza di una specifica disposizione di legge in tal senso – posta la specificità dell’art.- 37-bis – determina (*rectius*, determinava, a seguito delle modifiche normative introdotte con D.lgs. n. 128 del 2015, di cui più ampiamente si dirà in seguito) un ampliamento dell’area del penalmente rilevante a condotte non direttamente contemplate nelle fattispecie incriminatrici, a discapito della tassatività e certezza del diritto nonché della prerogativa alla pianificazione fiscale, anch’essa espressamente riconosciuta in capo sia alle persone fisiche che a quelle giuridiche all’interno del nostro ordinamento, nonché a livello sovranazionale, quale momento di inevitabile espressione della libertà d’impresa.

### **3. Il transfer pricing e le altre operazioni ricondotte alle ipotesi di elusione fiscale**

La esterovestizione della residenza fiscale di un'azienda non è la sola operazione considerata elusiva alla luce del menzionato orientamento della Suprema Corte.

Vi sono, infatti, molte altre operazioni societarie cui è stato attribuito rilievo penale, incidendo ancor di più sulla pianificazione fiscale di un gruppo di imprese ovvero del singolo.

Primo fra queste, il cosiddetto “transfer pricing”<sup>30</sup> che consiste in quel fenomeno economico per cui «nell’ambito di transazioni commerciali effettuate tra società situate in Paesi diversi ma appartenenti al medesimo gruppo o comunque fra loro controllate, si realizza una determinazione accentrata del prezzo pattuito quale corrispettivo per il trasferimento di beni o servizi oggetto di quelle transazioni. Un tale prezzo, a seconda che sia versato o incassato determina dunque delle spese e degli introiti che, originati da principi di politica industriale o finanziaria del gruppo, ben possono discostarsi – ed anche notevolmente – da quello che sarebbe il loro ammontare a seguito di operazioni fra soggetti non appartenenti al medesimo gruppo»<sup>31</sup>. Il che incide,

---

<sup>30</sup> Sul tema, in generale, si veda RAMPONI L., *Transfer pricing e categorie penalistiche. La selettività dell’illecito tributario tra disvalore d’azione e disvalore d’evento*, in Riv. Trim. Dir. Pen. Econom., 2009 nonché, più di recente, SALCUNI G., *Il “giro dei diritti”: fra frode fiscale, transfer pricing e tax saving*, in Riv. Trim. Dir. Pen. Econom., 2013.

<sup>31</sup> LANZI A.- ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, cit., 193.



come è ovvio, sull'imponibile dichiarato dall'impresa che ha sede nel nostro Paese e che partecipa alla transazione.

Le operazioni di transfer pricing consentono quindi di modulare secondo le esigenze, anche fiscali, del gruppo il risultato dell'imponibile, attraverso operazioni economiche lecite, rientrando in questo senso nella problematica dell'elusione.

Più in particolare, atteso che, stando alla citata sentenza del caso Dolce & Gabbana, la presenza di specifiche norme antielusive può comportare il rilievo penale di una condotta apparentemente lecita, la sussistenza di apposite fonti normative che regolamentano tali operazioni hanno posto il problema circa la riconducibilità delle stesse all'alveo dell'art. 4 D.Lgs. n. 74/00.

La fonte in questione è individuata nel co. 7 art. 110 del TUIR, in base al quale "I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società"

non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti”.

Nonostante la rilevanza del fenomeno sul piano della prassi commerciale, la giurisprudenza sul tema è abbastanza scarna. Tra le altre, vi sono alcune sentenze di merito, (ci si riferisce in particolare alla Sentenza del Tribunale di Milano del 21 settembre 2006, ma soprattutto a quella emessa dal Tribunale di Pinerolo il 5 aprile 2008<sup>32</sup>) che hanno escluso nei casi specifici la rilevanza penale delle operazioni di transfer pricing atteso che i costi dichiarati dalla società italiana non potevano considerarsi fittizi, ai sensi della lettera dell'art. 4 D.Lgs. n. 74/00, bensì solo indeducibili.

Ed in effetti, anche la dottrina<sup>33</sup> aveva fondato il dibattito circa la rilevanza penale del transfer pricing incentrandolo sulla nozione

---

<sup>32</sup> Per un commento alla sentenza citata, cfr. CARACCIOLI I., *Sull'inesistenza di reato di fronte alla contestazione del transfer pricing nei rapporti internazionali e dei prezzi di vendita in operazioni infragruppo*, in Riv. Dir. Trib., n. 11/2008, Parte III, 14. Nella citata pronuncia, i Giudici hanno avuto l'occasione di pronunciarsi in merito ad un caso di transfer pricing rispetto al quale i verificatori avevano contestato le note di variazione, con riferimento nello specifico ai costi per servizi e licenze commerciali non deducibili e ad elementi negativi di reddito contabilizzati nei conti di mastro, quali oneri diversi di gestione e spese per servizi. I verificatori si erano limitati a ritenere che i componenti negativi di reddito citati, emergenti dalle note di variazione, non potessero essere considerati deducibili ai fini fiscali. I Giudici penali, dal canto loro, evidenziando che le prestazioni di servizi a cui quei costi si riferivano erano state realmente effettuate dalla casa madre, nonché l'esistenza di contratti sottostanti ai servizi prestati e di una transfer pricing policy, adottata negli esercizi precedenti a quello della contestazione, hanno affermato il condivisibile principio secondo cui la pretesa indeducibilità di determinati elementi passivi non può dar luogo automaticamente ad una fittizietà penalmente rilevante, escludendo, di conseguenza, nel caso di specie, la rilevanza penale del comportamento adottato dal contribuente.

<sup>33</sup> Alcuni Autori, tra cui CARACCIOLI (*Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole 24Ore*, 1° aprile 2000, il quale afferma che “fittizio equivale a inesistente, ossia inventato, oggettivamente non riscontrabile nella realtà...I due concetti di “fittizietà” e di

di “fittizietà” degli elementi passivi esposti in dichiarazione: una concezione più restrittiva di tale termine, intesa come inesistenza dei costi, suggeriva l’esclusione della illiceità penale della condotta del contribuente, mentre una concezione più ampia, includente anche la indeducibilità dei costi medesimi, faceva propendere per la conclusione avversa.

Deve evidenziarsi che, alla luce delle recenti modifiche apportate nel 2015 alla lettera dell’art. 4, in cui, come in precedenza osservato, la locuzione “elementi passivi fittizi” è stata modificata in “elementi passivi inesistenti”, la sovrapponibilità della fittizietà dei costi con la loro indeducibilità potrebbe, ad oggi, difficilmente essere sostenuta.

Occorrerà, quindi, attendere che la dottrina e la giurisprudenza si pronuncino sul tema alla luce della novella normativa per comprendere se ed in che termini sia ancora ipotizzabile una

---

“inesistenza” sono ritenuti coincidenti”. Cfr. anche ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale, Leggi complementari*, - a cura di - CONTI, Vol. I, *I reati societari, bancari, di lavoro e previdenza*, XI Ed., 1999, 219 ss) sostengono che la nozione di fittizietà degli elementi passivi deve essere intesa come inesistenza degli stessi: sarebbero quindi fittizi solamente quegli elementi passivi materialmente inesistenti, rispetto ai quali cioè non è possibile trovare alcun riscontro effettivo nella realtà. Tale tesi, tuttavia, è stata fortemente criticata, in quanto giudicata troppo restrittiva, non tenendo in debita considerazione, ad esempio, l’elemento delle valutazioni estimative, né tantomeno quello delle rilevazioni contabili poste in essere dal contribuente in violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, elementi la cui importanza appare innegabile proprio in ragione del corretto inquadramento della fattispecie delittuosa di infedele dichiarazione. Proprio al fine di correggere l’interpretazione troppo rigida della norma sopra esposta, altri Autori tra cui PERINI (*Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Diritto penale e processo*, n. 9/2000, 1262 ss.), applicando definizioni proprie della normativa fiscale, e trasponendo nel comparto del diritto penaltributario concetti quali l’inerenza e la competenza, hanno sostenuto una lettura “espansiva” della disposizione in esame, ritenendo che gli elementi passivi devono essere considerati fittizi anche qualora indeducibili.

riconducibilità delle operazioni di transfer pricing al delitto di infedele dichiarazione.

Tra le altre operazioni societarie che, pur non ricomprese nell'elenco tassativo dell'art. 37-bis, sono state ricondotte dalla giurisprudenza a fattispecie elusive penalmente rilevanti vi sono anche quelle di *dividend washing* - con il cui termine si intendono operazioni consistenti nell'acquisto di partecipazioni in prossimità della data di stacco del dividendo e nella successiva cessione dei titoli dopo l'incasso degli utili - e *dividend stripping* - che si sostanziano nella costituzione di un diritto di usufrutto su azioni di una società, che può dare luogo ad un risparmio fiscale con riferimento sia alla deduzione del prezzo di acquisto da parte dell'usufruttuario che all'attribuzione al medesimo del credito di imposta relativo ai dividendi percepiti.

Ed infatti, mentre secondo un orientamento più risalente i giudici di legittimità avevano ritenuto legittime le operazioni menzionate sulla scorta del fatto che potevano essere qualificati come elusivi solo quegli atti che erano definiti tali da una norma vigente al momento in cui erano stati posti in essere<sup>34</sup>, a partire dal 2005, ne veniva riconosciuta la illiceità penale argomentando come non fosse necessaria l'esistenza di una norma *ad hoc* per qualificare l'atto o la serie di atti come elusivi, ma essendo a tal fine sufficiente, secondo la Cassazione, appellarsi all'istituto civilistico del negozio in frode alla legge (ex art. 1344

---

<sup>34</sup> Cfr. Cass., 03.04.2000 n. 3979; Cass., 03.09.2001 n. 11371; Cass., 07.03.2002 n. 3345.

c.c.)<sup>35</sup>; ovvero rilevare che i negozi giuridici tra loro collegati possono essere considerati nulli (nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria) per difetto di causa, giusto il disposto degli artt. 1325 n. 2 e 1418, co. 2, del c.c., atteso che da questi contratti "... non consegue per le parti alcun vantaggio economico all'infuori del risparmio fiscale"<sup>36</sup>.

Ancora, ci si è interrogati sulla portata elusiva della fattispecie di CFC (Controlled Foreign Companies), contemplata dall'art. 167 del TUIR, co. 1, secondo cui al soggetto/impresa residente nel territorio dello Stato sono di regola imputati i redditi prodotti all'estero da un'impresa residente in Stati a fiscalità privilegiata della quale lo stesso residente abbia direttamente o indirettamente il controllo.

Con la conseguenza che la condotta del soggetto o dell'impresa residente potrebbe assumere rilievo ai sensi degli artt. 4 o 5 del D.lgs. n. 74/00 ove lo stesso non dichiarasse ovvero dichiarasse falsamente i redditi prodotti all'estero da altra impresa controllata.

Da ultimo, merita segnalare come la giurisprudenza<sup>37</sup> si sia pronunciata in senso favorevole al rilievo penale anche del cosiddetto "stock lending agreement", costituito da un prestito di titoli contro pagamento di una commissione (fee) e contestuale costituzione da parte del mutuatario (borrower) di una garanzia

---

<sup>35</sup> Cass. pen., 26.10.2005 n. 20816.

<sup>36</sup> Cass., 21.10.2005 n. 20398; Cass., 14.11.2005 n. 22932.

<sup>37</sup> Tribunale di Milano, 5.12.12 e Corte di Appello di Milano, 18.10.13, depositata il 14.11.13. Nello stesso senso, si vedano le pronunce della Commissione Provinciale Tributaria di Treviso nn. 114/06/10 e 77/2/10

(rappresentata da denaro o da altri titoli di valore complessivamente superiore a quello dei titoli ricevuti in prestito) a favore del mutuante (lender) a tutela dell'obbligo di restituzione dei titoli ricevuti, di talchè alla scadenza del contratto il mutuatario restituisce al mutuante altrettanti titoli della stessa specie e quantità di quelli ricevuti ed il mutuante ritrasferisce al mutuatario i beni oggetto della garanzia.

Il soggetto che presta i titoli realizza, in tal modo, margini positivi di reddito mentre per il borrower maturano elementi passivi e, dunque, un ipotetico risparmio fiscale.

Laddove, quindi, l'operazione venga realizzata al solo fine di ottenere un risparmio fiscale, il contribuente potrebbe, in astratto, incorrere nella sanzione penale, ai sensi dell'art. 4 D.lgs. 74/00, essendo considerati fittizi i costi esposti in dichiarazione a fronte della stessa operazione.

#### **4. Le innovazioni introdotte nel c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente e gli effetti sul tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale.**

La menzionata giurisprudenza che, come visto, ha in molti casi sostenuto la rilevanza penale di condotte qualificate come elusive, sebbene escluse dal novero di quelle contemplate dall'art. 37-bis, sulla scorta dell'argomentazione per cui sarebbe comunque vigente nell'ordinamento un generale principio

antielusivo, che troverebbe addirittura fondamento nei principi costituzionali di riferimento del sistema tributario, dovrà fare i conti con la novella normativa introdotta sul tema dell'abuso del diritto dal D.Lgs. 128 del 2015, che ha introdotto l'art. 10-bis nello Statuto dei diritti del contribuente.

La norma in questione prevede che “Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. 2. Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. 3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità

di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. 4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. 5. Il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'articolo 11 della presente legge per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima. 6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. 7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per



la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni. 8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6. 9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3. 10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. 11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure. 12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non

possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie. 13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.».

2. L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento.

4. I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea.

5. Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n.

212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”.

Come è evidente, si tratta di una disposizione che, in piena adesione alla delega legislativa, introduce una serie di novità di estremo rilievo.

Anzitutto, l’abrogazione dell’art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, utilizzato come riferimento normativo per giungere all’affermazione della sussistenza di un principio generale antielusivo all’interno del nostro ordinamento.

In secondo luogo, la parificazione delle nozioni di elusione ed abuso del diritto, laddove, invece, la prima è sempre stata considerata come derivazione della seconda, integrante la categoria giuridica di riferimento per dichiarare l’illiceità della condotta del contribuente.

Ancor più importante, l’esplicito riconoscimento della irrilevanza penale delle condotte elusive, compiutamente descritte nel testo, che possono dare luogo solo all’applicazione di sanzioni amministrative con attribuzione dell’onere della prova in capo al contribuente della sussistenza di valide ragioni extrafiscali (e non più “economiche”) atte a giustificare il regime fiscale prescelto. Dall’altro lato, in maniera correlata, si afferma che l’integrazione delle fattispecie penali tributarie è condizione negativa per la configurabilità dell’abuso.

Tale disposizione dovrebbe servire a sopire, almeno in parte, il dibattito dottrinale e giurisprudenziale sul tema della rilevanza penale dell'elusione, ponendo un argine contro indebiti ampliamenti dell'area di illiceità penale.

Non a caso, una recentissima sentenza della Suprema Corte, proprio in ragione della novella normativa, ha risolto in senso negativo un caso di operazioni abusive considerato dai giudici di merito rilevante ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/00, annullando con rinvio la sentenza impugnata "perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato<sup>38</sup>", stante anche la previsione di diritto intertemporale contenuta nel nuovo art. 10-bis.

Altra disposizione di rilievo contenuta nello stesso articolo attiene alla salvaguardia del principio di libertà della pianificazione aziendale, ossia della libertà di scelta in capo al contribuente, dinanzi a più opzioni fiscali, del regime impositivo più vantaggioso, se non espressamente vietato dalla legge.

Il nuovo abuso del diritto, inoltre, si estende all'intera materia tributaria, con la sola esclusione dei tributi doganali (art. 4, D. lgs. n. 128/2015) e il suo campo applicativo non è limitato a un elenco di operazioni tassativamente previste, elenco cui era assegnata da una parte della giurisprudenza, come ricordato, la funzione di riconciliare la categoria tributaria dell'elusione con il principio di determinatezza, fondativo dell'impianto costituzional-penalistico.

---

<sup>38</sup> Cass. Pen., sez. III, 1.10.15 n. 40272.

Stando ai primi commenti sulla riforma, che salutano comunque con entusiasmo l'introduzione dell'art. 10-bis, la tenuta e utilità della stessa si giocherebbe sulla definizione della categoria delle "specifiche disposizioni tributarie", la violazione delle quali, "se è legittima un'interpretazione a contrario dei commi 12 e 13, ben potrebbe integrare il precetto penale. È questa l'altra faccia della cd. elusione codificata: eliminato l'elenco del vecchio art. 37 bis, rimangono però vigenti quelle "norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario[...]\"", che il decreto n. 128/2015, all'art. 3, esplicitamente cita ai fini di regolarne l'interpello disapplicativo<sup>39</sup>.

Occorrerà, dunque, anche in questo caso, attendere che la giurisprudenza si pronunci per verificare, caso per caso, se e quali fattispecie concrete possano essere ricondotte alla categoria elusiva così come oggi codificata.

## **5. Le soglie di punibilità ed il ridimensionamento operato dalla Corte Costituzionale.**

Nel corpo del presente lavoro è già stato rilevato<sup>40</sup> come la previsione di soglie di punibilità all'interno delle fattispecie

---

<sup>39</sup> DONELLI F., *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra il vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

<sup>40</sup> MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Torino, 2012, 47.

penali tributarie permetta di graduare meglio e con precisione il livello di lesività degli interessi coinvolti nelle stesse, fissando normativamente la quantità dell'offesa, dando così perfetta attuazione all'intenzione del legislatore della riforma<sup>41</sup>, che voleva limitare l'intervento punitivo ai soli illeciti di significativo rilievo economico, deflazionando contestualmente il numero dei procedimenti.

Le soglie di punibilità<sup>42</sup> rappresentano, quindi, un'espressione del principio di offensività trasfuso nelle diverse fattispecie penali tributarie, nonché, secondo la prevalente dottrina, un elemento indefettibile del fatto tipico.

Come affermato da alcuni Autori, infatti, «la soglia struttura *ab imis* l'offesa e non coinvolge alcun interesse esterno al fatto di reato, bensì vale a pesare una porzione dello stesso e costituisce un limite normativo, di ordine numerico, con cui il legislatore declina una componente suscettibile di incidere sulla rilevanza penale del fatto al pari delle altre componenti costitutive della fattispecie. La soglia di punibilità è, quindi, veramente il *topos* in cui si incarna e vive la scelta politico criminale del legislatore della riforma e non ha nulla a che vedere con il distante fenomeno della condizione di punibilità. Pertanto è indiscutibile

---

<sup>41</sup> La legge delega n. 205/99, infatti, all'art. 9 co. 2 lett. b), stabiliva di “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.

<sup>42</sup> Si vedano, in generale, sulle soglie di punibilità ASTROLOGO, *Le causa di non punibilità. Un percorso tra nuovi orientamenti interpretativi e perenni incertezze dogmatiche*, Bologna, 2009, 109; FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007; MUSCO, *voce Reati tributari*, in *Enc. Dir., Annali*, I, Milano, 2007

un dato: la soglia di punibilità appartiene certamente all'area significativa del fatto tipico»<sup>43</sup>.

Si è anche osservato come, di recente, un simile indirizzo sia stato smentito dalla stessa giurisprudenza di legittimità, che ha aderito all'impostazione dottrinale (minoritaria) per cui le soglie costituirebbero condizioni obiettive di punibilità<sup>44</sup>, con le evidenti ripercussioni in tema di accertamento del fatto.

Ciò che è indiscutibile è che il meccanismo che si fonda sul superamento delle soglie di punibilità determina una selezione delle condotte penalmente sanzionabili.

Se questo è vero e risponde compiutamente alla *ratio* che ha animato la riforma tributaria del 2000, non si può non evidenziare come il legislatore stesso, contrariamente ai propri originari propositi, abbia nel 2011 operato alcune modifiche sugli illeciti previsti dal D.lgs n. 74/00 diminuendo le soglie di rilevanza ed ampliando così il novero delle condotte penalmente rilevanti.

Le modifiche hanno interessato, in particolare, l'art. 5 in riferimento al quale, attraverso il d.l. n. 138 del 2011, veniva operata una riduzione della soglia di punibilità da 77.468,53 ad

---

<sup>43</sup> MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Torino, 2012, 48, che, a sostegno della propria tesi richiama, oltre al testo della Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 74/00 anche pronunce della Corte Costituzionale (Corte Cost., 1 giugno 2004, n. 161, in Cass. Pen., 2004, 3938) e della Cassazione (Cass. Pen., SS.UU., 15.1.01, in Cass. Pen., 2001, 2057), quest'ultima richiamata anche da successive sentenze della stessa Corte.

<sup>44</sup> Si veda in questo senso Cass. Pen., 26 maggio 2011, n. 25213, in [www.ilfisco.it/fisconline](http://www.ilfisco.it/fisconline).

euro 30.000, con efficacia solo in relazione alle condotte realizzate a far data dal 17 settembre 2011.

L'intervento normativo in questione ha posto le basi per la proposizione di una serie di questioni di legittimità costituzionale di alcuni illeciti tributari proprio in raffronto all'art. 5.

In particolare, la Corte costituzionale<sup>45</sup> si è pronunciata sulla legittimità delle soglie di punibilità di cui all'art. 10-ter D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per i fatti di omesso versamento IVA commessi sino al 17 settembre 2011.

La citata disposizione puniva, infatti, la condotta di omesso versamento dell'IVA subordinando la punibilità al superamento di una soglia pari a 50.000,00 . L'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, prima della sua modifica ad opera dell'art. 2, comma 36-vicies semel, lettera f), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo) - convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 - puniva con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presentasse, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, «quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 77.468,53».

Dal raffronto tra le due disposizioni, secondo il ragionamento seguito dalla Corte Costituzionale, emergeva una irragionevole

---

<sup>45</sup> Sentenza Corte Cost. n. 80 del 2014.



disparità di trattamento fra il soggetto che – essendo tenuto a versare l’IVA per un importo compreso nell’intervallo tra le due soglie (superiore, cioè, a 50.000 euro, ma non a 77.468,53 euro) – non avesse presentato la relativa dichiarazione annuale al fine di evadere l’imposta, e il soggetto che, trovandosi nelle medesime condizioni, avesse presentato regolarmente la dichiarazione senza tuttavia versare l’imposta entro il termine indicato dalla norma denunciata (il 27 dicembre dell’anno successivo). Nel primo caso, infatti, il contribuente restava esente da pena, non risultando raggiunta la soglia di punibilità prevista dall’art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 per l’omessa dichiarazione; nel secondo, incorre invece in responsabilità penale, anche per i fatti commessi entro il 17 settembre 2011, in ragione del superamento della soglia di 50.000 euro, prevista dalla norma censurata per l’omesso versamento.

Tale assetto risultava chiaramente lesivo del principio di eguaglianza, sancito dall’art. 3 Cost., determinando il paradossale risultato di riservare un trattamento meno favorevole a chi ha tenuto la condotta meno lesiva degli interessi del Fisco.

Tale conclusione trovava, poi, conferma anche nella modifica apportata all’art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 da parte del citato d.l. n. 138 del 2011, che riduceva ad euro 30.000 la soglia di punibilità relativa all’omessa presentazione della dichiarazione annuale, portandola così al di sotto di quella prevista per l’omesso versamento dell’IVA. Siffatta modifica, tuttavia, trovando applicazione solo in rapporto ai fatti commessi dopo il

17 settembre 2011, non eliminava la disparità di trattamento riscontrabile con riguardo ai fatti realizzati entro detta data.

La Corte Costituzionale osservava, inoltre, che una discrasia analoga sussisteva con riferimento al delitto di dichiarazione infedele ex art. 4, d.lgs. n. 74/2000, la cui soglia di punibilità era stata abbassata da 103.291,38 euro a 50.000 euro con effetto dal 17 settembre 2011 (art. 2, d.l. n. 138/2011) con la conseguenza per cui nel caso in cui l'imposta evasa si fosse collocata nell'intervallo tra 50.000 euro e 103.291,38 euro, il contribuente che avesse presentato una dichiarazione inveritiera non sarebbe stato punibile per mancato superamento della soglia, mentre sarebbe stato perseguibile il contribuente che avesse esposto fedelmente il proprio debito nella dichiarazione e non avesse poi versato tale importo.

Conseguentemente, la Consulta elevava la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'Iva (ante 2011), che veniva dichiarato costituzionalmente illegittimo, a 103.291,38, così allineandola alla più alta fra le soglie di punibilità delle violazioni in rapporto alle quali si manifesta l'irragionevole disparità di trattamento, vale a dire a quella relativa alla dichiarazione infedele.

Ad opinione di chi scrive, il ragionamento della Consulta appare del tutto condivisibile; diversamente, non si comprende la conclusione opposta cui la stessa Corte è giunta riguardo ad analoga questione di legittimità recentemente sollevata in

relazione al delitto di omesso versamento delle ritenute certificate.

In tale frangente la Corte<sup>46</sup>, ripercorrendo i termini della questione proposta dal giudice *a quo*, ha osservato che, “con sentenza n. 80 del 2014, la Corte costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l’art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, puniva l’omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto (IVA), dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38. La Corte costituzionale ha ritenuto, in specie, lesiva del principio di eguaglianza la previsione, per il delitto di omesso versamento dell’IVA, di una soglia di punibilità (euro 50.000) inferiore a quelle stabilite per la dichiarazione infedele e l’omessa dichiarazione dagli artt. 4 e 5 del medesimo decreto legislativo, prima delle modifiche introdotte dal decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, applicabili ai soli fatti commessi dopo il 17 settembre 2011 (rispettivamente euro 103.291,38 ed euro 77.468,53). In questo modo, infatti, veniva riservato un trattamento peggiore a comportamenti di evasione tributaria meno insidiosi e lesivi degli interessi del Fisco, attenendo l’omesso versamento a somme di cui lo stesso contribuente si era

---

<sup>46</sup> Sentenza Corte Cost. n. 100 del 2015.

riconosciuto debitore nella dichiarazione annuale dell'IVA. Ad avviso del giudice a quo, una conclusione analoga si imporrebbe anche con riguardo al delitto di omesso versamento di ritenute certificate, previsto dall'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, trattandosi di una fattispecie «gemella» a quella colpita dalla declaratoria di incostituzionalità, sia sul piano sostanziale che su quello formale. In entrambe le ipotesi delittuose, infatti, i detentori di somme di spettanza del Fisco ne omettono il versamento alla scadenza temporale stabilita, pur dopo essersene riconosciuti debitori nelle rispettive dichiarazioni annuali e, nel caso dell'art. 10-bis, anche attraverso il rilascio delle certificazioni ai sostituiti: in assenza, quindi, di comportamenti fraudolenti o, comunque, decettivi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Sul piano della struttura formale delle fattispecie, d'altro canto, apparirebbe significativo che l'art. 10-ter non preveda in modo esplicito né la misura della pena, né la soglia di rilevanza penale del fatto, rinviando per esse alla disposizione dell'art. 10-bis, della quale mutua così integralmente «l'impostazione». La norma censurata violerebbe, di conseguenza, l'art. 3 Cost. sia nel raffronto con le soglie di punibilità previste dagli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, prima della riforma operata dal d.l. n. 138 del 2011, sia nella comparazione con quella introdotta nell'art. 10-ter per effetto della citata sentenza della Corte costituzionale n. 80 del 2014”.

La Corte, invece, non riteneva sussistente nel caso proposto alcuna violazione delle disposizioni costituzionali in ragione

della netta distinzione tra gli illeciti di omesso versamento dell'IVA ed omesso versamento delle ritenute certificate.

In particolare, veniva osservato che “questa Corte ha già avuto modo di escludere che l’omesso versamento delle ritenute e l’omesso versamento dell’IVA siano tra loro comparabili, ai fini di desumerne la violazione del principio di eguaglianza, trattandosi di fattispecie eterogenee (ordinanza n. 376 del 1989). Ciò è avvenuto nella vigenza della disciplina penale tributaria dettata dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516: disciplina alla cui stregua, mentre l’omesso versamento delle ritenute costituiva delitto, indipendentemente dall’ammontare delle somme non versate (art. 2, secondo comma, del citato decreto-legge, nel testo originario), l’omesso versamento dell’IVA rimaneva del tutto privo di rilevanza penale. La conclusione non può che essere ribadita in rapporto all’attuale quadro normativo. La circostanza che il legislatore del 2006, nell’elevare anche l’omesso versamento dell’IVA al rango di illecito penale, abbia optato per il suo allineamento all’omesso versamento delle ritenute certificate quanto a soglia di punibilità e a trattamento sanzionatorio, non esclude che permangano elementi differenziali tra le due fattispecie tali da precludere la prospettata comparazione. Le previsioni punitive di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del D.lgs. n. 74 del 2000 non solo attengono a

tributi diversi (le imposte sui redditi, nel primo caso, l'imposta sul valore aggiunto, nel secondo), ma hanno anche – e soprattutto – come destinatari soggetti i cui ruoli sono nettamente distinti, sul piano tributario: rispettivamente, il sostituto d'imposta e il contribuente, soggetto passivo dell'IVA. Si tratta di posizioni non equiparabili, stante la peculiarità delle funzioni affidate al sostituto d'imposta, il quale è chiamato ad adempiere l'obbligazione tributaria in luogo del soggetto in capo al quale si realizza il presupposto impositivo, effettuando, nei casi normativamente previsti, ritenute alla fonte sulle somme erogate ai sostituiti per poi riversarle all'erario (ordinanza n. 376 del 1989)".

Con tale pronuncia la Corte ha, quindi, in parte disatteso il suo precedente orientamento argomentando sulla base di una differenza strutturale tra le due fattispecie in esame (artt. 10-bis e 10-ter D.Lgs. n. 74/00), francamente poco condivisibile e lasciando sopravvivere una spazio di incriminazione penale che il principio di uguaglianza e quello della *extrema ratio* del ricorso alla sanzione penale avrebbero dovuto suggerire di eliminare.

Per completezza, si segnala nuovamente che la riforma del sistema penale tributario ha determinato un innalzamento delle soglie di punibilità per la maggior parte degli illeciti previsti nel D.Lgs. 74/00, in linea con la ratio della riforma.

## **6. La responsabilità della cosiddetta “testa di legno”.**

Si è già avuto modo di ripercorrere, nel capitolo precedente del presente lavoro, il dibattito in tema di operatività della delega di funzioni all'interno delle società con riferimento alla riferibilità soggettiva degli illeciti penal- tributari.

Si è, altresì, evidenziato come i delitti tributari siano, nella quasi totalità dei casi, dei reati propri, in quanto possono essere commessi solo da coloro sui quali grava l'obbligazione tributaria in ragione delle vigenti disposizioni di legge.

Può tuttavia accadere, e nella realtà economica moderna ciò avviene con una certa frequenza, che, all'interno di una compagine societaria, il soggetto cui formalmente è collegata l'obbligazione tributaria si differenzi dal soggetto che si occupi effettivamente della gestione aziendale.

Può, cioè, esservi uno scollamento tra la posizione dell'amministratore di diritto e quella dell'amministratore di fatto.

Di qui la difficoltà nel comprendere se l'amministratore di diritto, mero prestanome, possa e debba rispondere penalmente in caso di violazione degli obblighi tributari in ragione del solo incarico formale, pur non avendo disponibilità alcuna dei beni societari e pur disinteressandosi del tutto, nella maggior parte dei casi, della gestione aziendale, che rimane ad appannaggio esclusivo dell'amministratore di fatto.

Si deve, in primo luogo, evidenziare che, in linea di massima, le ipotesi delittuose penali tributarie consistono nel mancato espletamento, ovvero nell'espletamento in maniera inveritiera, di un'attività tipicamente gestoria dell'azienda, che presuppone nel soggetto attivo la possibilità di disporre delle risorse societarie in maniera autonoma e deliberata.

Difatti, il meccanismo impositivo che determina l'incriminazione dell'agente ai sensi del D.Lgs. n. 74/00 presuppone obblighi stringenti, che variano a seconda del tributo di volta in volta considerato: l'obbligo di ritenuta, l'obbligo di dichiarazione, l'obbligo di versamento nei confronti dell'Erario.

Tutti gli obblighi in questione presuppongono sempre nel soggetto obbligato una piena cognizione delle dinamiche aziendali, nonché una perfetta autonomia di spesa e di gestione del patrimonio societario.

Per tale ragione si ritiene di non poter condividere la presunzione operata da una certa giurisprudenza tradizionale – maturata con riferimento ai reati fallimentari e poi oggetto di estensione all'ambito in esame -, in base alla quale pur in presenza di un disallineamento tra amministratore di diritto e gestore di fatto di una società, permarrebbe in capo al primo l'obbligo *ex lege* di assolvere agli adempimenti tributari, così come la relativa responsabilità penale, anche in assenza della effettiva capacità di disporre dei beni sociali.

Non si può, invero, ignorare il dato sempre più frequente nella prassi societaria per cui è il gestore di fatto, quale detentore del



patrimonio societario, ad avere voce in capitolo sulle direttive gestionali dell'azienda, evidentemente a scapito della posizione formalmente rivestita dall'amministratore di diritto, che come tale agisce o può agire, al più, come *longa manus* dell'amministratore di fatto.

Anche perché, diversamente opinando, si arriverebbe alla conseguenza piuttosto paradossale di mandare sistematicamente assolto il vero autore del reato fiscale.

Ecco che, in tempi molto recenti, la Suprema Corte ha manifestato una grande apertura e sensibilità nei confronti delle reali dinamiche endosocietarie, arrivando ad applicare, proprio in materia di reati tributari, il criterio funzionalistico o dell'effettività, secondo cui il dato fattuale della gestione dell'ente deve necessariamente prevalere sulla qualifica formale rivestita, laddove a tale qualifica non corrisponda l'espletamento di effettive ed apprezzabili attività di gestione <sup>47</sup>.

Tale principio, affermato con la sentenza 10.6.2011, n. 23425, della terza sezione penale della Corte di Cassazione, è stato successivamente confermato dalla stessa sezione della Corte con

---

<sup>47</sup> Cass. pen., sez. III, 5.7.2012, n. 33385: "il rappresentante legale di una persona giuridica deve considerarsi mancante non solo quando manca la nomina, ma anche in presenza di un prestanome che non ha alcun potere o ingerenza nella gestione della società e, quindi, non è in condizione di presentare la dichiarazione perché non dispone dei documenti contabili detenuti dall'amministratore di fatto. In tale situazione, l'intraneo è colui che, sia pure di fatto, ha l'amministrazione della società, mentre al prestanome il fatto potrebbe essere addebitato a titolo di concorso a norma dell'art. 2392 c.c. e 40 cpv. a condizione che ricorra l'elemento soggettivo del singolo reato".

le più recenti pronunce rispettivamente n. 47110 del 19.11.2013, n. 20678 del 12.4.2012 e n. 33385 del 5.7.2012<sup>48</sup>.

Al di là della divaricazione tra poteri in capo all'amministratore di diritto e amministratore di fatto, deve, quindi, riconoscersi che il dato rilevante ai fini dell'ascrizione della responsabilità è l'effettivo esercizio del potere gestorio. Solo in tal senso potrebbe superarsi la logica presuntiva - surrettizia forma di responsabilità oggettiva - che vuole l'amministratore di diritto automaticamente responsabile delle scelte operate dal gestore occulto.

D'altronde è proprio la norma di matrice civilista di cui all'art. 2639 c.c., che, sancendo l'equiparazione degli amministratori di fatto e di diritto, al contempo identifica i caratteri salienti dell'amministratore con i requisiti della continuità e della significatività dei poteri della funzione societaria esercitata, permettendo, così, di ravvisare il segno della gestione negli atti concretamente posti in essere<sup>49</sup>.

Già nel 1994, la Suprema Corte sulla scorta di argomentazioni analoghe aveva elaborato il principio per cui la responsabilità dell'amministratore di fatto, in tema di violazioni tributarie, era

---

<sup>48</sup> Il principio in esame è stato affrontato *ex adverso* dalla sentenza Cass. pen., Sez. III, 19.11.2013, n. 47110, secondo cui in tema di reati tributari, il prestanome non risponde dei delitti in materia di dichiarazione previsti dal D.lgs. n. 74 del 2000, solo se è privo di qualunque potere o possibilità di ingerenza nella gestione della società.

<sup>49</sup> Sulla necessità di prendere in esame i fattori che nel caso concreto possano ritenere realizzati i parametri della significatività e della continuità dei poteri gestori vgs. Cass. pen., sez. V, 14.4.2003, in *Cass. Pen.*, 2005, 945.

ammessa quando fosse provata l'estraneità alla gestione del rappresentante legale<sup>50</sup>.

Tale pronuncia, pur *ex adverso*, pare animata dalla medesima logica funzionalistica, che privilegia il dato dell'effettiva gestione in ordine l'allocatione delle responsabilità all'interno delle compagini societarie.

Se, quindi, l'esercizio di poteri gestori di fatto può ampliare la punibilità, al punto di consentire la punizione del soggetto privo di formale qualifica, parimenti lo stesso principio dovrebbe essere spendibile *a contrario*, permettendo di esonerare da responsabilità penale i soggetti che, pur qualificati, non abbiano avuto un ruolo nella gestione sociale.

È evidente come il principio di diritto sancito dal Supremo Collegio valga sia con riferimento ai delitti il cui disvalore è focalizzato sul momento dichiarativo sia per quelli nei quali l'omesso versamento ne costituisce il momento consumativo.

Infatti, se non si può richiedere all'amministratore di diritto, che sia mero prestanome, di presentare la dichiarazione fiscale quando non abbia la disponibilità delle scritture contabili e/o della documentazione a tal fine necessaria, ancor più contraddittorio appare pretendere che la cosiddetta "testa di legno", pur avendo sottoscritto una delle dichiarazioni indicate nelle fattispecie incriminatrici, possa poi effettivamente disporre

---

<sup>50</sup> Cass. pen., 16.11.1994, Pagano, in C.E.D. Cass., nr. 200959.

del patrimonio aziendale per provvedere alle obbligazioni tributarie.

Degna di nota sul punto, è anche una recente sentenza di merito<sup>51</sup>, con cui l'Autorità giudiziaria ha assolto per non aver commesso il fatto il Presidente di una società per azioni accusato del delitto di cui all'art. 10-ter del D.lgs. n. 74/2000, sul presupposto che il predetto era totalmente estraneo dalla effettiva gestione della società, di cui si occupavano, invero, solo gli amministratori delegati.

Ancor più nel dettaglio, nella parte motiva della sentenza, il Tribunale ha dato particolare rilievo alla natura gratuita dell'incarico svolto dal Presidente del Cda, all'insussistenza di qualsivoglia atto di natura gestoria, così come all'estraneità dell'imputato dagli assetti proprietari della società; tutti elementi da cui il Giudice ha tratto il legittimo convincimento che lo stesso fosse realmente inconsapevole della situazione fiscale dell'ente.

In un'ulteriore pronuncia dello stesso Tribunale, coeva a quella sopra menzionata, il Giudice Monocratico in un'ipotesi di frode cd. carosello, ha escluso la responsabilità dell'amministratore che *“non abbia esercitato in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla sua qualifica o alla sua funzione in quanto esercitati in realtà dall'amministratore di fatto”*<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Tribunale di Milano, sez. II, pronunciata il 14.10.13 e depositata il 7.11.13.

<sup>52</sup> Trib. Milano, Sez.I, 24.10.2013.

In conclusione, la teoria funzionalistica richiamata nelle citate pronunce esclude che si possa aderire alla logica presuntiva per cui l'accettazione della carica da parte del mero prestanome comporti di pari passo l'accettazione degli oneri e dei rischi ad essa connessi.

In tal modo, infatti, oltre ad ignorare, sul piano materiale, la titolarità effettiva dei poteri gestori, si utilizza in maniera impropria la figura del dolo eventuale, costruendo l'addebito doloso sulla scorta del rischio che il prestanome inevitabilmente avrebbe acconsentito a correre accettando di ricoprire l'incarico di amministratore di diritto.

Si tratta, evidentemente, di una *fictio iuris*, utilizzata per superare la responsabilità da posizione che fonda, in realtà, addebiti siffatti, facente perno su un accertamento di natura presuntiva.

A ben vedere, l'eventuale accettazione di un incarico apicale in una struttura societaria costruita in modo tale da avere in altra persona il soggetto di riferimento, costituirebbe, ad esempio in caso di violazioni tributarie o di norme societarie, un'agevolazione colposa più che un concorso doloso omissivo.

In tale prospettiva, infatti, la responsabilità da posizione si traduce in responsabilità per assunzione, così finendo per svilire l'elemento della rappresentazione e della volontà del soggetto agente.

L'elemento soggettivo che si sostanzia nella mera accettazione dell'eventualità di un illecito (dolo indeterminato) non valorizza

la conoscenza e la volizione del fatto da parte del soggetto attivo, privilegiando il dato formale dell'assunzione della qualifica, poiché da questa discenderebbero i doveri di condotta che, una volta inadempiti, giustificherebbero l'imputazione soggettiva.

Ed infatti, riferirsi alla mera accettazione dell'incarico come vettore di responsabilità in capo all'amministratore di diritto per quanto commesso dall'amministratore di fatto, tramite il distorto ricorso alla figura del dolo eventuale, determina un ulteriore meccanismo presuntivo che trasforma in dolosa un'imputazione colposa<sup>53</sup>.

---

<sup>53</sup> PEDRAZZI, *Manuale di diritto penale dell'impresa. Parte generale e reati fallimentari*, Bologna, 2003, 91.

## **CAPITOLO V**

### **IL RAPPORTO TRA IL NUOVO DIRITTO PENALE TRIBUTARIO E I PRINCIPI FONDAMENTALI DEL SISTEMA**

SOMMARIO: 1. I principi costituzionali ispiratori del sistema. – 2. L'attualità del rispetto dei principi costituzionali: tassatività e certezza del diritto. – 3. Il principio di colpevolezza tra accertamento ed esigibilità della condotta. – 4. La percezione dell'offesa (e la graduazione operata attraverso le soglie di punibilità). – 5. La violazione del *ne bis in idem* nel rapporto tra illecito penale ed illecito tributario.

#### **1. I principi costituzionali ispiratori del sistema.**

Dopo aver esaminato alcuni tra i più significativi esempi di come opera il diritto vivente rispetto all'applicazione delle norme di diritto penale tributario, pare opportuno verificare se le impostazioni giurisprudenziali segnalate possano considerarsi allineate ai principi fondamentali, anche costituzionali, che governano la materia del diritto penale tributario.

Per chiarezza espositiva, preme rappresentare che si è scelto di operare tale confronto solo dopo aver analizzato il contenuto delle fattispecie incriminatrici e l'applicazione che ne viene fatta da parte dei Giudici territoriali e di legittimità perché ciò avrebbe consentito, ad opinione di chi scrive, di guardare ai principi

fondamentali del sistema in un'ottica dinamica, nonché di valutare più compiutamente se l'evoluzione giurisprudenziale sia compatibile con gli stessi.

Un'operazione di ordine contrario, procedente, cioè, dal generale dei principi al particolare dell'applicazione concreta della norme, non avrebbe forse consentito di apprezzare la portata innovatrice ed ampliatrix, rispetto alle norme penali tributarie, del diritto vivente.

Ancora, il raffronto operato avrà come parametro di riferimento non solo i principi costituzionali posti a fondamento del sistema tributario, bensì anche quelli fondanti il diritto penale, atteso che l'oggetto del presente elaborato attiene in via prevalente alla disamina delle fattispecie incriminatrici penali tributarie, così come modificate e vigenti a seguito della recente novella del sistema sanzionatorio operata dal D.Lgs. n. 158 del 2015.

Ciò posto, guardando alla nostra Carta fondamentale, si suole individuare quali principi fondanti il sistema tributario, in primo luogo, quello della riserva di legge contenuto nell'art. 23<sup>1</sup>, in

---

<sup>1</sup> Per un maggiore approfondimento del tema, si vedano: ALLORIO E., *La portata dell'art. 23 della Costituzione e l'incostituzionalità della legge sui tributi turistici*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II.; ANTONINI, L., *Art. 23*, in *Comm. Cost. Bifulco-Celotto-Olivetti*, Torino, 2006; BARTHOLINI, S., *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957; BERLIRI, A., *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi per A.D. Giannini*, Milano, 1961; CIPOLLINA, S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone– C. Berliri, Napoli, 2006; FEDELE, A., *Art. 23 Cost.*, in *Comm. Cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978; FEDELE, A., *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994, 157 ss.; FOIS, S., *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Milano, 1963, 295 ss.; GRIPPA SALVETTI, M.A., *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998; MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; MORANA, D., *Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte. L'art. 23 come norma di chiusura*, Milano, 2007.



ragione del quale «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».

Trattasi di riserva di legge relativa, nel senso che la legge disciplina gli aspetti essenziali del tributo, mentre le disposizioni di maggiore dettaglio, con carattere prevalentemente tecnico, potranno essere individuate anche da fonti secondarie.

Premessa la possibilità di integrare la disciplina della prestazione imposta ad opera di fonti secondarie, occorre individuare quale sia il contenuto minimo della fattispecie impositiva definita dalla legge, tenendo conto che esso «può variare in dipendenza della natura della prestazione patrimoniale imposta e, soprattutto, della sua giustificazione e funzione: distributiva della spesa, piuttosto che redistributiva della individuale ricchezza<sup>2</sup>».

Per lungo tempo, dottrina e giurisprudenza costituzionale hanno affermato come dovessero essere individuati e disciplinati con legge (o con altri atti aventi forza di legge) gli elementi essenziali identificativi della prestazione patrimoniale imposta, e dunque: il presupposto, cioè il fatto al verificarsi del quale la prestazione è dovuta; i soggetti passivi, cioè i soggetti cui quel presupposto è riconducibile; nonché i criteri oggettivi per la determinazione del *quantum* della prestazione (base imponibile e aliquota).

La disciplina dell'attuazione dell'imposta (accertamento e riscossione) si è ritenuto che potesse essere invece rimessa dal legislatore a fonti subordinate, purché con l'indicazione di

---

<sup>2</sup> Così FANTOZZI, A. *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 9.

principi e criteri volti ad evitare l'arbitrio dell'Amministrazione e ad assicurare la congruità e la corrispondenza della capacità contributiva astrattamente colpita dalla legge con quella concretamente assoggettata al tributo.

Se, in linea generale, soggetti passivi, presupposto e indici di contribuzione continuano ancor oggi a costituire il nucleo essenziale e irrinunciabile che realizza quel criterio di riparto delle spese pubbliche che è valore costituzionalmente tutelato e affidato alla riserva di legge, entità, generalità ed effettività del prelievo rappresentano, invece, aspetti che, a determinate condizioni, possono essere demandati, anche secondo la giurisprudenza costituzionale, a scelte decentrate o locali per il tramite di fonti normative non legislative.

Nel tempo, il vincolo sancito dall'art. 23 Cost. sembra essersi progressivamente allentato anche nella giurisprudenza della Corte costituzionale, che ha finito per relativizzare la portata del principio.

In alcuni casi la Corte<sup>3</sup> ha, infatti, riconosciuto la possibilità di rimettere ad atti diversi dalla legge anche l'individuazione del presupposto o dei soggetti obbligati alla corresponsione del tributo. Ancor più ampi sono stati i casi in cui ad atti diversi dalla legge è stata demandata la quantificazione della prestazione, o in cui si è svalutato il criterio dei limiti in senso stretto per effetto del suo concorso e del suo bilanciamento col criterio della cosiddetta ragion di Stato, che è considerato -

---

<sup>3</sup> Si vedano le sentenze: 26.1.1957, n. 4; 13.7.1963, n. 127; 29.3.1972, n. 56; n. 10.7.1981, n.127.

specie per i tributi dovuti agli enti locali - parametro utile a determinare il tributo.

Il principio di riserva di legge come sopra rappresentato deve necessariamente essere letto in combinato disposto con l'art. 25 della Cost., che prevede analogo principio con riferimento alle fattispecie sanzionatorie di diritto penale.

Il principio di riserva di legge in materia penale, così come quelli di tassatività, determinatezza e irretroattività della stessa sono, come noto, corollari del principio di legalità, contenuto nel citato art. 25 co. 2.

Ciò che rileva a tale proposito, infatti, non è tanto (o solo) quale fonte abbia previsto e disciplinato l'introduzione di un certo tributo, quanto piuttosto che sia demandato ad appannaggio esclusivo della legge la previsione di una sanzione penale a fronte della violazione delle disposizioni tributarie, e che nello stesso momento siano rispettati i corollari di determinatezza e tassatività della fattispecie penale.

Invero, anche la riserva di legge (statale) in materia penale si assume a garante non solo della sovranità dell'organo Parlamento, quale sede della dialettica democratica, ma anche della limitazione delle possibili fonti di produzione normativa, «in una prospettiva che, dunque, non implicherebbe soltanto l'esclusione di possibili arbitri da parte di altri poteri dello Stato (c.d. "profilo negativo della riserva di legge"), ma altresì una riduzione della sfera del penalmente rilevante congeniale all'idea

del diritto penale quale *extrema ratio* di tutela dei beni giuridici (c.d. “aspetto positivo del principio di riserva di legge)»<sup>4</sup>.

Tassatività e determinatezza, che sono spesso utilizzati come termini fungibili, attengono, in realtà a due distinte caratteristiche necessarie della fattispecie penale: «mentre il principio di determinatezza costituisce un canone che si rivolge direttamente al legislatore nel momento della creazione delle norme penali ed in base al quale si enuclea un preciso standard di minima ed accettabile precisione nella descrizione della materia del punibile, il diverso principio di tassatività ha come terminale il giudice, il quale, nella fase applicativa, è obbligato a ricondurre il fatto storico solo alle fattispecie di reato che siano espressamente previste come tali dalla legge penale»<sup>5</sup>.

Ad ogni modo, tassatività e determinatezza concorrono ad esprimere nel nostro ordinamento la medesima istanza di certezza del diritto e garanzia dell'individuo.

Proprio in tal senso, la Corte Costituzionale tende ad utilizzare i due termini senza distinzione.

In particolare, con riferimento al principio di determinatezza, la Corte ha affermato che i due obiettivi fondamentali ad esso sottesi consistono «per un verso, nell'evitare che, in contrasto con il principio della divisione dei poteri e con la riserva assoluta di legge in materia penale, il giudice assuma un ruolo creativo,

---

<sup>4</sup> MANES V., *Principi costituzionali in materia penale (diritto penale sostanziale)*, *Giurisprudenza sistematica*, on line.

<sup>5</sup> MEZZETTI E., *Diritto penale, Casi e materiali*, Bologna, 2015, 3, che richiama come approfondimento sulla questione MARINUCCI-DOLCINI, *Corso di diritto penale, 1. Le norme penali: fonti e limiti di applicabilità. Il reato; nozione, struttura e sistematica*, Milano, 2001, 119, ss, 163 ss., 167 e ss.

individuando, in luogo del legislatore, i confini tra il lecito e l'illecito; e, per un altro verso, nel garantire la libera autodeterminazione individuale, permettendo al destinatario della norma penale di apprezzare a priori le conseguenze giuridico-penali della propria condotta»<sup>6</sup>.

Le disposizioni penali devono quindi essere chiaramente formulate, e devono essere rese altresì conoscibili dai destinatari grazie ad una pubblicità adeguata (art. 73, comma 3, Cost.): i principi in esame comportano dunque, secondo la Corte, l'adempimento da parte dello Stato di precipui doveri costituzionali, attinenti, anzitutto, alla formulazione del divieto, che deve essere tale da consentire di distinguere tra la sfera del lecito e quella dell'illecito, così come insegnato dalla nota sentenza n. 364 del 1988.

Il principio *nullum crimen sine lege* è, inoltre, sancito anche da fonti sovranazionali, quali l'art. 49 della Carta di Nizza, l'art. 7 CEDU e l'art. 15 del Patto internazionale sui diritti civili e politici.

La certezza del diritto e la prevedibilità da parte dei consociati delle conseguenze delle proprie azioni, in ragione della conoscibilità e della chiarezza delle norme, costituiscono indiscutibili principi fondamentali anche del sistema penale tributario.

Importanti disposizioni sulla potestà normativa tributaria, poste a salvaguardia della certezza del diritto e rivolte al legislatore,

---

<sup>6</sup> Corte Cost., sentenza n. 327 del 2008.

sono state, poi, inserite anche nello Statuto dei diritti del contribuente, approvato con L. 27.7.2000, n. 212, nell'intento di reagire alla bulimia normativa che, soprattutto negli ultimi decenni, ha caratterizzato l'ordinamento tributario, generando una legislazione sempre più effimera e spesso tecnicamente approssimativa.

La prima disposizione diretta a incidere sulla produzione delle norme tributarie è l'art. 1, co. 2, dello Statuto, il quale stabilisce che le leggi interpretative in materia tributaria possono essere adottate «soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica», con ciò riferendosi non già alle rare leggi realmente interpretative (e quindi utili per la soluzione dei dubbi di interpretazione), bensì alla prassi di leggi sostanzialmente innovative, ma formalmente qualificate come interpretative per garantire loro una retroattività a tutela dell'interesse erariale.

Altra disposizione dello Statuto volta a disciplinare l'attività del legislatore tributario, ancorandola più saldamente al rispetto dei principi costituzionali, è l'art. 4 che, in linea con il vincolo posto nell'art. 77 Cost., vieta di utilizzare il decreto-legge per «l'istituzione di nuovi tributi o estendere quelli esistenti ad altre categorie di soggetti: in entrambi i casi, a tutela della garanzia parlamentare».

L'art. 2, poi, regola la formulazione delle “leggi” e degli “altri atti aventi forza di legge”: sia quelli «che contengono disposizioni tributarie», che «devono menzionarne l'oggetto nel

titolo» ed essere muniti di «rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli» recante menzione dell'«oggetto delle disposizioni ivi contenute»; sia quelli che «non hanno un oggetto tributario» e perciò «non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti» al loro oggetto (co. 2). Ai commi terzo e quarto infine, l'art. 2 prevede rispettivamente che i richiami ad altre disposizioni «si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio» e che «le disposizioni modificative di leggi tributarie devono riportare il testo conseguentemente modificato».

I principi dello Statuto del contribuente si autoqualificano (art. 1, co. 1, L. n. 212/2000), come «principi generali dell'ordinamento tributario», come tali suscettibili di essere derogati o modificati solo espressamente e mai da leggi speciali. La giurisprudenza di legittimità<sup>7</sup> in più occasioni ha cercato di accreditare le norme dello Statuto come norme «a copertura costituzionale» (postulando, evidentemente, l'esistenza di un parametro costituzionale «allargato», accanto a quello classico), ma la L. n. 212/2000 resta una legge ordinaria e la stessa Corte Costituzionale<sup>8</sup> ha escluso che essa abbia «valore superiore a quello di una legge ordinaria».

Le considerazioni sin qui espresse in tema di certezza del diritto e vincoli imposti al legislatore in materia tributaria e penale, si

---

<sup>7</sup> Cfr.: Cass., 6.5.2005, n. 9407. Si veda in dottrina, sul tema, SPADARO, A., *Dalla Costituzione come "atto" (puntuale nel tempo) alla Costituzione come processo storico*, in AA.VV., *Il parametro nel giudizio di costituzionalità. Atti del Seminario di Palermo, 28-29.5.1998*, Torino, 2000.

<sup>8</sup> Cfr. C. Cost., ord. 25.2.2008, n. 41.

pongono, peraltro, nel solco della sentenza della Corte Costituzionale n. 364 del 1988, con la quale la Corte ha avuto modo di affermare la necessità che sia garantita la riconoscibilità del precetto sanzionato penalmente ai suoi destinatari, così coordinando tassatività e determinatezza con un altro fondamentale principio, ossia quello di personalità della responsabilità penale *ex art. 27 Cost*<sup>9</sup>.

Come evidenziato in tale sede dalla Corte, il principio in questione non può essere interpretato solo nel senso limitato di divieto assoluto di responsabilità per il fatto altrui, ma deve intendersi anche nel senso di responsabilità per il fatto proprio colpevole, posto che l'applicazione della pena presuppone l'attribuibilità psicologica del singolo fatto di reato alla volontà antidoverosa del soggetto, ovvero alla prevedibilità del fatto da parte del medesimo.

In questo senso, «per permettere l'imputazione soggettiva del fatto criminoso, è necessario che gli elementi essenziali della fattispecie siano coperti da dolo o perlomeno da colpa. [...] Un soggetto che agisce, infatti, senza dolo né colpa e cagiona eventi lesivi che si sottraggono al suo potere di controllo, non manifesta

---

<sup>9</sup> Per un compiuto approfondimento sul principio di colpevolezza e per le diverse concezioni dello stesso sulle quali si dibatte in dottrina, si vedano BELLAVISTA, *Il problema della colpevolezza*, Palermo, 1942; BETTIOL, *Colpevolezza giuridica e colpevolezza morale*, in *Riv. It. Dir. e proc. Pen.*, 1980; MAGGIORE, *Prolegomeni al principio di colpevolezza*, Palermo, 1950; MUSOTTO, *Colpevolezza, dolo e colpa*, Palermo, 1939; PETROCELLI, *La colpevolezza*, Padova, 1955; SANTAMARIA, voce *Colpevolezza*, in *Enc. dir.*, VII, Milano, 1961; VASSALLI, voce *Colpevolezza*, in *Enc. Giur.*, VI, Roma, 1988; FIORELLA, voce *Responsabilità penale*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, MANTOVANI, *Diritto penale, parte generale*, cit., ; FIANDACAMUSCO, *Diritto penale, parte generale*, cit., PALAZZO, *Corso di diritto penale, parte generale*, Torino, 2008.



evidentemente quella ribellione o disinteresse ai valori di ordinamento, che giustifica la necessità di educare l'individuo al rispetto delle regole della convivenza. Non potendogli muovere alcun rimprovero, infatti, la pretesa punitiva dello Stato non avrebbe alcun senso e l'agente finirebbe col sentire la punizione come ingiusta intrusione nella sua sfera personale e ciò, anzi, potrebbe determinare in lui sentimenti di ostilità verso l'ordinamento giuridico»<sup>10</sup>.

In questo senso, quindi, vi è una indissolubile connessione anche tra principio di personalità della responsabilità penale e finalità rieducativa della pena, prevista all'art. 27, co. 3.

Altra norma della Carta fondamentale rilevante in ambito tributario, prima, e penale-tributario, poi, è l'art. 53<sup>11</sup>, che

---

<sup>10</sup> MEZZETTI, *Diritto penale, Casi e Materiali*, cit., 304.

<sup>11</sup> ANTONINI, L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; BATISTONI FERRARA, F., *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999; BERGONZINI, E., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, I e II, Napoli, 2011; BERLIRI, L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1975; BORIA, P., *Capacità contributiva*, in *Commentario alla Costituzione Bifulco-Celotto-Olivetti*, sub art. 53, Torino, 2006; CORDEIRO GUERRA, R., *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 470; DE MITA, E., *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987; DE MITA, E., *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984 e 1993; FALSITTA, G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 97; FALSITTA, G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, S., Milano, 2008; FANTOZZI, A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003; FEDELE, A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; GAFFURI, F., *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; GALLO, F., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012; GALLO, F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011; GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; GIOVANNINI, A., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1131 ss.; GIOVANNINI, A., *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2011, 609; LUPI, R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988; MAFFEZZONI, F., *Imposta*, in *Enc. dir.*, XX, Milano, 1970;

stabilisce il principio della capacità contributiva, secondo il quale ogni soggetto è tenuto all'adempimento della prestazione in ragione delle sue possibilità. Sono considerati fattori indicativi della capacità contributiva tutti i fatti che esprimono forza economica.

Visto come criterio di riparto dei carichi pubblici, il principio ha un doppio volto: da un lato vincola il legislatore a riportare il presupposto oggettivo dei tributi all'attitudine dei singoli e, dall'altro, vincola tutti i consociati (c.d. principio di universalità dell'imposta) a contribuire alle spese pubbliche in ragione, proprio, della loro attitudine personale<sup>12</sup>.

L'art. 53 Cost. pone, quindi, un requisito soggettivo in quanto esige quale presupposto dell'imposizione l'attitudine soggettiva del contribuente chiamato a concorrere alle spese pubbliche.

Occorre, pertanto, che l'obbligazione tributaria sia posta a carico di chi ha realizzato il presupposto del tributo. Di conseguenza, sarebbe violato l'art. 53 Cost. se il tributo ricadesse su di un

---

MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; MOSCHETTI, F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988;; SCHIAVOLIN, R., *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2011; TIPKE, K., *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 761; TOSI, L., *Il requisito di effettività*, in Moschetti, F., a cura di, *La capacità contributiva*, Padova, 1993; TOSI, L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999; VANONI, E., *Elementi di diritto tributario*, Padova, 1940.

<sup>12</sup> Sulla connotazione essenzialmente solidaristica della norma, MOSCHETTI, F. *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*, 59 ss.; sul suo ruolo primariamente garantistico, GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 88 ss.; sui limiti al potere di imposizione, sia formale, sia sostanziale, che discendono dal principio, cfr. DE MITA, E. *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 33; MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, *passim*.

soggetto che, non realizzandone il presupposto, non abbia posto in essere il fatto espressivo di capacità contributiva a cui lo stesso si ricollega.

Tuttavia, come si avrà modo di approfondire meglio in seguito, vi sono norme e/o situazioni considerate giuridicamente rilevanti dal diritto vivente che pongono obblighi a carico di terzi, ovvero a carico di soggetti diversi da coloro cui è imputabile il presupposto. Non rientrano in tali ipotesi gli obblighi posti a carico del sostituto e del responsabile d'imposta, i quali, pur non realizzando il fatto economico espressivo di capacità contributiva, sono tenuti al pagamento dell'imposta in ragione del fatto che essi possono riversare l'onere economico del tributo su colui che realizza il presupposto.

Allo stesso tempo, l'art. 53, co. 2 introduce il principio di progressività del tributo, il quale esclude che il fenomeno dell'imposta possa essere illimitatamente applicato ai consociati, dovendo, invece, essere modulato proprio in funzione della capacità contributiva degli stessi, sulla scorta di diverse soluzioni tecniche adottabili in concreto dal legislatore (progressività per detrazione, per classi, per scaglioni, progressività continua, etc.).

Il principio di capacità contributiva deve, inoltre, essere letto in combinato disposto con il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), con la conseguenza che l'onere fiscale deve essere suddiviso fra tutti i soggetti d'imposta in eguale misura in caso di situazioni analoghe ed in misura diversa in caso di differenze significative tra le condizioni dei consociati.

Il principio di uguaglianza viene, da ultimo, anche in rilievo con riferimento alle fattispecie incriminatrici, atteso che la potestà punitiva dello Stato, anche quando attuata in ragione della violazione di obblighi tributari, deve apparire uniforme rispetto agli autori dei fatti di reato.

Si è già in precedenza accennato a come alcuni interventi legislativi volti a modificare le soglie di punibilità previste in alcune fattispecie delittuose, avessero determinato una applicazione diseguale del precetto penale, richiedendo l'intervento correttivo della Corte Costituzionale.

## **2. L'attualità del rispetto dei principi costituzionali: tassatività e certezza del diritto**

Il principio della riserva di legge e, dunque, di tassatività e certezza del diritto è stato più volte disatteso tanto nella prassi legislativa quanto nel diritto vivente.

Sotto il secondo profilo, rileva ad esempio quanto in precedenza esposto in tema di elusione fiscale ed abuso del diritto.

E' stato, infatti, esaminato come, nella vigenza delle disposizioni *ante* D.lgs. n. 158 del 2015, la giurisprudenza avesse elevato al rango di comportamenti penalmente sanzionabili anche quelli elusivi, pur in mancanza di una specifica disposizione normativa sul punto, fatta eccezione per i casi espressamente contemplati all'interno dello Statuto del contribuente.

In particolare, dopo aver riconosciuto l'esistenza all'interno dell'ordinamento di un generale principio antielusivo, ricavabile dagli stessi principi costituzionali posti alla base del sistema penale tributario, la giurisprudenza di legittimità ha ricondotto alcune operazioni asseritamente elusive all'alveo applicativo del D.lgs. n. 74/00, individuando di volta in volta la fattispecie incriminatrice integrata.

E ciò, nonostante il fatto che le operazioni in questione non si prestassero, per loro natura e per la formulazione delle disposizioni penali, a configurare condotte penalmente rilevanti.

In sostanza, premessa l'individuazione di un generale principio antielusivo non espressamente enunciato nell'ordinamento, si era giunti a dare forma a nuove condotte penalmente rilevanti attraverso un improprio ampliamento della portata applicativa degli illeciti penali.

E così, la Suprema Corte ha riconosciuto la configurabilità dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/00 nel caso di una condotta elusiva che, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare<sup>13</sup>.

Ovvero ancora, spesso, è stata riconosciuta la configurabilità del delitto di omessa dichiarazione in casi di cosiddetta esterovestizione della residenza fiscale di un'azienda, atteso che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA da

---

<sup>13</sup> In tal senso, Cass. Pen., Sez. 3, n. 2 6723 del 18/03/2011, Ledda, Rv. 250958.

parte di società avente residenza fiscale all'estero è ritenuto sussistente se questa ha stabile organizzazione in Italia, che ricorre anche quando la società straniera abbia affidato, pure di fatto, la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima<sup>14</sup>.

E tutto ciò ha presentato forti attriti con la libertà di pianificazione fiscale che, a differenza del principio antielusivo (perlomeno *ante* riforma del 2015), è espressamente contemplata a livello sia nazionale che sovranazionale.

L'auspicio è che, con l'entrata in vigore del D.lgs. n. 158 del 2015, che chiarisce una volta per tutte l'irrilevanza penale delle condotte elusive, si possa assistere alla decadenza di tale orientamento, talvolta impropriamente creativo.

Altro profilo in ordine al quale si registra la mancata osservanza del principio di tassatività e determinatezza della fattispecie attiene alle tecniche di formulazione normativa utilizzate con riferimento agli illeciti contemplati nel D.lgs. n. 74/00.

Sul tema, la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale ha affermato che la verifica del rispetto del principio di determinatezza vada condotta «non già valutando isolatamente il singolo elemento descrittivo dell'illecito, ma raccordandolo con

---

<sup>14</sup> Cass. Pen., Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010, Catagnara, Rv. 248109.

gli altri elementi costitutivi della fattispecie e con la disciplina in cui questa si inserisce»<sup>15</sup>.

Così, «l'inclusione nella formula descrittiva dell'illecito di espressioni sommarie, di vocaboli polisensibili, ovvero (...) di clausole generali o concetti "elastici", non comporta un *vulnus* del parametro costituzionale evocato, quando la descrizione complessiva del fatto incriminato consenta comunque al giudice - avuto riguardo alle finalità perseguite dall'incriminazione ed al più ampio contesto ordinamentale in cui essa si colloca - di stabilire il significato di tale elemento mediante un'operazione interpretativa non esorbitante dall'ordinario compito a lui affidato: quando cioè quella descrizione consenta di esprimere un giudizio di corrispondenza della fattispecie concreta alla fattispecie astratta, sorretto da un fondamento ermeneutico controllabile; e, correlativamente, permetta al destinatario della norma di avere una percezione sufficientemente chiara ed immediata del relativo valore precettivo».

Anche la giurisprudenza di legittimità si è attestata su analoghe posizioni, ritenendo compatibile con i principi costituzionali l'utilizzo da parte del legislatore di tecniche di formulazione normativa che comportino l'uso di clausole generali, concetti elastici, vocaboli polisensibili o espressioni sommarie<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Corte Cost. sentenza n. 327 del 2008.

<sup>16</sup> Nota è la giurisprudenza formatasi sulla compatibilità dell'espressione "ingenti quantità" utilizzata in alcune fattispecie normative, ad esempio in tema di stupefacenti ovvero di pedopornografia. Si vedano sul tema Cass. Pen., sez. III, 31 marzo 2011 n. 17211 e Cass. Pen., SSUU., 20 settembre 2012 n. 36258.

Numerosi sono i casi in cui il legislatore, nell'ambito della formulazione delle fattispecie incriminatrici penali tributarie, ha utilizzato termini od espressioni che hanno prestato il fianco a delicate questioni interpretative.

Uno di essi è quello relativo all'espressione "mezzi fraudolenti idonei" di cui all'art. 3 del D.lgs. n. 74/00.

Il dibattito ha riguardato la possibilità di ricondurre a tali mezzi alcune condotte del contribuente non connotate da evidente frode.

Un primo ambito applicativo della citata problematica è relativo al fenomeno della sottofatturazione dei ricavi, che si ha allorchè venga emessa una fattura avente un corrispettivo inferiore a quello reale (condotta questa che sicuramente non rientra tra quelle costituenti il delitto di cui all'art. 2, punendo detta fattispecie unicamente i costi fittizi).

Al riguardo, secondo una posizione dottrinale (rimasta minoritaria) elaborata intorno a queste ipotesi, essendo presente una condotta commissiva data dalla creazione di un documento ideologicamente falso atto a costituire un supporto alle non veritiere, sul punto, scritture contabili, è presente una condotta fraudolenta rilevante in quanto con essa si pone in essere un artificio idoneo ad ostacolare l'accertamento attraverso la necessaria attivazione di un controllo incrociato; il tutto con un'azione che – rispetto all'omessa fatturazione – è dotata di maggiore insidiosità in quanto l'emissione di una fattura sottostimata crea una apparenza di regolarità che è



indubbiamente idonea a impedire od evitare una verifica più approfondita<sup>17</sup>.

In senso contrario, la dottrina prevalente ritiene che in una tale ipotesi non può applicarsi l'art. 3 in quanto la sottofatturazione rientrerebbe nella più generale categoria della violazione agli obblighi relativi alla fatturazione; si è aggiunto che una conclusione diversa determinerebbe un'evidente disparità di trattamento tra l'omessa fatturazione (sanzionata dall'art. 4) e la sotto-fatturazione, venendosi a punire in modo più grave quest'ultimo comportamento che, non solo si estrinseca in modo simile, ma che risulta anche essere meno lesivo degli interessi dell'Erario, tenendo conto che in esso almeno una parte dei corrispettivi non vengono sottratti alla imposizione<sup>18</sup>.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, la Cassazione, richiamando l'intervento della sentenza della Corte Costituzionale n. 35 del 1991, ha più volte indicato come la mera sottofatturazione di corrispettivi di cessioni di beni non potesse rivestire gli estremi del delitto in esame per difetto di una condotta fraudolenta<sup>19</sup>.

In modo simile, seppure non con riferimento specifico all'ipotesi di sotto-fatturazione, nella vigenza dell'attuale art. 3, si è affermato che la semplice violazione degli obblighi di

---

<sup>17</sup> BERSANI, *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele*, in *Il Fisco*, 2001, 12174.

<sup>18</sup> NAPOLEONI, , *I Fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 109; PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. e proc.*, 2000, 1259.

<sup>19</sup> Cass., 25.2.1991, n. 3273, Aloia, in *Giur. it.*, 1991, II, 321; Cass., Sez. III, 10.12.1991, Limonato, in *Riv. pen.*, 1992, 352.

fatturazione e registrazione non è di per sé sufficiente ad integrare il delitto in esame dovendosi verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria<sup>20</sup>.

Altra questione che si pone con frequenza è se possa valutarsi come fraudolenta una sottofatturazione collegata anche alla tenuta di una contabilità in nero.

In linea generale si deve ritenere che la presenza di una contabilità parallela a quella ufficiale risulta priva di particolare potenzialità decettiva non essendo questa utile ad ostacolare l'accertamento della falsità di quella ufficiale<sup>21</sup>.

Principio che è stato ribadito, seppure implicitamente, allorché si è affermato che per la ricorrenza di una condotta fraudolenta non è sufficiente la sola istituzione di una contabilità in nero, essendo invece necessario un ulteriore dato aggiuntivo che, nel caso all'attenzione dei Giudici, è stato ravvisato nella presenza di un sistema articolato e complesso per realizzare sistematicamente il *nero* sia sui ricavi che sui costi, con creazione di specifici codici e procedure di accesso, idonei, fra l'altro, a fornire fraudolente indicazioni all'esterno in caso di controllo fiscale<sup>22</sup>.

In modo analogo si è valutata la presenza di una condotta fraudolenta laddove, oltre alla tenuta di una contabilità in nero, si

---

<sup>20</sup> Cass., n. 13641/2002, *cit.*

<sup>21</sup> Protocollo di intesa del 25 ottobre 2000 approvato dalla Procura presso il Tribunale di Trento, dalla Direzione delle Entrate per la Provincia autonoma di Trento e dalla Guardia di Finanza, Comando regionale Trentino-Alto Adige, in *Il Fisco*, 2001, 9761.

<sup>22</sup> Cass., n. 13641/2002, *cit.*

è aggiunta la continua e sistematica violazione degli obblighi di fatturazione e di registrazione ed il sistematico ricorso a titoli di credito emessi del beneficiario o all'ordine del medesimo, al fine di occultare i pagamenti effettuati in relazione ad operazioni di acquisto o di vendita di merci<sup>23</sup>.

In modo analogo, vi è condotta fraudolenta nel caso di apertura di conti correnti intestati a prestanomi non facilmente collegabili con il contribuente od ancora laddove vengano adottati accorgimenti, quali la interposizione di società di comodo, in misura tale da ostacolare l'identificazione dell'effettivo percettore delle somme pagate<sup>24</sup>.

Dunque, in questo caso la genericità della formulazione normativa ha posto alla dottrina ed alla giurisprudenza numerosi quesiti circa l'ambito applicativo effettivo della fattispecie, con particolare riferimento all'individuazione del novero di operazioni penalmente sanzionabili ai sensi dell'art. 3 in parola.

Altro esempio di genericità nella formulazione del testo normativo può essere rinvenuto nella fattispecie ante riforma contemplata dall'art. 4 del D.lgs. n. 74/00.

La fattispecie, come già anticipato, criminalizza la semplice presentazione di una dichiarazione ideologicamente falsa, psicologicamente supportata dal dolo di evasione, senza che, ai fini della rilevanza penale della condotta realizzata, sia necessario un ulteriore comportamento a sostegno del mendacio.

---

<sup>23</sup> Cass., Sez. III, 26.6/12.10.2005, n. 36977, Petrucci, in *Il Fisco*, 2006, 3441.

<sup>24</sup> Sul punto, cfr. anche Cass., Sez. III, 6.3/19.4.2002, n. 14772, in *Il Fisco*, 2002, 4032.

Guardando alla formulazione originaria della norma, il perfezionamento della fattispecie illecita si realizzava mediante la presentazione di una dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette e IVA, indicando in essa elementi attivi che manifestavano una discrasia con quelli reali<sup>25</sup> ovvero elementi passivi fittizi, determinando un'evasione d'imposta nei limiti indicati espressamente dal legislatore (ossia, in via congiunta, quando l'imposta evasa era pari a 50.000,00 ovvero gli elementi attivi sottratti all'imposizione erano superiore al 10% di quelli complessivamente indicati in dichiarazione o comunque superiori a 2 milioni di euro).

L'utilizzo del termine "fittizi" ha dato vita ad un ampio dibattito dottrinale concernente l'estensione di tale aggettivo.

Sul tema si contrappongono, infatti, coloro che limitano la nozione di elementi passivi fittizi al falso naturalistico<sup>26</sup> a coloro che, invece, ritengono che tale concetto comprenda anche le rilevazioni contabili che rappresentano costi effettivamente sostenuti dal contribuente ma indeducibili ai sensi delle disposizioni tributarie<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> Ed infatti, la non effettività degli elementi attivi indicati in dichiarazione si riferisce alla mancata rispondenza alla realtà dei fatti e dei dati esposti in dichiarazione con la conseguenza che, già nella formulazione originaria della norma, tale requisito consentiva, ad opinione di alcuni, di ritenere estranei all'ambito di applicazione della fattispecie tutte le componenti di reddito soggette a procedimenti estimativi. In questo senso, BARBONE, *L'effettività delle componenti positive nel reato di dichiarazione infedele*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, 115.

<sup>26</sup> In questo senso, PRICOLO, *sub art. 2*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., 108; CARACCIOLI, *Gli elementi negativi fittizi nel reato di infedele dichiarazione*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, 105.

<sup>27</sup> In questo senso, GAFFURI, *Lessico tributario nelle norme incriminatrici*, in V.E. *Falsità (a cura di)*, *Diritto penale tributario, aspetti problematici*, Milano, 2001, 7 e

È evidente come l'adesione all'una o all'altra delle due impostazioni possa determinare diversi effetti applicativi, generando forte incertezza circa le operazioni qualificabili come rilevanti ai sensi dell'art. 4 e ponendo il contribuente nell'impossibilità di prevedere le conseguenze della propria condotta e, dunque, autodeterminarsi.

Non a caso, nella norma riformulata a seguito del D.lgs. n. 158 del 2015, il riferimento agli elementi passivi "fittizi" è stato sostituito con quello agli elementi "inesistenti", circostanza che dovrebbe sopire la menzionata questione.

### **3. Il principio di colpevolezza tra accertamento ed esigibilità della condotta**

Come noto, quando si richiama la colpevolezza<sup>28</sup> ci si riferisce al nesso psichico che deve necessariamente sussistere tra la condotta delittuosa ed il soggetto agente, nel senso che quest'ultimo ha previsto e voluto (dolo) l'evento oppure, pur non avendolo previsto e voluto, lo avrebbe potuto prevedere e quindi evitare utilizzando la normale diligenza e prudenza.

Sulla nozione di colpevolezza, si è assistito in dottrina alla contrapposizione di due distinte teorie; la prima di queste,

---

TONCI, *Le soglie di punibilità nel diritto penale tributario, la determinazione dell'imposta evasa*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, 377.

<sup>28</sup> In generale, sul tema della colpevolezza e della imputabilità, BELLAVISTA, *Il problema della colpevolezza*, Palermo, 1942, BETTIOL, *Colpevolezza giuridica e colpevolezza morale*, in *Riv. It. Dir. E proc. Pen.*, 1980, MAGGIORE, *Prolegomeni al concetto di colpevolezza*, Palermo, 1950, MUSOTTO, *Colpevolezza, dolo e colpa*, Palermo, 1939, RANIERI, *Colpevolezza e personalità del reo*, Milano, 1933, CADOPPI- VENEZIANI, *Elementi di diritto penale, parte generale*, Padova, 2012.

denominata concezione psicologica, ammette la colpevolezza come nesso psicologico tra agente ed evento, nella forma della volontà, nel caso del dolo, e della prevedibilità, nel caso della colpa, con l'evidente limite di non poter graduare la colpevolezza in base alla gravità della condotta e di non poter assimilare dolo e colpa ad un concetto unitario.

In tempi più recenti, si è conseguentemente elaborata una diversa concezione della colpevolezza, cosiddetta normativa<sup>29</sup>, intesa come giudizio di rimproverabilità della condotta posta in essere dall'autore. Sulla scorta di tale concezione, tanto il fatto doloso quanto quello colposo trovano il proprio fondamento nell'atteggiamento antidoveroso dell'agente e, in quanto tali, sono puniti, con la possibilità di graduare la pena sulla base della maggiore o minore riprovevolezza dell'azione.

Coscienza e volontà, intese come concetto unitario, comprendente il dolo e la colpa, alludono quindi alla dominabilità soggettiva dell'azione, con la conseguenza che può considerarsi cosciente e volontaria la condotta che il soggetto poteva dominare al momento dell'azione o dell'omissione.

Presupposto della teoria normativa è, allora, la possibilità per l'autore del fatto di agire diversamente, ovvero l'esigibilità del comportamento (alternativo) lecito o, comunque, rispettoso del precetto penale<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> A sostegno di tale concezione, si vedano per tutti FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, cit. 320 e MANTOVANI, *Diritto penale, parte generale*, cit., 280.

<sup>30</sup> In questo senso, FIORELLA, *voce Responsabilità penale*, cit., 1327.

La categoria dogmatica della inesigibilità costituisce, quindi, il portato dell'evoluzione in senso normativo della colpevolezza.

Ciò in quanto la colpevolezza normativamente intesa richiede anche l'esigibilità del comportamento conforme al precetto penale, dovendo la volontà formarsi in circostanze concomitanti normali, tali da consentire un fisiologico processo motivazionale e decisionale, in presenza del quale l'ordinamento può esigere che l'agente si comporti conformemente alla norma. Corollario dell'impostazione in commento è che la rilevanza della volontà nel determinare il giudizio della riprovevolezza dipende dalla libertà mediante la quale il soggetto può uniformarsi alla norma giuridica.

In altri termini, il legislatore può esprimere fino ad un certo punto il giudizio di disvalore su una determinata condotta (in astratto) e deve rinunciare ad un ulteriore approfondimento, affidando al giudice l'onere della concreta delimitazione della latitudine degli obblighi di azione o di astensione imposti dalla legge in riferimento alle particolari circostanze del caso sottoposto al giudizio.

Sebbene la colpevolezza costituisca alveo di riferimento tanto del dolo quanto della colpa, l'istituto della esigibilità, che pure è strettamente ad essa connesso, suole essere declinato con esclusivo riferimento alla colpa<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Non mancano comunque casi in cui l'inesigibilità del comportamento lecito è stata utilizzata quale parametro per valutare la responsabilità dell'agente anche all'interno di fattispecie dolose, quali l'associazione per delinquere di stampo mafioso, rispetto alla condotta di un soggetto che abbia agevolato i consociati non in ragione della *affectio*

La ragione è facilmente intuibile: l'esigibilità della condotta adesiva al precetto ben si presta ad essere valutata rispetto all'imputazione colposa, che si attiva nel caso di mancata osservanza della regola cautelare, generica o specifica che sia.

Sotto un profilo teorico, invero, l'esigibilità viene collocata nell'ambito della cosiddetta misura soggettiva della colpa, che si suole distinguere dalla speculare misura oggettiva, contrassegnata dall'individuazione e violazione della regola cautelare e dalla evitabilità del risultato dannoso: il rimprovero colposo deve riguardare la realizzazione di un fatto di reato che poteva essere evitato mediante l'esigibile osservanza delle norme cautelari violate.

Riportando il *focus* del discorso sugli illeciti penali tributari, non si può ignorare come essi siano quasi esclusivamente costruiti come reati dolosi e propri, per cui il concetto di exigibilità della condotta mal potrebbe attagliarsi all'azione dell'*intraneus*.

Non mancano tuttavia casi di concorso, omissivo o commissivo, di un *extraneus* non direttamente gravato dall'obbligazione tributaria, come si è già avuto modo di accennare in riferimento ai casi in cui il contribuente sia soggetto societario o comunque plurisoggettivo e parte, ad esempio, di gruppi multinazionali di impresa, ovvero al tema della responsabilità del consulente ovvero della testa di legno.

Con particolare riferimento a quest'ultima figura, oltre all'ipotesi di concorso dell'amministratore di diritto nella condotta

---

*societatis* bensì perché costretto dalle circostanze e dal timore delle ripercussioni in caso di rifiuto.



omissiva e dolosa dell'amministratore di fatto (*ex art. 40 cpv.*), si è, altresì, avuto modo di evidenziare nel precedente capitolo come la giurisprudenza tradizionale abbia per lungo tempo affermato la penale responsabilità di quest'ultimo, anche al di fuori dei casi di concorso, ampliando a dismisura il concetto di dolo eventuale fino a ricomprendervi in realtà un'ipotesi di responsabilità apparentemente colposa.

In particolare, nel caso di uno scollamento tra la posizione dell'amministratore di diritto e quella dell'amministratore di fatto, si era giunti a riconoscere la responsabilità del prestanome per il reato proprio sebbene questi non avesse - di norma - disponibilità alcuna dei beni societari, rimanendo la gestione aziendale ad appannaggio esclusivo dell'amministratore di fatto.

In tal modo, infatti, oltre ad ignorare, sul piano materiale, la titolarità effettiva dei poteri gestori, veniva costruito l'addebito doloso sulla scorta del rischio che il prestanome inevitabilmente avrebbe acconsentito a correre accettando di ricoprire l'incarico di amministratore di diritto.

A ben vedere, l'eventuale accettazione di un incarico apicale in una struttura societaria costruita in modo tale da avere in altra persona il soggetto di riferimento, costituirebbe, ad esempio in caso di violazioni tributarie o di norme societarie, quasi più un'agevolazione colposa che un concorso doloso omissivo.

In tale prospettiva, infatti, la responsabilità da posizione si tradurrebbe in responsabilità per assunzione, così finendo per

svilire l'elemento della rappresentazione e della volontà del soggetto agente.

L'elemento soggettivo che si sostanzia nella mera accettazione dell'eventualità di un illecito (dolo indeterminato) non valorizza la conoscenza e la volizione del fatto da parte del soggetto attivo, privilegiando il dato formale dell'assunzione della qualifica, poiché da questa discenderebbero i doveri di condotta che, una volta inadempiti, giustificherebbero l'imputazione soggettiva.

In ragione di siffatta, velata responsabilità colposa, dunque, può (e deve, ad opinione di chi scrive), acquisire rilievo la valutazione circa la esigibilità della condotta da parte del mero prestanome, nel senso che la responsabilità di quest'ultimo potrà essere affermata solo ove si accerti che, in ragione della disponibilità effettiva dei beni aziendali ovvero della gestione diretta della società, questi avrebbe potuto adempiere all'obbligazione tributaria connessa alla qualifica rivestita.

Tale valutazione ha l'indubbio vantaggio di consentire di apprezzare la rilevanza della condotta dell'amministratore di diritto che sia mero prestanome rispetto alle circostanze concrete in cui si sono svolti i fatti oggetto dell'attenzione dell'autorità giudiziaria, sottraendo ad ingiusti automatismi il giudizio di sussumibilità della fattispecie nel tipo astratto.

Non può, tuttavia, ignorarsi che nella prassi giurisprudenziale, soprattutto in ambito territoriale, si tende a sorvolare sull'accertamento circa la possibilità in concreto per il prestanome di tenere fede all'obbligazione tributaria, aderendo

all'impostazione meramente formalistica per attribuire a quest'ultimo responsabilità penale.

Anche in questo caso, quindi, è possibile registrare un ulteriore scollamento del diritto vivente rispetto ai principi fondamentali del sistema, con conseguente ampliamento dell'area del penalmente rilevante.

#### **4. La percezione dell'offesa (e la graduazione operata attraverso le soglie di punibilità).**

Come è noto, tra i principi generali del diritto penale un ruolo rilevante è svolto anche dal c.d. principio di offensività<sup>32</sup>, sintetizzato nel brocardo latino *nullum crimen sine iniuria* e fondato sul presupposto che non possa esservi reato in assenza di una lesione del bene giuridico che la norma tende a tutelare.

Il principio di offensività è desumibile, sul piano della normazione ordinaria, dall'art. 49 comma 2 c.p. Da esso discende non soltanto l'obbligo per il legislatore di ricorrere alla sanzione penale solo quando vi sia la necessità di tutelare un bene giuridico, ma anche il dovere del giudice di verificare se la fattispecie concreta non solo corrisponda a quella astratta, ma integri, altresì, l'offesa (lesione o messa in pericolo) dell'interesse tutelato.

---

<sup>32</sup> In generale, sul principio di offensività, si vedano in dottrina, BRICOLA, *Teoria generale del reato*, in *Noviss. Dig. It.*, XIX, Torino, 1973, MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., 467, VASSALLI, *Considerazioni sul principio di offensività*, in *Scritti in memoria di U. Pioletti*, 1982, NEPPI MODONA, voce *Reato impossibile*, i *Dig. Pen.*, XI, Torino, 1996, STELLA, *La teoria del bene giuridico ed i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 1973.

Il requisito dell'offesa, dunque, esprime l'esigenza che il fatto delittuoso, oltre a possedere i connotati formali tipici previsti dalla legge, si presenti anche nel caso concreto carico del significato in forza del quale è assunto come fattispecie produttiva di conseguenze giuridiche.

Pertanto, l'art. 49 c.p. impone, secondo questo orientamento, una duplice valutazione del fatto: in primo luogo, sulla sua conformità al tipo di reato; in secondo luogo, sulla sua capacità lesiva del bene o interesse protetto dalla norma.

In difetto di tali requisiti, la fattispecie verrebbe a refluire nella figura del reato impossibile, come peraltro chiarito più volte dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui ove la singola condotta sia assolutamente inidonea a porre almeno in pericolo i beni giuridici tutelati, viene meno la riconducibilità della fattispecie concreta a quella astratta<sup>33</sup>.

L'ampio riconoscimento del canone dell'offensività da parte della giurisprudenza ordinaria è stato autorevolmente avallato, nonché stimolato, dalla Corte costituzionale, la quale ha ripetutamente preso posizione, negli ultimi venti anni, a favore di una considerazione a livello interpretativo del principio di offensività collegato all'art. 49 comma 2 c.p.

In particolare, il giudice delle leggi già in passato aveva evidenziato il ruolo dell'esiguità quantitativa come indice di inoffensività del fatto, rimettendo al giudice di merito l'individuazione, all'interno dei reati di pericolo astratto, della

---

<sup>33</sup> Cass. Pen., n. 12210 del 2007, n. 8142 del 2006 e n. 9216 del 2005, nonché SSUU, n. 12 del 1998.

soglia minima di lesività al di sotto della quale le classi comportamentali, per la loro oggettiva tenuità, divengono inidonee ad offendere il bene o i beni tutelati.

In tempi più recenti<sup>34</sup>, è stato ribadito che: «il principio di offensività opera su due piani, rispettivamente, della previsione normativa sotto forma di precetto rivolto al legislatore di prevedere fattispecie che esprimano in astratto un contenuto lesivo e dell'applicazione giurisprudenziale (offensività in concreto), quale criterio interpretativo-applicativo affidato al giudice».

È evidente che il dibattito in tema di offensività, tanto nell'ambito della dottrina quanto in quello della giurisprudenza, abbia interessato alcune categorie specifiche di reati, che si caratterizzano per una decisa anticipazione della soglia di punibilità della condotta ovvero per l'irrilevanza della verifica della finalità in ragione della quale l'agente si era attivato.

Tra questi, in particolare, i delitti di attentato, quelli a dolo specifico<sup>35</sup> e, per quanto di maggior interesse in questa sede, quelli di pericolo.

---

<sup>34</sup> Corte Cost., sentenza n. 265 del 2005.

<sup>35</sup> Con riferimento a tale categoria di illeciti, si è sostenuto che “l’effetto dell’anticipazione della soglia di punibilità nei reati a dolo specifico [...] è ottenuto attraverso l’indicazione espressa in fattispecie della direzione teleologicamente orientata della condotta ad una finalità, appunto, che non è necessario si verifichi affinché la figura di reato possa dirsi integrata. In tal modo si realizza una sorta di asimmetria tra componente oggettiva e soggettiva della fattispecie incriminatrice perché ad un certo elemento soggettivo non corrisponde la sussistenza del corrispondente elemento oggettivo ed in ciò consiste proprio l’effetto di anticipazione della soglia di punibilità di un connotato che assume le vesti di puro requisito finalistico”. In tal senso, MEZZETTI, *Diritto penale, Casi e Materiali*, cit., 207.

I reati tributari, infatti, sono stati introdotti nel nostro ordinamento quali reati di pericolo concreto, in quanto incentrati più sul momento di falsa e/o infedele esposizione al Fisco dei dati reddituali del contribuente che sul vero e proprio momento di evasione<sup>36</sup>.

Si è già osservato come, a seguito del superamento della legge “manette agli evasori”, che più di tutte appariva focalizzata sulla tutela della funzione amministrativa di riscossione più che sull’interesse concreto all’acquisizione del tributo da parte dell’Erario, il legislatore avesse cercato di imboccare una strada opposta, volta a concentrare il disvalore della condotta dell’agente sull’effettivo danno patrimoniale cagionato allo Stato dalla realizzata evasione.

Sulla scia di tale proposito si inserì, infatti, il D.lgs. n. 74/00, che proseguì sulla strada del progetto di creare una disciplina di diritto penale tributario organica con quella generale, inasprendo le sanzioni delle fattispecie incriminatrici ma, allo stesso tempo, selezionando le condotte rilevanti sulla scorta di un maggior indice di offensività del bene giuridico tutelato ovvero di pericolosità del soggetto agente, scegliendo il dolo specifico di evasione come indicatore di tale attitudine ed introducendo il meccanismo delle soglie di punibilità per limitare l’intervento della sanzione penale alle sole condotte economicamente più significative.

---

<sup>36</sup> Si veda quanto affermato in proposito nel cap. I, con particolare riferimento alla struttura della legge cosiddetta “manette agli evasori”.

In questo senso, dunque, il superamento delle soglie di punibilità rappresenta un meccanismo di incriminazione incentrato sulla rilevanza dell'offesa arrecata allo Stato.

Posta tale relevantissima funzione, sulla qualificazione giuridica delle soglie, tuttavia, la dottrina non ha raggiunto posizioni concordi.

L'opinione che ha ricevuto maggiori consensi<sup>37</sup> considera le soglie di punibilità quali elementi costitutivi del reato, in quanto il loro superamento è il diretto risultato dell'azione posta in essere e voluta – come preteso dal necessario dolo di evasione – dal soggetto attivo.

Da tale concezione discendono una serie di relevantissimi corollari, con specifico riferimento ai reati tributari.

Sulla base di essa, anzitutto, i reati in esame, anche quelli in materia di dichiarazione, sono da considerarsi di evento e di danno patrimoniale, essendo necessario per la loro consumazione che si sia verificato l'evento dell'avvenuta evasione d'imposta nella misura minima indicata nelle singole norme.

Il bene giuridico protetto si identifica nella tutela degli interessi patrimoniali dello Stato, la cui diretta lesione è elemento costitutivo del reato.

---

<sup>37</sup> RAVERSI-GENNAI, *I nuovi delitti tributari*; CARACCIOLI, *Il dolo nei delitti in materia di dichiarazione*, 2001; VENEZIANI, *commento all'art. 3 in AA.VV. Diritto e procedura penale tributaria*, 2001; CAROTENUTO, *L'imposta evasa: una svolta nel sistema penale tributario*, 2003; G.L.SOANA, *I reati tributari*, 2009, nonché ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale*, cit., 2008.

In quanto elementi costitutivi del reato, poi, le soglie di punibilità devono essere investite dal dolo.

Tale opinione trova conferma nella stessa Relazione Governativa al D.Lgs. n. 74/2000, la quale afferma testualmente che le soglie di punibilità sono «da considerarsi alla stregua di elementi costitutivi del reato e, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo».

Altra parte della dottrina<sup>38</sup>, invece, sostiene che tali soglie rappresentino condizioni obiettive di punibilità di natura estrinseca, così come previste dall'art. 44 c.p., trattandosi di un elemento che si pone al di fuori del fatto e che è stato utilizzato dal legislatore per selezionare le omissioni più gravi, con riferimento non già al bene direttamente protetto, ma all'oggetto finale della tutela.

In tale ambito, allora, la previsione di una condizione obiettiva di punibilità che presuppone un reato già perfetto e già espresso nel suo disvalore, fa' sì che l'oggetto giuridico principale ed immediato della tutela continui ad essere individuato, come nel passato, nella cosiddetta trasparenza fiscale e/o funzione di accertamento.

Da ciò deriva anche l'inquadramento di tali delitti non già nella categoria dei reati di evento, ma in quella dei reati di pericolo sostanzialmente concreto, non richiedendo gli elementi

---

<sup>38</sup> CERQUA, *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità nei delitti in materia di dichiarazione*, 2001; PROCIDA-BOSIZIO, *Nuovi reati in materia di dichiarazione e bene giuridico protetto*, 2002; CARTONI, *Natura giuridica della soglia di punibilità e sue conseguenze pratiche*, 2002; RISPOLI-BUSATO, *Reati tributari – Percorsi giurisprudenziali*, 2007.



costitutivi delle singole fattispecie l'intervenuta lesione dell'interesse patrimoniale dello Stato all'esatta percezione dei tributi.

Ne consegue che tali soglie non devono essere investite dal dolo né da alcun coefficiente psichico, dovendosi valutare le stesse solo obiettivamente.

Tale opinione si fonda sulla considerazione che, di regola, le norme tributarie prevedono che il momento del pagamento del tributo sia preceduto quello della dichiarazione e, pertanto, l'evento della fattispecie va inquadrato nell'evasione, mentre le soglie si collocano al di fuori della cerchia degli elementi costitutivi del reato, come dato numerico di determinazione matematica.

La prima delle teorie considerate, oltre ad essere più coerente con i principi ispiratori del sistema, pare anche maggiormente in linea con la *ratio* legislativa sottesa sia alla riforma del 2000 che a quelle successive, da ultima quella attuata con D.lgs. n. 158 del 2015.

Merita segnalare che la giurisprudenza, inizialmente e stabilmente attestatasi sull'indirizzo in base al quale le soglie di punibilità introdotte con la riforma del 2000 sarebbero qualificabili come elementi costitutivi del reato<sup>39</sup>, ha di recente compiuto una vera e propria inversione di rotta, stabilendo che: "la soglia di punibilità contemplata dal Legislatore per il delitto

---

<sup>39</sup> Cass. Pen. S.U. n. 35 del 13 dicembre 2000, nonché, in senso conforme, Cass. Pen. Sez. III n. 26942 del 4 luglio 2001, Cass. Pen. Sez. III n. 38127 del 25 settembre 2001, Cass. Pen. Sez. III n. 13641 del 10 aprile 2002, Cass. Pen. Sez. III, 25 gennaio 2005, n. 1994, Cass. Pen. Sez. III, sent. 6087 del 7 febbraio 2008.

di omessa dichiarazione non rientra tra gli elementi costitutivi del reato, in quanto è una condizione obiettiva di punibilità. Di conseguenza, deve essere rigettato l'assunto della difesa dell'imputato, secondo cui avrebbe dovuto essere accertato «se l'imputato avesse avuto non solo l'intenzione di evadere, ma di evadere oltre una certa quantità»<sup>40</sup>.

Ancora, in tempi recentissimi, la Corte Costituzionale<sup>41</sup> ha affermato, con riferimento al reato di omesso versamento dei contributi previdenziali, che tale norma è legittima anche quando questi ultimi siano di minima entità. Il giudice, in altri termini, si deve attenere alla qualificazione giuridica del fatto senza formulare alcuna valutazione in ordine all'incidenza della violazione sui beni giuridici tutelati dall'incriminazione.

Alla luce dei richiamati orientamenti giurisprudenziali, può affermarsi che il diritto vivente non sembra uniformarsi al dettato del principio di offensività e, anzi, i Giudici paiono propensi ad abbracciare con maggiore convinzione le teorie che privilegiano la ragion di Stato e le contingenti esigenze di cassa dell'Erario.

## **5. La violazione del *ne bis in idem* nel rapporto tra illecito penale ed illecito tributario.**

Si è già in precedenza affrontato il tenore del principio di specialità con riferimento al rapporto tra illecito penale ed

---

<sup>40</sup>Cass. Pen. Sez. III, 26 maggio 2011, n. 25213, richiamando l'unico precedente esistente sul punto, Cass. Pen. Sez. III, sent. n. 15164/2003.

<sup>41</sup> Corte Cost., sentenza n. 139 del 2014.

illecito amministrativo, come contemplato dagli artt. 19, 20 e 21 del D.lgs. n. 74/00.

La questione assume particolare rilievo in quanto, prima della riforma del 2000, vigeva il principio di cumulo delle sanzioni penali e amministrative, che legittimava l'irrogazione di una duplice sanzione a carico del contribuente pur in presenza del medesimo fatto materiale.

Il legislatore del 2000, già nella relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 74, pur riconoscendo la legittimità della previsione di cui all'art. 19 co. 2 – di cui in precedenza si è già trattato - aveva manifestato di conoscere esattamente i termini del problema, affermando che il co. 2 dell'art. 19 «appare rispondente ad una logica di sistema. Questa consiste, in effetti, nell'evitare che il medesimo fatto venga punito due volte in capo al medesimo soggetto (una volta come illecito amministrativo e l'altra come illecito penale) mantenendo, tuttavia, la possibilità di una punizione divaricata rispetto a soggetti diversi (ad esempio, amministratore, da un lato, e società amministrata, dall'altro). In tal senso, non sono comunque apparse fondate le perplessità manifestate dalla Commissione giustizia della Camera circa la compatibilità dell'enunciata regola con il principio di specialità affermato dalla legge delega».

L'attualità della problematica permane in quanto, anche a seguito dell'entrata in vigore della riforma del 2000, sono individuabili numerosi esempi di astratta concorrenza tra illecito penale ed illecito amministrativo: il D.lgs. n. 471/97, che

disciplina la materia delle imposte dirette e delle imposte sul valore aggiunto, prevedendo violazioni spesso omologhe alle previsioni penali contemplate dal D.lgs. n. 74/00.

L'art. 5 del D.lgs. n. 471/97, ad esempio, prevede l'ipotesi di "violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi", e si sovrappone alla previsione di cui all'art. 5 del D.Lgs. 74/00 che, come noto, punisce con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni "chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore con riferimento a taluna delle singole imposte a €50.000,00".

Stessa problematica si pone con riguardo all'art. 10 del D.lgs. n. 74/00, che punisce l'occultamento e distruzione delle scritture contabili, in rapporto all'art. 9 del D.Lgs. 471/97, che prevede la sanzione amministrativa per la violazione degli obblighi relativi alla contabilità.

Orbene, nonostante la previsione del principio di specialità, che dovrebbe operare al fine di selezionare quale sia la norma (penale o amministrativa) da applicare al caso concreto, non mancano nella prassi i casi in cui il contribuente sia chiamato a rispondere di una stessa condotta sia in sede penale che in sede amministrativa, venendo in tal modo sottoposto ad un doppio procedimento in relazione ad un medesimo fatto, complice anche il principio di autonomia dei due giudizi.

Una tale situazione, oltre a porsi in contrasto con il principio di specialità, viola anche altro principio generale che, sebbene non espressamente codificato, ha trovato nel nostro ordinamento ampio e stabile riconoscimento, ossia quello del *ne bis in idem*.

Si tratta del divieto di essere giudicati due volte in relazione ad un medesimo fatto materiale, il quale costituisce un diritto fondamentale del cittadino che appare collegato non soltanto alla primaria esigenza del giusto processo ma anche alle prerogative stesse dell'ordinamento e alla sua struttura, conferendo alla decisione resa – assolutoria o di condanna – per prima il valore di *res iudicata*, dotata di stabilità e definitività.

È un principio che «il giudice non può tralasciare di considerare e applicare, ancorché esso non trovi esplicito richiamo nella Costituzione»<sup>42</sup>.

Passando dal piano normativo astratto a quello delle applicazioni pratiche, con specifico riferimento alla materia penale tributaria, ci si avvede di come la giurisprudenza di legittimità abbia solo marginalmente esaminato la tematica della portata concreta del principio di specialità fra sanzione penale e tributaria. Ciò si deve, prioritariamente, alla circostanza per cui l'art. 649 c.p.p. – espressivo del principio del *ne bis in idem* in campo processuale penale – fa esplicito riferimento alle ipotesi formali di pregresso accertamento del reato da parte del giudice penale, in definitiva escludendo in radice la prospettiva che prende in considerazione

---

<sup>42</sup> Cass., pen., S.U., 28.9.2005, n. 34655.

la natura sostanzialmente penale di una sanzione tributaria per farne derivare l'impossibilità di un nuovo processo.

In particolare, anche in tempi recentissimi è stato ritenuto<sup>43</sup> che la pregressa irrogazione di una sanzione amministrativa a carico dell'imputato non determina l'improseguibilità dell'azione penale, sottolineando che la preclusione al secondo giudizio può riconoscersi soltanto in caso di pregressa sentenza penale – di condanna o di proscioglimento – o dal decreto penale divenuto irrevocabile. Ciò, in relazione all'incontestabile tenore letterale dell'art. 649, co. 1, c.p.p.

Al riguardo, tuttavia, la giurisprudenza è oggi chiamata con maggiore urgenza a fare i conti con l'orientamento maturato sul punto dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo, espresso in modo chiaro a partire dalla sentenza 8.6.1976, Engel e altri c. Paesi Bassi, resa dalla Grande Camera, a proposito dell'art. 6 CEDU.

Si è, difatti, sancito che al fine di stabilire la sussistenza di una «accusa in materia penale», occorre tener presente la ricorrenza, in via alternativa e non cumulativa, di uno dei seguenti tre criteri:

- a) la qualificazione giuridica della misura in causa nel diritto nazionale;
- b) la natura stessa di quest'ultima;
- c) la natura e il grado di severità della «sanzione».

---

<sup>43</sup> Cass., pen., 14.5.2014, n. 19915.

È dunque sufficiente, affinché si possa parlare di accusa in materia penale, che l'illecito in causa sia di natura penale rispetto alla CEDU, o abbia esposto l'interessato a una sanzione che, per natura e livello di gravità, rientri in linea generale nell'ambito della materia penale.

Tale concezione autonomistica della materia penale inaugurata dalla Corte europea di Strasburgo intende apertamente sganciare la nozione dalle tradizioni giuridiche dei Paesi contraenti, non ponendo comunque in discussione il potere discrezionale delle legislazioni nazionali di modulare le risposte sanzionatorie volta a volta richiamando il modulo penale, quello amministrativo o disciplinare.

Quel che però rileva ai fini della CEDU – e dell'art. 4 del Protocollo n. 7 – è una nozione “materiale” di materia penale, sostanzialistica, teleologica, agganciata ai criteri sopra ricordati.

Un aspetto di rilievo rimane poi quello relativo alla verifica della medesimezza della condotta o del fatto ai fini dell'operatività del divieto, risolto dalla Grande Camera della Corte nel senso che ai fini della qualificazione di una sanzione come penale non può rilevare in via esclusiva la classificazione giuridica fornita dall'ordinamento interno, dovendosi piuttosto ricorrere concentricamente ai già ricordati tre *Engel's criteria*.

I principi appena ricordati sono stati di recente ribaditi in un caso relativo ad una condotta di abuso di mercato punita con sanzioni amministrative e successivamente perseguita in ambito penale – Corte E.D.U., 4.3.2014, Grande Stevens c. Italia – in tale

occasione il giudice di Strasburgo ha ritenuto nulla la riserva apposta dall'Italia in sede di ratifica del Protocollo n. 7 annesso alla CEDU con la quale si era inteso limitare l'efficacia del Protocollo alle sole condotte criminose considerate dalla legge penale interna.

Gli approdi interpretativi anzidetti sono stati poi ribaditi da C.E.D.U., 20.5.2014, Nykänen c. Finlandia.

In tale caso la Corte ha accertato la violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 ad opera dell'autorità finlandese che, dopo avere irrogato in via definitiva ad un contribuente una sanzione tributaria pecuniaria di euro 1.700,00 per la percezione in nero di dividendi, aveva sottoposto il medesimo soggetto a procedimento penale per frode fiscale, condannandolo ad una pena detentiva di dieci mesi di reclusione.

Sulla base di tale orientamento, quindi, la qualificazione che di un certo divieto viene dato dall'ordinamento interno non può essere utilizzata per giustificare l'imposizione di una doppia sanzione, a fronte di un medesimo fatto materiale.

La giurisprudenza nazionale sembra essersi di recente conciliata con tale principio, sebbene non sempre le conclusioni cui è giunta siano state pienamente rispettose del dettato della Corte di Strasburgo.

La Corte di Cassazione, pur non dirimendo nel dettaglio la questione sottoposta alla sua attenzione, in ragione della impossibilità di valutare nel merito la medesimezza del fatto contestato all'imputato sul piano sia penale che amministrativo,



ha ricostruito ed ampiamente riconosciuto la fondatezza dell'orientamento europeo in tema di *bis in idem*.

In particolare, la Corte ha affermato: “deve, infatti, essere ricordato quanto affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte, secondo cui il reato di omesso versamento di ritenute certificate (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis), che si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore ad Euro cinquantamila delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale, non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 1, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni (Sez. U, n. 37425 del 28/03/2013 - dep. 12/09/2013, Favellato, Rv. 255759). Peraltro, questa Stessa Corte, anche se in data antecedente alla sentenza Grande Stevens c. Italia, si era pronunciata nel senso di ritenere che l'azione penale non è preclusa ai sensi dell'art. 649 c.p.p., in seguito alla irrogazione definitiva di una sanzione amministrativa per il medesimo fatto per il quale si procede (Sez. 1, n. 19915 del 17/12/2013 - dep. 14/05/2014, P.C. in proc. Gabetti e altro, Rv. 260686). Orbene, ritiene il Collegio che proprio la mancanza di qualsiasi prova della definitività dell'irrogazione della sanzione amministrativa preclude la possibilità di valutazione dell'invocata richiesta di applicazione del principio del *ne bis in*

idem "convenzionale", pur dovendosi riconoscere che, in *subiecta materia*, il tema sia indubbiamente rilevante, emergendo invero non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa Eurounitaria (v. da ultimo, anche Corte E.D.U., Quarta Sezione, sentenza 10 febbraio 2015, Kiiveri c. Finlandia), che l'illecito amministrativo di cui al citato art. 13 e quello penale possano avere ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto, rendendo ingiustificata la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia. È ormai noto che la Corte E.D.U. ha pronunciato condanne per la violazione del ne bis in idem in relazione al doppio binario penale e amministrativo previsto in materia tributaria. Si tratta di un orientamento ormai consolidato della Corte EDU v. Nikanen c. Finlandia; Lucky Dev c. Svezia; v. anche Hakkà c. Finlandia, Glantz c. Finlandia, Pirttimaki c. Finlandia. E ciò non tanto in relazione alla nozione di *matière penale*, i cui criteri di identificazione sono i medesimi da quasi quarant'anni, ma in riferimento al concetto di medesimo fatto. A partire dal revirement giurisprudenziale del 2009, con la sentenza Zolotukhin c. Russia, la Corte, per valutare se le due sanzioni di natura penale avessero ad oggetto il medesimo fatto, ha abbandonato ogni riferimento alla fattispecie incriminatrice. Non è il tipo legale a guidare il giudizio sul principio del ne bis in idem di cui all'art. 4 prot. n. 7 della Convenzione, bensì l'identità materiale e naturalistica del fatto. Poco importa, dunque, che le fattispecie (penal-amministrativa e penale) si differenzino sul piano della tipicità. Ciò che conta, per ritenere

violato il divieto, è che l'effetto si risolve nella doppia punizione del medesimo fatto concreto»<sup>44</sup>.

Ancor più esplicitamente, è stato dato rilievo al principio di *ne bis in idem* tra sanzione penale e tributaria dalla recentissima giurisprudenza di merito.

In particolare, il Giudice di Terni si è pronunciato in un caso di asserita doppia contestazione (penale e tributaria) richiamandosi esclusivamente alla giurisprudenza CEDU (applicata direttamente, senza alcun tipo di 'diaframma' interno al nostro ordinamento) e al disposto normativo dell'art. 19 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, concludendo con sentenza di non doversi procedere nei confronti dell'imputato.

Rispetto al richiamato art. 19 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il Giudice ha rilevato che «l'art. 19, co.1 D.Lgs. n. 74/2000 stabilisce che, se un determinato fatto è idoneo a configurare la violazione di due disposizioni che prevedono una sanzione amministrativa ed una penale, deve essere applicata quella che presenta caratteri di specialità rispetto all'altra. Questa norma è stata svuotata di contenuto nell'applicazione concreta (anzi sostanzialmente disapplicata e non considerata). Si rinviene in tale norma la stessa ratio del *ne bis in idem*, volendo essa scongiurare che lo stesso soggetto possa essere sanzionato due volte per lo stesso fatto»<sup>45</sup>.

A sostegno delle proprie conclusioni, il Tribunale ha, inoltre, argomentato che «non può negarsi un'efficacia diretta delle

---

<sup>44</sup> Cass. Pen., sez. III, n. 19334 del 2015.

<sup>45</sup> Tribunale di Terni, 12 giugno 2015

decisioni CEDU, pena sanzioni allo Stato inadempiente. Il giudice italiano è quindi anche e soprattutto Giudice europeo, deve essere il primo ad applicare e tener conto delle decisioni CEDU. Certamente come interpretazione conforme, come insegna già la Corte Costituzionale, ma anche in via diretta se fosse necessario. [...] Per tale ragione, e considerata la diretta vigenza dei principi espressi dalla Corte E.D.U. nel nostro ordinamento, si ritiene di non doversi procedere nei confronti dell'imputato».

In conclusione, sotto il profilo del rispetto del principio di *ne bis in idem* nel rapporto tra processo penale e processo amministrativo-tributario si registra nel diritto vivente una sempre maggiore attenzione a quelli che sono i principi dettati in materia dalla Corte Europea, sebbene ancora non si sia assistito all'effettivo superamento degli orientamenti interni volti a salvaguardare la doppia punizione del fatto rilevante, sul piano sia penale che amministrativo, sulla scorta dell'argomento della progressività dell'offesa ovvero della natura non penale della sanzione amministrativa.

## CONCLUSIONI

L'analisi in questa sede condotta consente di trarre alcune conclusioni sulla natura del nostro sistema penale tributario, nonché sul suo attuale assetto, legato non solo alle previsioni normative, ma anche all'applicazione che di esse viene fatta ad opera della giurisprudenza, territoriale e di legittimità.

Un primo dato ricavabile da quanto rappresentato è certamente quello per cui il diritto tributario e le sanzioni penali ad essa connesse, nonostante le dichiarazioni di intenti del Legislatore tempo per tempo interessato dalle riforme del sistema, hanno passato cicliche fasi di inasprimento legate ai corsi storici ed alle contingenze economiche del Paese.

Se è vero, infatti, che si è passati da un'impostazione espressamente "pan-repressiva" ad un'altra che si proponeva di rispettare maggiormente il principio di offensività, ricorrendo alla sanzione penale solo come ultima istanza, è altresì vero che anche la riforma del 2000 è stata nel corso del tempo più volte rimaneggiata per far fronte alle esigenze di recupero delle imposte ed alla necessità di repressione del fenomeno evasivo.

Si pensi, sotto questo profilo, all'introduzione dei delitti di cui agli artt. 10-bis e seguenti in tema di omesso versamento, in relazione ai quali si assiste nuovamente ad una anticipazione della soglia di punibilità, del tutto scollegata dall'evento di danno a carico dell'Erario.

Lungo lo stesso binario può collocarsi la prassi giurisprudenziale che, anche ricorrendo ad una indebita estensione dell'area del penalmente rilevante, ha voluto applicare la sanzione più grave a condotte non espressamente contemplate dalla lettera delle fattispecie incriminatrici penali-tributarie.

In tale indirizzo sembra potersi leggere la volontà di costruire un ulteriore baluardo a tutela della ragion di Stato, anche in spregio delle libertà di impresa e del principio di pianificazione fiscale, pur riconosciuti tanto a livello nazionale che sovranazionale.

V'è una circostanza in merito che, a parere di scrive, pare rivelare tale intento.

Da una disamina delle pronunce di legittimità e di merito che hanno dato vita a tale impostazione in materia, ad esempio, di elusione fiscale ovvero di responsabilità dell'*extraneus*, emerge come rispetto ai cosiddetti grandi contribuenti (aziende, anche straniere, astrattamente responsabili di una consistente evasione ai danni dello Stato) si sia manifestata, soprattutto in sede di esame del caso da parte dei giudici di legittimità, ben poca indulgenza e si sia privilegiata l'interpretazione normativa che meglio si prestava al riconoscimento della pretesa erariale.

I giudici territoriali, invece, forti anche della maggiore vicinanza alla realtà economica di riferimento ed alle ragioni che, nel merito, potevano aver portato il contribuente a non adempiere alle obbligazioni fiscali, si sono mostrati, in alcuni casi, più comprensivi rispetto alle contingenze del caso concreto, con la

conseguenza di produrre pronunce maggiormente adesive ai principi generali vigenti in materia penale tributaria.

Ad ogni modo, non è forse un caso che la maggiore apertura dei Tribunali si sia manifestata in relazione al contribuente singolo, ovvero titolare di un'impresa di dimensioni contenute, mentre rispetto a realtà aziendali più complesse e strutturate si sia avuta più difficoltà ad accogliere le argomentazioni difensive di volta in volta proposte.

Ciò alimenta un duplice paradosso.

Quanto più un'impresa si presenta strutturata e complessa, tanto più potrebbe – in astratto – essere verosimile che i vertici aziendali, formalmente obbligati al versamento dell'imposta, possono essere all'oscuro delle operazioni e/o dei processi produttivi le cui voci compongono i documenti contabili, da cui si origina il debito fiscale.

Sarebbe, dunque, in ipotesi più facile riscontrare l'assenza del dolo di evasione a carico del legale rappresentante di un'azienda strutturata, piuttosto che di un'impresa non costituita in forma societaria.

Inoltre, è innegabile che in una realtà complessa come quella dell'impresa organizzata in forma societaria, anche articolata in gruppi e sempre più a carattere multinazionale, il sistema di tassazione riveste una posizione tutt'altro che marginale nell'ambito dei valori che informano le scelte dell'imprenditore.

Ad esempio, il coordinamento tra il sistema di tassazione delle società e quello dei soci, le inevitabili correlazioni tra soggetti, attività e periodi d'imposta diversi determinano la nascita di una pluralità di regimi fiscali tra loro intrecciati e collegati, tra i quali il contribuente deve poter scegliere il modo fiscalmente meno oneroso per realizzare il proprio *business*.

La pianificazione fiscale, quindi, riveste in molti casi un interesse significativo per l'imprenditore, ed è connaturata alla stessa attività economica esercitata; pertanto, non è necessariamente indicativa - come sembrano aver in alcuni casi presunto i giudici di legittimità - di una volontà evasiva.

A non voler considerare tali circostanze, si finirebbe con l'estendere l'area del penalmente rilevante a quegli ambiti in cui sia fisiologicamente più facile uno scollamento tra la titolarità dell'obbligazione tributaria e la consapevolezza circa i dati contabili esposti in bilancio.

Si finirebbe, inoltre, col guardare con maggiore severità quelle realtà economiche in cui, sì, il fenomeno evasivo presenta carattere di maggiore significatività, ma rispetto alle quali dovrebbe sussistere maggiore interesse dello Stato a che siano coltivate.

Con ciò non si intende certamente sostenere che il fenomeno evasivo non meriti di essere represso laddove lo Stato abbia convenienza a favorire sul territorio nazionale l'insediamento di aziende che siano produttive di reddito.



Ove, però, una condotta non sia espressamente vietata – come appunto nel caso del fenomeno elusivo – l'estensione dell'area del penalmente rilevante in nome della repressione di un fenomeno astrattamente evasivo ben potrebbe collidere, oltre che con i principi fondamentali del sistema, anche con gli interessi effettivi del Paese.

Al riguardo, sembra che anche il Legislatore abbia mutato opinione, tracciando una netta linea di separazione con il menzionato orientamento giurisprudenziale, attraverso l'introduzione dell'art. 10-bis all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente.

Occorrerà verificare, nella vigenza del nuovo principio di irrilevanza penale della condotta elusiva (che lascia, però, spazio alla punibilità delle condotte altrimenti riconducibili alle fattispecie incriminatrici contemplate dal sistema), come si moduleranno gli interventi della giurisprudenza per comprendere se, ancora una volta, verrà considerato prevalente il diritto dello Stato alla riscossione del tributo ovvero il diritto del contribuente alla scelta del regime fiscale allo stesso più favorevole.

## BIBLIOGRAFIA

ADONINNO A., *Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione*, in *Riv. dir. trib.*, 2001;

ALAGNA R., *La legge tributaria penale nel tempo, tra eccezioni legislative e forzature interpretative*, su [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it);

ALDROVANDI P., *Responsabilità concorsuale del professionista nei reati societari*, in *Dir. Prat. Società*, 2004, fasc. 5;

ALLORIO E., *La portata dell'art. 23 della Costituzione e l'incostituzionalità della legge sui tributi turistici*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, II.;

ANTOLISEI F., *Concorso formale di reati e conflitto apparente di norme*, in *Giust. Pen.*, 1942, II.;

ANTONINI L., *Art. 23*, in *Comm. Cost. Bifulco-Celotto-Olivetti*, Torino, 2006;

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996;

ASTROLOGO, *Le causa di non punibilità. Un percorso tra nuovi orientamenti interpretativi e perenni incertezze dogmatiche*, Bologna, 2009;

- BARBONE, *L'effettività delle componenti positive nel reato di dichiarazione infedele*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000;
- BARTHOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957;
- BASILEVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Digesto/comm.*, Torino, 1998, XV;
- BATISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999;
- BEGHIN M., *Elusione e Abuso del diritto* [dir. Trib], in *Enciclopedia Treccani*, 2014;
- BEGHIN M., *La scissione parziale non proporzionale e l'elusione condizionata*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 386 ss.;
- BELFIORE, *Contributo alla teoria dell'errore in diritto penale*, Torino, 1997;
- BELLACOSA M., *Obblighi di fedeltà dell'amministratore di società e sanzioni penali*, Milano, 2006;
- BELLACOSA M., *Reati di infedeltà nella gestione d'impresa e responsabilità dell'ente societario*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, n. 3/2006, p. 33;
- BELLACOSA M., *Commento agli artt. 2621-2642 (Disposizioni penali in materia di società e di consorzi)*, in AA.VV., *Codice civile commentato con dottrina e giurisprudenza*, a cura di P. Rescigno, Milano, 2008;
- BELLAVISTA, *Il problema della colpevolezza*, Palermo, 1942;

- BERGONZINI E., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, I e II, Napoli, 2011;
- BERLIRI A., *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi per A.D. Giannini*, Milano, 1961;
- BERLIRI, L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1975;
- BERSANI, G., *sub art. 7*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, Milano, 1999;
- BERSANI, G. *Il nuovo diritto penale tributario tra principi riformatori e vecchi problemi*, in *Il fisco*, 1998;
- BERSANI, *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele*, in *Il Fisco*, 2001;
- BETTIOL, R., *La riforma del diritto penale tributario: vecchia e nuova legge 516*, Padova, 1993;
- BETTIOL, *Colpevolezza giuridica e colpevolezza morale*, in *Riv. It. Dir. e proc. Pen.*, 1980;
- BORIA, P., *Capacità contributiva*, in *Commentario alla Costituzione Bifulco-Celotto-Olivetti*, *sub art. 53*, Torino, 2006;
- BORSARI, R., *Profili penali dell'elusione fiscale*, i AA.VV., *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013;
- BRICOLA F.- SGUBBI F., *Istituzioni di diritto penale*, Bologna, 1994, 208;
- BRICOLA F., *Teoria generale del reato*, in *Noviss. Dig. It.*, Vol. XIX, Torino; 1973;

BRICOLA F., *Fatto del non imputabile e pericolosità*, Milano, 1961.

CADOPPI-VENEZIANI, *Elementi di diritto penale, parte generale*, Padova, 2012;

CAPACCIOLI E., *Principi in tema di sanzioni amministrative: considerazioni introduttive*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979, 147;

CAPOLUPO, *Indebita compensazione*, in *Il Fisco*, I, 2006;

CAPOLUPO, *La rilevanza delle valutazioni ai fini penali*, in *Fisco*, 2001, 317;

CARACCIOLI I., *(Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Il Sole 24Ore*, 1° aprile 2000;

CARACCIOLI I., *Legalità e irretroattività in tema di leggi tributarie ed i principio costituzionale di eguaglianza*, in *Foro It.*, 1975;

CARACCIOLI I., *Sul problema della responsabilità degli amministratori di fatto nei reati tributari*, *Riv. Dir., trib.*, fasc. 7 e 8, 2013;

CARACCIOLI I., *Sull'inesistenza di reato di fronte alla contestazione del transfer pricing nei rapporti internazionali e dei prezzi di vendita in operazioni infragruppo*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 11/2008;

CARACCIOLI I.-FALSITTA G., *Il principio di non cumulabilità tra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col D.lgs. 74/00*, in *Fisco*, 2000, 9747;

CARACCIOLI I., *Gli elementi negativi fittizi nel reato di infedele dichiarazione*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000;

CARACCIOLI I., *Dalle contravvenzioni "prodromiche" ai delitti in "dichiarazione"*, in *Il fisco*, 1998, 109;

CARACCIOLI I., *La responsabilità di amministratori sindaci e direttori generali di società di capitali per reati tributari. Profili sostanziali*, in *Fisco*, 1990;

CARACCIOLI I., *Il dolo nei delitti in materia di dichiarazione*, 2001;

CARBONE C.-TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, 83,

CARBONE, *Tutela dell'affidamento e della buona fede*, in CARBONE E SCREPANTI, *Statuto dei diritti del contribuente*, Roma, 2000;

CAROTENUTO, *L'imposta evasa: una svolta nel sistema penale tributario*, 2003;

CARTONI, *L'errore interpretativo nel nuovo diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 2000;

CARTONI, *Natura giuridica della soglia di punibilità e sue conseguenze pratiche*, 2002;

CERQUA, *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità nei delitti in materia di dichiarazione*, 2001;

CIANCI A., PERINI A., SANTORIELLO C., *La disciplina penale dell'economia*, Torino, 2008;

CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone– C. Berliri, Napoli, 2006;

CONTI L., *Brevi considerazioni sul riordino del diritto "penale" tributario*, in *Dir. pen. processo*, 1998;

CORDEIRO GUERRA, R., *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, I;

CORSO P., *Il nuovo sistema sanzionatorio penale nel disegno di legge delega*, in *Corr. trib.*, 1998;

COSEDDU A., *Punti fermi e aspetti problematici nella successione delle leggi penali finanziarie nel tempo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980;

D'AMELIO, M., *L'autonomia dei diritti, in particolare del diritto finanziario, nell'unità del diritto*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, I;

D'AVIRRO A., *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in NANNUCCI U. - D'AVIRRO A. (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario* (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), 2000;

D'AVIRRO A.-NANNUCCI U., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984;

DE FRANCESCO G., *Lex specialis. Specialità ed interferenza nel concorso di norme penali*, Milano, 1980;

DE FRANCESCO G.A., *Dogmatica e politica criminale nei rapporti tra concorso di persone ed interventi normativi contro il crimine organizzato*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 1994;

DE FRANCESCO G.A., *Sulle scriminanti*, in *Studium Juris*, 2000;

DE MITA, E., *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987;

DE MITA, E., *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984 e 1993;

DE MITA, E., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 33;

DEAN G., *Il rapporto di mezzo a fine nel diritto penale*, Milano, 1967;

DELITALA G., *Concorso di norme e concorso di reati*, in *Riv. It. Dir. Pen.*, 1934;

DEMATTEIS F., *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933;

DI SIENA M., *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell'elusione fiscale*, in *Il Fisco*, 2003;

DI VIZIO F., *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, *Relazione per la Scuola Superiore della Magistratura*, *Struttura territoriale di Genova*, 9 ottobre 2015;

DOLCINI E., *Sanzione penale o sanzione amministrativa: problemi di scienza della legislazione* in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 1984;



- DOLCINI E., MARINUCCI G., *Costituzione e politica dei beni giuridici*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen*, 1994;
- DONELLI F., *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it);
- FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007;
- FALCONE, G. *Riflessioni sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 1998;
- FALSITTA, G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, S., Milano, 2008;
- FALSITTA, G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I;
- FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003;
- FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, 1991;
- FANTOZZI, A. *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I;
- FEDELE, A., *Art. 23 Cost.*, in *Comm. Cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978;
- FEDELE, A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007;

- FEDELE, A., *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994;
- FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto Penale, Parte Generale*, Bologna, 2010;
- FIOCCHIARO S., *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al D.lgs. 158 del 2015*, su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it);
- FIORELLA A., voce *Reato in Generale*, in *Enc. Dir.*, XXXVIII, Milano, 1987;
- FIORELLA, *Il trasferimento di funzioni nel diritto penale dell'impresa*, Firenze, 1985, 348;
- FIORELLA, voce *Responsabilità penale*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988;
- FLORA G., *La legge penale tributaria*, in *Dig. Disc. Pen.*, VII, Torino, 1993;
- FLORA G., voce *Errore*, *Dig. Disc. Pen.*, IV, Torino, 1990, 259;.
- FOIS S., *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Milano, 1963;
- FONTANA, *Il principio di specialità del D.lgs. 74/00*, in *Corr. Trib.*, 2000;
- FORNASARI G., *Dolo, errore sul fatto ed aberratio ictus*, in *AA.VV., Introduzione al sistema penale II*, Torino, 2001;

FORTUNA E., *Abuso del diritto: orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973*, in *Il Fisco*, 2009;

FROSALI, *L'errore nella teoria generale del diritto penale*, Roma, 1933,

G.L.SOANA, *I reati tributari*, 2009;

GAFFURI, F., *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007;

GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969;

GAFFURI F., *Lessico tributario nelle norme incriminatrici*, in *V.E. Falsità (a cura di), Diritto penale tributario, aspetti problematici*, Milano, 2001;

GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.*, 2/2001;

GALLO, F., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012;

GALLO, F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011;

GELARDI M., *Il dolo specifico*, Padova, 1996, p. 273;

GENY, F., *Le particularisme du droit fiscal*, in *Rev. trim. dr. civ.*, 1931;

GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 2013;

GIANNINI, A.D., *I Concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;

GIARDA A, LANZI A.; “*Diritto e procedura penale tributaria – Commento alla Legge 7 agosto 1982 n. 516*”, Padova, 1989;

GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961;

GIOVANNINI, A., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1131 ss.;

GIOVANNINI, A., *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2011, 609; LUPI, R., *Metodi induttivi e presunzioni nell’accertamento tributario*, Milano, 1988;

GRAZIANO G., *La riforma della L. n. 516/1982*, in *Rass. trib.*, 1998, I;

GRIPPA SALVETTI, M.A., *Riserva di legge e delegificazione nell’ordinamento tributario*, Milano, 1998;

IMPERATO L., *Commento all’art. 12*, in CARACCIOLI I, GIARDA A., LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001;

GULLO A., *La delega di funzioni in diritto penale: brevi note a margine di un problema irrisolto*, in *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1999;

GULLO A., *Il Reato proprio. Dai problemi «tradizionali» alle nuove dinamiche d’impresa*, Milano, 2005;

- GULLO A., *La delega di funzioni*, in *Diritto penale dell'impresa. Materiali per lo studio*, a cura di Alessandri Torino, 2007;
- IORIO A., *I nuovi reati tributari*, 2012, 120;
- LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001;
- LANZI A., *Lezioni di diritto penale tributario*, Parma, 1985;
- LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014;
- LO MONTE E., *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, Padova, 1996;
- LO MONTE E., *Prime osservazioni sul progetto di decreto legislativo (ai sensi della L. n. 205/1999) di riforma dei reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 2000;
- LO MONTE E., *Luci (poche) ed ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1999;
- LUPI R., *Diritto Penale Tributario, Parte Generale*, VIII, Milano, 2005;
- LUPI R., *Elusione e sanzioni penali*, in R. Lupi (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, 2000;
- MAFFEZZONI F., *Imposta*, in *Enc. dir.*, XX, Milano, 1970;
- MAGGIORE, *Prolegomeni al concetto di colpevolezza*, Palermo, 1950,

- MANES V., *Principi costituzionali in materia penale (diritto penale sostanziale)*, *Giurisprudenza sistematica*, reperibile on line;
- MANTOVANI F., “*Diritto Penale, parte generale*”, Padova, 2009;
- MANTOVANI F., *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Bologna, 1966;
- MANZINI V., *L’ultrattività delle leggi penali finanziarie*, in *Riv. Dir. Fin. Scien. Fin.*, 1940, I;
- MANZINI V., *Trattato di diritto penale*, Torino, vol. I, 1950;
- MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965;
- MARINUCCI-DOLCINI, *Corso di diritto penale, 1. Le norme penali: fonti e limiti di applicabilità. Il reato; nozione, struttura e sistematica*, Milano, 2001, 119;
- MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991;
- MARRA G., *Il declino della 516 Brevi cenni sul disegno di riforma*, in *Il fisco*, 1998;
- MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Parte speciale, Vol. XVII, Milano, 2010;
- MARTORANA A., *Diritto penale tributario e procedura penale tributaria*, Piacenza, 1960,

MASTROGIACOMO, *Il nuovo delitto di omesso versamento delle ritenute certificate*, in *Il Fisco I*, 2004;

MASTROGIACOMO, *Riflessione su alcuni aspetti della normativa penale tributaria*, in *Fisco*, 2000, 1426;

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, 3° ed., Torino, 2015, pp. 665;

MELIS G., *Gli effetti della definizione amministrativa nel processo penale*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2015, p. 303-336;

MELIS G., *La nozione di “dividendo” tra normativa tributaria ed evoluzione del diritto delle società*, in AA.VV., *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato*, Bari, 2014, I, p. 103-121;

MELIS G., *Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti sociali: recenti trends e prospettive*, in *Rassegna tributaria*, 2014, p. 1283-1302;

MELIS G., *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria* (con A. Persiani), in AA.VV. (a cura di F. Bilancia, C. Califano, L. del Federico e P. Puoti), *“Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana”*, collana di “Diritto tributario italiano ed europeo”, Torino, Giappichelli, 2014, p. 248-271;

MELIS G., *Globalizzazione, fisco, proprietà e diritti sociali: quali prospettive?*, in AA.VV. (a cura di G. Della Torre e C. Mirabelli), *Verità e metodo in giurisprudenza*, scritti in onore del cardinale Agostino Vallini, Roma, 2014, p. 397-416;

MELIS G., *Le interrelazioni tra residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi aperti e possibili soluzioni*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, p. 29-68;

MELIS G., *La tassazione delle società e degli enti non residenti: soggettività, residenza, localizzazione e determinazione del reddito*, in AA.VV. (a cura di F. Amatucci e F.M. D'Ippolito), *Sistema di garanzie e ordinamento tributario*, Satura Editrice, Napoli, 2008, p. 93-133;

MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires: giurisprudenza e normativa convenzionale (parte II)*, in *Corriere tributario*, 2008, n. 45, p. 3648-3654;

MELIS G., *L'elusione fiscale internazionale nelle legislazioni di Francia, Germania, Regno Unito e Paesi Bassi*, in AA.VV., *Alcune riflessioni sull'elusione fiscale internazionale*, Roma, 1996, p. 19-44;

MEOLI M., *Le pene accessorie nei reati tributari*, in *Il Fisco*, fasc. 10/2013, 1466;

MEZZETTI E., *Diritto penale, Casi e materiali*, Torino, 2015;

MORANA, D., *Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte. L'art. 23 come norma di chiusura*, Milano, 2007;

MORO A., *Unità e pluralità di reati*, Padova, 1954;



- MOSCHETTI F. ,*Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973;
- MOSCHETTI, F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988;
- MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009;
- MUSCO E.- ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Bologna, 2012;
- MUSCO E., *La riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Guardia fin.*, 1999, 2463;
- MUSCO E., voce *Reati Tributari*, in *Enc. Dir. Ann,ali*, I, Milano, 2007,
- MUSOTTO, *Colpevolezza, dolo e colpa*, Palermo, 1939;
- NANNUCCI U., D'AVIRRO A., *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984;
- NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000;
- NEPPI MODONA, voce *Reato impossibile*, i *Dig. Pen.*, XI, Torino, 1996;
- NUVOLONE P., *I principi generali del diritto penale tributario*, in *AA.VV., Le sanzioni in materia tributaria*, Milano, 1979;

NUVOLONE P., *La fissità della legge penale finanziaria*, in *Nuvolone P., Trent'anni di diritto e procedura penale*, II, Padova, 1969;

PADOVANI T., *La frode fiscale*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1992;

PADOVANI, *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, in *Riv. It. Dir. Proc.*, 1985;

PAGLIARO A., *La legge penale nel tempo*, voce, in *Enc. Dir.*, XXIII, 1973, 1073;

PAGLIARO A., voce *Concorso di norme*, in *Enc. Dir.*, VIII, Milano, 1961;

PALAZZO F., “*Offensività e ragionevolezza nel controllo di costituzionalità sul contenuto delle leggi penali*”, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 1998;

PALAZZO F., *Corso di diritto penale, parte generale*, Torino, 2008;

PALIERI C.E., *La sanzione amministrativa come moderno strumento di lotta alla criminalità economica*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Economia*, 1993;

PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto di imposta*, in AMATUCCI (diretto da) *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994;

PEDRAZZI, *Manuale di diritto penale dell'impresa. Parte generale e reati fallimentari*, Bologna, 2003, 91;

PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Diritto penale e processo*, n. 9/2000, 1262 ss.;

PERINI A., *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1999;

PERINI A., *I mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2002;

PERINI A., *Il consiglio tecnico come forma di compartecipazione dell'estraneo nei reati propri*, in *Riv. Trim. dir. pen. economia*, 2003;

PETROCELLI, *La colpevolezza*, Padova, 1955;

PEZZUTO G., *L'esclusione della punibilita` in caso di adeguamento al parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2001;

PICCIOLI S., *Profili penali dell'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011;

PICCOTTI L., *Il dolo specifico, un'indagine sugli elementi finalistici delle fattispecie penali*, Milano, 1993;

PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993;

PISANO R., *Cenni sui fondamenti costituzionali della disciplina penale tributaria e sulla rilevanza penalistica dell'elusione fiscale*, in *Riv. dir. imp.*, 2002;

PODO C., *Successione di leggi penali*, voce, in *Noviss. Dig. It.*, XVIII, Torino, 1971;

PROCIDA-BOSIZIO, *Nuovi reati in materia di dichiarazione e bene giuridico protetto*, 2002;

PROFITI, *Omesso versamento di ritenute certificate, la nuova disciplina del reato del sostituto di imposta ex art. 10-bis D.lgs. 74/00*, in *Rass. Trib.*, 2006;

RAMPONI L., *Transfer pricing e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Econom.*, 2009;

RANIERI, *Colpevolezza e personalità del reo*, Milano, 1933,

RASTELLO L., *Diritto tributario*, Padova, 1947.

RISPOLI-BUSATO, *Reati tributari – Percorsi giurisprudenziali*, 2007;

ROMANO B., *Il rapporto tra norme penali. Intertemporalità, spazialità, coesistenza*, Milano, 1996;

ROMANO M., *Materia economica e intervento penale (in ricordo di Armando Bartulli)*, in *Riv. Soc.*, 2010;

ROMANO M., *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*, *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I;

ROMANO M., *Commentario sistematico al codice penale*, I, Milano, 2004;

SALCUNI G., *Il “giro dei diritti”: fra frode fiscale, transfer pricing e tax saving*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Econom.*, 2013;

SALVINI L., *A margine della sentenza “Dolce & Gabbana”: la costituzione di parte civile dell'Amministrazione Finanziaria*

(relazione al Convegno *L'abuso del diritto tra "diritto" e "abuso"*, Macerata 29-30 giugno 2011, organizzato dalla Fondazione A. Uckmar per i "Venerdì di Diritto e pratica tributaria"), in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 5, Padova, 2012;

SALVINI L., *Diritto societario e diritto tributario: dieci anni dalle riforme*, in *Giurisprudenza Commerciale* n. 4, Milano, 2014;

SANTACROCE B., *Alcune riflessioni sul nuovo sistema penale tributario italiano*, in *Il fisco*, 1998;

SANTAMARIA, voce *Colpevolezza*, in *Enc, dir.*, VII, Milano, 1961;

SCAROINA E., *La responsabilità del gruppo di imprese ai sensi del d.lgs. 231 del 2001: problemi risolti e questioni aperte*, in *Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni*, 2013, p. 1-38;

SCAROINA E., *Societas delinquere potest. Il problema del gruppo di imprese*, Milano, 2006;

SCAROINA E., *Costi e benefici del dialogo tra Corti in materia penale*, in *Cassazione penale*, 2015, p. 2910-2943;

SCHIAFFO F., *Le situazioni quasi scriminanti nella sistematica teleologica del reato. Contributo ad uno studio sulla definizione di struttura e limiti delle cause di giustificazione*, Napoli, 1988;

SCHIAVOLIN, R., *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007;

SCREPANTI, *Le violazioni dipendenti da interpretazioni delle norme tributarie*, in MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*;

SEVERINO P., *Successione di leggi penali nel tempo*, in *Enc. Giur.*, XXX, Roma, 1993;

SEVERINO P., *In tema di rapporti tra il reato di omessa dichiarazione del possesso all'estero di attività patrimoniali, rappresentate da beni esterovestiti, ed il reato di esterovestizione*, in *Banche e Banchieri*, 1984, n. 11, p. 977 e ss;

SEVERINO P., *La cooperazione nel delitto colposo*, Milano, 1988;

SEVERINO P., *L'errore su norme tributarie*, in *Problemi di diritto penale tributario*, Milano, 1990, p. 205 e ss;

SEVERINO P., *L'errore su norme tributarie*, in "Diritto penale tributario", a cura di G: Fiandaca, E. Musco, Milano, 1997, p. 247 e ss;

SOANA, *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. Trib.*, 2008;

- SPAGNOLO G., *Gli elementi soggettivi nella struttura delle scriminanti*, Padova, 1980;
- STELLA, *La teoria del bene giuridico ed i c.d. fatti inoffensivi conformi al tipo*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 1973;
- STEVANATO, D., *Scissione proporzionale e «valorizzazione» del patrimonio immobiliare*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I,;
- STEVENATO D., *Valutazioni e bilancio, competenze e dintorni, una rilevanza penale da rimediare*, in LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano 2000;
- TERRACINA D., *Riflessi penali dell'evasione fiscale*, Roma, 2012;
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2011;
- TIPKE, K., *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 761;
- TONCI, *Le soglie di punibilità nel diritto penale tributario, la determinazione dell'imposta evasa*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I;
- TOSI, L., *Il requisito di effettività*, in Moschetti, F., a cura di, *La capacità contributiva*, Padova, 1993;
- TOSI, L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999;
- TRAPANI M., *L'art. 20 della legge 7 gennaio 1929 n. 4 e la cosiddetta ultrattività delle norme penali tributarie*, in *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 1984;

TRAVERSI A., *Osservazioni sul disegno di legge di riforma dei reati*, in *Il fisco*, 1998;

TREMONTI G., *La parabola della legge 516/82 da modello a problema*, in BETTIOL R. (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario, vecchia e nuova legge 516/82*, Padova, 1993;

TROYER L. – INGRASSIA A., *Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato: ovvero dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale, nota a Trib. Catania n. 2741/2009*, in *Riv. dott. comm.*, 2010;

TROYER L., *La rilevanza penale dell'elusione*, in *Le Società*, 6, 2012;

VANONI, E., *Elementi di diritto tributario*, Padova, 1940;

VANZ, G., *Distribuzione di riserve di utili anteriori all'acquisizione della partecipazione. Svalutazione della partecipazione ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II;

VASSALLI, *Considerazioni sul principio di offensività*, in *Scritti in memoria di U. Pioletti*, 1982;

VASSALLI, voce *Colpevolezza*, in *Enc. Giur.*, VI, Roma, 1988;

VENAFRO, *Scusanti*, Torino, 2002;

VENEZIANI *Motivi e colpevolezza*, Torino, 2000;

VENEZIANI, *Commento all'art. 3 in AA.VV. Diritto e procedura penale tributaria*, 2001;



VIGLIONE, *La delega al professionista non basta ad escludere il reato di omessa dichiarazione del contribuente*, in *Le Società* 8-9/2014;

VIZZARDI M., *La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato*, su [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it);

ZOPPINI G., *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002.