

Dipartimento
di Giurisprudenza

Cattedra di Diritto penale dell'economia

Il delitto di omessa dichiarazione

Prof. Antonio Gullo

RELATORE

Prof. Maurizio Bellacosa

CORRELATORE

Paola Caputo Matr. 131963

CANDIDATA

Anno Accademico 2019/2020

INDICE

INTRODUZIONE	6
--------------------	---

CAPITOLO I

CENNI STORICI SULLA TUTELA PENALE DELLA PRETESA TRIBUTARIA

1. Le origini.....	9
2. La nascita del diritto penale tributario.	10
2.1. Dalle riforme degli anni settanta alla stagione delle “manette agli evasori”.	17
3. La riforma del diritto penale tributario del 2000.	21
3.1. Le definizioni.....	23
3.2 L’apparato sanzionatorio.	30
3.3 Le circostanze attenuanti.	36
3.3.1. L’attenuante di cui all’art. 13.....	40
3.3.2. La circostanza di cui all’art. 14.....	48
4. L’attuale struttura normativa della omessa dichiarazione dei redditi.	50

CAPITOLO II

L’OMESSA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

1. La norma.	57
2. I soggetti penalmente responsabili.....	59
2.1. I soggetti attivi nel caso di organizzazione occulta e di esterovestizione....	63
2.2. I soggetti attivi nel caso del prestanome.	69
2.3. Soggettività attiva nelle società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice e s.r.l. e società di capitale in regime di trasparenza.....	77
3. Il contenuto offensivo.	79
3.1. L’incremento delle sanzioni e l’abbassamento delle soglie di punibilità. ...	80
4. La condotta.	83

5. L'elemento soggettivo.	85
6. La colpevolezza nel sistema delle fonti normative.	88
6.1. Il principio di colpevolezza.	89
7. La condotta elusiva.	92
8. L'elemento oggettivo: le soglie di punibilità.	94
8.1. L'onere della prova a carico del contribuente dei costi detraibili.	98
9. La riportabilità delle perdite in caso di omessa dichiarazione.	100
10. Accertamento induttivo e onere della prova.	102
10.1. Isa, in caso di omessa dichiarazione si rischia l'accertamento induttivo.	103
11. Imposta evasa e imposta dovuta, dal tributario al penale.	105
12. Il tentativo.	107
13. Il diritto intertemporale.	108
14. La prescrizione.	111
11. L'omessa dichiarazione e l'accertamento lungo.	112
15. L'allungamento dei termini di decadenza del potere di accertamento e riscossione.	113
16. La competenza.	114
16.1. La preminenza della sede effettiva per le società.	118

CAPITOLO III

PROFILI PROCESSUALI

1. Il ravvedimento operoso e il patteggiamento.	120
1.1 La comunicazione all'Autorità Giudiziaria.	126
2. L'omessa dichiarazione di redditi "illeciti".	127
3. Il modello incompleto e l'omessa dichiarazione.	128
4. Le misure patrimoniali in materia di reati fiscali.	130
4.1. Il sequestro e la confisca per i reati "offensivi".	132
4.2. I profili processuali della confisca e del sequestro.	135

4.2.1. Il versamento delle somme.....	142
4.3. Il sequestro preventivo.....	143
4.3.1. Le conseguenze del sequestro preventivo strumentale alla confisca. .	144
4.4. I presupposti e la natura giuridica della confisca allargata.	144
4.5. Gli oneri dimostrativi a carico del trasgressore.	145
4.6. Le scelte processuali e il diverso livello probatorio.	147
4.7. Oggetto di confisca e di sequestro e rapporti tra l'indagato e l'ente rappresentato.	151
5. <i>Ne bis in idem</i> e reati tributari.....	157
CONCLUSIONI	163
BIBLIOGRAFIA	166

INTRODUZIONE

L'assolvimento dell'obbligo costituzionale di contribuire alla spesa pubblica, posto in capo a tutti i cittadini in ragione della loro capacità contributiva, incontra una serie di defezioni, tra cui quella di omissione della presentazione della dichiarazione dei redditi, per le quali il diritto penale tributario prevede l'assoggettamento ad un apparato sanzionatorio in funzione del contenuto offensivo della condotta del soggetto responsabile.

Questo elaborato si è proposto l'obiettivo di individuare i caratteri distintivi del delitto di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, quale reato omissivo proprio, in quanto legato ad una particolare qualifica dell'agente, che reprime l'inadempimento al principale dei doveri connessi alla soggettività fiscale del contribuente. Esso vuole porre in evidenza come tale reato non coincida con l'illecito tributario, essendo per la sua configurazione richiesto il superamento di determinate soglie di punibilità ed il dolo specifico.

A tal fine, il presente lavoro si articola in tre capitoli, il primo dei quali muove dall'analisi delle origini della tutela penale della pretesa tributaria, in passato finalizzata a tutelare sia le ricchezze dell'imperatore che quelle dello Stato, con la distinzione tra "*fiscus* o tesoro dell'imperatore" ed "*aerarium* o tesoro pubblico". Si evince così, la storica esigenza, a partire dal X secolo, che i mezzi di sostentamento necessari al sovrano e alla propria corte, nonché le risorse per il finanziamento delle funzioni primarie della difesa, della giustizia e dell'assistenza fossero ricercati attraverso un sistema di imposizione diffusa già noto alle strutture imperiali romane fondato sulla tassazione dei fuochi ovvero sia delle singole unità familiari e produttive, mediante un prelievo coattivo di ricchezza in denaro o in natura.

In nessuna epoca è però mancata la condotta finalizzata a sottrarsi al pagamento delle imposte e, conseguentemente, il ricorso alla forza coercitiva dello Stato per la sua repressione. Il diritto romano riconobbe, addirittura, uno *ius vitae ad necis* dello Stato verso il debitore o frodatore dell'imposta, sancendo così il diritto dello Stato di metterlo a morte o di venderlo all'estero senza alcun preliminare giudizio, unicamente in base a conforme determinazione dei consoli.

La sanzione detentiva ha fatto la sua apparizione, nel diritto penale tributario, solo nel 1958 e poi successivamente nel 1972 e 1973: si esamineranno quindi le riforme succedutesi a partire dagli anni Settanta nella c.d. “stagione delle manette agli evasori” fino alla riforma del 2000, non senza soffermarsi sulle più recenti novellazioni previste dal D.L. 124/2019, il c.d. “Decreto Fiscale”, collegato alla legge di bilancio con la quale sono state rimodulate, riducendole, le soglie di punibilità penale e aumentate le pene per gli evasori.

Nel secondo capitolo si analizzerà, più nel dettaglio, il contenuto normativo del delitto di omessa dichiarazione, individuando la classificazione dei soggetti penalmente responsabili e prendendo in esame anche i casi di organizzazione occulta, di esterovestizione, di prestanome, nonché la soggettività attiva nel caso degli enti collettivi, sia come società di persone che di capitali. Inoltre, si tratteranno i caratteri offensivi della condotta ai fini dell’individuazione della colpevolezza, rispetto agli elementi soggettivi e oggettivi del reato.

Con riferimento alle soglie di punibilità, al superamento delle quali si configura il reato, si tratteranno i casi dell’esistenza di perdite e di accertamento induttivo, evidenziando come la normativa tributaria ceda il passo all’accertamento eseguito dal giudice penale.

A corollario dello schema del reato, si evidenzierà come per esso non si configuri il tentativo e di come il diritto intertemporale abbia reso, in alcuni momenti storici, particolarmente gravoso il compito del giudice stante il principio di irretroattività delle leggi penali. Inoltre si fa cenno al fatto che la prescrizione del reato di omessa dichiarazione, pur essendo connessa ai termini di decadenza del potere di accertamento e riscossione da parte dell’Amministrazione Finanziaria, trova nell’istituto del c.d. “accertamento lungo” il raddoppio dei termini prescrizionali in caso di dichiarazione omessa.

Infine, il terzo e ultimo capitolo si focalizzerà sui profili processuali del delitto partendo dal ravvedimento operoso; si porrà in evidenza come quest’ultimo consente di regolarizzare la violazione commessa e la non applicabilità dell’aumento delle sanzioni in caso di recidiva, potendo altresì valere, a seconda dei casi anche come circostanza attenuante o come causa di non punibilità.

Con riferimento al patteggiamento è stato messo in luce che per tale reato la Suprema Corte ne consenta l'accesso, senza che si renda necessario l'integrale pagamento del debito rimarcando che, se il contribuente paga il dovuto entro l'apertura del dibattimento, non è più punibile perché sopraggiunta la causa di non punibilità.

Nello stesso capitolo poi, si esaminerà il caso della preminenza della sede effettiva per le società ai fini della competenza territoriale del giudice penale. Si sottolineerà che la comunicazione che l'Agenzia dell'Entrate fa all'Autorità Giudiziaria non è assimilabile ad una comunicazione di notizia di reato vera e propria, in quanto essa non è tenuta ad esprimere nessuna valutazione in ordine ad una possibile rilevanza penale delle operazioni di accertamento e verifica svolte.

Data l'introduzione della confisca allargata per il contrasto dei reati fiscali, il lavoro cercherà di cogliere i caratteri distintivi delle misure cautelari con riferimento alla confisca e al sequestro, facendo notare come nella confisca allargata, viene meno il nesso di pertinenzialità con il reato intendendosi aggredire l'intera ricchezza ingiustificata, mentre nella confisca ordinaria, anche per equivalente, si realizza la funzione ripristinatoria della situazione economica accresciuta dal *reo* con la commissione del fatto illecito. Con riferimento alla confisca allargata si analizzano gli oneri dimostrativi a carico dell'aggressore e gli oneri probatori posti a suo carico, nonché quelli dell'ente rappresentato.

Infine, trattando del *ne bis in idem* nei reati tributari, si metterà in risalto l'irrelevanza penale della dichiarazione fiscale consolidata.

CAPITOLO I

CENNI STORICI SULLA TUTELA PENALE DELLA PRETESA TRIBUTARIA

1. **Le origini.**

Ogni forma di Stato, in ogni sua manifestazione, quale che sia la sua legittimazione, teocratica o democratica e quali i suoi modelli di organizzazione, necessita prima di tutto di entrate tributarie. Il gettito erariale serve per il proprio sostentamento e per provvedere alle proprie funzioni, siano esse elementari come nelle organizzazioni statuali (la difesa dei confini, l'amministrazione della giustizia ed il *welfare state*) o estremamente complesse, come nel moderno stato sociale. In altri termini, ogni Stato ha bisogno di ricchezze per essere, affermarsi, difendersi, manifestarsi.

Al tempo di Augusto era ben chiara la distinzione tra le ricchezze dell'imperatore e quelle dello Stato, la ripartizione cioè, tra “*fiscus*, o tesoro dell'imperatore” ed “*aerarium*, o tesoro pubblico”¹, ma nel tempo tale classificazione si affievolì progressivamente attraverso il passaggio da un meccanismo di autosostentamento ad uno di finanziamento, attuato con un prelievo forzoso delle ricchezze prodotte dai consociati.

Lo sviluppo avutosi intorno al secolo X diede corpo ad una società più articolata che, pur caratterizzata dalla iniziale frammentazione della proprietà fondiaria, dismette la prospettiva autarchica in favore di quella di una economia di scambio. In tale nuova dimensione della forma di Stato, le ricchezze necessarie al sostentamento del sovrano e della propria corte e quelle per il finanziamento delle funzioni elementari della difesa, della giustizia e dell'assistenza, richiesero inevitabilmente l'attuazione di un sistema di imposizione diffusa, peraltro già noto alle strutture imperiali romane, fondato sulla tassazione dei fuochi, ovvero delle singole unità familiari e produttive, che comportava, a seconda dei casi, prelievo di ricchezza in natura o in denaro².

¹ STUMPO E., *Economia naturale ed economia monetaria: l'imposta*, in *Storia d'Italia*, Annali VI, Torino, 1983, p. 523.

² ROMANO R., TUCCI U., *Premessa*, in AA.VV., *Storie d'Italia*, Annali 6, Torino, 1983, p. 19.

L'ulteriore passaggio ad una fiscalità monetaria³ avviene con naturalezza: se, in epoche remote, caratterizzate da economie rurali, dapprima domestiche, quindi fondate sul baratto, il prelievo poteva avvenire in natura, assumendo lo stesso esattore l'onere di gestire i beni prelevati per le esigenze proprie e dei propri commessi o come merce di scambio, con l'avvento della c.d. "economia monetaria", la fonte di tali "mezzi di sostentamento" dello Stato diviene il prelievo di danaro, mediante lo strumento generalmente noto come imposta. Ciò accadde in epoche diverse e secondo il differente grado di "civiltà" dei vari sistemi politici, ed in modo diversificato rispetto alle stratificazioni di classe delle società⁴.

In definitiva, la leva fiscale rappresentò uno degli strumenti per conseguire lo sviluppo di quella che divenne la fiorente economia comunale⁵, fornendo i mezzi per sostenere un'attività amministrativa sempre più ampia e la lenta formazione di una burocrazia professionale, o il più tardo ed oneroso impiego di milizie mercenarie. Proprio tale ultimo aspetto può considerarsi uno dei motori principali dello sviluppo economico dell'Italia comunale.

La strada per la definitiva affermazione di una tassazione diffusa passò per la via del censimento dei contribuenti e dell'accatastamento dei terreni, dapprima nella prospettiva di una tassazione indifferenziata e quindi maggiormente sensibile alla redditività dei suoli.

Ne consegue che, sia pure per passaggi progressivi e non sempre mediante processi lineari, i moderni sistemi fiscali sono discendenti di un'esperienza che, nel nostro paese, conta oltre otto secoli di vita. Quella che modernamente chiamiamo fiscalità di massa è espressione dell'evolversi di quei modelli nella ricerca di temperamento efficace della doppia esigenza di uno Stato adeguato finanziariamente e della preservazione della ricchezza in capo a chi la produce.

2. La nascita del diritto penale tributario.

³ FEDELE E., voce *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, Milano, 2008, p. 447; SPAGNUOLO VIGORITA T., MERCOGLIANO F., voce *Tributi (storia) Diritto romano*, in *Enc. dir.*, Milano, 1992, p. 85.

⁴ STUMPO E., *Economia naturale ed economia monetaria*, cit., p. 523.

⁵ BERLIRI A., *Appunti sul fondamento ed il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in AA. VV., *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, p. 137.

«La nascita del diritto penale tributario viene convenzionalmente riferita all'entrata in vigore della legge 7 gennaio 1929, n. 4»⁶. In realtà, segni della necessità del ricorso alla pena per garantire da parte dei consociati l'adempimento al dovere di partecipare al soddisfacimento del pubblico fabbisogno, si riscontrano sin dagli anni immediatamente successivi all'unità nazionale ed è anzi lecito presumere che il ricorso alla forza coercitiva dello Stato non sia mancato in nessuna epoca. Infatti il diritto romano riconobbe addirittura uno *ius vitae ad necis* dello Stato verso il debitore o il frodatore dell'imposta: «il diritto di mettere il debitore a morte o di venderlo all'estero senza alcun precedente giudizio, unicamente in base a conforme determinazione dei consoli, cui era riservato tale potere, mentre ai censori si riconoscevano ampie facoltà di esecuzione sui beni degli evasori di imposte»⁷.

La sanzione detentiva, con tutto il carico delle sue implicazioni di varia natura ed in primo luogo con la sua carica di stigmatizzazione etico-sociale, ha fatto la sua apparizione, nel diritto penale tributario, timidamente solo nel 1958, e poi, più massicciamente nel 1972 e nel 1973.

Agli inizi del XX secolo quindi, «il concetto di reato fiscale non aveva ancora formato oggetto di una indagine speciale né nella dottrina, né nella legislazione, la quale nella vasta e complessa congerie di leggi finanziarie, è venuta stabilendo una serie di penalità con criteri e denominazioni non sempre armonizzabili fra loro e con i principi del diritto penale»⁸.

Il codice Zanardelli prevedeva, infatti, che «per legge penale si debba avere non soltanto il Codice penale [...] ma la disposizione di legge altresì che prevede un reato e commina una pena [...] sebbene faccia parte di un qualsiasi corpo di legge generale o speciale, avente qualsiasi altro precipuo ufficio che non sia il

⁶ MUSCO E., *Reati tributati*, in *Enc. Dir.*, Annali I, Milano, 2007, p. 1039; PERTILE A., *Storia del diritto italiano dalla caduta dell'impero romano alla codificazione*, V vol., *Storie del diritto penale*, Torino, 1982, *passim*; CALISSE C., *Storia del diritto penale italiano dal secolo VI al XIX*, Firenze, 1985, *passim*;

⁷ DEMATTEIS F., *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933, p. 9.

⁸ CARANO DONVITO G., *Trattato di diritto penale finanziario, Parte generale*, I, Roma, 1904, pp. 43,44; DE FRANCESCO G. M., *Sanzioni penali e sanzioni amministrative in materie di imposte dirette*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1929, p. 105; PAGANI P., *Lo istituto del decreto intendentizio nella sua natura e nella sua applicazione*, in *Scuola positiva*, 1929, p. 454;

magistero punitivo»⁹. Dovevano poi considerarsi pene esclusivamente quelle previste dagli artt. 11 e seguenti del codice del 1889.

Molte normative, anche precedenti al codice del 1889, prevedevano infatti strumenti punitivi ai quali non era espressamente attribuito un *nomen iuris* corrispondente ad una delle pene previste dal codice, suggerendo agli interpreti del tempo, in mancanza di precise indicazioni che consentissero di etichettare tali illeciti secondo la volontà del legislatore, la ricerca di criteri sostanziali di determinazione della natura delittuosa o contravvenzionale penale degli illeciti stessi.

Tali aspetti sono stati definitivamente superati con il nuovo sistema delle fonti concepito dal codice penale del 1930 e dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4, recante “Norme generali per la repressione della violazione delle leggi finanziarie” che ha introdotto alcuni importanti e innovativi principi, derogatori agli istituti di diritto penale sostanziale e processuale comune, tanto da costituire una sorta di legge quadro delle disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie relative ai tributi dello Stato¹⁰.

L’evoluzione normativa del sistema tributario dell’Italia postunitaria, pur nella sua relativa complessità, valse comunque a raggiungere il primo scopo perseguito da tali modelli ordinamentali, cioè quello di garantire le entrate necessarie a coprire le spese di uno Stato. Va sorprendentemente osservato che tale obbiettivo venne costruito non mostrando la forza, ma piuttosto contando sul consenso: la minaccia penale assunse in quel contesto storico un ruolo davvero minimo con pochissime incriminazioni, punite in modo singolarmente mite.

La legge 1444 del 1873 è il principale esempio di normativa sanzionatoria per il mancato rispetto di precetti. Essa prevedeva in sostanza pochi modelli di incriminazione: l’omessa denuncia e la denuncia infedele. Il fatto che il contribuente convocato in sede di accertamento non si presenti o che neghi «la visita dei luoghi e la esibizione dei titoli e, quanto alle società anonime o in accomandita

⁹ *Relazione ministeriale al nuovo codice penale italiano del 1889*, in *Il codice penale per il Regno d’Italia con gli articoli addizionali e commenti*, Firenze, 1890, p. 5.

¹⁰ CARANO DONVITO G., *Trattato di diritto penale finanziario*, cit., pp. 45 e ss; MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, p. 2.

per azioni, dei libri di amministrazione secondo l'obbligo della legge d'imposta» punito con una «pena [...] dalle lire 5 a 200» (art. 7).

La legislazione degli anni 1928-29 rappresenta il naturale epifenomeno della nuova politica fiscale fascista, condizionata da un lato dall'eccezionalità dei tempi e dalla gravità della crisi, dall'altro da un fabbisogno accresciuto dall'assunzione di nuovi compiti di politica assistenziale.

Il 9 dicembre 1928 veniva approvata la legge n. 2834, "Penalità in materia di imposte dirette". Nei suoi contenuti "politico criminali" la normativa risulta caratterizzata da un relativo inasprimento delle sanzioni, che vengono puntualmente distinte tra "penalità di carattere civile" e "multe ed ammende", spesso comminate cumulativamente alle c.d. "sopratasse".

Particolare rigore era poi preveduto in caso di recidiva infraquinquennale, cui conseguiva, da un lato, l'aumento della multa dall'altro la sostituzione delle ammende nella pena pecuniaria di diversa e più grave specie (art. 5).

Anche il quadro delle incriminazioni presenta segni di continuità e novità. Sotto il primo profilo si segnalano la contravvenzione di omessa denuncia dei redditi (art. 2), mentre era preveduta la sola sanzione della sopratassa per il fatto di dichiarazione infedele (art. 3). Sotto il secondo profilo il nuovo strumento normativo non reitera la scelta di incriminazione delle condotte di ostacolo all'accertamento, mentre introduce due fattispecie nuove. Destinata ad avere un grande futuro è l'ipotesi di delitto di cui all'art. 4, che potremmo definire come il prototipo della fattispecie di dichiarazione fraudolenta.

Nello stesso contesto dell'art. 4 si puniva poi, come contravvenzione, la «omessa dichiarazione dello stato di celibato» e la dichiarazione di «un'età diversa dalla vera, in quanto influente agli effetti dell'imposta».

L'art. 6 comma 3 puniva, come delitto, chiunque non esercitando una professione od altra attività lucrativa per la quale fosse necessaria autorizzazione o attività commerciale, risultasse «moroso per sei rate successive di imposte dirette»: un caso evidente di evasione alla riscossione. Era considerato del pari delitto ma punito con la pena detentiva la c.d. "morosità fraudolenta", ovverosia preordinata. Si trattava dell'unica ipotesi per la quale il legislatore ritenne necessario ricorrere alla minaccia della pena privativa della libertà personale.

La legge del 1929 entrerà in vigore soltanto il 1 luglio del 1931, ovvero contemporaneamente all'entrata in vigore del nuovo codice penale, rispetto al quale nacque in una prospettiva di complementarietà, nell'esigenza di introdurre, in funzione delle peculiarità della materia sanzionatoria tributaria, disposizioni speciali.

Con la riforma del 1929, concepita per regolare la sola materia delle violazioni inerenti tributi dovuti allo Stato centrale, il quadro delle fonti di regolamentazione della c.d. "parte generale del diritto penale tributario", risultò estremamente semplificata¹¹.

Il sistema risultava così ispirato ad una stretta riserva di legge, sancita sia dall'art. 1 del codice penale che dall'art. 2 della legge 4/1929 per il quale «costituisce delitto o contravvenzione la violazione di una norma contenuta nelle leggi finanziarie...».

Per le penalità previste da leggi entrate in vigore prima del 19 ottobre 1930, sanciva un criterio formale di qualificazione delle stesse come delitti o contravvenzioni anche nel caso in cui fosse comminata di una mera "pena pecuniaria".

Il sistema delle sanzioni previste per gli illeciti tributari risultò così costruito in chiave formale: i reati, i delitti e le contravvenzioni, erano puniti con le pene contemplate dal codice penale, e gli illeciti *extra* penali, erano puniti con "pene pecuniarie" (art. 3) con propri criteri di commisurazione (art. 4) e comportanti un'obbligazione avente carattere civile, e soprattasse di carattere risarcitorio.

Il legislatore del 1929 aveva così inteso evitare ogni possibile cumulo tra sanzione penale ed amministrativa, in funzione dell'alternatività tra i due diversi modelli punitivi evidenziata dal testo dell'art. 3 che concepiva la possibile comminatoria di una sanzione non penale solo nel caso in cui la violazione di una norma finanziaria non costituisse reato. Cosicché sono le leggi finanziarie che stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non

¹¹ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2009, p. 80; LAMPIS G., *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1932, p. 17.

costituisca reato, sorga per il trasgressore l'obbligazione al pagamento di una somma, a titolo di pena pecuniaria¹².

Il quadro normativo può così ritenersi chiaro, escludendo ogni intersezione e rendendo superflua l'affermazione generale della validità del principio di specialità tra illecito penale e tributario.

Un anno e mezzo dopo la entrata in vigore della legge del 1929, venne promulgato il r.d. 1608/1931, adottato in esecuzione della delega legislativa inclusa nell'art. 62 della l. 4/1929. La nuova normativa teneva ben fermo lo sguardo sui contenuti della legge del 1928 che fu ricompresa nel nuovo testo. Il "Testo delle disposizioni riguardanti le dichiarazioni dei redditi e le sanzioni in materia di imposte dirette" risultava diviso in due parti: la prima, "della dichiarazione dei redditi", conteneva disposizioni escludenti *extra* penali, la seconda, "delle sanzioni", il complesso delle norme sanzionatorie¹³. Poche e miti le norme penali: il sistema si riduceva a prevedere tre ipotesi contravvenzionali (tutte punite con la sola ammenda) e due delittuose.

Un'ulteriore importante riforma venne realizzata con il r.d.l. 9 gennaio 1940 n. 2, "Istituzione di un'imposta generale sull'entrata, convertito in l. 1940, la quale prevedeva che ogni «entrata in danaro o con mezzi di pagamento sostitutivi del danaro, conseguita da persone fisiche, da persone giuridiche e da enti di ogni specie, tanto nazionali che stranieri, in corrispondenza di cessione di beni o di prestazione di servizi effettuate nel regno è soggetta ad una imposta proporzionale nella misura e giusta le norme stabilite dal presente decreto». L'imposta gravava sul percettore con diritto di rivalsa «su chi esegue il versamento di compenso o corrispettivi».

Il sistema sanzionatorio relativo alla c.d. "imposta generale sull'entrata" (IGE), era contemplato dagli artt. 30 e ss. ed era caratterizzato da un generalizzato uso della sanzione *extra* penale e da poche ipotesi criminose.

Il primo testo normativo dell'Italia repubblicana che contempla la repressione penale di comportamenti contrari all'interesse statale alla regolarità del gettito tributario comparve dopo la fine della seconda guerra mondiale. Si tratta del d.lgs.

¹² PAGLIARO A., *La legge penale nel tempo*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1973, p. 1074; MALINVERNI A., *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962, p. 130.

¹³ LAMPIS G., *Le sanzioni in materia di imposte dirette*, Padova, 1934, pp. 112 e ss; MARONGIU G., *La politica fiscale della destra storica*, Torino, 1993, p. 129; CARNEVALE E., *Il reato contro l'erario*, Roma, 1906, p. 1453.

Capo provvisorio dello Stato 7 novembre 1947 n. 1559 (Disposizioni penali in materia fiscale) ancora in vigore.

La prima caratteristica che colpisce della riforma del 1947 è quella della severità espressa nelle scelte sanzionatorie, nettamente superiore a quella che aveva caratterizzato le normative che lo avevano preceduto. Considerando, ad esempio, l'art. 1 del decreto che punì con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque «con qualsiasi mezzo promuove ed organizza accordi od intese tra i contribuenti a fine di ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento di imposte dirette o indirette, ordinarie o straordinarie in esazione»; il comma 2 dello stesso articolo prevede poi la stessa pena per chiunque «pubblicamente o in riunioni da considerarsi pubbliche [...] istiga i contribuenti a ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento di imposte in esazione»¹⁴.

La normativa del 1947 rappresenta un esempio di legislazione emergenziale: la regolarità del gettito fiscale, in effetti, appariva di importanza vitale per un ordinamento che recava ancora troppo evidenti segni delle ferite della guerra e che aveva estremo bisogno di poter contare sulla partecipazione di tutti alla spesa pubblica. Dunque lo stesso contenuto di offesa trasfigurava: la mancata percezione delle tasse e delle imposte finisce per essere vista come una condotta aggressiva dell'ordinamento repubblicano e democratico che ci si sforzava di costruire¹⁵.

Sebbene negli anni successivi alla costituzione della Repubblica non siano mancati interventi normativi in materia penale tributaria, vale la pena di menzionare il “Testo unico delle leggi sulle imposte dirette” approvato con d.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645. Si tratta di uno strumento normativo caratterizzato da maggiore consapevolezza, con il quale si introduce una normativa assai più dettagliata e minuziosa in funzione della diversità di categoria del reddito.

Di nuovo il sistema si segnalava per la preferenza accordata ad una qualificazione contravvenzionale dei nuovi illeciti. L'art. 243¹⁶, rubricato “Omessa o tardiva dichiarazione”, prevedeva in linea di principio la sola ammenda per la

¹⁴ GROSSO C.F., *L'intervento penale in materia fiscale*, in *Democrazia e Diritto*, 1977, p. 695.

¹⁵ VINCIGUERRA S., voce *Reato tributario*, in *Nss. Dig. it. Appendice VII*, Torino, 1967, p. 1006; ID., voce *Tributi (reati in materia di)*, in *Nss. Dig. it. Appendice VII*, Torino, 1987, p. 892.

¹⁶ BENZI G., *Ancora sul reato di omessa denuncia dei cespiti soggetti ad imposta straordinaria progressiva sul patrimonio*, in *Giust. pen.*, 1959, II, p. 538; ID., *Sull'elemento materiale del reato di evasione all'imposta di consumo*, in *Giust. pen.*, 1960, II, p. 117.

contravvenzione di «omessa presentazione della dichiarazione prescritta dall'art. 17». Era invece comminata (comma 4) la pena dell'arresto sino a sei mesi se l'ammontare dei redditi definitivamente accertati superava un determinato *quantum*. L'ipotesi di dichiarazione incompleta (ovvero di dichiarazione che non comprendesse tutti i redditi ed i patrimoni posseduti dal soggetto), punita anch'essa con la sola pena dell'ammenda, era preveduta dall'art. 244, mentre la dichiarazione infedele (cioè l'indicazione nella dichiarazione di tutti i redditi posseduti pur sottostimanti in misura eccedente un quarto) era di regola trattata come mero illecito *extra penale*¹⁷.

Anche la normativa del 1958 si caratterizzò per una complessiva mitezza: le scelte sanzionatorie operate dal legislatore sembrerebbero ispirate ad una sorta di ritrosia nell'uso della sanzione penale, che appare in contrasto con il complesso dei valori aggrediti da simili condotte (il patrimonio, la regolarità del gettito fiscale e la sua equa distribuzione¹⁸). Tale normativa penale, sembra lecito affermare, servì da freno alla possibile utilizzazione, nella repressione del fenomeno dell'evasione fiscale, dei più severi strumenti repressivi a carattere generale noti al codice penale.

Talché può ritenersi che il diverso trattamento riservato non può che essere posto in connessione con le difficoltà del diritto penale tributario, come se lo stesso dovesse scontare *ab origine* l'elevato grado di disaffezione di tutti i consociati, come contribuenti, nei confronti dell'obbligazione tributaria e, quindi, della sostanziale indulgenza, inconfessata ed inconfessabile, nei confronti di chi si sia ribellato alla gabella¹⁹.

2.1. Dalle riforme degli anni settanta alla stagione delle “manette agli evasori”.

Nei primi anni settanta, la normativa tributaria - e, conseguentemente, quella penale tributaria -, subì un processo di radicale riforma. L'art. 1 della l. 9 ottobre 1971 n. 825 (“Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma

¹⁷ MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in GROSSO C.F., PADOVANI T., PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale*, vol. XVII, Milano, 2010, p. 4.

¹⁸ DELOGU T., *L'oggetto giuridico dei reati fiscali*, in AA. VV., *Studi F. Antolisei*, I, Milano, 1965, p. 419.

¹⁹ MALINVERNI A., *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962, p. 564; ID., *Il contenuto del diritto penale tributario*, in AA. VV., *Studi Antolisei*, II v., Milano, 1966, p. 189; CARBONE C., TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 27.

tributaria”) conferì al Governo mandato a porre mano «secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività», ad una riforma integrale dell’intero sistema fiscale.

L’art. 10 della legge di delegazione al n. 11, dettò i criteri ed i principi cui avrebbe dovuto uniformarsi la riforma degli apparati sanzionatori anche penali, affermando che il Governo dovesse perseguire «il perfezionamento del sistema delle sanzioni amministrative e penali, anche detentive, non superiori nel massimo a cinque anni di reclusione per i fatti più gravi, e la migliore commisurazione all’amministrazione finanziaria di dati e notizie aventi rilievo ai fini dell’accertamento dei redditi altrui». Sino a quel punto il sistema in vigore conosceva solo pochi reati puniti con la pena detentiva, comunque contenuta nei limiti di pochi mesi di arresto o reclusione, il massimo edittale prefigurato dalla legge delega proietta invece il diritto penale tributario ben oltre i confini degli illeciti bagatellari, in un contesto di serietà e gravità²⁰.

Il fenomeno dell’evasione fiscale non subì alcuna significativa influenza in conseguenza delle nuove scelte di politica legislativa concretizzatesi nel 1972/73²¹. I nuovi testi della c.d. “riforma tributaria Visentini” emanati sulla base della legge 9 ottobre 1971, n. 825 si rilevarono troppo compromessi, con un passato ormai lontano: da un lato, l’impossibilità di perseguire una politica propositiva mediante lo strumento repressivo, affidando al sistema penale funzioni di impulso che certo non gli sono proprie, dall’altro la contestazione che la normativa tributaria è per sua natura legata alle contingenze finanziarie dei tempi, vittima anche per questo di un processo di continuo adeguamento funzionale non ad un sistema razionale, ma al bisogno.

Il continuo processo di rielaborazione e di limatura della normativa tributaria che proprio in quegli anni ebbe inizio è segno della impotenza del legislatore rispetto all’esigenza impellente di creare un apparato legislativo efficace e stabile. L’inadeguatezza della regolamentazione tributaria dei singoli strumenti impositivi

²⁰ MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., pp. 60, 61.

²¹ REVIGLIO F., *Accrescere la deterrenza dell’evasione*, in *Riv. dir. fin.*, 2008, p. 3.

e quella dei meccanismi repressivi moltiplicarono l'immagine di un sistema che non manteneva le promesse e che indulgeva verso gli evasori²².

Successivamente, con la riforma del 1982, si tentò di reagire con forza ad un simile stato di cose. La gravità dell'insuccesso dello strumentario repressivo uscito dalle riforme delegate degli anni settanta, vuoi per la sua frammentarietà, legato com'era alla dinamica dei differenti meccanismi impositivi, vuoi per il confermato assoggettamento della risposta penale al preventivo accertamento in sede tributaria della misura della pretesa, vuoi ancora per il succedersi implacabile delle amnistie, è rivelata dalla stessa scelta di ricorrere allo strumento legislativo della decretazione di urgenza. Come si legge nel preambolo al d.l. 10 luglio 1982 n. 429, le ragioni che imposero di ricorrere allo strumento previsto dall'art. 77 comma 2 Cost., consistevano ne «la necessità e l'urgenza di disporre norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e conseguentemente di prevedere disposizioni per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria».

L'idea della riforma del 1982 fu quella di incrementare la minaccia penale²³ come strumento dissuasivo, nella constatazione dell'impossibilità di ottenere altrimenti un consenso significativo e quindi lo spontaneo conformarsi dei consociati ai loro obblighi. Ciò avvenne già sul piano del messaggio mediatico: non è infatti un caso che la legge fu evocata con lo *slogan* "manette agli evasori".

Il primo intervento integrativo avvenne ad opera della l. 26 gennaio 1983 n. 18 istitutiva, per talune categorie di contribuenti, dell'obbligo di rilascio dello scontrino fiscale. In tale contesto, all'art. 2 comma 6, si conìò il delitto di manomissione o alterazione delle bilance elettroniche predisposte per il rilascio dello scontrino fiscale e di uso di tali strumenti.

Il sistema subì un'ulteriore integrazione ad opera della l. 25 novembre 1983 n. 649 che all'art. 3 comma 4, punì con le pene previste per la frode fiscale il delitto di falsificazione ideologica della dichiarazione dei redditi mediante appostazione di nominativi fittizi per il conseguimento di detrazioni per carichi di famiglia.

²² GROSSO C.F., *Sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1978, p. 1173.

²³ SCIELLO A., *La disciplina delle sanzioni penali ex lege 1982 n. 516*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 1393; LANZI A., ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, p. 53.

Passarono soltanto alcuni mesi e con d.l. 28 novembre 1984 n. 791, si allargava ulteriormente lo spazio *lato sensu* operativo dell'art. 4 alle ipotesi di falsità ideologica del prospetto, da allegare alla dichiarazione dei redditi, contenente la indicazione «delle obbligazioni pubbliche possedute nel periodo d'imposta, di quelle acquisite prima della data di entrata in vigore del presente decreto e delle cedole staccate di obbligazioni pubbliche possedute nel periodo d'imposta, di quelle acquisite prima di tale data, nonché dei relativi proventi». Dopo pochi giorni da tale intervento, con il c.d. "decreto Visentini *ter*" si punì con le stesse pene previste dall'art. 4 d.l. 429/1982 la falsa attestazione da parte dell'imprenditore in ordine alla natura dell'attività svolta in via esclusiva o prevalente, al fine di legittimare l'opzione per il regime fiscale ordinario o forfetario. Altra contravvenzione era poi prevista dal comma 30, per una peculiare ipotesi di violazione del dovere di collaborazione del contribuente alle attività di accertamento previste dall'art. 2 comma 29.

Le problematiche interpretative poste dal d.l. 429/1982 sfociarono in un complesso progetto di riforma nei primi mesi del 1991; la revisione del testo normativo fu assai articolata alla ricerca; da un lato, di una maggior pregnanza offensiva delle condotte penalmente sanzionate e, dall'altro, di una razionalizzazione del quadro delle incriminazioni per ovviare alle incertezze interpretative indotte dalla originaria tessitura della legge²⁴.

Come si legge nella Relazione al disegno di legge, ciò che si voleva evitare era «la criminalizzazione di quei comportamenti di omessa annotazione o fatturazione di corrispettivi che non si risolvono in un danno per l'erario»²⁵. Ci si apprestava ad una rottura sostanziale della tenuta complessiva della riforma del 1982, iniziando a restituire il centro del palcoscenico all'evasione fiscale, come contenuto offensivo delle fattispecie penali.

Tra le significative innovazioni introdotte dal legislatore del 1991, degna di nota è la riscrittura dell'art. 4, che finì per prevedere sei ipotesi delittuose al posto

²⁴ TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 53.; MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., p. 17.

²⁵ CHIEPPA R., *Il rilievo penale del parere del comitato antielusivo*, in *Il fisco*, 2000, p. 9660.

delle originarie sette, con una nuova strutturazione²⁶, frutto di una riforma particolarmente incisiva, dell'ipotesi di dichiarazione fraudolenta.

Si perseguì, in effetti, una razionalizzazione dei rapporti tra il delitto di frode e le contravvenzioni di cui all'art.1 appostando una chiara clausola di riserva in favore della disposizione meno grave; si allargò poi la soggettività attiva, eliminando la limitazione del delitto previgente, come delitto in origine "proprio" dei titolari di reddito autonomo o di impresa, ed il riferimento ad ogni ipotesi di falsificazione delle scritture contabili; si prevedette, ancora, che la falsificazione ideologica della dichiarazione fosse mediata dall'utilizzazione di «documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali», escludendo così la possibile rilevanza di meri esercizi di valutazione di dati veri²⁷.

Gli anni Novanta si segnalano come il periodo di maturazione di una complessiva rivisitazione della normativa sanzionatoria tributaria. Essi culmineranno con la approvazione della legge di delegazione per la riforma integrale del diritto penale tributario.

3. **La riforma del diritto penale tributario del 2000.**

Il decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, rubricato "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n 205" si fa apprezzare, innanzitutto, per la sua relativa semplicità di impianto. Il testo, composto di soli venticinque articoli, risulta diviso in cinque Titoli, aventi il primo ad oggetto le definizioni, il secondo la tipizzazione delle singole fattispecie delittuose (a loro volta suddivise in due Capi, delitti in materia di dichiarazione e delitti in materia di documenti e pagamento di imposte), il terzo disposizioni comuni, il quarto i rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti, il quinto, infine, disposizioni di coordinamento e finali²⁸.

²⁶ DE VERO G., *Problemi di diritto penale tributario*, in AA. VV., *Problemi di diritto penale tributario*, FIANDACA G., MUSCO E. (a cura di), Milano, 1990, p. 108.

²⁷ C. App. Roma 9 dicembre 1999, in *Giur. imp.*, 2000, p. 220.

²⁸ LI VECCHI R., *La riforma del diritto penale tributario, ovvero il ritorno delle c.d manette agli evasori*, in *Riv. pen.*, 2000, p. 553.

L'impressione iniziale è di un sostanziale ordine sistematico, che si propone di affrontare tutti i temi che l'esperienza storica del diritto penale tributario ha nel corso del tempo fatto emergere.

I delitti conosciuti dal Capo II del Titolo II, originariamente erano la emissione di fatture per operazioni inesistenti, di occultamento o distruzione di documenti contabili e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Le prime due ipotesi rappresentano delitti lesivi del dovere del contribuente a provvedere ad una corretta documentazione dei presupposti della propria (e altrui) obbligazione tributaria. Si tratta di un interesse per certi versi prodromico a quello della liquidazione dell'imposta ed alla sua equa ripartizione. In tal senso si potrebbe parlare di reati di pericolo. La terza ipotesi rappresenta invece, un esempio paradigmatico di evasione alla riscossione mediante frode, in quanto tale lesiva del patrimonio dinamico dell'ordinamento rispetto ad una ripartizione dell'obbligazione tributaria già avvenuta secondo procedimenti di autodeterminazione accettati o secondo il meccanismo dell'accertamento di ufficio.

A tali ipotesi si sono aggiunti, nel corso del tempo, altri tre delitti: l'omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000), l'omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*) e l'indebita compensazione (art. 10-*quater*)²⁹.

Tali disposizioni incriminatrici vanno ad arricchire il quadro degli strumenti repressivi concepiti nel 2000, pur mancando di taluni requisiti peculiari che distinguevano il sistema originario rispetto alla previsione del dolo specifico auspicata dalla legge di delegazione, in virtù della quale, il Governo poteva compiere l'attività legiferativa.

Sul piano dell'offesa le suddette disposizioni, non sembrano poste giustamente in connessione con l'ipotesi di cui all'art. 10. Esse rappresentano, effettivamente, ipotesi di mancata corresponsione di un'imposta altrove dichiarata e determinata: le ritenute non versate, invero, devono essere state certificate al sostituto, l'imposta sul valore aggiunto, il cui omesso versamento è punito dall'art. 10-*ter*, è quella ricavabile dalla dichiarazione annuale presentata dal contribuente, l'indebita compensazione riguarda un'obbligazione tributaria autodenunciata dal contribuente o comunque già accertata.

²⁹ BRIGHENTI F., *Novità in tema di reati tributari*, in *Boll. Trib.*, 2006, p. 1262.

Alla progettata semplificazione del sistema penale tributario provvede, in primo luogo, l'art. 25 del d.lgs. 74/2000, con il quale si è provveduto alle abrogazioni delle norme preesistenti, considerate non compatibili o di ostacolo alla nascita del nuovo sistema.

Il progetto di contribuire alla formazione di un sistema di incriminazione organico e chiaro era stato intrapreso già con la stessa l. 205/1999 e con la delega di cui all'art.6, poi attuata con il d.lgs. 507/1999. La strada era, tendenzialmente, quella di procedere ad una complessiva riduzione dell'ingerenza del diritto penale in ambito tributario, rinunciando a tale strumento per asseverare un complesso articolato di precetti imposti al contribuente.

Il quadro che si rileva è quello di un sistema che ambisce a ricondurre l'intero diritto penale tributario in un unico ambito. A tale indicazione il legislatore si atterrà negli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore del decreto legislativo 74/2000, procedendo ad inserire le nuove incriminazioni in tale contesto.

3.1. Le definizioni.

L'intero titolo primo del d.lgs. 74/2000 si esaurisce nel solo articolo 1, il quale contiene un determinato numero di definizioni, tutte dettate per valere «ai fini del presente decreto», ossia in quanto funzionali alla interpretazione dei contenuti delle sole norme penali tributarie³⁰.

La tecnica di predisporre una specie di glossario preventivo al testo normativo vero e proprio è destinata ad attribuire un significato normativamente programmato alle parole ed ai concetti, mediante i quali si costruiranno gli elementi strutturali delle singole fattispecie incriminatrici. Essa è funzionale, difatti, alla sinteticità ed astrattezza delle norme che definiscono le fattispecie di reato, in quanto consente di determinarne la struttura mediante l'utilizzo di elementi normativi, evitando faticosi esercizi descrittivi, ma anche di assicurare la determinatezza delle fattispecie e a fondarne la tassatività, imponendo una sorta di guida alla interpretazione degli stessi³¹. L'idea è quella di poter conseguire una particolare semplicità nella

³⁰ BUTTARELLI G., *Il problema delle definizioni legali nel diritto penale*, Padova, 1996, pp. 125 e ss.

³¹ SEMERARO P., *definizioni e funzione di garanzia della legge penale*, in AA. VV., *Omnis definitio*, cit., p. 495.

costruzione della fattispecie incriminatrice, provvedendo, in un catalogo generale di concetti, a determinare il significato dei segni linguistici che la costruiscono. Tale esigenza appare quanto mai sentita, allorché la tecnica definitoria garantisce che al medesimo *definiens* sia attribuito lo stesso significato nei diversi contesti³², in modo da giungere ad una univocità terminologica. D'altra parte, laddove la definizione è data dalla stessa fonte normativa che determina il *definiendum*, essa risulta ulteriormente dotata di credibilità razionale, non potendosi legittimamente dubitare che essa esprima la c.d. "*voluntas legis*", e di cogenza formale, ben potendo lo strumento definitorio contenuto in una legge, costituire il valore proprio della norma definita, nel pieno rispetto del principio di riserva di legge in materia penale.

Il ricorso a tecniche definitorie però, espone anche a qualche rischio. Può, in effetti, accadere che le definizioni siano a loro volta, fonte di nuove difficoltà non meno gravi di quelle che si propongono di risolvere³³.

Ogni definizione, in quanto tale, rappresenta una proposizione linguistica che stabilisce il significato di una parola o di una espressione in un contesto semantico determinato. Possiamo distinguere: definizioni lessicali (sul contenuto di un segno linguistico in un determinato ambito logico/funzionale), definizioni stipulative (attribuzione *ex novo* ad una espressione di un significato che non ha avuto mai prima quel contenuto espressivo), definizioni esemplificative (si propone una elencazione di significati consentanei ad un determinato segno linguistico in un determinato contesto lasciando al fine di definire un più vasto insieme di significati del medesimo genere), definizioni meramente apparenti, o apodittiche (in cui l'espressione è posta a parametro identificativo del proprio significato) e definizioni affermative/negative (a seconda che si chiarisca l'essere o non essere di un determinato segno linguistico).

Il vero problema della tecnica che implica il ricorso a definizioni di carattere generale è che oscilla tra il pericolo della mancanza di descrittività, di capacità identificativa della espressione linguistica che costituisce il *definiens* (ciò che comporta un elevato livello di imprecisione nella identificazione del *definiendum*) e l'opposto pericolo dell'eccesso di precisione che finisce per rendere inoperante il

³² CADOPPI A., *Il problema delle definizioni legali nel diritto penale*. Omnis definitio in iure periculosa?, Padova, 1996, p. 25.

³³ CARRARA F., *Lineamenti di pratica legislativa penale*, Bologna, 2007, p. 49.

meccanismo di costruzione della fattispecie, attraverso il ricorso ad un elemento normativo (appunto il *definiendum*), rendendo inutile la stessa descrizione. Tale elemento finisce per essere paralizzato in contenuti troppo rigidi che rendono impossibile lo svolgimento di quella funzione di polmonazione della fattispecie ad una realtà troppo vasta per poter essere costretta in un ambito descrittivo predefinito. La rigidità, poi, porterà con sé una sorta di *conventio ad excludendum* di tutto ciò che non rientra espressamente nella elencazione. D'altronde la stessa fattispecie incriminatrice assume, in sostanza, il carattere di una definizione per tipizzazione, di un *quantum* di realtà fenomenica che si intende proibire e punire³⁴.

Sulla base di tali considerazioni si tratta ora di verificare il contributo offerto dall'art. 1 che, in quanto tale, può essere considerato come una "metanorma", ovverosia come una norma avente come proprio spazio operativo, non dati della realtà, ma altre norme che attraverso l'integrazione con un dato descritto in via generale si completano e determinano. Come tale l'art. 1 si colloca sul piano logico ad un livello superiore rispetto a quello delle disposizioni che sono destinate ad usufruire del suo servizio per la identificazione di un *definiendum*.

La norma esordisce definendo il proprio spazio operativo e limitandolo ai soli «fini del presente decreto legislativo».

Considerata la delicatezza del ruolo per il cui assolvimento la norma definitoria è stata concepita, colpisce, in primo luogo, che la legge di delegazione non abbia fornito alcun contributo preventivo al conio della stessa e quindi non ne abbia in alcun modo prefigurato i contenuti.

Una simile apparente mancanza di legittimazione alla formulazione della norma definitoria, però, non assume, in concreto una reale importanza, posto che le definizioni offerte, per il loro contenuto concreto, non sembrano certo comportare un superamento dei confini, peraltro non sempre precisi, dettati al potere di legiferare del Governo dalla legge di delegazione.

Il primo apporto offerto dall'art. 1 riguarda la determinazione del concetto di "documentazione falsa", come genericamente evocato dall'art. 9 comma 2 lett. a) nn. 1 e 2 e lett. b) della l. 205/1999. Tale concetto viene espresso dal legislatore delegato, attraverso il richiamo di modelli criminosi fondati sull'utilizzo od

³⁴ BELVEDERE A., *Le definizioni legislative penalistiche*, in AA. VV., Milano, 1997, p. 114.

emissione di “fatture od altri documenti per operazioni inesistenti” (negli artt. 2 ed 8) e di scritture contabili falsificate (art. 3). La lett *a*) dell’art. 1 interviene proponendosi di determinare, da un lato, quali siano i documenti il cui uso o la cui falsificazione assuma rilievo e, dall’altro, quali siano le falsificazioni rilevanti. La definizione è, *in parte qua* apodittica (“...si intendono le fatture...”), per altri versi utile, laddove contribuisce a definire, a sua volta mediante rinvio ad altre fonti normative, quei documenti, la cui falsificazione assume lo stesso disvalore di quella delle fatture in senso tecnico, già richiamati dalle singole disposizioni incriminatrici con un elemento normativo indeterminato (“...altri documenti...”). La norma contribuisce così a definire il significato di tale elemento strutturale, che può alla fine considerarsi sufficientemente determinato proprio mediante il rinvio alla normativa *extra* penale. Quanto ai modelli di falsificazione, la definizione sembrerebbe inutile e, quindi, potenzialmente dannosa. Fermo restando che, la peculiare tutela penale appare predisposta in funzione del valore probatorio, dei documenti, è evidente che i modelli di falsificazione che possono assumere rilievo, avrebbero potuto essere agevolmente colti in funzione della *vis decipiendi* dell’indicazione contraria al vero, in essi contenuta. La lett. *a*) propone invece, una elencazione, non esemplificativa, ma tassativa delle falsità rilevanti (“emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l’imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”), dando spazio a possibili inefficienze del sistema: si pensi, solo per fare un esempio, alla scelta in ordine alla determinazione del regime fiscale cui assoggettare una determinata transazione, almeno in prima battuta non riconducibile in nessuno dei casi elencati³⁵.

La seconda definizione, quella della lett. *b*), si limita ad una nozione per sinonimi, di un elemento strutturale di talune fattispecie incriminatrici (artt. 2, 3 e 4 d.lgs. 74/2000): gli “elementi attivi o passivi” della dichiarazione. Anche in questo caso, peraltro, nessun vero problema deriva dalla mancanza di criteri in merito nella legge di delegazione, posto che si trattava di definire la metodica di

³⁵ ARDITO F., *Frode fiscale e regime del margine*, in *Rass., trib.* 2005, p. 240; Cass. pen., Sez. II, 17 novembre 2003, in *Rass. trib.*, 2005, p. 235.

falsificazione delle dichiarazioni, dei redditi od IVA, che consentisse di considerare le stesse fraudolente (art. 9 comma 2 lett. *a*) n.1) o infedeli (n. 3). Quanto al contributo offerto dalla norma definitoria lo stesso appare comunque trascurabile: elementi attivi o passivi, sarebbero infatti, “le componenti, espresse in cifra, che concorrono in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto”, come ovvio alla luce del dover essere delle dichiarazioni fiscali determinato dalla normativa tributaria *extra* penale.

Non confligge, allo stesso modo, con i limiti del potere di legiferare del legislatore delegato, la definizione formulata alla lett. *c*). Essa offre, infatti, una precisazione in ordine al significato che assume la dichiarazione come modello di adempimento degli obblighi tributari, nel caso in cui il soggetto chiamato a tale adempimento rivesta il ruolo di mero rappresentante legale. In tal caso, in effetti, l’unica specificità che si può riscontrare è data dal fatto che il soggetto tenuto all’adempimento non coincide con quello tenuto all’obbligazione tributaria, il c.d. “contribuente”. Che tali dichiarazioni siano peraltro l’ordinario modo di adempimento a tali doveri da parte dell’organo o del legale rappresentante di una persona fisica, appare fuori discussione, come è fuori discussione che il soggetto rivestito di tale mandato sia destinatario dei precetti penali stabiliti per garantire la veridicità della dichiarazione stessa.

La quarta definizione, quella di cui alla lett. *d*), inerisce il c.d. “dolo specifico di evasione”, cui faceva riferimento il criterio dettato dall’art. 9 comma 2 lett. *a*) della l. 205/1999, che già equiparava al fine di evasione, il fine di conseguire un indebito rimborso³⁶. Del pari già prefigurata la rilevanza del fine di consentire l’evasione a terzi, espressamente considerata elemento costitutivo delle fattispecie da coniare in forza dell’art. 9 comma 2 lett. *a*) n. 2. La norma definitoria provvede ad un’ulteriore assimilazione, considerando la formula che caratterizza tutte le fattispecie incriminatrici elaborate dal legislatore delegato nel 2000 come comprensiva anche del riconoscimento di un inesistente credito di imposta, indipendentemente dal fatto che tale credito sia posto o meno a presupposto di un procedimento di rimborso. Si tratta, anche in questo caso, di una definizione quanto

³⁶ CAPELLO P., *Dolo e colpa nei reati societari, tributari e fallimentari*, Padova, 2002, *passim*.

meno non particolarmente perspicua, avendo l'esclusivo significato di precludere, *a priori*, interpretazioni che non sarebbero state comunque legittimate da una corretta lettura del concetto normativo di evasione fiscale.

Più significativa la previsione della lett. *f*) dell'art. 1, laddove si offre una definizione del concetto di imposta evasa: si tratta di un elemento normativo utilizzato dal legislatore, sulla base del mandato ricevuto dall'art. 9 comma 2 lett *c*) n. 1 l. 205/1999 (ove si definivano i criteri per la determinazione dei caratteri della prima delle soglie cui condizionare la punibilità di taluni dei delitti di nuovo conio, appunto in funzione dell'entità dell'evasione), per definire la struttura della soglia di punibilità stabilita dagli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. 74/2000. La stessa delega, invero, non forniva alcun carattere identificativo di tale concetto (se non quello, generico, della significatività economica), né sotto il profilo qualitativo, confidando, evidentemente, sull'apparente disponibilità di una sorte di sapere condiviso, né sotto quello quantitativo.

La definizione, fondamentalmente, identifica il concetto in un *quantum* ricavabile all'esito di operazioni di calcolo: imposta evasa, insomma, è la differenza tra la misura della "imposta effettivamente dovuta" e la misura dell'imposta indicata in dichiarazione, nei casi in cui una dichiarazione vi sia, l'intera imposta dovuta, "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 o della scadenza del relativo termine", in caso di dichiarazione omessa.

L'affermazione, per certi versi *lapalissiana*, non sembra tenere però adeguatamente conto della complessità delle questioni che evoca. Essa, nello specifico, sembra fondata sulla convinzione che il dato numerico maggiore (l'imposta effettivamente dovuta) sia un *quantum* già esistente dal momento in cui se ne sono verificati i presupposti (l'emergenza di una ricchezza tassabile) e determinata (o determinabile) in virtù del solo dettato legislativo. Solo in tale prospettiva, dati i criteri normativi per la identificazione dei presupposti dell'imposta, è possibile sulla base di essi addivenire ad una determinazione precisa ed univoca della misura in cui essa è dovuta, tanto che la funzione di accertamento assume una mera dimensione dichiarativa³⁷. Ad un'analisi più attenta emerge però

³⁷ FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2005, pp. 206 e ss.

una verità assai più complessa. È in realtà evidente come il procedimento di determinazione dei presupposti dell'imposta (la identificazione e determinazione della ricchezza tassabile) quanto, ancor di più, il processo di sua puntuale quantificazione sulla base delle dimensioni qualitative e quantitative del presupposto di fatto della pretesa impositiva dipendano in modo assai incisivo dall'esistenza di un procedimento di accertamento, dal suo modo di svolgimento e dalle tecniche di risoluzione di tale contraddittorio. Sotto il primo profilo, la misura dell'imposta dovuta è sempre l'imposta dichiarata, qualora un accertamento contenzioso non abbia inizio, laddove l'amministrazione finanziaria non dia corso ad una verifica dei contenuti della dichiarazione contestandoli. Sotto il secondo profilo, i modi di svolgimento di tale accertamento, analitico o induttivo, sono tali da fornire una diversa verità, procedendo gli stessi ad una determinazione dei presupposti positivi e negativi della pretesa fiscale secondo metodiche differenti³⁸. Infine, la risoluzione del conflitto, mediante la non contestazione degli esiti dell'accertamento amministrativo, oppure con una soluzione negoziale (accertamento con adesione o concordato) o, ancora, in via giurisdizionale, influiscono ulteriormente: nel primo caso, difatti, si presuppone che il contribuente aderisca alle determinazioni dell'amministrazione, nel secondo che le parti transigano sulla determinazione dell'imposta dovuta, nell'ultimo che un organo terzo, l'autorità giurisdizionale tributaria, pronunci sulle reciproche ragioni.

La determinazione della verità, ovverosia la definitiva quantificazione della misura dell'imposta dovuta, non deriva, dunque, *de plano* da una mera applicazione della legge, ma piuttosto dall'espletamento di quel procedimento che la legge puntualmente regola finalizzato allo scopo³⁹. Per simili rilievi sembrerebbe riemergere l'esigenza di coordinare gli esiti del procedimento penale, quanto meno ai fini di verificare la integrazione della soglia di punibilità detta con quelli del procedimento amministrativo di accertamento, scelta del tutto estranea alla riforma del 2000 ed espressamente esclusa da un ordine del giorno approvato dalla stessa Camera dei deputati che impegnava il Governo a non ripristinare la c.d. "pregiudiziale tributaria".

³⁸ BERNARDI L., FRANZONI L. A., *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: una introduzione all'analisi economica*, in *Riv. dir. fin.*, 2004, p. 3.

³⁹ FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 119.

In conclusione, il contributo offerto dalla disposizione definitiva appare inadeguato a risolvere i reali problemi che si porranno al momento di verificare la effettiva integrazione della soglia di punibilità legata all'ammontare dell'imposta evasa. Il giudice, non potendo attendere gli esiti del procedimento *extra* penale, non potrà che impostare nella sua autonomia, un giudizio di determinazione dell'imposta dovuta, in modo che potrebbe rivelarsi arbitrario, giungendo a conclusioni in potenza contraddittorie rispetto a quelle del procedimento di accertamento.

L'ultima delle definizioni offerte, alla lett. g) dell'art. 1, assume il significato di un chiarimento interpretativo nel caso in cui il risultato della dichiarazione fiscale sia l'esposizione di un credito di imposta o in quello in cui si determini il diritto ad un rimborso della stessa. Di nuovo, la precisazione interpretativa non sembrava essenziale, posto che il procedimento di calcolo che conduce a simili pretese non è dissimile da quello che conduce ad una eventuale sotto determinazione dell'imposta dovuta.

Conclusivamente, l'impressione che si ricava da una prima analisi del contenuto delle definizioni offerte dall'art. 1 come contributo per rendere più agevole ed uniforme l'applicazione delle disposizioni incriminatrici, è quella di una norma in qualche misura non necessaria e, in quanto tale, potenzialmente dannosa, visto che la definizione non svela nulla del *definiendum* che, anzi, appariva già adeguatamente formulato per esprimere le medesime esigenze.

3.2 L'apparato sanzionatorio.

Secondo le linee direttrici indicate dall'art. 9 comma 2 lett. a) e d) l. 205/1999, le sanzioni penali utilizzabili dal legislatore delegato erano soltanto quella principale della reclusione (da sei mesi a sei anni) e pene accessorie, non espressamente identificate dal delegante, ma rispetto alle quali veniva espressa l'esigenza che risultassero "adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie, desunta in particolare dalle caratteristiche della condotta e della sua offensività per gli interessi dell'erario".

La scelta operata dal legislatore, determinando i limiti edittali minimo e massimo di delitti caratterizzati da una offensività in larga misura omogenea,

consente di valutare il gradiente di gravità dei nuovi delitti⁴⁰. Risulta così, che per i delitti caratterizzati da condotte fraudolente (ovvero dall'utilizzo o dalla produzione di documentazione, strettamente contabile, falsa, costituente artifici per indurre in errore l'amministrazione finanziaria: artt. 2, 3 e 8, reclusione da un anno sei mesi e due anni), le pene previste siano appena superiori a quelle previste dal codice penale per i reati contro il patrimonio mediante frode, se commessi in danno dello Stato. Quanto ai due delitti in materia di dichiarazione, la minaccia così espressa appare in armonia rispetto alla minaccia edittale espressa nel modello dei delitti contro il patrimonio mediante frode (il delitto di truffa di cui all'art. 640 c.p., cogliendo la complessità del disvalore delle fattispecie speciali; esse, infatti, si concretizzano in condotte ingannatorie (utilizzo di documenti ideologicamente o materialmente falsi) che determinano un ingiusto vantaggio patrimoniale ed un danno per la cosa pubblica (l'evasione fiscale), perpetrate per di più in violazione di un dovere che trova la propria profonda origine nella stessa Costituzione (artt. 2 e 53 Cost.), quello di assoggettarsi, secondo criteri della capacità contributiva e della progressività, all'assolvimento del dovere fiscale. A fronte di una sostanziale omogeneità sotto il profilo del disvalore di condotta (inganno cagionato da artifici, elemento strutturale del delitto di truffa come delle ipotesi di cui agli artt. 2 e 3), le fattispecie di nuovo conio sembrano contraddistinguersi da un peculiare disvalore di danno: non una qualsiasi lesione patrimoniale, ma l'evasione fiscale, talora in misura urgente, con le sue ricadute in termini di offensività.

Su un gradino appena inferiore di gravità, come espressa e rispecchiata dalla minaccia edittale, si colloca la fattispecie di cui all'art. 10 (punita con la pena della reclusione da sei mesi a cinque anni) che rappresenta un'ipotesi speciale di falso per occultamento o distruzione di scritture private, in quanto tali suscettibili di possibile inquadramento nello schema del combinato disposto degli artt. 485 e 490 c.p. (peraltro perseguibili a querela). La fattispecie contenuta nella normativa complementare appare caratterizzata da due elementi aggiuntivi specializzanti: il dolo specifico di evasione e un evento, la lesione della funzione di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. Da qui, l'esigenza di prevedere un quadro edittale più severo per l'ipotesi speciale rispetto a quella generale.

⁴⁰ PADOVANI T., STORTONI L., *Diritto penale e fattispecie criminose*, Bologna, 2006, p. 117.

Nel terzo livello sanzionatorio si colloca il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (punita, all'art. 11, con la reclusione da sei mesi a quattro anni); da un punto di vista strutturale il delitto è caratterizzato da un artificio (la alienazione simulata o altri atti fraudolenti), idoneo a procurare un danno patrimoniale all'Amministrazione finanziaria (cui è coesistente un profitto ingiusto di chi inganna), rendendo inefficace la riscossione coattiva del debito fiscale, con il fine di "sottrarsi al pagamento" di somme dovute all'erario per imposte, interessi e/o sanzioni. Ancora una volta la fattispecie incriminatrice rivela certe corrispondenze con quella del delitto di truffa, sia pure nella forma tentata, non richiedendosi che l'effetto prefigurato si avveri (ossia che la riscossione sia divenuta concretamente impossibile), ma soltanto che gli atti siano idonei a tale scopo. La pena prevista per la norma speciale appare allora significativamente più severa di quella determinata dal combinato disposto dell'art. 640 comma 2 e 56 c.p.

Nel caso invece del delitto di dichiarazione infedele (punito, all'art. 4 d.lgs. 74/2000, con la reclusione da uno a tre anni), date le dinamiche del prelievo fiscale, una dichiarazione dai contenuti consapevolmente falsificati al fine di evadere le imposte integra in effetti i contenuti di un raggirò; la norma prevede poi che la punibilità di tale raggirò sia posta in connessione con il verificarsi di un evento di danno per l'interesse fiscale che coincide con un ingiusto profitto del dichiarante. Nel quadro edittale concepito si rileva un forte parallelismo con il delitto di truffa: entrambe le fattispecie, sotto il profilo della offensività, appaiono potenziare un disvalore di condotta ed uno di danno. Considerando le intersezioni tra tale schema ed il dovere di ciascuno di contribuire per la propria parte al fabbisogno fiscale, sembra irragionevole aver punito la fattispecie tributaria in modo significativamente meno grave della pena prevista per l'ipotesi generale di truffa.

La stessa pena prevista per il delitto di dichiarazione infedele è sancita per l'ipotesi di cui all'art. 5: si tratta del delitto di omessa dichiarazione, che non trova corrispondenti al di fuori del sistema tributario.

A tali ipotesi, che costituivano il *corpus* delle incriminazioni create dal legislatore del 2000, si sono aggiunte, nel tempo, le tre fattispecie di evasione alla riscossione descritte dagli artt. 10 *bis*, *ter* e *quater*. Le sanzioni predisposte per tali

delitti si collocano in un gradino di gravità minima nel quadro del diritto penale tributario (reclusione da sei mesi a due anni).

Tra le direttive offerte dalla legge di delegazione (art. 9 comma 2 lett. a)) si segnalava quella, puntualmente rispettata dal legislatore delegato, di non ricorrere a pene diverse da quella della reclusione, escludendo, in sostanza, il possibile ricorso alla pecuniaria. Ove si consideri, però, che i delitti tributari sono di regola caratterizzati da un ingiusto profitto privato⁴¹, non sarebbe stato certo irragionevole arricchire il quadro della minaccia edittale con il ricorso ad una sensibile multa, da cumularsi alla reclusione. Una risposta punitiva così articolata avrebbe avuto il pregio di tentare di minacciare il contribuente “disonesto” nel fattore motivante le sue scelte illecite: le prospettive di guadagno conseguenti all’evasione, attuando una politica criminale preventiva e dissuasiva certo più efficace. La scelta di escludere qualsiasi ruolo della multa, poi, nonostante il relativo favore con cui la moderna criminalistica guarda alle pene pecuniarie⁴², può forse intendersi frutto di disincanto, piuttosto che di consapevoli valutazioni politico criminali. Nel nostro ordinamento la percentuale delle pene pecuniarie irrogate ed effettivamente riscosse è estremamente esigua, anche per la complessiva inadeguatezza dei meccanismi di riscossione coattiva.

Quanto alle pene accessorie, l’indicazione di massima (e generica) fornita dal legislatore delegante (art. 9 comma 2 lett. d) l. 205/1999: «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») ha trovato accoglimento nella formulazione dell’art. 12 del d.lgs. 74/2000.

Il sistema concepito è caratterizzato da un novero di pene accessorie che conseguono a qualsiasi condanna per uno qualsiasi dei delitti previsti dal d.lgs. 74/2000, cui si cumula la interdizione dai pubblici uffici («[...] per un periodo non superiore ad un anno e non superiore a tre anni») in caso di condanna (quale che sia la pena) per i delitti di cui agli artt. 2 (se non attenuato *ex* comma 3), 3 ed 8 (ancora una volta, se non attenuato *ex* comma 3).

⁴¹ PADOVANI T., STORTONI L., cit. *Diritto penale*, p. 116.

⁴² MANTOVANI F., *Diritto penale*, V ed., Padova, 2007, p. 733.

Quattro delle pene accessorie di comune operatività hanno carattere interdittivo; si tratta de: *a*) la interdizione (da sei mesi a re anni) dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, anche se la condotta illecita non inferisce obblighi tributari delle stesse; *b*) l'incapacità di contrattare (da un anno a tre anni) con la pubblica amministrazione; *c*) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza "in materia tributaria" (da un anno a cinque anni), ovvero di operare sia di fronte agli organi dell'amministrazione che in sede contenziosa giurisdizionale in nome e per conto del contribuente o come suo "difensore"; *d*) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente della commissione tributaria. La quinta, di carattere generale, è il classico strumento stigmatizzante della pubblicazione della sentenza penale di condanna a norma dell'art. 36 c.p.

Si tratta di sanzioni che colgono tutte il carattere sintomatico del delitto tributario, cui consegue un giudizio di pericolosità di chi si sia reso autore di delitti di tal fatta e di "indegnità" a svolgere determinati compiti per il cui adempimento deve potersi presumere un elevato grado di integrità. Esse, sotto tale profilo, non sembrano collegate al "disvalore del fatto", quanto piuttosto ad elementi di giudizio che attengono al *reus*, nei cui confronti si tratta di adottare meccanismi repressivi afflittivi e stigmatizzanti. In effetti, per nessuna delle singole specie di pena accessoria, risulta necessario verificare un nesso tra la condizione o abilitazione che viene ad essere impedita ed il fatto criminoso commesso⁴³. In altre parole, il delitto tributario potrà riferirsi a vicende sostanziali che nulla hanno a che vedere con il ruolo di organo d'impresa, con l'esistenza di relazioni contrattuali con la P.A., con lo svolgimento di funzioni professionali o giurisdizionali nell'ambito del contenzioso tributario.

Peraltro gli strumenti non appaiono innovativi rispetto a quelli tradizionalmente in uso nel nostro sistema penale. Per il loro contenuto, tali pene possono essere considerate semmai cariche di significati preventivi ed afflittivi. I primi, riferiti ad un giudizio prognostico di possibile reiterazione delle condotte criminose, si concretizzano nella opposizione di ostacoli tali da rendere in concreto meno agevole il futuro comportamento criminoso del condannato; i secondi emergono con chiarezza considerando proprio il dato della possibile mancanza di

⁴³ PULITANÒ D., *Diritto penale*, Torino, 2005, p. 625.

relazione tra il fatto criminoso commesso e le facoltà di agire che vengono ad inibirsi.

Il quadro degli strumenti sanzionatori si è di recente arricchito e completato in forza del disposto dell'art. 1 comma 143 della l. 24 dicembre 2007⁴⁴, per il quale «nei casi di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-*ter* del codice penale»⁴⁵, che contempla la confisca obbligatoria dei beni che costituiscono prezzo o profitto dei reati di corruzione⁴⁶.

In una eventuale interpretazione, la misura di sicurezza patrimoniale della confisca è apparsa strumento *lato sensu* sanzionatorio applicabile anche per fatti commessi prima della modifica normativa⁴⁷. Una simile eventualità appare invero frutto di un sostanziale equivoco interpretativo, presto risolto dalla Consulta. Con l'ordinanza n. 97/2009, invero, la Corte Costituzionale ha riconosciuto «la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale degli artt. 200, 322-*ter* del codice penale e 1 comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2008), sollevata, in riferimento all'art. 117 della Costituzione, dal giudice dell'udienza preliminare di Trento con l'ordinanza indicata in epigrafe», osservando come il giudice *a quo* abbia preso le mosse «dall'erroneo presupposto interpretativo che la confisca in questione, dovendosi formalmente qualificare come misura di sicurezza e non come pena, deve essere retroattivamente applicata anche a reati commessi nel tempo in cui non era legislativamente prevista ovvero risultava diversamente disciplinata quanto a tipo, qualità e durata». È, all'opposto, vero il contrario: «l'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007 – con il quale la disciplina della confisca “per equivalente” di cui all'art. 322-*ter* e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000 – non opera retroattivamente». Tale conclusione, che ha portato alla pronuncia di manifesta infondatezza per l'assoluta non plausibilità di quella costante impostazione interpretativa che il giudice rimettente aveva ipotizzato

⁴⁴ Rubricata “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008”.

⁴⁵ Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39176, in *De Jure*.

⁴⁶ PALAZZO F., *Corso di diritto penale*, cit., 574.

⁴⁷ Uff. Ind. prel. Trento, 12 febbraio 2008, in *Jurisdata*; Cass. pen., Sez. II, 18 dicembre 2007, n. 46982, in *Diritto & Giustizia on line*.

esistesse, deriva dalla considerazione che «la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un "rapporto di pertinenzialità» (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una connotazione prevalentemente afflittiva, attribuendole, così, una natura "eminentemente sanzionatoria", che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 c.p., secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive⁴⁸. Data la premessa, nessun dubbio che anche per la confisca per equivalente, che deve dunque qualificarsi come strumento dell'apparato afflittivo dissuasivo predisposto dal legislatore, trovi piena applicazione il principio della irretroattività delle norme sanzionatorie, come riconosciuto anche dalla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo che «ha ritenuto in contrasto con i principi sanciti dall'art. 7 della Convenzione l'applicazione retroattiva di una confisca di beni riconducibile proprio ad un'ipotesi di confisca per equivalente»⁴⁹. La vera "svolta" avviene con la sentenza n. 196/2010 della Corte costituzionale in tema di confisca: in quella sede, il giudice delle leggi ha affermato che «il principio secondo il quale tutte le misure di carattere punitivo-afflittivo devono essere soggette alla medesima disciplina della sanzione penale in senso stretto [...] è desumibile dall'art. 25, secondo comma, Cost., il quale – data l'ampiezza della sua formulazione («Nessuno può essere punito ...») – può essere interpretato nel senso che ogni intervento sanzionatorio, il quale non abbia prevalentemente la funzione di prevenzione criminale (e quindi non sia riconducibile – in senso stretto – a vere e proprie misure di sicurezza), è applicabile soltanto se la legge che lo prevede risulti già vigente al momento della commissione del fatto sanzionato»⁵⁰.

3.3 Le circostanze attenuanti.

⁴⁸ Cass. pen., Sez. III, sentenze 28 maggio 2008, n. 21566; 24 settembre 2008, nn. 39172, 39173.

⁴⁹ CEDU, sent. n. 307A/1995, *Welch v. Regno Unito*; Corte Cost., ord. 1 aprile 2009, n. 97, in *Consulta on line*.

⁵⁰ MAZZACUVA F., *Le pene nascoste: Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistici*, Torino, 2017, p. 106.

Dalla legge di delegazione si evince una sola chiara indicazione di principio, in materia di circostanze: il nuovo sistema penale non avrebbe dovuto essere caratterizzato da circostanze aggravanti ad effetto speciale. Una simile presa di posizione, nella sua precisa absolutezza sicuramente singolare, può forse trovare una spiegazione nell'esigenza di evitare che significativi contenuti di disvalore della condotta illecita, tanto rilevanti da indurre ad una modifica del quadro edittale della pena massima in modo eccedente l'aumento sino ad un terzo o addirittura ad una sua integrale riscrittura, potessero risultare confinati nell'incerto spazio esistenziale degli elementi accidentali del reato, suscettibili di scomparire nelle foschie del giudizio di comparazione di cui all'art. 69 c.p., nel concorso di circostanze di segno opposto.

Nulla veniva detto in materia di circostanze attenuanti, rimanendo così aperta la strada al conio di circostanze speciali, anche ad effetto speciale.

Ed in effetti il nuovo diritto penale tributario conosce quattro circostanze attenuanti, tutte ad effetto speciale, due destinate a valere esclusivamente per specifiche ipotesi di incriminazione (quelle previste in calce agli artt. 2 ed 8), due la cui portata è invece categoriale, relativa, cioè, a tutti i reati tributari previsti dal decreto.

L'introduzione delle ultime due disposizioni appare favorita da un criterio direttivo della legge delega che lasciava ampi spazi a scelte di carattere squisitamente politico criminale, quello previsto dall'art. 9 comma 2 lett. e) della l. 205/1999, con il quale si attribuiva al Governo il potere di concepire «meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno».

A fronte di una condotta tipica, antigiuridica e colpevole, l'intervento *ex post* di un risarcimento del danno (o, a seconda dei casi, la riduzione in pristino dell'assetto del valore compromesso o, ancora, l'eliminazione delle conseguenze dannose e pericolose del reato) può essere apprezzata, nella prospettiva di una politica penale finalizzata alla preservazione degli interessi giuridici, per la sua obiettiva valenza di riaffermazione del bene compromesso. Da ciò ne discende che, anche una tutela posticipata può in effetti essere considerata meritevole e come tale essere sollecitata mediante premi. Premio e pena, si dice rappresentano “due facce della stessa medaglia”: se la seconda persegue la prevenzione di comportamenti

antagonisti a determinati beni mediante la minaccia del male che sarà inflitto per essi, il premio persegue l'incoraggiamento di comportamenti virtuosi mediante la prospettiva di un vantaggio, rappresentato dall'esenzione parziale o totale dalla punibilità⁵¹. In questa prospettiva, condotte riparatorie possono assumere il significato di circostanze attenuanti, di cause sopravvenute di non punibilità o di cause di estinzione del reato. Esempi del primo tipo sono offerti proprio dalle circostanze attenuanti del nuovo diritto penale tributario, anche se alle origini di tale soluzione si colloca lo stesso art. 62 comma 6 c.p.

Anche di recente, poi, si è proceduto a coniare nuove cause sopravvenute di non punibilità: si pensi all'ipotesi di cui all'art. 257 comma 4 d.lgs. 3 aprile 2006 n. 152 (Norme in materia ambientale), in caso di bonifica di un sito di cui si sia cagionato l'inquinamento, o dell'ipotesi di cui all'art. 301 del d.lgs. 9 aprile 2008 n. 81 (norme «in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro») laddove si afferma la applicabilità, per tutte le contravvenzioni previste dallo stesso strumento legislativo punite con la pena alternativa, della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 24 comma 1 del d.lgs. 19 dicembre 1994 n. 758, laddove il contravventore abbia adempiuto alle prescrizioni impartite dall'organo di vigilanza per ripristinare le condizioni di salubrità e sicurezza. Quanto infine al più radicale degli effetti premiali, l'estinzione del reato, essa è stata concepita come istituto di carattere generale per tutte le ipotesi di reato attribuite alla competenza penale del giudice di pace, dall'art. 35 del d.lgs. 28 agosto 2000 n. 274⁵².

La legge di delegazione, indicando la necessità di prevedere sanzioni positive incentivanti, identificava i connotati della condotta meritevole del premio con l'espressione "risarcimento del danno". Pur non precisando ulteriormente il concetto, appare indubbio che con tale formula, generale, si intendesse fare riferimento alla necessità di un comportamento virtuoso *ex post* che garantisse, nei limiti del possibile, la totale eliminazione degli effetti lesivi della condotta

⁵¹ PADOVANI T., *La soave inquisizione. Osservazioni e rilievi a proposito delle nuove ipotesi di ravvedimento*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, p. 429; PROSDOCIMI S., *Profili penali del postfatto*, Milano, 1982, pp. 298 e ss.

⁵² AA.VV., *Punibilità e pene, Manuale di diritto penale, Parte generale II*, a cura di COCCO G., Padova, 2009, pp. 58 e ss.; DIMARTINO A., *La sequenza infranta*, Milano, 1998, p. 317; UBERTIS G., *Riconciliazione, processo e mediazione in ambito penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 4, p. 1321.

antigiuridica mediante l'integrale ristoro sia del danno patrimoniale, da intendersi come danno emergente derivante dal mancato gettito fiscale comprensivo di interessi di legge, ma anche come frustrazione della funzione di controllo e verifica, che a sua volta implica l'assorbimento di cospicue risorse statali, che di quello non patrimoniale, implicito alla condotta criminosa.

Quanto poi al dosaggio degli effetti premiali per il comportamento riparatore, la delega lasciava al Governo la relativa scelta determinando il premio incentivante che apparisse meglio funzionale alle dinamiche della specifica materia.

Verificando in che modo il legislatore del 2000 ha dato seguito a tale mandato a legiferare, deve prima di tutto sottolinearsi come, opportunamente, non sia stata colta l'opportunità di introdurre nel sistema una vera e propria nuova causa di non punibilità sopravvenuta. Si è preferito limitare il significato da attribuire alle condotte riparatorie qualificandole alla stregua di circostanze attenuanti di portata comune a tutto il diritto penale tributario, quelle invero tra di loro strettamente apparentate previste agli artt. 13 e 14 del d.lgs. 74/2000⁵³.

L'idea di consentire la comoda soluzione rappresentata dal premio della non punibilità a fronte di adempimenti *ex post*, nel caso, in definitiva, meno frequente, della emersione della condotta antigiuridica, avrebbe potuto rappresentare una vera e propria pietra tombale sulle speranze di conseguire risultati preventivi mediante la predisposizione della normativa penale tributaria. Il contribuente disonesto, infatti, comparando il rischio relativo di incorrere nei rigori della penalizzazione con il vantaggio finanziario garantito dalla condotta illecita, avrebbe potuto trarre spunto dalla previsione di una comoda via di uscita comportante un mero rischio patrimoniale per perpetuare comportamenti contrari agli interessi dell'ordinamento, disattendendo il precetto.

I rischi impliciti alla scelta di attribuire valore, sia pure attinente esclusivamente a riparazioni pecuniarie, spesso onerose, sono comunque connessi alla possibile selezione censitaria dei destinatari potenziali della circostanza. Infatti, la possibilità di fruirne, in ogni caso, sarà riservata unicamente a chi possa disporre

⁵³ CARACCIOLI., *Interpello ordinario ed interpello speciale. Diversi effetti penali e necessità di coordinamento*, in *Il fisco*, 2000, p. 85; CAPUTI G., *Le circostanze attenuanti sospese tra risarcimento del danno e debito di imposta*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2167; SANTORIELLO C., *Sulla disciplina delle attenuanti speciali nel diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 2000, p. 2443.

delle necessarie risorse patrimoniali e sarà invece preclusa a chi versi in condizioni disagiate, con il rischio di una vera e propria “monetizzazione” della responsabilità penale⁵⁴.

3.3.1. L’attenuante di cui all’art. 13.

Il dettato dell’art. 13 comma 1 è piuttosto chiaro: ove l’autore della condotta illecita (di evasione in dichiarazione o alla riscossione), prima della dichiarazione di apertura del dibattimento penale di primo grado estingua mediante pagamento «i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi», determinati «anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie», provvedendo altresì (comma 2) anche al pagamento delle sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, le pene previste «per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell’art. 12»⁵⁵. Il terzo comma conclude precisando che tuttavia, della diminuzione di pena così determinata non si tiene conto ai fini di verificare la sostituibilità della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria ai sensi dell’art. 53 della legge di modifiche al sistema penale (l. 689/1981).

L’elemento qualificante, che legittima la valutazione di minor disvalore espresso dall’attenuante, ovverosia la riparazione del danno, evidenzia lo stretto legame presente nella stessa

attenuante comune di cui all’art. 62 n. 6 c.p., per la quale, come noto, la pena deve essere diminuita sino ad un terzo ove «prima del giudizio» sia stato «riparato interamente il danno, mediante il risarcimento di esso, e, quando sia possibile, mediante le restituzioni».

Si deve però segnalare come il pagamento dei debiti tributari, che rappresenta certamente un adempimento riconducibile al *genus* risarcimento del danno, integrato *de plano* nei delitti di cui al d.lgs. 74/2000 anche da un diminuito gettito fiscale, non esaurisca il novero delle conseguenze pregiudizievoli del fatto di reato,

⁵⁴ DI AMATO A., PISANO R., *I reati tributari*, in AA. VV., *Trattato di diritto penale dell’impresa* diretto da A. DI AMATO, vol. VII, Padova, 2002, p. 276.

⁵⁵ CAPUTI G., *Le circostanze attenuanti tra luci ed ombre*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2167.

non ricomprendendo né l'eventuale danno alla funzione ⁵⁶ né il c.d. "danno non patrimoniale *ex delicto*"⁵⁷. Gli adempimenti incentivati dalla previsione della circostanza attenuante in esame rappresentano quindi un *quid minus* rispetto all'integrale risarcimento del danno significativo agli effetti della previsione dell'art. 62 n. 6 c.p.⁵⁸. Se consideriamo che gli effetti premiali riconosciuti dalla circostanza speciale sono sensibilmente superiori, la scelta formulata dal legislatore del 2000 non sembra del tutto convincente. In presenza di una lesione patrimoniale di peculiare disvalore, quale quella tributaria, si determinano i connotati di una attenuante di minor impegno per l'autore del comportamento illecito, per poi attribuire alla stessa una portata assai più significativa. La soluzione adottata, poi, sembra esuberare i confini posti al potere di legiferare del Governo dalla legge di delegazione, con la conseguente possibile illegittimità costituzionale della previsione⁵⁹ che presupponeva un integrale risarcimento del danno.

Sino all'entrata in vigore del d.lgs. 74/2000, l'integrale risarcimento del danno tributario, mediante le procedure descritte dall'art. 6 comma 1 del d.l. 31 dicembre 1996 n. 669, convertito con modificazioni in l. 28 febbraio 1997 n. 30 ed ora abrogato dall'art. 25 d.lgs. 74/2000, assumeva il solo significato, in ambito penale, di rendere applicabile l'attenuante di cui all'art. 62 n. 6 c.p. La procedura risarcitoria, mediante dichiarazione "integrativa" del contribuente, consentiva di "lucrare" la riduzione di pena quale fosse la natura del reato contestato, implicando la stessa di sottoporre all'amministrazione finanziaria il giudizio sulla congruità della somma corrisposta⁶⁰. L'adempimento richiesto appariva dunque, distinto dal carattere della volontarietà e della integralità.

⁵⁶ In tal senso Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2005, n. 13161.

⁵⁷ Così Cass. pen., sez. I, 8 novembre 2007, n. 1362, ove si legge: "I danni non patrimoniali, rappresentati da turbamenti morali della collettività, sono risarcibili a favore degli enti pubblici esponenziali di essa [...]"; Nello stesso senso Cass. pen., sez. VI, 5 dicembre 2003, in *C.E.D. Cass.*, *rv.* 229393; Si veda anche Cass. civ., sez. III, 5 febbraio 1998, in *Resp. civ. prev.*, 1998, p. 1031, ove si legge: "Nel caso di oltraggio a corpo amministrativo, il danno morale patito dal Comune corrisponde alla sofferenza provocata dal discredito che si manifesta nei confronti delle persone fisiche che rappresentano responsabilmente l'ente pubblico vilipeso".

⁵⁸ Cfr. Cass. pen., sez. III, 14 marzo 2008, n. 16146.

⁵⁹ Sul punto Corte Cost., 24 aprile 2008, n. 112, in *Guida dir.*, 2008, pp. 18, 19, "il sindacato di costituzionalità sulla delega legislativa [...] si svolge attraverso un confronto tra gli esiti di due processi ermeneutici paralleli concernenti rispettivamente la norma delegante [...] e la norma delegata".

⁶⁰ In argomento Cass. pen., sez. III, 3 febbraio 2000, in *Il fisco*, 2000, p. 7028.

Nel nuovo sistema si prevede invece un meccanismo in parte più comodo. Sotto il profilo del *quantum*, infatti, la somma corrisposta potrà essere quella risultante all'esito di intese transattive tra contribuente e amministrazione, quali quelle conseguenti ai procedimenti di conciliazione o di adesione all'accertamento. Se la seconda soluzione si limita a produrre una limitazione della pretesa sanzionatoria *extra penale*⁶¹, la prima possibilità, prefigurata dall'art. 48 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, è una vera e propria transazione di un contenzioso tributario aperto, sancita in via giudiziale sulla base di previ accordi. Ad essa consegue, quindi, una reciproca rinuncia⁶²: l'amministrazione transige sull'ammontare delle imposte dovute, il contribuente sulle proprie difese⁶³.

Certo ove ci si avventuri nel campo delle scelte di politica legislativa si deve fare i conti con valutazioni che attengono non tanto alla razionalità del sistema quanto alle valutazioni di opportunità che le sorreggono. Nel caso di specie, lo specifico strumento politico criminale dell'attenuante appare evidentemente finalizzato ad incentivare il contribuente ad adempimenti tardivi, ma preziosi per l'amministrazione finanziaria, anche a costo di riservargli un trattamento preferenziale. Prevale quindi, la c.d. "ragione fiscale", rispetto ad esigenze che potremmo definire ispirate in generale alla tenuta general-preventiva dell'apparato sanzionatorio.

Anche gli altri caratteri dell'adempimento tardivo sembrano avvalorare la conclusione sopra adottata. Il pagamento deve infatti avvenire prima della dichiarazione di apertura del dibattimento (fase processuale descritta dall'art. 492 c.p.p.)⁶⁴, mentre non è richiesto che l'adempimento sia spontaneo, come invece regolarmente richiesto ai fini dell'art. 62 n. 6⁶⁵, o, tantomeno, espressivo di un ravvedimento.

La norma, in realtà, nel suo dettato testuale, attribuendo valore al mero dato della estinzione dei debiti tributari, sembra evidentemente concepire la possibilità

⁶¹ A norma degli artt. 1 e ss. del d.lgs. 19 luglio 1997 n. 218, l'adesione si concretizza con un'istanza del contribuente successiva alla notifica dell'avviso di accertamento e comporta che le sanzioni tributarie siano applicate nella misura pari ad un quarto del minimo.

⁶² FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, cit., p. 342.

⁶³ DI AMATO A., PISANO R., *I reati tributari*, cit., p. 276.

⁶⁴ Cass. pen., sez. III, 1 aprile 2008, in *Guida dir.*, 2008, 26, p. 100.

⁶⁵ In tal senso Cass. pen., sez. III, 15 novembre 2007, n. 47340; Cass. pen., sez. VI, 9 novembre 2005, n. 46329.

che il pagamento provenga da una persona diversa dall'imputato⁶⁶, cosa che appare del tutto fisiologica nel caso in cui lo stesso abbia agito nella qualità di rappresentante legale o negoziale del contribuente⁶⁷. In nessun momento, in effetti, la norma evoca la necessità di un adempimento personale dell'imputato.

Ma cosa deve intendersi con l'espressione "debiti relativi ai fatti costitutivi del reato"?

Due i profili problematici: il primo la determinazione del legame tra la somma dovuta ed il fatto criminoso, il secondo quello della identificazione della pretesa finanziaria dell'amministrazione.

In presenza di una dichiarazione ideologicamente falsa, la misura del debito tributario è ricavabile in funzione del grado delle falsificazioni apportate. Il pagamento apprezzabile ai fini della concessione dell'attenuante, sarà quello risultante dal calcolo dell'imposta dovuta sull'importo della ricchezza tassabile, ottenuto scomputando i costi fittiziamente indicati e sommando gli importi omessi. Ove la dichiarazione sia omessa, al contrario, si imporrà una integrale determinazione *ex novo* della ricchezza tassabile.

Quanto invece ai delitti in materia di documentazione, il modo di funzionamento della circostanza attenuante risulta invero complicato, tanto da suggerire il dubbio che la stessa sia in concreto sempre inapplicabile.

La prima delle ipotesi che concorre a comporre il Capo II del Titolo II d.lgs. 74/2000 (art. 8) punisce l'emissione di fatture per operazioni inesistenti destinate a consentire a terzi l'evasione di imposta. Si tratta di un reato di pericolo, posto che l'eventuale conseguimento del risultato da parte del destinatario del documento falso è del tutto estraneo ai contenuti della fattispecie. Simili ipotesi determinano l'insorgenza di un debito tributario squisitamente in riferimento alle sanzioni amministrative che debbono essere irrogate per tale illecito nell'ordinamento tributario; il comma 2 dell'art. 13 prevede lo stesso come adempimento ulteriore e cumulativo rispetto al risarcimento del danno.

⁶⁶ Sulla possibilità che sia riconosciuta l'attenuante dell'art. 62 n. 6 c.p. in caso di risarcimento attuato da un terzo, nello specifico una compagnia di assicurazione, la giurisprudenza è divisa: Cass. pen., sez. VI, 9 novembre 2005, n. 46329 nega la rilevanza. La ammette invece, addirittura ai fini dell'applicabilità dell'art. 35 del d.lgs. 274/2000, Cass. pen., sez. IV, 29 febbraio 2008, in *Arch. giur. circ.* 2008, p. 1038.

⁶⁷ DI AMATO A., PISANO R., *I reati tributari*, cit., p. 279.

Analoghe considerazioni valgono per il delitto di distruzione od occultamento delle scritture contabili. Anche in questo caso la norma non contempla tra i propri elementi costitutivi un danno di evasione, apprezzando esclusivamente il pericolo che tale esito possa prodursi. Peraltro un'eventuale evasione di imposta propria o di terzi, seppure rientra nel fuoco finalistico della condotta di occultamento o distruzione di documenti contabili, non consegue necessariamente alla condotta tipica di tale delitto né integra l'evento costitutivo (cioè l'impossibilità di ricostruire i redditi ed il volume di affari), posto che tali condizioni preliminari all'adempimento fiscale, sempre rappresentato dalla dichiarazione, determinano le condizioni per le quali l'Agenzia dell'entrate possa determinare *ex officio* in piena autonomia di giudizio la misura delle imposte dovute. Come sancisce il comma 3, lett. *d*), dell'art. 39 d.P.R. 600/1973, l'Amministrazione Finanziaria determina il reddito di impresa non risultando vincolata dalle scritture, ma potendosi valere dei dati e delle notizie «comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, le omissioni e le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica». Anche in questo caso non resta che verificare l'eventuale pagamento delle sanzioni amministrative.

Meno complesso è il problema nel caso di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000), di omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*), di indebita compensazione (art. 10-*quater*) o, infine, di evasione alla riscossione (art. 11), fattispecie tutte caratterizzate da un evento di danno evasione, il cui ammontare assume significato come soglia di punibilità.

Posto tale argine agli adempimenti utili ai fini della circostanza, resta da stabilire se dal contribuente si pretenda il pagamento dell'imposta come determinata in via preliminare nell'atto di accertamento o piuttosto di quella definitivamente accertata e determinata. La precisazione contenuta nella disposizione nel senso di attribuire rilevanza anche all'estinzione mediante pagamento mediato dal ricorso a procedure transattive consente di concludere senz'altro in favore della seconda opzione. D'altra parte, fin tanto che non risulta chiuso il procedimento amministrativo e poi contenzioso finalizzato alla determinazione del debito fiscale,

non sussiste una certa ed azionabile pretesa dell'erario. Ne potranno derivare difficoltà operative in considerazione del separato incedere dei procedimenti nelle sedi tributaria e penale.

Il contraltare del regime, complessivamente di favore rispetto a quello comunemente assicurato dalla circostanza codicistica, è rappresentato dall'esigenza prioritaria che il premio assicurato all'imputato abbia come sinallagma un'adeguata "remunerazione" per l'erario. Come stabilisce il comma 2 dello stesso art. 13, infatti, il pagamento dovrà riferirsi anche alle sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie. Si tratta della pretesa di conseguire un adempimento che potrebbe non essere altrimenti dovuto. In effetti, in virtù del principio di specialità tra norma penale incriminatrice e norma sanzionatoria amministrativa sancito dall'art. 19 del d.lgs. 74/2000, ove, sul piano strutturale, la fattispecie sanzionatoria penale ed amministrativa non divergano regolino "uno stesso fatto") non è possibile che le stesse si cumulino, dovendo di regola soccombere la disposizione speciale⁶⁸.

La pretesa di veder corrispondere la sanzione amministrativa si è rivelata, nei fatti, altamente dissuasiva, tanto da aver reso, allo Stato, episodica l'applicazione della circostanza⁶⁹.

La previsione dell'art. 13 comma 2 presenta non pochi problemi, tra i quali quello di porsi in contrasto palese con il principio affermato dall'art. 9 comma 2 lett. i) della l. 205/1999.

Trascurando tale profilo, è necessario verificare, innanzitutto, quali siano i meccanismi di irrogazione della sanzione amministrativa. Premesso, che ragionevolmente, il richiamo alle sanzioni amministrative deve intendersi limitato soltanto a quelle pecuniarie (le sole suscettibili di estinzione mediante "pagamento"), le stesse, comminate entro limiti minimi e massimi, ai sensi dell'art. 7 comma 1 del d.lgs. 472/1997, devono essere oggetto di una commisurazione in concreto avendo riguardo «alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione

⁶⁸ BIONDO P., *Il principio di specialità*, cit., p. 1762; CARTONI B., *Il principio di specialità nel nuovo diritto penale tributario. Una riforma a metà*, in *Il fisco*, 2000, p. 2835; SANTORIELLO C., *Il nuovo principio di specialità nel diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 2003, p. 6160.

⁶⁹ In argomento Trib. Pinerolo, 27 ottobre 2001, in *Il fisco*, 2002, p. 1047.

delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali»; precisa ulteriormente il comma 3 della medesima disposizione come: «La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di accertamento con adesione»; al contrario, ai sensi del comma 4: «Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo o, addirittura di un suo acconto»⁷⁰.

Attraverso tali strumenti, l'autorità amministrativa è in condizione di adeguare la misura della stessa alle specificità del caso concreto. È evidente, quindi, che la possibilità di condizionare l'attenuante al pagamento anche delle sanzioni amministrative presuppone che le stesse siano state concretamente irrogate, non potendosi altrimenti esigere un simile adempimento. Appare però, agevolare in tal senso la previsione dell'art. 21 del d.lgs. 74/2000, per la quale è previsto che l'autorità amministrativa debba procedere in ogni caso alla determinazione ed irrogazione delle sanzioni amministrative, nonostante le stesse possano risultare inutilmente determinate a seguito della verifica della norma applicabile secondo i criteri della specialità di cui all'art. 19.

Il secondo problema che si pone è di stabilire se ai fini dell'attenuante il pagamento debba riguardare le sanzioni come determinate dall'autorità amministrativa o piuttosto quelle diminuite a seguito della c.d. "definizione agevolata" di cui all'art. 16 comma 3 del d.lgs. 472/1997 o, ancora, quelle definitivamente quantificate a seguito dell'instaurazione di un contenzioso, procedimento comunque complesso e solitamente più lungo dello stesso processo penale. Se il primo dei due problemi posti, consente di affermare senz'altro che la validità in sede tributaria amministrativa del procedimento di definizione agevolata fa sì che anche in sede penale assuma rilievo il pagamento effettuato a tale stregua, il secondo presenta problemi in realtà difficili da risolvere. Ritenendo che la circostanza attenuante possa essere riconosciuta soltanto alla condizione del pagamento delle sanzioni determinate dall'autorità amministrativa, si finisce per imporre al contribuente un adempimento davvero eccessivo, e ciò tanto più in

⁷⁰ FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, cit., pp. 297 e ss.

considerazione del fatto che le sanzioni sono determinate, di regola, come multipli dell'imposta evasa. D'altra parte sembra improponibile dover attendere gli esiti del procedimento *extra* penale e quindi la definitività del procedimento di irrogazione delle stesse, per evidenti ragioni pratiche.

L'unica soluzione ragionevole sembra allora quella di fondarsi su criteri formali e ritenere che il soggetto, per poter conseguire il premio garantito dalla circostanza attenuante, sia tenuto esclusivamente a pagare quelle sanzioni che risultino irrogate in via definitiva, vuoi per una inerzia del contribuente vuoi per il formarsi di un accertamento irrevocabile.

Anche accettando la logica che sembra ispirare il disposto del comma 2 dell'art. 13, quella di garantire un cospicuo sinallagma alla concessione dell'attenuazione, sembra questa l'unica soluzione plausibile.

Così temperato, il disposto del comma 2 dell'art. 13 potrebbero considerarsi lo strumento compensatorio della mancata pretesa di un integrale risarcimento del danno. Il pagamento delle sanzioni amministrative che potrebbe non risultare esigibili per il principio di specialità, in tale contesto potrebbe costituire la misura risarcitoria forfetaria per il complesso delle voci di danno *ex delicto* in astratto risarcibili⁷¹.

Un ulteriore strumento di bilanciamento tra le esigenze di prevenzione generale (che suggeriscono di perseguire la conferma della minaccia edittale) ed il più laico bisogno di cassa, è rappresentato dall'ultimo comma dell'art. 13, che stabilisce come «della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'art. 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689»⁷².

Quello che si vuole visibilmente impedire è un reale cumulo dell'effetto premiale ispirato al c.d. "*favor reparandi*" con le scelte commisurative in senso lato che portano, a loro volta, ad ulteriori rinunce alla irrogazione della pena edittale. La scelta discrezionale del giudice di merito in ordine alla sostituibilità della pena edittale con una delle sanzioni sostitutive previste dalla l. 689/1981, ovverosia

⁷¹ DI AMATO A., PISANO R., *I reati tributari*, cit., p. 271.

⁷² FLORA G., *Riflessi delle modifiche al sistema penale (l. 24 novembre 1981 n. 689) sul diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, p. 393; CORSO P.M., *L'applicazione della sanzione sostitutiva pecuniaria ai delitti tributari*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2404.

con la pena pecuniaria sostitutiva, la libertà controllata o la semidetenzione, dovrebbe avvenire in virtù di criteri unicamente special preventivi⁷³. Nel caso specifico, solamente per la pena pecuniaria, il legislatore ha inteso introdurre una restrizione in chiave invece general preventiva, escludendo che il premio conseguito per la condotta descritta dall'art. 13 possa creare le condizioni (vale a dire il *quantum* di pena detentiva commisurata in concreto, non superiore a sei mesi) per la sostituzione e ciò nonostante che le sole condizioni lecite per una simile decisione ineriscano alla valutazione della misura della pena in concreto e della personalità del *reo*⁷⁴.

3.3.2. La circostanza di cui all'art. 14.

Se l'art. 13 d.lgs. 74/2000 attribuisce rilievo attenuante ad un adempimento *ex post* in pendenza di una pretesa tributaria azionabile nei confronti del contribuente, l'art. 14 regola il modo di essere di un'analogia opportunità nei confronti di chi abbia avuto la buona sorte di fruire di un'estinzione dei debiti tributari "per prescrizione o decadenza", istituti regolati, sia pure in parte, in materie di imposte sui redditi, dall'art. 43 del d.P.R. 600/1973, in materia di imposta sul valore aggiunto dall'art. 57 del d.P.R. 633/1972 ed in materia di sanzioni dall'art. 20 del d.lgs. 472/1997⁷⁵. In tale ultima ipotesi la decadenza inerisce la mancata attivazione, mediante notifica dell'atto di contestazione entro il termine fissato dal comma 1 della citata disposizione, mentre la prescrizione consegue al maturare di un termine di anni cinque dalla definitività dell'inflizione della sanzione (comma 3)⁷⁶.

Essendo venuta meno la soggezione del contribuente disonesto al dovere di farsi carico delle imposte e delle sanzioni, «l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui

⁷³ MARTINI A., *La pena sospesa*, Torino, 2001, pp. 31 e ss.

⁷⁴ Sul punto Trib. Pinerolo, 27 ottobre 2001, in *Il fisco*, 2002, p. 1047.

⁷⁵ FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, cit., pp. 272 e ss.

⁷⁶ PISANI M., *La nuova disciplina della prescrizione dell'accertamento in presenza di reati tributari*, in *Il fisco*, 2006, p. 6799.

indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata»⁷⁷.

Anche tale disposizione coglie il significato di un atto riparatorio nei confronti del bene giuridico leso, risultando distinti soltanto i destinatari delle due previsioni. Nell'ipotesi in cui si sia verificato il fatto estintivo, tuttavia, l'adempimento tardivo cui si attribuisce valore attenuante non corrisponde necessariamente al risarcimento del danno patrimoniale (ed in particolare di quella sua componente nota con l'espressione "danno emergente"), ovvero alla rifusione integrale della pretesa fiscale disattesa mediante il pagamento dei "debiti tributari", risultando sufficiente un adempimento espressamente definito dalla norma come "equa riparazione", e dunque non obbligatoriamente soddisfattoria, il cui ammontare è determinato sulla base di criteri invero tutt'altro che nitidi, quali la "gravità dell'offesa", ma in definitiva fissato sulla base di criteri di calcolo che rinviano all'art. 135 c.p. Il doppio criterio di determinazione dell'ammontare dell'equa riparazione, pena una palese irrazionalità della scelta politico criminale adottata, impone di concludere che la somma da corrispondere differisce a seconda della struttura delle diverse ipotesi delittuose caratterizzate o meno da un danno corrispondente alla misura dell'imposta evasa. Per quei delitti (come quelli preveduti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10-*bis*, *ter*, *quater* ed 11) che implicano la mancata percezione di un gettito fiscale dovuto, il criterio prevalente della gravità dell'offesa non potrà comportare la pretesa che l'ammontare della somma da pagare corrisponda al *quantum* di pretesa fiscale cui ci si è sottratti, anche se in tal caso appare evidente la difficoltà di una precisa determinazione di tale ammontare, nell'impossibilità di confidare su validi atti di accertamento in sede tributaria. Per i delitti di pericolo (le ipotesi di cui agli artt. 8 e 10), risultando impossibile (o irrilevante) determinare il danno che la condotta ha prodotto all'amministrazione finanziaria in termini di mancato gettito fiscale, si dovrà invece utilizzare il secondo criterio, che determina la somma da corrispondere convertendo la pena minima edittale secondo i criteri di ragguaglio di cui all'art. 135 c.p. Una simile interpretazione, per quanto non esplicitamente imposta, sembra necessitata, considerando le conseguenze che potrebbero derivare in caso contrario. In effetti, in riferimento ad accuse relative ai delitti caratterizzati

⁷⁷ PISANI M., *La nuova disciplina della prescrizione*, cit., p. 6799.

da soglie di punibilità concepite in funzione della misura elevata dell'imposta evasa, ritenere integrata la attenuante in caso di pagamento del corrispondente pecuniario della pena minima edittale si rivelerebbe una soluzione davvero troppo comoda. Per fare un esempio concreto, l'equa riparazione significativa per conseguire l'attenuante relativamente all'ipotesi delittuosa di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 potrebbe essere calcolata tenendo conto del minimo edittale di reclusione comminata, cioè un anno, che, convertito equivale, secondo il criterio di cui all'art. 135 c.p., a €13.870, mentre per lo stesso delitto è prevista una soglia di punibilità di oltre €100.000 di evasione. Il divario sarebbe davvero troppo significativo.

La circostanza, nondimeno, è strutturalmente diversa da quella di cui all'articolo precedente. Essa implica in primo luogo una richiesta che deve provenire direttamente dall'imputato, cui compete pure la determinazione della somma da corrispondere. Il meccanismo processuale è quello di un'istanza preliminare all'apertura del dibattimento, che implica un giudizio discrezionale in ordine alla congruità della somma offerta e che comporta il suo pagamento in un termine non superiore a dieci giorni dalla decisione.

La documentazione dell'avvenuto pagamento, sia ai fini dell'art. 13 che di quelli dell'art. 14, deve avvenire secondo le modalità definite dal d.m. giugno 2000 in G.U. n. 140/2000, che definisce i caratteri dei diversi documenti che devono attestare l'avvenuto pagamento. Nel caso di cui all'art. 13 (art.1), una dichiarazione del contribuente cui deve essere apposta dall'ufficio finanziario competente un'attestazione certificatrice; nel caso dell'art. 14 (art. 2), il pagamento della somma ormai determinata in sede giudiziale come congrua, mediante il c.d. "modello F24".

4. L'attuale struttura normativa della omessa dichiarazione dei redditi.

La presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi riguarda una moltitudine di contribuenti, gravando il relativo obbligo su tutti quei soggetti tenuti a questo adempimento in base alle leggi tributarie.

L'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi rientra nella categoria dei reati a soggettività ristretta, riconducendosi la figura dell'autore del reato agli obblighi derivanti da previsioni normative *extra* penali.

Rispetto alle imposte dirette la base normativa per la identificazione dei soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione, si rinviene negli artt. 2 e 73 d.P.R. 22 dicembre, n. 917, a seconda che si tratti di persone fisiche o di enti.

L'art. 2 prevede ai primi due commi che «soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato, il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile».

L'art. 73, dopo aver elencato gli enti cui la disposizione si riferisce, specifica al comma 3 come «ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato», chiarendo al successivo comma 4 come «per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto» o, in mancanza di essi, «dall'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato» (comma 5).

Le modalità di presentazione delle dichiarazioni sono invece disciplinate dal d.P.R. n. 322/1998, che prevede distinte formalità a seconda che si tratti di imposte sui redditi o di IVA. Per quanto riguarda le imposte sui redditi l'art. 1, commi 3 e 4, prevede che «La dichiarazione è sottoscritta, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale [...]. La dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale e, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto o da un rappresentante negoziale».

Valgono, rispetto alla violazione di cui all'art. 5, come per tutte le altre disposizioni del decreto n. 74/2000, i principi in materia di concorso di persone nel reato. In particolare, merita di essere evidenziata la circostanza aggravante ad effetto speciale di cui all'art. 13-*bis* comma 3, nei confronti del professionista e dell'intermediario bancario o finanziario che concorra nella commissione del reato nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale, attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale. D'altronde, la giurisprudenza di legittimità ha escluso che l'affidamento delle incombenze dichiarative ad un

professionista esterno possa mandare esente da responsabilità il contribuente. L'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rappresentanza e, quindi, sia tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità⁷⁸.

Il fatto che il contribuente (la persona giuridica nel caso di specie) possa avvalersi di persone incaricate alla materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione⁷⁹, non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente il quale, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione, è comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione⁸⁰. L'adempimento formale, dunque, fa carico al contribuente il quale deve essere a conoscenza delle relative scadenze e può anche giovare, a fini penali, del termine di 90 giorni concesso dalla legge in caso di superamento del termine⁸¹.

Ne consegue che il solo fatto di avere affidato a un professionista⁸², già incaricato della tenuta della contabilità, il compito di predisporre e trasmettere la dichiarazione dei redditi, non è circostanza che giustifica di per sé la violazione dell'obbligo o possa escludere la consapevolezza della inutile scadenza del termine.

L'ipotesi del concorso è stata altresì affermata in relazione al rapporto tra amministratore di diritto ed amministratore di fatto, ricostruendo la responsabilità del primo sulla falsariga dell'art. 40 cpv. c.p. e quella dell'amministratore di fatto nei termini di autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta⁸³.

⁷⁸ V. art. 1, comma 4, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

⁷⁹ Cfr. art. 3, commi 3 e 3-bis; d.P.R. 22 luglio 1998, n.322.

⁸⁰ V. art. 1, comma 6, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

⁸¹ V. art. 2, comma 7, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322; art. 5, comma 2, d.lgs. 74/2000.

⁸² «L'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e di presentare la dichiarazione dei redditi non fa venir meno la responsabilità penale del contribuente per il reato di omessa dichiarazione, stante il carattere personale ed indelegabile degli obblighi dichiarativi», www.ilquotidianogiuridico.it.

⁸³ MANGIONE A., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*3, (a cura di) E. MUSCO, Milano, 2002, p. 20; Trib. Verona, sez. dist. Soave, 12 giugno 2007, n. 79, in Riv. dir. trib., 2008, III, pp. 3 e ss., in cui si dà atto dell'esistenza di una sorta di cabina di regia (l'imputato commercialista viene indicato «quale ispiratore della condotta» fraudolenta) in cui questi operava non limitandosi, evidentemente, a redigere la dichiarazione; FLORA G., *I soggetti responsabili ed il concorso di persone nei reati tributari (tra presente e futuro)*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 587 e ss.; SCHIAVOLIN R.,

Il delitto di omessa dichiarazione, ha subito un innalzamento sanzionatorio con l'articolo 39, comma 1, lettere h) e i), del decreto legge 124/2019, convertito nella legge 157/2019 e in vigore dal 24 dicembre scorso: la cornice edittale sarà – tanto al comma 1, quanto al comma 1-*bis* – non più quella della reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni, ma quella della reclusione da 2 a 6 anni⁸⁴. «Le novità in materia di reati fiscali, introdotte dal d.l. 124/2019, si muovono lungo due principali linee direttrici, entrambe convergenti nel senso di un inasprimento della politica criminale in questa materia e compendiate nel noto slogan “manette agli evasori”. Da un lato si intensifica il trattamento sanzionatorio per molti di questi reati; dall'altro si abbassano le soglie di punibilità ivi previste, in senso ampliativo dell'area di rilevanza penale dell'evasione fiscale e dunque in controtendenza rispetto alla precedente riforma del 2015»⁸⁵.

La nuova norma non consente ancora l'utilizzo di intercettazioni *ex* articolo 266 del codice di procedura penale, ma consente il ricorso alla misura della custodia cautelare in carcere *ex* articolo 280 del codice di procedura penale.

Le nuove pene edittali previste per il reato di omessa presentazione delle dichiarazioni sui redditi, o di quelle IVA, sono state elevate nel minimo (da un anno e sei mesi a due anni) e nel massimo (da quattro a cinque anni) ed è proprio tale innalzamento che rende ora possibile applicare la misura cautelare massima, quella della custodia cautelare in carcere.

La previsione di legge opera in via generale. Nello specifico, però, occorreranno anche le esigenze cautelari, vale a dire il rischio di reiterazione del reato, l'inquinamento probatorio o il pericolo di fuga dell'indiziato. Così quando il

La responsabilità penale del professionista, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 522 e ss.; IORIO A., MECCA S., *Il concorso del commercialista nei reati tributari imputati al cliente*, in *Il Fisco*, 2014, pp. 1243 e ss.; MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., pp. 81 e ss.; FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto penale*, cit., pp. 501 e ss.

⁸⁴«Il 26 ottobre 2019 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto legge n. 124/2019, recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”, noto alle cronache come “decreto fiscale”. [...] Le novità direttamente incidenti sul sistema penale sono contenute nel Capo IV del decreto, composto da un unico articolo – l'art. 39 – strutturato in tre commi. Il primo modifica la disciplina di cui al d.lgs. n. 74/2000 sui reati tributari; il secondo novella il d.lgs. n. 231/2001 sulla responsabilità da reato degli enti; il terzo precisa che tutte le novità contenute nei due precedenti commi avranno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto. sguardo alle novità introdotte in materia penale», FINOCCHIARO S., *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*, in *Sist. pen.*, 18 novembre 2019.

⁸⁵ FINOCCHIARO S., *Le novità in materia di reati tributari*, cit., p. 53.

Fisco riscontrerà un caso in cui la dichiarazione non è stata presentata dal contribuente che vi era obbligato, invierà la comunicazione di reato alla Procura della Repubblica che, valutato il caso, potrà chiedere ed ottenere dal giudice per le indagini preliminari l'applicazione della misura carceraria se ricorre una di queste tre esigenze che la rendono concretamente possibile. Ma prima ancora di questo, per integrare il reato che consentirà l'applicazione della custodia cautelare, bisognerà aver superato la soglia di punibilità di 50 mila euro di imposta evasa e bisognerà che ci sia il "dolo di evasione", cioè la finalità di voler evadere le imposte sui redditi.

Il non aver presentato la dichiarazione, quindi, di per sé non basta ad integrare il reato, perché occorre anche che questa mancanza sia dovuta alla precisa intenzione di evadere le tasse. Per ampliare le potenzialità investigative, diventano possibili anche le intercettazioni telefoniche nei casi in cui la dichiarazione dei redditi o IVA venga omessa.

Invece, chi presenta la dichiarazione, seppur in maniera infedele non rischia la pena detentiva, in quanto la pena prevista per questo reato non arriva a cinque anni (il Decreto fiscale l'ha innalzata, ma fino a quattro anni e mezzo nel massimo); tuttavia, questi potrà essere sottoposto alle altre misure cautelari: dal divieto di espatrio all'obbligo o divieto di dimora in un determinato luogo, all'obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria, fino agli arresti domiciliari. Per questo reato il Decreto fiscale ha anche abbassato la soglia di imposta evasa da 150 mila euro a 100 mila euro, per ciascuna imposta ed anno di riferimento.

Rimane fermo lo spostamento del momento in cui viene consumato il reato alla scadenza degli ulteriori 90 giorni concessi per la presentazione della dichiarazione.

Sotto diverso profilo, è altresì opportuno precisare che l'omessa dichiarazione dei redditi è uno dei reati per cui è prevista una soglia di punibilità, segue cioè la ratio di perseguire comportamenti caratterizzati da effettiva e rilevante offensività degli interessi dell'Erario. La quantificazione dell'imposta evasa assume dunque un ruolo determinante nell'ambito degli elementi costitutivi di tale reato.

Così come per le fattispecie di frode fiscale in generale, anche per il reato di omessa presentazione della dichiarazione si può conseguire la non punibilità

mediante il pagamento integrale del debito, incluse sanzioni e interessi, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine stabilito per quella relativa al periodo d'imposta successivo, sempre che nel frattempo non si abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In caso di condanna o patteggiamento si applica, salvo che il *reo* non si impegna a versare all'Erario, nei termini riconosciuti dalla legislazione di settore, la confisca (diretta o per equivalente) del prezzo o del profitto.

Ne emerge, pertanto, un quadro nel quale tale reato gioca un ruolo molto rilevante nel panorama delle violazioni tributarie. Dietro di esso si annidano forme particolarmente insidiose di evasione fiscale: l'omessa presentazione della dichiarazione, al di là delle ipotesi (che pure vi sono) di contribuenti residenti che non assolvono in radice la propria obbligazione nei confronti del fisco, riguarda i casi di soggetti fittiziamente residenti all'estero, che in realtà risiedono ed operano nel territorio dello Stato. Si tratta di una casistica complessa, non facile da decifrare e scomporre, di cui tuttavia esiste un filo rosso chiaramente riconoscibile.

La possibilità di sottrarsi al pagamento delle imposte simulando una residenza (o, per gli enti, una sede) estera, grazie alle agevolazioni offerte da giurisdizioni compiacenti, costituisce una delle piaghe del capitalismo moderno.

Così come espressione di grave deviazione è la costituzione di stabili organizzazioni occulte nella gestione di attività di impresa o la definizione di prezzi nelle transazioni infragruppo funzionali solo ad allocare la ricchezza in un paese piuttosto che in un altro.

È storicamente documentato – ed è cronaca ancora attuale – come queste strategie comportamentali arrechino un grave danno all'Amministrazione Finanziaria dello Stato e come ad esse siano correlati ulteriori fenomeni criminosi, quali il riciclaggio e la corruzione⁸⁶.

Nel successivo capitolo, si analizzerà, dettagliatamente, il reato di omessa dichiarazione, cui sono soggetti i contribuenti che non adempiono alla obbligazione

⁸⁶ CINGARI F., MAZZACUVA F., RUTA G., *I reati tributari*, Torino, 2017, *passim*; MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., *passim*.

basilare prevista dal nostro sistema fiscale. Si tratta di un reato proprio, configurabile alla categoria dei “contribuenti” comprensibilmente ampia, perché comprende quasi tutti i cittadini residenti in Italia e per talune fattispecie, i soggetti residenti all'estero, ma operanti in Italia.

CAPITOLO II

L'OMESSA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

1. La norma.

L'articolo 5 comma 1, del decreto legislativo n. 74/2000 stabilisce che: «È punito con la reclusione da due a cinque 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 ad euro cinquantamila». Il comma 2 dello stesso articolo stabilisce altresì che: «[...] non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto».

Il delitto in materia di dichiarazione si configura quale reato omissivo proprio, che reprime il non adempimento al principale dei doveri connessi alla soggettività fiscale del contribuente: la presentazione della dichiarazione dei redditi. Essendo un reato di pura omissione, tendenzialmente, si mostra carente di offensività, dunque, «se non si desse rilievo ad elementi del fatto tipico ulteriori rispetto al mero *non facere quod debetur* capaci di infondere offensività all'illecito, questo rischierebbe di non rispettare i requisiti minimi della materialità e dell'offensività»⁸⁷. In dottrina si ritiene talora che l'interesse tutelato⁸⁸ dal delitto di omessa presentazione sia costituito dalla integrale e tempestiva percezione del tributo da parte dell'Erario⁸⁹, in realtà, il reato in questione non coincide con l'illecito tributario. Esso si consuma solo allo scadere dei novanta giorni successivi alla scadenza del termine tributario. Inoltre per il realizzarsi del delitto occorre il superamento di una soglia di punibilità⁹⁰, (fissata oggi in 50.000 euro). Il bene

⁸⁷ CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Tomo I, Torino, 2019, p. 183.

⁸⁸ CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., pp. 183 e ss.

⁸⁹ LANZI A., ALDROVANI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, p. 276; SOANA G.L., *I reati tributari*, 3a ed., Milano, 2013, p. 195.

⁹⁰ La l. n. 516/1982 all'art. 1, c. 1 (omessa dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto) e all'art. 2, c. 1 (omessa dichiarazione del sostituto d'imposta),

giuridico, dunque, non coincide con l'interesse del Fisco rilevante per gli illeciti tributari che si sostanzia nella tempestiva e integrale percezione del tributo da parte dello Stato, ma, viceversa, tutela l'interesse dello Stato alla "quasi tempestiva e quasi integrale" percezione del tributo⁹¹.

Potremmo dire, dunque, che il diritto penale «si accontenta di un cittadino abbastanza ligio ai suoi doveri, e che li adempie in modo quasi perfetto. Questo spiega da un lato il termine di adempimento sfalsato nell'ambito dell'illecito penale rispetto a quello fiscale; e dall'altro la soglia di rilevanza dei ridetti 50.000 euro»⁹².

Spesso i soggetti che neppure effettuano la dichiarazione sono veri e propri evasori totali, una categoria molto dannosa e insidiosa per la tenuta dell'economia di un Paese come l'Italia che oltretutto vanta un alto tasso di evasione fiscale, rispetto a molti altri paesi civili. La non presentazione della dichiarazione, in effetti, appare talvolta la soluzione più vantaggiosa soprattutto per quei soggetti che non emergono all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria come soggetti d'imposta e che per questo finiscono per essere meno esposti di altri alle funzioni di accertamento e di determinazione di detta pretesa fiscale. Costoro, potendo esercitare, sotto lo schermo rappresentato da un'apparenza di inattività, i propri commerci sottraendoli ad ogni prelievo fiscale, si garantiscono una elevata redditività del proprio lavoro, alterando di fatto le regole del mercato. Merci e servizi sono infatti offerti a condizioni concorrenziali, apparendo preferibili agli occhi del consumatore. Non esistono dubbi che una simile metodologia sia assolutamente meritevole di repressione penale, almeno laddove gli effetti della scelta di negare agli occhi del Fisco la propria stessa esistenza come soggetto che dispone di ricchezze o protagonista di affari siano economicamente significativi⁹³.

Tale delitto si configura con l'omissione della dichiarazione nei termini previsti dalla legge ed è irrilevante la dimostrazione di un danno all'Amministrazione Finanziaria, sussistendo anche nell'ipotesi di

puniva con l'omessa presentazione della dichiarazione, a prescindere dalla effettiva sussistenza del danno erariale, elemento che è oggi indispensabile: ZANOTTI R., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di E. MUSCO, Torino, 2012, p. 152

⁹¹ CADOPPI A., *Il reato omissivo proprio*, II, Padova, 1988, 1228; VENEZIANI P., *Commento all'art. 3*, in I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, p. 133.

⁹² CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., p. 188.

⁹³ MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 414 e ss.

esterovestizione⁹⁴. In particolare, l'obbligo della presentazione della dichiarazione sussiste anche quando una società, pur avendo sede legale all'estero, abbia stabile organizzazione in Italia. Tale situazione si verifica quando si svolgono nel territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, e di programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi e assumendo rilievo a tal fine il fatto che la società abbia affidato ad un soggetto sul territorio italiano la gestione dei propri affari, sia o no questo dotato di personalità giuridica⁹⁵.

Nel caso di redditi societari è necessario che il soggetto attivo sia quello investito della effettiva gestione sociale e tale è l'amministratore di fatto, che risponde come autore principale della condotta, in cui l'amministratore di diritto concorre, a titolo di dolo, per non aver consapevolmente impedito l'evento ai sensi degli artt. 40 cpv. c.p. e 2392 c.c.⁹⁶.

2. I soggetti penalmente responsabili.

La maggior parte degli illeciti del D.lgs. n. 74/2000 sono classificabili, nonostante l'impiego del pronome indefinito "chiunque", nella categoria del reato proprio, ossia di quel particolare illecito che può essere commesso solo da chi riveste una determinata posizione o è titolare di un determinato obbligo previsto dall'ordinamento; i delitti in materia di dichiarazione, infatti, possono essere

⁹⁴ PUTINATI S., *Commento all'art. 5*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d. lgs. N. 158/2015*, Torino, 2015, p. 105: «i soggetti obbligati a presentare le dichiarazioni fiscali sono, in sintesi coloro i quali abbiano la residenza nel territorio dello Stato. La norma che definisce i criteri formali e sostanziali per stabilire quando un soggetto giuridico sia effettivamente residente nello Stato, con i relativi obblighi dichiarativi e impositivi, è l'art. 73 del d.P.R. 917/1986 (TUIR), in particolare il comma 3, che dispone quale criterio per la individuazione la localizzazione, per la maggior parte del periodo d'imposta, di tre elementi tra loro alternativi. Il primo, formale, fa riferimento alla sede legale; gli altri due, di natura sostanziale, richiamano l'oggetto principale, da intendersi come "gli atti produttivi e negoziali dell'ente nonché i rapporti economici che lo stesso pone in essere con i terzi"; la sede dell'amministrazione, da intendersi come "il luogo da cui promanano gli impulsi volitivi dell'ente"¹⁹. Operano poi delle presunzioni, previste ai commi 5-bis e 5-quater, che dovranno essere di volta in volta, se del caso, verificate con gli strumenti della assunzione e valutazione della prova nel processo penale».

⁹⁵ In argomento Cass. pen., sez. III, 7 novembre 2017, n. 20856, in *ItalggiureWeb*.

⁹⁶ Cfr. Cass. pen., sez. III, 15 maggio 2015, n. 38780; Cass. pen., sez. III, 16 aprile 2015, n. 24650 in *ItalggiureWeb*; BENCIVENGA F., *Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi*, in *Semaine juridique*, 2001, p. 722; BERSANI G., *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003, p. 373; CARTONI B., *Il reato di omessa dichiarazione tra vecchio e nuovo diritto penale tributario*, in *Impresa*, 2000, p. 1378.

commessi esclusivamente dal contribuente tenuto alla presentazione di una delle dichiarazioni rilevanti⁹⁷ o al versamento delle imposte ad esse relative.

Come anticipato, il delitto previsto dall'articolo 5 è un esempio paradigmatico di reato omissivo proprio⁹⁸, assumendo rilevanza esclusiva la condotta illecita di non dichiarare i propri redditi o i propri affari allorché si abbia l'obbligo giuridico di farlo. I soggetti attivi quindi sono gli obbligati alla presentazione delle dichiarazioni. Parte della dottrina, in tale prospettiva, qualifica la norma come “norma penale in bianco”⁹⁹. In realtà la norma penale in bianco presuppone che l'intero fatto tipico sia dettato da altra norma a cui la disposizione penale richiama. In questo caso, il precetto penale è ricco di elementi ulteriori rispetto alla norma di riferimento tributaria. È vero peraltro che quanto all'individuazione del soggetto obbligato esso è derivabile *tout court* dalle norme tributarie¹⁰⁰. La soggettività attiva, dunque, è ristretta, potendo essere autori del delitto soltanto coloro che siano destinatari dell'obbligo di agire cui non si adempie.

«Le regole giuridiche che identificano i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA sono contenute nel diritto tributario. Il dovere di dichiarazione fiscale grava sulla generalità dei contribuenti, ovverosia su tutti coloro che conseguono un reddito tassabile o che sono stati soggetti di transazioni imponibili sotto il profilo IVA»¹⁰¹.

I soggetti tenuti alla dichiarazione dei redditi sono identificati dall'art. 1 del d.P.R. 600/1973, che, al primo comma distingue due categorie di soggetti passivi: coloro che dispongono di redditi e coloro che, pur non disponendone, sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Nel primo gruppo si richiede l'esistenza di un presupposto sostanziale dell'obbligo di dichiarazione, rappresentato dalla

⁹⁷ «Con la novella del 2015 il legislatore ha scelto di ampliare il numero delle dichiarazioni rilevanti; scompare così il riferimento temporale all'annualità, di talché il precetto penale opererà in relazione a qualsiasi dichiarazione, purché relativa alle due categorie di imposte considerate, a prescindere dalla cadenza della loro presentazione e, quindi, anche se occasionali», BASSO E. D., VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, p. 26.

⁹⁸ ROMANO M., *Commentario sistematico del codice penale*, Milano, 2004, p. 335

⁹⁹ NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 137.

¹⁰⁰ LANZI A., ALDROVANI P., *Diritto penale tributario*, cit., p. 277; ZANNOTTI R., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., p. 154.

¹⁰¹ CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., pp. 183 e ss; MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, p. 184; SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., p. 194; GENNAI S., TRAVERSI A., *I delitti tributari*, Milano, 2011, p. 97; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto*, cit., p. 329.

disponibilità di un reddito rientrante in una delle sei categorie indicate dall'art. 6 comma 1, d.P.R. 917/1986. Nel secondo, invece, si prevede l'insorgenza di una obbligazione fiscale a carico del contribuente, quando questi è obbligato alla tenuta delle scritture contabili «anche se non ne consegue alcun debito d'imposta».

Sono esonerate dal dovere di dichiarazione quelle persone fisiche che ai sensi dell'art 1. comma 4 lett. a) d.P.R. 600/1973, non possiedono alcun reddito. Tra i soggetti che dispongono di redditi, poi, sono del pari esentati dal dovere di dichiarazione, i soggetti identificati dalle lett. b), b-bis) e c) dello stesso comma 4 dell'art 1 d.P.R. 600/1973. Il criterio fondante è quindi quello secondo cui tutti coloro che detengono un reddito sono obbligati, a meno che tale reddito non sia per la sua natura e il suo ammontare espressamente definito come esente o soggetto alla sola ritenuta alla fonte.

Per i soggetti tenuti alla redazione e conservazione delle scritture contabili, invece, l'obbligo di dichiarazione consegue ad un dato meramente formale, rappresentato dalla qualifica soggettiva di potenziale produttore di ricchezza, risultando irrilevante la sua esistenza effettiva. Infatti la dichiarazione deve essere presentata da tali soggetti anche nel caso in cui l'ente o l'impresa sia rimasto inoperante.

La presentazione della dichiarazione dei redditi può avvenire attraverso il fenomeno della delega negoziale consistente nel conferimento di un mandato mediante il quale si identifichi tra uno o più soggetti obbligati quello designato ad adempiere, ovvero che gli stessi diano mandato ad una persona terza estranea all'ambito di precettività della norma, affinché adempia a quanto imposto in loro nome e per conto. Tali scelte di tipo delegatorio, sono espressione dell'autonomia privatistica, che non esonerano, però, dalla responsabilità, colui cui la legge riferisce l'obbligo di agire. Infatti il soggetto obbligato rimane investito dell'obbligo di esercitare un adeguato controllo sul soggetto delegato e solo provando una effettiva diligente vigilanza su di esso, può risultare incolpevole dell'inefficienza altrui. È il caso del contribuente che conferisce la delega al professionista quale intermediario abilitato per la trasmissione telematica della dichiarazione, ricevendone dallo stesso la prescritta ricevuta attestante l'accettazione dell'incarico al quale, però, colpevolmente, il professionista si sottrae.

Nella prassi è consolidato il principio di diritto secondo cui l'affidamento a un professionista¹⁰² dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale nel caso in cui l'adempimento venga omissso, e ciò in quanto la norma tributaria considera quello fiscale alla stregua di un obbligo personale non delegabile; «una diversa interpretazione finirebbe per dar degradare indebitamente l'obbligo di presentazione della dichiarazione legalmente previsto in mera attività di controllo sull'operato del terzo»¹⁰³.

Il fenomeno della delega nel contesto di una organizzazione societaria, considerata la complessità degli adempimenti connessi alla legale rappresentanza dell'ente collettivo, impone di considerare quanto sancito dall'articolo 2181 comma 4 c.c., in base al quale non è comunque delegabile (neppure in via interna), il dovere di redigere e presentare il bilancio di esercizio. Tale documento prefigura, infatti, nella loro totalità, i dati conoscitivi che dovranno essere ulteriormente indicati in dichiarazione.

Rilevante è poi il tema della responsabilità dell'amministratore di fatto, gravato dell'incombenza al pari di chi ha la carica formale. «Il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 1 prevede che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione tutti i soggetti che possiedano redditi anche se non consegue alcun debito di imposta e coloro i quali sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili; e il d.P.R. 22 luglio 1998, n. 311, art. 1, comma 4, stabilisce che la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta dal legale rappresentante e, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto»¹⁰⁴. Ed invero, in giurisprudenza si afferma che qualora l'amministrazione sia solo formalmente affidata a «una testa di legno» (ovvero a un soggetto privo, per volontà dell'effettivo titolare, di qualsivoglia potere gestorio) si deve ritenere «[...] irrilevante l'etichetta per privilegiare il concreto espletamento della funzione»¹⁰⁵.

¹⁰² BASSO E. D., VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, p. 120.

¹⁰³ Cass. pen., sez. III, 29 marzo 2012, n. 16958, in *Responsabilità civile e previdenza*, 2012, 4, p. 1389; Cass. pen., sez. III, 29 ottobre 2009, n. 9163, in *De Jure*.

¹⁰⁴ Così, Cass. pen., sez. IV, 16 aprile 2015, n. 24650; Cfr. Cass. pen., sez. III, 5 luglio 2012, n. 33385; Cass. pen., sez. III, 27 marzo 2013, n. 25809.

¹⁰⁵ Cass. pen., sez. III, 28 aprile 2011, n. 23425.

Per quanto riguarda la responsabilità del curatore e del fallito relativamente agli obblighi di presentazione delle dichiarazioni, «per la Suprema Corte il curatore assume la veste di obbligato alla presentazione della dichiarazione successiva alla sentenza dichiarativa del fallimento, comprendendo in tale obbligo anche le dichiarazioni che hanno ad oggetto il periodo tra inizio del periodo di imposta e il termine di presentazione della dichiarazione. Il fallito, pertanto, mantiene l'obbligo di presentazione della dichiarazione per l'anno anteriore al quello nel quale è intervenuto il fallimento, ovviamente anche se quel termine scada dopo la sentenza dichiarativa del fallimento¹⁰⁶».

2.1. I soggetti attivi nel caso di organizzazione occulta e di esterovestizione.

Il reato di omessa dichiarazione presenta snodi rilevanti, per gli enti come per le persone fisiche, quando ci si trovi in presenza di scelte personali o imprenditoriali che comportano l'allocazione di ricchezza all'estero e la sottrazione ad imposizione nel nostro Paese.

Al pari della maggioranza degli ordinamenti tributari moderni, anche quello italiano si fonda, ai fini dell'imposizione, su criteri di collegamento sia personali che reali: essi fanno infatti riferimento sia al principio della residenza per i redditi comunque prodotti dai residenti (*worldwide taxation*), sia al principio della fonte, limitatamente ai redditi prodotti sul territorio da soggetti non residenti¹⁰⁷.

La stabile organizzazione e l'esterovestizione¹⁰⁸ esprimono due fenomeni concettualmente distinti, accomunati tuttavia da uno stesso denominatore: l'attitudine a rappresentare una situazione della realtà personale e/o di impresa diversa da quella effettiva, con lo scopo di generare un minor carico fiscale.

La stabile organizzazione¹⁰⁹ spesso attiene all'organizzazione produttiva delle multinazionali: ricorre sovente uno schema operativo, per tali gruppi,

¹⁰⁶ CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., pp. 183 e ss; Cass. pen., sez. III, 1 dicembre 2010, n. 1549.; SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., pp. 42 e ss.; ZANNOTTI R., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., p. 155; PUTINATI S., *Commento all'art. 5*, cit., p. 107.

¹⁰⁷ VINCIGUERRA S., *Reato tributario*, in *Nss. dig. it.*, XIV, Torino, 1967, p. 1006.

¹⁰⁸ CERRATO M., *Sui confini tra esterovestizione societaria e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. tributario*, 2013, V, pp. 59 e ss; LANZI A., ALDROVANI P., cit., pp. 280 e ss.; SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., p. 198; PERINI A., *Reati Tributari* (voce), in *Dig. disc. pen.*, VI, Torino, 2013, pp. 522 e ss.

¹⁰⁹ MAISTO G., *Brevi riflessioni sul concetto di residenza fiscale di società ed enti nel diritto interno e convenzionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1989, I, p. 1364.

caratterizzato da strutture di produzione e vendita centralizzate per aree di rilevanza geografica, mentre in un Paese soltanto è localizzata l'unità decisionale e strategica. Obiettivo dell'Amministrazione Finanziaria è sottoporre a tassazione, in applicazione del principio della fonte, i redditi prodotti da imprese non residenti che abbiano stabili organizzazioni nel nostro Paese.

Sul piano definitorio, l'art. 162 del TUIR e l'art. 5 del Modello OCSE delineano i confini della stabile organizzazione, ricorrendo anche a liste che, in positivo ed in negativo, ne chiariscono il significato: a titolo di esempio, si ha stabile organizzazione in presenza di una sede di direzione o di un ufficio operativo, ma non se si dispone soltanto di un magazzino o di un ufficio per raccogliere informazioni.

Si distingue poi tra stabili organizzazioni materiali o personali, a seconda che prevalga l'elemento reale o quello personale. In quanto tale, la stabile organizzazione è centro di imputazione fiscale ed è quindi tenuta, nei limiti del principio del divieto di doppia imposizione (art. 163 TUIR), a corrispondere le imposte sul reddito prodotto.

I profili penalistici vengono in rilievo nell'ipotesi di stabile organizzazione occulta¹¹⁰, che si ha allorché l'ente (con o senza personalità giuridica), operi nel nostro Paese, alternativamente come soggetto a controllo di una società estera; in "incognito", senza avere un ufficio di rappresentanza o una sede, ma attraverso una organizzazione di uomini e mezzi.

In giurisprudenza¹¹¹ si è affermato il principio secondo cui «L'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 del d.lgs. 10.3.2000, n. 74, sussiste se l'impresa abbia stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano nel territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi».

¹¹⁰ CERRATO M., *Sui confini tra esteroinvestizione societaria*, cit., p. 56.

¹¹¹ In tal senso Cass. pen., sez. III, 21 febbraio 2013, n. 32091.

La configurazione della stabile organizzazione appare peraltro complessa, se non sfuggente, nelle ipotesi di società che operano nel settore della c.d. “*new economy*”, per mezzo di piattaforme informatiche e modelli di comunicazione telematica, in cui prevalgono comunque componenti “immateriali”; in questi casi, l’esistenza di una struttura appare difficilmente riconoscibile e comunque non inquadrabile secondo classificazioni tradizionali di “uomini e mezzi” che operano in un determinato territorio. Tale difficoltà appare riscontrabile nelle posizioni assunte dalla giurisprudenza, intervenuta con arresti molto discutibili ad escludere la sussistenza di stabili organizzazioni rispetto a società che operavano grazie a piattaforme informatiche localizzate all’estero ed una rete di promotori/*manager* nel territorio italiano apparentemente privi di un saldo supporto organizzativo.

Una delle decisioni in questione nega peraltro la sussistenza della stabile organizzazione, sull’assunto che il centro direzionale sia fuori dal territorio dello Stato¹¹²: posizione equivoca e poco convincente, posto che i criteri legali per la configurazione della stabile organizzazione non si esauriscono con la presenza di un centro di direzione in Italia, ma abbracciano un ventaglio di ipotesi più ampio; è pur vero che – dinanzi alle nuove frontiere economiche e finanziarie – sarebbero auspicabili interventi normativi coordinati a livello internazionale, ma è anche doveroso identificare, nel solco delle disposizioni vigenti, linee interpretative in grado di arginare fenomeni fraudolenti di fuga della ricchezza da assoggettare a tassazione. L’esterovestizione si fonda, quindi, sulla dissociazione tra residenza formale e sostanziale e fa riferimento alla localizzazione fittizia o al trasferimento simulato in Paesi esteri della residenza di una persona fisica o della sede di una società, al fine di sottrarsi agli obblighi tributari nazionali e di beneficiare di un trattamento fiscale di favore.

I presupposti normativi variano a seconda che si tratti di persone fisiche o di società. Per la prima categoria di soggetti deve aversi riguardo all’art. 2, comma 2, del TUIR, che individua come criteri alternativi quello della iscrizione all’anagrafe di un Comune dello Stato ovvero il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

¹¹² In argomento Cass. pen., sez. III, 4 marzo 2015, n. 26728.

Il paragrafo 2 dell'art. 4 del Modello OCSE, cui si richiamano gli interpreti in presenza di un concorso di pretese impositive, è quello del “centro degli interessi vitali”. Per identificare la sede sociale di una impresa, il criterio stabilito sul piano interno, è quello di cui all'art. 73 TUIR, che fa riferimento in via disgiuntiva ad un criterio formale (la sede della società) e a due criteri sostanziali (sede dell'amministrazione e luogo ove viene realizzato l'oggetto sociale).

In giurisprudenza è stato valorizzato in particolare il principio del *place of effective management*¹¹³ ossia (Modello OCSE modificato nel 2008) «il luogo dove sono sostanzialmente prese le decisioni chiave sul piano gestorio e commerciale necessarie per l'esercizio dell'attività dell'ente nel suo complesso»¹¹⁴.

Ricorre talvolta, in alcune decisioni giudiziali, l'equivoca sovrapposizione di esterovestizione ed “abuso del diritto”, quasi che la fittizia localizzazione all'estero della sede sociale possa venire assimilata ad un comportamento abusivo, ai sensi del vecchio art. 37-*bis* d.P.R. n. 600/1973, ed oggi dell'art. 10-*bis* legge n. 212/2000. Si tratta di prospettiva radicalmente diversa, anzitutto sul piano normativo: le disposizioni che disciplinano l'individuazione della sede sociale sono quelle di cui agli artt. 73 del TUIR e 4 del Modello OCSE. Il tema della esterovestizione si risolve nella verifica in concreto, secondo i criteri stabiliti dalla legge, del luogo ove ha sede la società, e nulla ha a che vedere con il problema dell'abuso del diritto, che involge la riqualificazione a fini fiscali di operazioni funzionali solo ad ottenere indebiti vantaggi fiscali. Appare utile riportare, in questa prospettiva, alcuni passaggi di una recente sentenza di merito: «Non può essere accolta la tesi difensiva secondo la quale la fattispecie in esame rientrerebbe nella nozione di abuso del diritto, oggi penalmente irrilevante a seguito della nuova formulazione dell'art. 10-*bis* dello statuto del contribuente». Tale norma definisce come “abusive” le operazioni «prive di sostanza economica che, pur nel rispetto

¹¹³ SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., p. 199; PERINI A., *Reati tributari*, cit., p. 522; CERRATO M., *Sui confini tra esterovestizione*, cit., p. 64.

¹¹⁴ V. Cass. pen., sez. III, 21 febbraio 2013, n. 32091: «L'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sussiste se l'impresa abbia stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano nel territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi».

formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti»; ed inoltre specifica che «si considerano 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». Il richiamo a tale disciplina appare fuorviante poiché nel caso di specie vi è stata una fittizia localizzazione in Lussemburgo di una società in realtà residente in Italia e ciò allo scopo di evadere l'imposta sulla plusvalenza generata dalla vendita delle azioni. La norma *extra* penale di riferimento è quindi l'art. 73 TUIR recante i criteri per la determinazione della residenza effettiva del contribuente e non l'art. 10-*bis* della legge 212/2000 che attiene a ben diverse situazioni. Peraltro, «le operazioni» poste in essere in concreto non erano affatto prive di sostanza economica, tanto che la stessa è stata occultata all'Amministrazione Finanziaria dello Stato attraverso l'esterovestizione della società. In questo caso, il giudice, ha affermato l'estraneità dell'esterovestizione al mondo dell'abuso del diritto o dell'elusione fiscale perché si è occultato il presupposto di imposta attraverso una costruzione artificiosa, facendo apparire ciò che non è, ossia la produzione di un reddito in un Paese differente (e a fiscalità privilegiata) rispetto a quello di effettiva residenza. In altre parole, qui non si è beneficiato di una disciplina fiscale più favorevole abusando di un istituto tributario, ma si sono nascosti al fisco redditi maturati in Italia schermandoli con una società estera creata a tale scopo»¹¹⁵.

Il soggetto attivo del delitto di omessa dichiarazione dei redditi o dell'imposta sul valore aggiunto, è individuato dal disposto dell'art. 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo il quale i «soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato» e tale si deve intendere anche chi ha la residenza (cioè, *ex art. 43 cpv. c.c.*, la dimora abituale) in uno Stato estero, ma stabilisce in Italia il suo domicilio, inteso (*ex art. 43, 1° comma, c.c.*) come la sede principale degli affari ed interessi economici¹¹⁶. Nella sentenza i giudici hanno escluso l'invocato errore sul fatto ai sensi dell'art. 47 c.p., in quanto il ricorrente aveva sostenuto di essere stato indotto da un consiglio del suo commercialista a variare la residenza dall'Italia ad altro Stato europeo al fine di ottenere un risparmio

¹¹⁵ Cfr. Trib. Milano, sez. II pen., 17 febbraio 2016, n. 1942.

¹¹⁶ In tal senso Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2016, n. 35294; Cass. pen., sez. III, 29 marzo 2017, n. 37849, in *ItalggiureWeb*.

fiscale. Il Supremo Collegio ha osservato che l'invocata disciplina scusante non poteva trovare applicazione, data l'invarianza della situazione lavorativa e reddituale del ricorrente che prima dichiarava i redditi in Italia, come neppure poteva ricorrere un'ipotesi di errore di diritto *ex art. 5 c.p.*, non invocabile in quanto inescusabile.

L'accertamento del domicilio fiscale va compiuto secondo le regole processuali che riguardano l'accertamento del fatto, senza avvalersi dell'inversione dell'onere della prova derivante dall'applicazione di regole fiscali e individuandolo nel centro effettivo di direzione e attività amministrativa dell'impresa secondo i criteri indicati nell'art. 162, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, con riferimento alla stabile organizzazione o facendo riferimento ai criteri che sono stati individuati dalla giurisprudenza comunitaria per l'individuazione delle cosiddette società "casella postale" o "schermo". In quest'ultimo caso, si deve ritenere che l'uso della disgiuntiva "o" consente di indicare che anche uno solo dei requisiti descritti è sufficiente a fondare la residenza fiscale in Italia, non rilevando il fatto che il reddito sia prodotto all'estero ai sensi dell'art. 165, d.P.R. n. 917 del 1986 e dovendosi considerare soggetti passivi di imposta anche i non residenti per i redditi prodotti ai sensi dell'art. 23, lett. a), d.P.R. citato, cioè i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni¹¹⁷.

L'obbligo fiscale della dichiarazione prevista dall'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 sussiste sia nel caso della "esterovestizione della residenza fiscale", che ricorre quando una società estera ha nel territorio dello Stato la sua sede di affari ed una stabile organizzazione di persone e di mezzi, sia nel caso di "società schermo", ipotesi nella quale l'ente, anche se ha sede all'estero, è privo di concreta autonomia e costituisce schermo attraverso il quale agisce la persona fisica¹¹⁸.

Ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di presentazione delle dichiarazioni di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, è da ritenere che esso non sussiste nei riguardi delle società che hanno la effettiva sede della loro direzione in territorio estero,

¹¹⁷ Così Cass. pen., sez. III, 2 marzo 2018, n. 41683, in *ItalggiureWeb*.

¹¹⁸ Sul punto Cass. pen., sez. III, 13 luglio 2018, n. 50151, in *ItalggiureWeb*; Trib. Roma, sez. VII pen., 20 aprile 2018, n. 6362.

anche se svolgono attività nel territorio dello Stato, onde non può essere considerato soggetto attivo di questo delitto l'amministratore di tali società¹¹⁹.

2.2. I soggetti attivi nel caso del prestanome.

Una recente pronuncia di legittimità¹²⁰ ha ritenuto che nel reato di omessa presentazione della dichiarazione, il prestanome risponde solo se è provato il suo intento di evadere le imposte attraverso l'inadempimento dichiarativo. Non è infatti sufficiente ai fini della colpevolezza, la mera assunzione dell'incarico di amministratore di diritto.

«Sul tema del concorso di persone, con riferimento al delitto di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, [...] l'orientamento consolidato era nel senso che l'amministratore di diritto, per quanto rivesta un ruolo formale nell'ambito dell'azienda gestita di fatto da altri soggetti, risponde sempre di illeciti omissivi propri, come per l'appunto il delitto di omessa dichiarazione»¹²¹.

La sentenza n. 36474/2019 segna una cesura netta con i precedenti della giurisprudenza fino a quel momento¹²².

Nella specie si era verificato che il legale rappresentante, in realtà mero amministratore di diritto, di una società veniva condannato per il reato di omessa presentazione della dichiarazione e occultamento o distruzione di documenti contabili. La pena veniva confermata anche in grado di appello e l'imputato ricorreva in Cassazione. Con riferimento al reato di omessa presentazione della dichiarazione, la difesa censurava che la Corte di appello aveva confermato la colpevolezza solo per la sua qualità di amministratore di diritto della società, trascurando che mancava qualunque prova sulla sussistenza del dolo specifico. Il prestanome, infatti, poteva al più ritenersi colpevole degli inadempimenti, ma proprio per la sua estraneità alla gestione sociale, affidata all'amministratore di

¹¹⁹ In argomento Cass. pen., sez. III, 4 marzo 2015, n. 26728, in *ItalggiureWeb*.

¹²⁰ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 28 agosto 2019, n. 36474.

¹²¹ SANTORIELLO C., *Il prestanome risponde del reato di omessa dichiarazione solo se si prova il suo dolo di evadere le imposte* Comento, in *Il fisco*, n. 35, 2019, p. 3378; Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2015, n. 43809; VENTURATO B., *Note in tema di esterovestizione e concorso eventuale nel reato omissivo proprio*, in *Giur. it.*, 2016, p. 976.

¹²² Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2015, n. 38780; Cass. pen., Sez. III, 28 settembre 2018, n. 42897; Cass. pen., Sez. III, 27 novembre 2013, n. 47110.

fatto, non poteva sussistere l'intento di evadere attraverso l'omissione della dichiarazione. La Suprema Corte ha ritenuto fondata la doglianza sul punto.

I giudici di legittimità hanno innanzitutto ricordato che nei reati omissivi, commessi in nome e per conto della società, l'amministratore di fatto è il soggetto attivo del delitto e il prestanome (amministratore di diritto) è il concorrente per non avere impedito l'evento illecito. L'amministratore di diritto, accettando la carica, ha accettato i rischi connessi al proprio ruolo, quale, per esempio, impedire danni per la società stessa e per i terzi (articolo 2392 c.c.). Tuttavia, proprio perché nella maggior parte dei casi il prestanome non ha alcun potere di ingerenza, i reati omissivi sono solo formalmente a egli imputabili, atteso che l'agente va individuato in chi effettivamente gestisce la società, essendo l'unico in grado di compiere (o meno) l'azione dovuta¹²³.

Nella pronuncia è altresì specificato che a tale fine, è di per sé insufficiente l'astratta consapevolezza che attraverso l'omessa presentazione non si sarebbero versate le imposte dovute, poiché il prestanome poteva anche non essere a conoscenza della situazione fiscale della società¹²⁴.

È stata introdotta da tempo nel nostro ordinamento l'estensione delle qualifiche soggettive dei reati societari, con l'intento di adeguare il diritto al dato fattuale. Così l'articolo 2639 del Codice civile prevede, in tema di società e consorzi, che «Per i reati previsti dal presente titolo al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione».

L'intento della norma è senz'altro quello di evitare che l'attribuzione di funzioni diverse rispetto a quelle espressamente contemplate dalle singole fattispecie di reato societario – che parlano espressamente di amministratori,

¹²³ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale. Principi generali*, vol. I, 2018, p. 93; SANTORIELLO C., *Il prestanome risponde del reato di omessa dichiarazione*, cit., p. 3378; FONTANA F., *L'amministratore di fatto risponde dell'omessa dichiarazione*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2622; CONSULICH F., *Poteri di fatto ed obblighi di diritto nella distribuzione della responsabilità penali societarie*, in *Le Soc.*, 2012, p. 555; ARTUSI M., *Sulla correttezza dell'amministratore formalmente investito della funzione con l'amministratore di fatto*, in *Giur. it.*, 2012, p. 903.

sindaci, liquidatori – nonché la commissione degli illeciti da parte di soggetti non formalmente qualificati, possa far andare esente da responsabilità penale¹²⁵. In sostanza, dunque, ai soggetti formalmente investiti di una data qualifica o titolari di una determinata funzione (per esempio gli amministratori) sono equiparati, ai fini della responsabilità per i reati di cui agli articoli da 2621 a 2638: i soggetti che svolgono sul piano sostanziale la stessa funzione, nonostante sia diversamente qualificata sul piano formale (articolo 2639, comma 1, prima parte, c.c.). Si pensi, per esempio, alla figura del direttore generale o amministrativo che, pur non amministrando formalmente la società, ne cura la maggior parte degli aspetti gestori e organizzativi; coloro che esercitano in modo continuativo e significativo poteri tipici inerenti a una determinata qualifica o funzione, ovvero sia i c.d. “amministratori di fatto” (articolo 2639, comma 1, seconda parte). Tali soggetti pur essendo carenti di una formale attribuzione di cariche sociali, svolgono in punto di fatto attività tipiche della gestione aziendale nelle imprese collettive, assumendo decisioni e ponendo in essere azioni rientranti nella funzione amministrativa delle aziende. Per tali soggetti, la giurisprudenza, al fine di evitare che potessero sfuggire alle norme civili e penali che presidiano la responsabilità degli amministratori, formalmente incardinati nelle loro funzioni, ne ha esteso la responsabilità in totale equiparazione agli amministratori di diritto. Va rilevato altresì che, la configurabilità della responsabilità penale dell’amministratore di fatto sussiste solo nei casi di continuativo e significativo svolgimento dell’attività gestoria con esercizio delle funzioni tipiche degli amministratori di diritto, con modalità di piena autonomia decisionale e di non occasionale esercizio dei poteri inerenti alla stessa funzione.

Sotto questo profilo la Suprema Corte¹²⁶ ha affermato che l’esigenza di un esercizio continuativo e significativo mira a escludere rilevanza al compimento isolato di qualche atto di gestione. Ciò però non vuol dire che gli amministratori di fatto debbano esercitare tutti i poteri dell’organo di gestione, benché sia richiesto l’esercizio di un’apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico. In nessun modo peraltro la norma postula un esercizio di tutti i poteri propri

¹²⁵ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., pp. 87 e ss.

¹²⁶ V. Cass. pen., Sez. V, 20 giugno 2012, n. 39535.

dell'amministratore di diritto. E invero, alcuni di tali poteri non potrebbero per definizione essere esercitati dall'amministratore di fatto, proprio per il difetto di normale investitura. Si pensi alla convocazione dell'assemblea o all'approvazione del progetto di bilancio da sottoporre all'assemblea stessa. Continuità e significatività non comportano, dunque, necessariamente l'esercizio di tutti i poteri propri dell'organo di gestione, come ben si evince dalla circostanza che, anche nel caso di gestione da parte degli amministratori di diritto a carattere collegiale, i poteri gestori possono essere ripartiti in sede di distribuzione delle deleghe. È da notare tuttavia come le definizioni finora riportate accentuino più il dato della continuità rispetto a quello della significatività.

Per quanto concerne nello specifico tale ultimo requisito, è stato affermato che «il giudizio sulla significatività non risponde a criteri astratti e predeterminati, né riposa su mere considerazioni di ordine quantitativo, bensì sulla rilevanza e sul peso dell'atto di amministrazione, inquadrato nel contesto della vita dell'organismo e degli effetti che da esso scaturiscono per l'economia della società»¹²⁷.

In riferimento al requisito della significatività, la qualifica di amministratore di fatto è stata in concreto desunta da: le garanzie personali fornite dal soggetto alle banche e dalle deposizioni dei dipendenti e fornitori in ordine al suo ruolo gestorio¹²⁸; lo svolgimento di vari atti di gestione, tra i quali la personale trasmissione del modello 770 e l'intervento all'assemblea dei soci nella qualità di amministratore e legale rappresentante della società¹²⁹; varie attività delegate dall'amministratore in carica, tra le quali quella di seguire una verifica fiscale¹³⁰; l'attribuzione di una competenza generale e non racchiusa in un unico settore della conduzione amministrativa¹³¹ ovvero del versante finanziario della gestione della società¹³²; una scrittura privata che attribuiva al soggetto il compito di ricevere tutti gli incassi e retribuire i rappresentanti delle varie società, assegnando loro gli incarichi¹³³; l'attività, svolta dal socio quasi totalitario, come gestore del servizio

¹²⁷ Cass. pen., Sez. V, 20 giugno 2012, n. 39535.

¹²⁸ Cfr. Cass., Sez. trib., 4 novembre 2016, n. 22413.

¹²⁹ Così Cass. pen., Sez. III, 29 agosto 2012, n. 33385.

¹³⁰ V. Cass. pen., Sez. V, 3 novembre 2011, n. 39593.

¹³¹ In argomento Cass. pen., Sez. III, 13 maggio 2009, n. 17692.

¹³² Così Cass. pen., Sez. V, 14 febbraio 2008, n. 7203.

¹³³ Sul punto Cass. pen., Sez. V, 19 giugno 2007, n. 46962.

commerciale e responsabile, seppure in via concorrente, di quello contabile e dall'esercizio di numerose operazioni finanziarie e bancarie¹³⁴.

Un ulteriore aspetto particolarmente delicato concerne i contenuti della responsabilità dell'amministratore di fatto: contenuti che, per la Suprema Corte, non si limitano alle condotte poste in essere, ma si estendono fino a comprendere anche gli illeciti altrui non impediti.

Va rilevato, che gli amministratori di fatto e di diritto sono gravati dei medesimi obblighi e muniti degli stessi poteri, da ciò ne discende che al verificarsi delle condizioni soggettive e oggettive, l'amministratore di fatto è sottoposto alla responsabilità penale per tutte le condotte a egli imputabili e ciò sia per i reati commissivi che per quelli omissivi al pari dell'amministratore di diritto. Vi è di più: l'amministratore di fatto è tenuto a impedire che vengano poste in essere dagli amministratori di diritto, tutte quelle condotte vietate dall'ordinamento giuridico ovvero a diffidare gli amministratori di diritto, al regolare adempimento degli obblighi imposti dalla legge e ciò a pena di soggiacere alla responsabilità di cui all'art. 40, comma 2, c.p.

La previsione contenuta nell'art. 2639 c.c., consistente nel principio di equiparazione tra il soggetto formalmente investito della funzione e colui il quale la svolge sia pur in modo diversamente qualificato, ma continuativo e significativo, esercitandone i poteri tipici inerenti la qualifica o la funzione, rappresenta un principio generale dell'ordinamento giuridico che determina la configurabilità in capo all'amministratore di fatto, non solo dei reati commissivi, ma anche di quelli omissivi¹³⁵.

Nella maggior parte dei casi, anzi, alla figura di amministratore di fatto si affianca sempre quella di un amministratore di diritto. Da qui, dunque, la necessità di scindere la posizione del soggetto formalmente qualificato (amministratore di diritto, anche detto prestanome) e del soggetto operante di fatto.

Nonostante il ruolo defilato "per contratto", il prestanome riveste una posizione di garanzia che lo vincola a conservare il patrimonio sociale e a impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi. La responsabilità

¹³⁴ V. Cass. pen., Sez. V, 31 maggio 2006, n. 19145.

¹³⁵ Cass. pen., Sez. III, 10 giugno 2011, n. 23425.

dell'amministratore di diritto viene spesso fatta risalire, cronologicamente e logicamente, fin al momento in cui il soggetto qualificato assume la carica nella consapevolezza della propria futura inutilità nell'ambito della vita aziendale in quanto mero "paravento" dell'amministratore di fatto: il prestanome deve rispondere perché ha assunto la carica, mettendosi nella condizione di non poter evitare ciò che altri, protetti dalla sua ombra, si propongono di compiere in futuro. L'assunzione della carica equivale quindi all'accettazione del rischio reato, per quanto del reato poi l'amministratore ignori i connotati concreti e spesso nemmeno il titolo legale, o li apprezzi in termini ipotetici e generici.

La responsabilità dell'amministratore di diritto, per i reati di omissione, si configura ogni qual volta egli non abbia assolto ai suoi doveri di salvaguardia dell'integrità del patrimonio aziendale (*ex art. 2394 c.c.*), di vigilare sul buon andamento della gestione e di impedire tutti quei atti pregiudizievoli agli interessi sociali, ovverosia a eliminare o attenuare qualsiasi conseguenza dannosa. Tali doveri indefettibili, in capo all'amministratore di diritto, non subiscono nessuna variazione in presenza di un amministratore di fatto, infatti quest'ultimo risponde, in proprio, a pieno titolo di tutti i reati commessi a titolo omissivo contestati all'amministratore di diritto, per la cui configurabilità basta la sola consapevolezza che l'omissione possa derivare da fatti tipici del reato, per la fattispecie del dolo generico oppure dalla mera accettazione del rischio che l'evento si possa verificare per il caso del dolo eventuale.

E ancora è stata affermata la responsabilità dell'amministratore di diritto che, pur informato della situazione di illegalità in cui versava la società, non abbia formalmente separato la propria posizione dall'operato di quanti lo avevano preceduto a norma dell'articolo 2392, così realizzando, più che un'accettazione del rischio, una volontaria assunzione degli altrui illeciti.

Nel medesimo modo, la Cassazione¹³⁶ ha ritenuto responsabile del reato di bancarotta semplice (*ex art. 217, l. fall.*) l'amministratore che non abbia esercitato il controllo sulla regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili, anche colposamente. Egli, sebbene sia al di fuori della gestione dell'azienda – spettante in

¹³⁶ Cass. pen., Sez. V, 22 gennaio 2015, n. 11115.

maniera esclusiva all'amministratore di fatto¹³⁷ –, accettando la carica di amministratore, assume i doveri di vigilanza e di controllo di cui all'articolo 2392 c.c., i quali permangono anche nel caso in cui si tratti di un prestanome¹³⁸.

Una diversa valutazione viene riservata dalla Suprema Corte¹³⁹ alla responsabilità del direttore generale nella considerazione che egli svolge la sua attività in entità di grandi dimensioni o comunque aventi una complessa struttura organizzativa. Tale figura è rintracciabile sia negli enti pubblici che privati e corrisponde alla delega di poteri dirigenziali con conseguente attribuzione di poteri autoritativi e di responsabilità riguardanti l'intera organizzazione, spesso correlati al raggiungimento di obiettivi di risultati sia qualitativi che quantitativi. L'orientamento prevalente è nel senso di escludere una propria responsabilità laddove egli risponda direttamente al presidente del C.d.A. ovvero all'amministratore delegato.

La responsabilità del direttore generale¹⁴⁰ si modella su quella degli amministratori e la previsione legislativa lo annovera tra i soggetti maggiormente esposti al rischio penale: egli è chiamato a rispondere dei reati di false comunicazioni sociali (articoli 2621 e 2622 c.c.) e dei reati fallimentari di bancarotta fraudolenta e bancarotta semplice (articoli 223 e 224 legge Fallimentare). Non è da escludere, altresì, che egli possa essere un “soggetto di fatto”: si consideri un direttore settoriale che debordi dai limiti dell'incarico e svolga funzioni più elevate ovvero quelle proprie di altri direttori di settore, venendo a estendere di fatto la sua azione. Tuttavia, la nozione concernente il direttore generale “di fatto” è incerta, innanzitutto, perché il referente di diritto non è definito normativamente e la dottrina descrive il direttore generale come colui che è stabilmente inserito nell'organizzazione imprenditoriale per integrare l'attività degli amministratori mediante l'esercizio di attività di alta gestione, caratteri in sé poco nitidi e specifici.

¹³⁷ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., p. 70.

¹³⁸ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., p. 71; ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale, Leggi complementari, I reati fallimentari e societari*, Torino, 1959, p. 324.

¹³⁹ Cass. pen., Sez. III, 3 settembre 2018, n. 39449.

¹⁴⁰ Cass. pen., Sez. V, 3 settembre 2018, n. 39449; ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., pp. 90 e ss.

Per quanto riguarda poi, il soggetto preposto alla redazione dei documenti contabili societari¹⁴¹, l'introduzione nel sistema penale per le società quotate del soggetto preposto alla redazione dei documenti contabili societari¹⁴² rende stretti i relativi confini di demarcazione con la figura del direttore generale, mancando esatta qualificazione dell'organo di recente conio. Per il dettaglio di contenuto della sua responsabilità soltanto lo statuto societario potrà chiarire se egli sia competente soltanto nel contesto contabile ovvero dotato pure di poteri direttivi.

Ai sensi dell'articolo 154 *bis* Tuif egli è tenuto a una responsabilità analoga a quella degli amministratori. Pure a questa figura è applicabile la fattispecie estensiva di cui all'articolo 2639 c.c., ovviamente nei limiti in cui il preposto alla redazione della contabilità sia previsto dalla legge e, cioè, per le fattispecie dettate dagli articoli 2621, 2622, 2635, 2638 c.c. (false comunicazioni sociali, infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità, ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza).

Ben nota alla dottrina poi, è la categoria dei liquidatori¹⁴³ di fatto, soprattutto nell'evenienza che un socio, senza alcuna legittimazione, proceda in fase di scioglimento della società o al verificarsi di una causa di scioglimento, alla ripartizione dell'attivo ledendo le pretese creditorie: per essi la significatività della condotta si restringe, ovviamente, all'attività di ripartizione del patrimonio e alle azioni strettamente connesse a essa. È evidente, infatti, che ogni attività di gestione, svolta al di fuori della finalità liquidatoria, qualifica il soggetto quale amministratore di fatto.

Appare assai limitata ai sindaci¹⁴⁴, invece, le possibilità estensive dell'articolo 2639: ciò può accadere nel caso di svolgimento delle funzioni in base a una nomina viziata oppure nel caso dell'esercizio arbitrario di poteri istituzionalmente riservati ai sindaci a opera di altri soggetti operanti in seno alla vigilanza o al controllo.

¹⁴¹ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., pp. 90 e ss.

¹⁴² Articolo 25 della legge 28 dicembre 2005, n. 262, legge sulla tutela del risparmio.

¹⁴³ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., pp. 90 e ss.

¹⁴⁴ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., p. 100.

2.3. Soggettività attiva nelle società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice e s.r.l. e società di capitale in regime di trasparenza.

L'impresa è un organismo complesso, caratterizzato dall'esercizio di attività economica organizzata che si articola in una molteplicità di atti e fatti giuridicamente rilevanti, non sempre riconducibili ad uno specifico oggetto. La moderna struttura aziendale, inoltre, comporta una ripartizione di compiti e attribuzioni fra una pluralità di soggetti – specializzati ciascuno in un settore particolare – che rende meno agevole la ricerca del soggetto imputabile.

Il primo dato di riferimento per individuare chi, tra le persone fisiche all'interno dell'ente, si sia reso responsabile di “reati commessi nell'esercizio dell'impresa”, è costituito dalla disciplina privatistica in materia di responsabilità civile delle persone giuridiche, ove vige il principio di “rappresentatività”, in base al quale rispondono coloro i quali hanno la rappresentanza dell'ente.

Nel diritto penale però vige il fondamentale “principio di personalità della responsabilità penale”, sancito dall'art. 27, primo comma, della Costituzione, in base al quale nessuno può essere punito per un fatto commesso da altri con la conseguenza che, ai fini penali, assume rilievo il soggetto che ha concretamente agito, a prescindere dalle mere qualifiche rivestite.

Ciò premesso, nonostante nel diritto penale commerciale vi sia una netta prevalenza di reati propri¹⁴⁵ (realizzabili da amministratori, direttori generali, imprenditori, ecc.), – la cui legittimazione attiva deriva dallo speciale rapporto tra l'agente e il bene protetto – accade sovente che alla qualifica giuridica, indicata dalla norma penale, preesistente al fatto illecito e indipendente da esso, non corrisponda l'effettivo esercizio della relativa funzione. È necessario, quindi, verificare innanzitutto chi ha effettivamente agito e successivamente se l'azione sia stata messa in atto di propria iniziativa ovvero sia in concorso con il soggetto qualificato.

Nelle società di persone (la società semplice, in nome collettivo e in accomandita semplice¹⁴⁶) la ricerca dei soggetti penalmente responsabili presenta

¹⁴⁵ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., p. 43 e ss; GULLO A., *Il reato proprio*, Milano, 2005, pp. 43 e ss; GAMBARDELLA M., *Condotte economiche e responsabilità penale*, Torino, 2018, pp. 45 e ss.

¹⁴⁶ CAMPOBASSO G. F., *Diritto commerciale 2. Diritto delle società*, 9 ed., Milano, 2015, pp.54 e ss.

aspetti di particolare delicatezza, dovuti al fatto che tali società, a differenza di quelle di capitali, sono prive di personalità giuridica, sono dotate di una autonomia patrimoniale affievolita e non dispongono di “organi sociali”. In queste ultime esistono semplicemente i soci o categorie di soci (gli accomandatari nelle società in accomandita), cui spetta il potere di amministrazione della società. Pertanto, al contrario di quanto si verifica nelle società di capitali ove la qualità di socio conferisce soltanto il potere di concorrere col proprio voto alla nomina dell’organo sociale¹⁴⁷.

L’art. 6 d.P.R. n. 600/1973 individua le società semplici, le società in nome collettivo, in accomandita semplice, le società (ed associazioni) a esse equiparate, nonché le società di capitali in regime di trasparenza quali soggetti sottoposti al meccanismo dell’imputazione dei redditi dagli stessi prodotti in capo ai soci o agli associati, statuendone l’obbligo strumentale di redazione e presentazione della dichiarazione. Tale disposizione in combinato disposto con l’art. 5, comma 1, del T.U.I.R., nella parte in cui prevede l’imputazione dei redditi in capo a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione, determina l’automatica applicazione della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi a carico degli stessi soggetti. Si realizza così il c.d. “principio di trasparenza fiscale”, in virtù del quale le società di persone, a differenza delle società di capitali, non in trasparenza, non sono soggette alle imposte sul reddito, poiché per il reddito da esse prodotto sono i soci (in proporzione alla quota di partecipazione detenuta nella società) a dover versare le relative imposte. A mezzo del “principio di trasparenza”, quindi, l’imputazione della ricchezza avviene in capo ad un soggetto (il socio o l’associato) diverso da colui che l’ha creata (l’ente reso “trasparente”), determinandosi una scissione tra momento della produzione del reddito e momento della imputazione, la quale ultima, per vero, siccome ancorata su criteri di riferibilità soggettiva (la quota di partecipazione) e di imposizione personale (il socio o l’associato devono, infatti, versare le imposte generate dalla partecipazione, unitamente ad eventuali altri redditi che, percepiti nel corso dell’anno concorrono alla determinazione del reddito complessivo secondo le

¹⁴⁷ CAMPOBASSO G. F., *Diritto commerciale 2. Diritto delle società*, 9 ed., Milano, 2015, p. 83.

regole generali), prescinde dalla effettiva percezione, da parte del singolo socio o associato, del risultato economico, così evitando la doppia imposizione economica del reddito.

Posto l'illustrato principio della "tassazione per trasparenza", ben si comprende come tanto la dichiarazione mendace, quanto l'omessa dichiarazione da parte del legale rappresentante di uno dei predetti enti societari non integri alcuna fattispecie delittuosa, atteso che, per il tramite di tali condotte, non si realizza alcuna evasione di imposta da parte del soggetto rappresentato, difettando, inoltre, il dolo proprio di evasione. Al più, almeno secondo una parte della dottrina, il legale rappresentante può essere chiamato a rispondere, sussistendone ogni requisito normativamente previsto, a titolo di concorso nel reato commesso dal socio o associato (che non potrà che essere, il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4), atteso che l'infedeltà o l'omissione dichiarativa posta in essere dall'ente collettivo è strumentale a permettere «l'evasione ai singoli soci od associati che partecipano agli utili e che [...] nella propria dichiarazione, grazie proprio alla condotta dell'amministratore della società, o non indicheranno alcun utile o lo indicheranno in misura inferiore a quello conseguito»¹⁴⁸.

3. Il contenuto offensivo.

Il ruolo che assume la dichiarazione dei redditi nel contesto degli adempimenti che gravano sul contribuente appare funzionale a porre in evidenza la soggettività passiva del dichiarante ovvero la sua sottoposizione ai modi di essere del prelievo fiscale nella sua natura doverosa posta in connessione all'esistenza di una obbligazione tributaria, pur sussistendo il dovere di dichiarare anche nei casi previsti dalla legge laddove in assenza di prelievo impositivo.

La norma richiede, da un lato, un dolo di evasione fiscale e dall'altro soglie di punibilità in funzione della misura dell'imposta evasa, considerando meritevoli di tutela penale soltanto quelle condotte illecite di omessa dichiarazione che abbiano altresì assunto il significato di comportare un danno patrimoniale per il percettore delle imposte. Devono quindi verificarsi due elementi costitutivi del reato: il dolo e il supero dei valori quantitativi dei redditi non dichiarati, affinché l'omissione

¹⁴⁸ CINGARI F., MAZZACUVA F., RUTA G., *I reati tributari*, cit., p. 131.

assuma il significativo contenuto offensivo al quale l'ordinamento attribuisce un profilo disvaloriale della condotta da punire.

La necessità di una lesione che determini una potenziale evasione implica l'esistenza di un reddito tassabile, superiore alla c.d. “no tax area”. Cosicché laddove non sussistessero le soglie di punibilità previste dall'art. 5 decreto legislativo 74/2000, l'omissione riferita a contribuenti che dispongano soltanto di risorse contenute in tali limiti, non sarebbe penalmente rilevante.

3.1. L'incremento delle sanzioni e l'abbassamento delle soglie di punibilità.

Con la legge 157/2019 è stato convertito il decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (c.d. “decreto fiscale”), il cui art. 39 introduce diverse modifiche all'interno del sistema penal-tributario. Innanzitutto aumentano le cornici edittali di pena per numerosi reati tributari e per taluni dei essi ciò comporta una ricaduta anche sui termini di prescrizione. In secondo luogo si abbassano le soglie di punibilità previgenti e in questo modo si estende l'area di rilevanza penale dell'evasione fiscale, ciò in controtendenza rispetto alla riforma del 2015¹⁴⁹.

«Sotto il primo profilo, si segnala che l'innalzamento delle pene per i reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000, pur confermato, è stato ridimensionato e sotto il secondo profilo, il prospettato abbassamento delle soglie di punibilità, mantenuto all'art. 4, non viene invece confermato rispetto ai reati di omesso versamento *ex art. 10-bis* e *10-ter*, le cui soglie rimangono pertanto invariate»¹⁵⁰.

L'art. 39 del D.L. n. 124/2019 ha innanzitutto inciso sulle sanzioni inasprendole e sulle soglie di punibilità abbassandole: la pena prevista per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) viene elevata dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, a quella della pena della reclusione da 4 a 8 anni; viene introdotto, poi, nello stesso articolo un comma *2-bis* in forza del quale il trattamento sanzionatorio previgente (cioè la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) rimane solo nell'ipotesi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a 100.000

¹⁴⁹ DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015, p. 288.

¹⁵⁰ FINOCCHIARO S., *In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sist. Pen.*, 2019.

euro. Come evidenziato dalla dottrina, «una simile riduzione di pena legata all'entità della passività fittizia era in passato già stata prevista (con una soglia di euro 154.937,07) al terzo comma della disposizione, ma era successivamente stata rimossa a seguito dell'abrogazione di tale comma ad opera d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla l. 14 settembre 2011, n. 148»¹⁵¹.

Al fine di bilanciare l'incremento della sanzione e considerata l'assenza di soglia di punibilità, il legislatore con il D.L. n. 124/2019 ha sdoppiato la fattispecie di utilizzazione ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, strutturando un modello su due livelli: una fattispecie base e una attenuata. Per cui, sia per l'utilizzazione che per l'emissione, qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia inferiore a euro centomila, si applica la sanzione della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni. Trattandosi di circostanza attenuante che ricade nel giudizio di bilanciamento di cui all'art. 69 c.p., può essere dichiarata equivalente o soccombente rispetto ad altre aggravanti, con la conseguenza che potrebbe essere applicata una pena assai severa a fenomeni di evasione contenuti e limitati. Se consideriamo il minimo edittale (cioè quattro anni), non possiamo non considerare che si tratta di un livello sanzionatorio che non trova riscontro in alcuno degli altri reati in materia economica: due anni sono previsti per i reati di manipolazione del mercato; tre anni per la bancarotta fraudolenta; tre anni per le false comunicazioni sociali delle società quotate; una sanzione della stessa misura nel minimo è presente solo nel il reato di riciclaggio (art. 648-*bis* c.p.).

Anche la pena per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 4) è stata inasprita: dalla originaria pena edittale della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni si è passati alla reclusione da tre a otto anni.

La disciplina del reato di dichiarazione infedele (art. 4), che era stata ampiamente modificata dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, è stata novellata prima con il D.L. n. 124/2019 e, nuovamente, con una modifica in sede di conversione in legge. In particolare, la pena originariamente prevista (da uno a tre anni) è stata dapprima aumentata (da due a cinque anni) per poi essere definitivamente fissata nella cornice edittale, leggermente inferiore, da due anni a

¹⁵¹ PERINI A., *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019 (decreto fiscale)*, in *Sist. pen.*, 2019.

quattro anni e sei mesi di reclusione, in sede di conversione del D.L. n. 124/2019. La nuova fattispecie di dichiarazione infedele sarà integrata al superamento di due soglie di punibilità: un'imposta evasa di 100 mila euro (e non più 150 mila euro) e gli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, superiori al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi indicati in dichiarazione o, comunque, superiori a due milioni (e non più a tre milioni).

La novella legislativa ha anche riguardato il comma 1-*ter* dell'art. 4, dove la parola "singolarmente" è stata sostituita con "complessivamente", per cui ai fini della esclusione dalla punibilità delle valutazioni di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti sarà necessario che le stesse differiscano "complessivamente", e non più "singolarmente", in misura inferiore al dieci per cento di quelle corrette.

In relazione al delitto di omessa dichiarazione, la sanzione subisce un ritocco verso l'alto particolarmente evidente rispetto al massimo edittale, che da quattro anni passa a sei. «Un fenomeno connaturato a tali strategie di sottrazione agli obblighi dichiarativi è quello del successivo reimpiego del *quantum* oggetto di evasione, in un contesto nel quale il profitto derivante dagli illeciti di natura tributaria è destinato a rifluire nel circuito organizzativo dell'impresa onde finanziarne gli ulteriori sviluppi o, quantomeno, l'ordinario funzionamento. In tali ambiti, alla risposta sanzionatoria derivante dai profili di illiceità tributaria si va ad aggiungere tutto l'acuminato strumentario punitivo previsto dalle fattispecie di "riciclaggio" in senso lato (ossia artt. 648 *bis*, 648 *ter* e 648 *ter* 1 c.p.).

Ciò indurrebbe alla tentazione di sanzionare, mediante un inasprimento delle fattispecie penali tributarie, fenomeni marcatamente patologici di contaminazione dell'economia che, tuttavia, trovano già in altre (e severe) fattispecie un'adeguata risposta punitiva»¹⁵².

Analogo trattamento sanzionatorio (da due a cinque anni) è stato previsto anche per la fattispecie delittuosa di cui al comma 1-*bis* dell'art. 5, per i casi di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta.

¹⁵² FINOCCHIARO S., *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*, in *Sist. pen.*, 2019.

4. La condotta.

Sotto il profilo strutturale, il delitto di cui all'art. 5 rappresenta un reato omissivo di condotta istantanea¹⁵³: la condotta incriminata si esaurisce nella mancata presentazione della dichiarazione entro l'arco temporale normativamente previsto, e cioè, per quanto riguarda le imposte sui redditi e sul valore aggiunto (le sole che rilevano ai fini penali), secondo le disposizioni degli artt. 2, 4, e 8, d.P.R. n. 322/1998, cui va aggiunto l'ulteriore termine previsto dall'art. 5, c.2, d.lgs. n. 74/2000, in forza del quale «non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine»; prima di allora nessuna omissione penalmente rilevante si può considerare realizzata¹⁵⁴. Pertanto è necessario e sufficiente che decorrano inutilmente i novanta giorni (periodo di ravvedimento) dalla data ultima di presentazione della dichiarazione dei redditi o sul valore aggiunto previsti dalla legge tributaria.

Pur non essendo escluso esplicitamente dall'art. 6 del d.lgs. 74/2000, il tentativo non è configurabile in quanto reato omissivo proprio. In effetti, la norma, descrivendo la condotta con l'espressione letterale "non presenta", intende fare riferimento alla constata inesistenza della dichiarazione annuale nel momento in cui si consuma il termine finale per il possibile adempimento, fissato in relazione alle diverse tipologie di dichiarazione. La condotta è dunque *non facere quo debetur*, che rinvia alla natura propria degli adempimenti doverosi in base alla normativa tributaria.

La norma penale, quindi, rispetto alle disposizioni tributarie che disciplinano l'obbligo di presentazione di dichiarazione, risulta presidiata e circoscritta da ulteriori dati fattuali che, solo al loro verificarsi fanno sì che il reato di evasione fiscale assuma significatività.

¹⁵³ CARTONI B., *Il reato di omessa dichiarazione*, cit., p. 1378.

¹⁵⁴ ZANOTTI R., *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., p. 158; MUSCO E., ARDITO F., cit., p. 186; SOANA G. L., *I reati tributari*, cit., p. 199; BRICHETTI R., *Dichiarazione omessa e infedele: la fattispecie a condotta monofasica*, in *Il Fisco*, 2001, p. 7068.

Nella vigenza della normativa del 1982, si era ritenuto che tale obbligo assumesse una natura autonoma a seconda che lo stesso fosse riferito alla presentazione della dichiarazione dei redditi o piuttosto della dichiarazione IVA¹⁵⁵.

Il comma 2 dell'art. 5 introduce una precisazione ai fini della disposizione prevista dal primo comma, prevedendo che, la dichiarazione non si considera omessa se «presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine», presentata «priva della sottoscrizione della persona tenuta a firmarla» o, «non redatta con stampato conforme al modello prescritto». La previsione di un termine di tolleranza del ritardo, pur restando ferma la applicazione di sanzioni amministrative all'inadempiente, costituisce un esempio di normativa premiale, che intende valorizzare ogni condotta adempitiva, sia pur tardivamente posta in essere dal contribuente.

Il termine dilatorio di novanta giorni, concesso al contribuente per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario, non si sostanzia in elemento di una causa di non punibilità, ma costituisce un termine ulteriore per adempiere all'obbligo dichiarativo¹⁵⁶.

Le altre due precisazioni contenute nel comma 2 dell'art. 5, cioè la dichiarazione non sottoscritta o non redatta su stampato conforme, sanciscono invece il discrimine tra “dichiarazione omessa” e “dichiarazione nulla”, consentendo di apprezzare come la condotta omissiva possa assumere il carattere della fisica mancanza dell'atto dichiarativo, ovverosia della sua formale fisicità. Nei casi indicati, infatti, la dichiarazione esiste anche se la stessa non rappresenta un modo giuridicamente valido per adempiere al proprio dovere di contribuente e per questo non impegna in alcun modo l'amministrazione. Ne consegue che, ai fini della rilevanza penale, la dichiarazione deve ritenersi esistente ancorché non redatta con uno stampato conforme a un modello prescritto e indipendentemente che tale modello sia a sua volta un originale o sia una mera riproduzione.

La stessa ipotesi si ripresenta quando ci si avvalga di una modulistica inadeguata o addirittura si provveda con un testo “a forma libera”. Tali modalità adempitive non producono “inesistenza” della dichiarazione. Infatti, una

¹⁵⁵ Così Cass. pen., Sez. III, 9 dicembre 1993, in *Il fisco*, 1994, p. 4254 affermava come l'omessa presentazione delle due dichiarazioni comportasse concorso formale di reati.

¹⁵⁶ V. Cass. pen., Sez. III, 10 novembre 2011, n. 43695.

dichiarazione redatta liberamente dal contribuente, soprattutto se relativa a posizioni semplici può risultare specchio fedele della situazione reddituale e dell'obbligazione tributaria e consente di svolgere adeguatamente la funzione di sottoporre a prelievo fiscale gli affari in essa descritti.

È da segnalare, peraltro, come un simile quadro risulti ormai anacronistico, avendo il legislatore, riformato il comma 2 del d.P.R. 322/1998 con l'art. 1 comma 377, della legge 30 dicembre 2014 n. 311, introducendo come metodo principale per la presentazione della dichiarazione per via telematica. Ne consegue che l'utilizzo della modulistica è imposto dal percorso che il contribuente deve seguire sulla piattaforma internet dell'Agenzia dell'Entrate e, pertanto, il momento consumativo è stato individuato in quello della presentazione per via telematica¹⁵⁷.

Quanto alla dichiarazione non sottoscritta, che il legislatore ha inteso escludere dalla configurazione del reato di omessa presentazione, dobbiamo ritenere che la norma abbia prefigurato una situazione in cui la dichiarazione sia presentata dal contribuente o per suo conto, priva della firma del titolare del dovere pubblico. In realtà l'espressione utilizzata dal comma 2 dell'art. 5 lascia aperta la strada anche a situazioni più complesse, come quella in cui l'adempimento provenga da un soggetto che agisce di propria iniziativa: si pensi, quanto alla dichiarazione Ires, all'adempimento di un socio o di un sindaco, o comunque di una persona interessata a fronte dell'inerzia del legale rappresentante. Sotto tale punto di vista l'interesse dell'ordinamento giuridico è quello di conseguire un documento che attesti l'esistenza del contribuente, la misura dei presupposti positivi e negativi dell'obbligazione tributaria, segnalando la necessità di provvedere, sia pure d'ufficio, alla liquidazione definitiva della stessa¹⁵⁸.

4. L'elemento soggettivo.

Il primo comma dell'art. 5 esige che il soggetto abbia omesso la dichiarazione «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto». La norma, in realtà, si presenta “a due facce”: richiede, da un lato, un dolo di evasione fiscale (in questo senso pare rilevarsi un dolo specifico) e dall'altro, la conoscenza delle soglie di

¹⁵⁷ Cfr. Cass. pen., sez. III, 21 marzo 2010, n. 22045.

¹⁵⁸ GENNAI S., TRAVERSI A., *I delitti tributari*, cit., p. 100; BELLAGAMBA G, CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie*, cit., p. 111.

punibilità in funzione della misura dell'imposta evasa, considerando meritevoli di tutela penale soltanto quelle condotte illecite di omessa dichiarazione che abbiano altresì assunto il significato di comportare un danno patrimoniale per il percettore delle imposte (in questo altro senso si potrà parlare di dolo generico). Il *reo* deve, quindi, essere consapevole della violazione dell'obbligo tributario, ciò significa che deve necessariamente essere a conoscenza dell'obbligo di pagamento di tali imposte e deve conoscere anche le scadenze temporali di tali adempimenti deve agire con la volontà di omettere il versamento delle imposte, così da recare danno alla Amministrazione Finanziaria dello Stato, e deve essere consapevole della dimensione della evasione¹⁵⁹.

La funzione del dolo specifico¹⁶⁰ è quella di accentuare l'offensività della condotta: effettivamente esso costituisce un elemento che opera anche all'interno della c.d. "fattispecie obiettiva" e che in quanto tale determina i caratteri costitutivi del reato.

Nondimeno, si può affermare che il ruolo assunto nella fattispecie in esame dalla previsione della necessaria funzionalità della condotta omissiva al risultato, che per l'esistenza della soglia di punibilità deve essere effettivamente conseguito, non debba essere enfatizzato. In realtà la condotta di presentazione od omissione della dichiarazione fiscale, ontologicamente, ha solo un significato sempre ineludibile anche laddove ad esso si associno funzionalizzazioni finalistiche ulteriori da parte del soggetto agente di determinare effetti sul piano della quantificazione della propria obbligazione tributaria. In sostanza non possono configurarsi condotte di omissione di una doverosa dichiarazione che non risultino oggettivamente produttive sul piano della determinazione dell'imposta da parte del contribuente e, quindi, facciano cogliere una divergenza tra dovuto e non dichiarato¹⁶¹. Nondimeno pure in presenza delle soglie di punibilità, il fine di

¹⁵⁹ DI AMATO A., PISANO R., *Trattato di diritto penale dell'impresa*, vol. VII, Padova, 2002, p. 359; Cass. pen., sez. III, 19 gennaio 2016, n. 18936.

¹⁶⁰ PERINI A., *La riforma*, cit., p. 28; PUTINATI S., *Commento sub art. 5*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, cit., p. 119.

¹⁶¹ «Con la sentenza dell'11 settembre 2019, n. 37532, la Cassazione penale ha affermato che il dolo specifico di evasione di cui al reato di omessa dichiarazione non può essere desunto dal mero fatto materiale dell'inadempimento dell'obbligo dichiarativo ovvero sia dalla *culpa in vigilando* del professionista. Occorre, invero, discernere il profilo oggettivo da quello soggettivo dell'illecito. Diversamente opinando, si finirebbe per trasformare il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso della volontà del reato di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000 da doloso in colposo. In sostanza, bisogna

evasione propria assume comunque un significato, sia pur ridondante, consentendo di escludere *a priori* dall'area di criminalizzazione delle condotte omissive di dichiarazioni improduttive di obbligazioni a carico del contribuente.

La necessità che il soggetto agisca poi con il fine di determinare quel risultato consentirà di escludere la rilevanza di condotte omissive caratterizzate da forme di dolo eventuale. Si pensi all'ipotesi in cui il contribuente addotti strumenti di trasmissione della dichiarazione del tutto diversi da quelli concepiti dal legislatore, accettando il rischio che la dichiarazione non pervenga al destinatario. In tal caso, la necessità che si agisca con il dolo specifico di evasione fiscale implica che il soggetto abbia agito con lo scopo di determinare tale risultato, irricognoscibile in modelli di comportamento come quello appena descritto.

In tale delitto, l'elemento soggettivo è costituito dalla consapevolezza del superamento della soglia di punibilità dell'imposta evasa accompagnata dalla conoscenza del suo esatto ammontare¹⁶². Anche il superamento della soglia prevista per ogni singola imposta evasa deve formare oggetto di rappresentazione e volizione da parte del soggetto attivo. Il delitto, quindi, si perfeziona con il superamento della soglia prevista per ogni singola imposta evasa, che costituisce elemento essenziale del delitto e come tale deve formare oggetto di rappresentazione e volizione, anche a titolo di dolo eventuale da parte del contribuente tenuto alla presentazione.

Il fine ulteriore richiesto per la perfezione della fattispecie incriminatrice, peraltro fa sì che essa sussista anche senza che si produca un danno all'amministrazione, dal momento che il precetto penale si sostanzia nella mera omissione della presentazione della dichiarazione da parte di colui che vi è tenuto, al fine di evadere l'imposta, non assumendo rilievo la prova di un pregiudizio economico a carico dell'Amministrazione Finanziaria.

La Corte di Cassazione¹⁶³, accogliendo il ricorso di un contribuente che, in Appello, era stato condannato a 9 mesi di reclusione per reati fiscali, ha stabilito che non si potrà più condannare chi omette di presentare la dichiarazione dei redditi,

accertare sulla base di specifici elementi fattuali che il contribuente abbia consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione di imposta per importi superiori alla soglia di punibilità di rilevanza penale al di fuori di indebiti automatismi», *www.ilquotidianogiuridico.it*.

¹⁶² Sul punto Cass. pen., Sez. III, 19 gennaio 2016, n. 18936, in *Italgireweb*.

¹⁶³ In argomento Cass. pen., Sez. III, 17 luglio 2019, n. 31343.

a meno che non venga dimostrata l'intenzionalità di evadere il fisco. La Corte territoriale, infatti, aveva confermato la sussistenza del reato senza considerare l'elemento psicologico, ossia la volontà concreta di evadere le tasse. Non aveva motivato, cioè, il superamento della soglia di punibilità, ma si era basata soltanto sui dati forniti dalla Guardia di Finanza in sede di verifica.

La Cassazione, nell'accogliere il ricorso, ha quindi stabilito che la prova della specifica volontà di evasione non sta nella semplice violazione dell'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi. Non può dipendere neanche dalla mancata vigilanza sull'attività del commercialista, perché si configurerebbe un dolo non contemplato dalla norma. In sostanza occorre che l'Agenzia delle Entrate dimostri l'effettiva coscienza e volontà del contribuente di non pagare le imposte dovute all'Erario.

Con questa sentenza la Corte di Cassazione conferma un orientamento di maggior favore nei confronti dei contribuenti, che fino ad oggi in caso di omessa presentazione incorrevano nel reato, rischiando da 1 a 3 anni di reclusione. Dimostrare la loro colpevolezza, nel caso in cui non dichiarino al Fisco quanto hanno guadagnato sarà più difficile per l'Agenzia delle Entrate. Perciò per la configurazione del reato di omessa dichiarazione, al superamento della soglia bisognerà aggiungere la dimostrazione della piena consapevolezza del contribuente dell'importo esatto da pagare all'Erario¹⁶⁴.

6. La colpevolezza nel sistema delle fonti normative.

Come nella generalità delle ipotesi di reato del sistema penale tributario, anche quella preveduta dall'art. 5 rappresenta un'ipotesi di delitto doloso. La verifica dell'elemento soggettivo del reato richiede la conoscenza dell'investitura nell'obbligo di presentazione della dichiarazione¹⁶⁵ e la volontà di non adempiere nel termine indicato dalla legge. Proprio il dato del termine, entro il quale l'adempimento doveroso deve essere tenuto, ha indotto la giurisprudenza ad una delle rare applicazioni del principio per il quale un errore inevitabile sul precetto possa ritenersi scusabile ai sensi dell'art. 47 comma 3 c.p.

¹⁶⁴ *Omessa dichiarazione dei redditi: quando si configura il reato*, www.quifinanza.it, 2019.

¹⁶⁵ DEMURO G., *Tipicità ed offesa del bene giuridico nelle fattispecie proprie del diritto penale dell'economia*, in *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1998, p. 815.

La presenza del dolo specifico, nel significato funzionale univoco della dichiarazione annuale dei redditi, potrebbe consentire pertanto, di limitare al solo dolo diretto le forme rilevanti dell'elemento psichico¹⁶⁶.

6.1. Il principio di colpevolezza.

La Suprema Corte ha affermato che il principio di colpevolezza costituisce principio generale del nostro ordinamento tributario, con la conseguenza che nessuna sanzione può essere irrogata quando la violazione dipende dall'incertezza dell'interpretazione delle norme tributarie accertata dal giudice, anche di legittimità, caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza e univocamente, al termine di un procedimento ermeneutico in sé metodologicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale sussumere il caso di specie¹⁶⁷.

Per il reato di omessa dichiarazione, si ha la punibilità del contribuente al superamento di determinate soglie quantitative di evasione, pertanto si pone il problema di accertare se dette soglie costituiscano un elemento essenziale di tale delitto, ovvero sia integrino una condizione obiettiva di punibilità, a norma dell'art. 44 c.p. La distinzione non è di poco conto, in quanto, se alle soglie di punibilità fosse riconosciuta la natura di elemento costitutivo, esse dovrebbero essere investite dal dolo: con la conseguenza che per l'affermazione di responsabilità sarebbe necessaria la prova che il dolo dell'agente abbia attinto le soglie stesse nella loro dimensione quantitativa¹⁶⁸. Si potrebbe peraltro sostenere che sia sufficiente il dolo eventuale, attesa la compatibilità del dolo specifico con il dolo eventuale del fatto tipico, generalmente ammessa dalla dottrina¹⁶⁹ nei casi in cui la struttura del fatto-base non risulti incompatibile con tale forma di dolo. Al contrario, se agli elementi quantitativi in esame fosse attribuita la qualifica di condizioni obiettive di punibilità, sarebbe sufficiente, per la punibilità del contribuente, la prova che la rappresentazione e la volontà della condotta abbia coperto solo il *quantum* di

¹⁶⁶ CARTONI B., *Il reato di omessa dichiarazione tra vecchio e nuovo diritto penale tributario*, in *Impresa*, 2000, p. 1386.

¹⁶⁷ Cass. pen., Sez. trib., 21 marzo 2008, n. 7765.

¹⁶⁸ IZZO G., *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Il Fisco*, 2001, p. 3585.

¹⁶⁹ GALLO M., voce *Dolo*, in *Enc. dir.*, vol. XII, Milano, 1964, p. 794; ROMANO M., *Sub art. 43*, in *Commentario sistematico del Codice penale*, vol. I, II ed., Milano, 1995, p. 415; MANTOVANI F., *Diritto penale, parte generale*, IV ed., Padova, 2001, p. 338.

elementi attivi e passivi inventieri indicato in dichiarazione a fine di evasione, ovvero sia il *quantum* degli elementi attivi non dichiarati allo stesso fine, mentre il preciso ammontare dell'imposta evasa rappresenterebbe un elemento esterno alla condotta, da determinarsi separatamente¹⁷⁰.

Le condizioni obiettive di punibilità sono costituite da eventi che, dipendenti o meno, in termini causali, dalla condotta dell'agente, non riguardano l'offesa del bene oggetto di immediata protezione e sono estranei all'area della responsabilità oggettiva. Si tratta cioè di quegli elementi che accedono a fatti meritevoli di sanzione penale, al cui verificarsi il legislatore ne ha subordinato la punibilità. La loro previsione non si pone pertanto in contrasto con il principio di colpevolezza. Come è stato osservato, «l'evento condizionante, non attenendo al piano degli elementi costitutivi dell'offesa, non potrebbe concorrere a costituire l'oggetto del dolo»¹⁷¹. In sostanza, «l'offesa è sempre meritevole di pena: il fatto che un evento particolare condizioni la necessità di pena finisce col ridondare a vantaggio del colpevole, che vede in concreto "limitata" la sua responsabilità alla sola ipotesi che si sia verificata anche l'ulteriore condizione»¹⁷².

Il momento conoscitivo e il momento volitivo investono tutte le fasi della condotta tipica, comprese le singole operazioni che consentiranno poi di quantificare l'imposta evasa, la quale, invece, null'altro è «che un elemento oggettivo, di automatica quantificazione, e dunque un risultato richiesto solo per la punibilità del fatto»¹⁷³.

Ne discende che le previsioni di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 integrano altrettante condizioni obiettive di punibilità. Sul punto la Corte costituzionale¹⁷⁴ ha affermato che la soglia di punibilità di tale fatto omissivo, commisurata all'entità dell'imposta evasa, integri una condizione obiettiva di punibilità¹⁷⁵, elemento questo che, al di fuori del fatto, non deve essere investito da alcun coefficiente psichico e che è stato utilizzato dal legislatore per selezionare le omissioni più gravi,

¹⁷⁰ CERQUA L., PRICOLO C., *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Il commento*, in *Diritto penale e procedura*, 2000, p. 577.

¹⁷¹ PADOVANI T., *Diritto penale*, V ed., Milano, 1999, p. 462.

¹⁷² PADOVANI T., *Diritto penale*, cit., p. 462.

¹⁷³ LANZI, *Relazione*, in *La riforma del diritto penale tributario. Atti del Seminario dell'Accademia della Guardia di Finanza di Bergamo del 30 marzo 2000*, Bergamo, 2000, p. 26.

¹⁷⁴ Corte Cost., 16 maggio 1989, n. 247, in *Foro it.*, 1989, col. 1685.

¹⁷⁵ Relazione ministeriale, in *Guida al diritto*, n. 14/2000, pp. 35, 36.

con riferimento non già al bene direttamente protetto, ma all'oggetto finale di tutela, costituito dalla tempestiva percezione delle imposte dovute dal contribuente. Anzi, la previsione di una condizione di punibilità, che presuppone un reato già perfetto e già espresso nel suo intero disvalore¹⁷⁶, nell'ambito di un ordinamento che impone a tutti il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva (art. 53 Cost.), ci sembra confermi l'assunto.

Infatti, l'oggetto di immediata protezione ad opera delle disposizioni incriminatrici è il superamento delle soglie quantitative quale condizione obiettiva di punibilità, prospettata con riferimento al delitto di omessa presentazione, sulla considerazione che l'omessa dichiarazione viene giudicata di per sé lesiva della funzione di accertamento, oggetto principale e immediato della tutela penale, qualificante la fattispecie: essendo l'incriminazione incentrata sull'omissione della dichiarazione, è solo attraverso la sua mancata presentazione, da parte di chi vi è obbligato, che si ostacola l'Erario nell'attività di verifica della legittimità dell'eventuale mancato versamento dell'imposta¹⁷⁷.

Il legislatore, come risulta dalla formulazione letterale della disposizione di legge, non punisce l'omesso versamento dell'imposta dovuta, ma la potenzialità lesiva dell'omessa dichiarazione¹⁷⁸, riservando tuttavia la sanzione penale solo a quelle condotte omissive che, pur essendo in grado di incidere negativamente sull'attività di accertamento, si rivelano di maggiore gravità, nella prospettiva di quanto dovuto all'Erario.

L'omessa dichiarazione è un reato di danno meritevole di immediata tutela per il quale il diritto penale dell'economia consente l'attivazione di misure cautelari preventive proprie dell'ordinamento penale¹⁷⁹.

La previsione del dolo specifico fa sì che anche l'imposta evasa entri a far parte del fatto tipico, mentre non sarebbe necessario che il contribuente agisca con

¹⁷⁶ MANTOVANI F., *Diritto penale*, cit., p. 815.

¹⁷⁷ PISTORELLI L., Quattro figure contro il contribuente infedele, in Guida al diritto, n. 14/2000, p. 60.

¹⁷⁸ BRICCHETTI R., *L'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, (a cura di) FALSITTA E., Milano, 2001, p. 102; ID., *Dichiarazione omessa e infedele. La fattispecie a condotta monofasica*, in *Il Fisco*, 2001, p. 7073.

¹⁷⁹ MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. di dir. pen. econ.*, 2000, p. 126.

l'intenzione di superare le soglie, per le quali varrebbero le regole generali in tema di imputazione soggettiva: in rapporto a tali elementi quantitativi, il dolo potrebbe quindi atteggiarsi, in concreto, in tutte le varie forme, compresa quella del dolo eventuale, essendo sufficiente che il soggetto abbia agito accettando il rischio del superamento dei limiti quantitativi previsti¹⁸⁰.

Vi è quindi perfetta simmetria tra il fine di evasione e l'imposta evasa¹⁸¹: il primo è espressione dell'approccio ideale della volontà dell'autore del reato e la seconda è la misura quantitativa del potenziale offensivo delle condotte incriminate, che nel meccanismo assume rilevanza penale soltanto quando raggiunge un determinato livello¹⁸².

7. La condotta elusiva.

Un criterio legale di esclusione della punibilità della condotta elusiva è rappresentato dal caso di adeguamento del contribuente al parere espresso dall'Agenzia delle Entrate Comitato mediante l'istituto dell'interpello.

L'art. 16 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 prevede l'esclusione della punibilità nel caso in cui il contribuente si adegui al parere espresso dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive dell'A.d.E.

L'istituto dell'interpello può essere considerato come un procedimento amministrativo mediante il quale l'Amministrazione finanziaria, a seguito di una specifica richiesta del contribuente interessato, assume una posizione su una questione, con particolare riguardo all'interpretazione di specifiche disposizioni tributarie ovvero alla loro applicabilità al caso concreto, facendone derivare degli effetti giuridici. Si tratta, quindi, di un naturale corollario nell'ambito di un corretto rapporto tra Fisco e contribuente.

Il *ruling* ha fatto la sua comparsa nel nostro Paese un po' in ritardo rispetto ad altre nazioni più "attente" alle problematiche relative alla pianificazione fiscale, soprattutto in relazione ad operazioni a carattere internazionale. La certezza in

¹⁸⁰ VENEZIANI P., *Commento sub art. 3*, in AA. VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, (a cura di) I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZI, Padova, 2001, pp. 170 e ss.

¹⁸¹ PISTORELLI L., *Le fattispecie di frode fiscale introdotte dal D.Lgs. n. 74/2000: brevi considerazioni a margine della riforma penale tributaria*, in *Diritto penale tributario*, (a cura di) E. FALSITTA, Milano, 2001, p. 34.

¹⁸² PISTORELLI L., *Le fattispecie di frode fiscale*, cit., p. 35.

questo campo è particolarmente apprezzata da parte dei potenziali investitori in special modo per l'avvio di nuove iniziative imprenditoriali ovverosia per la ristrutturazione e/o la rilocalizzazione delle sedi legali e/o stabilimenti produttivi facendone discendere il grado di *appeal* del nostro Paese, naturalmente insieme ad altri fattori, in tema di *tax planning*.

In un contesto di globalizzazione dei mercati va evidenziata il ruolo della disciplina sulle c.d. “*Controlled foreign companies*” approvate con la legge n. 342/2000, la quale ha introdotto l'art. 127 *bis* del TUIR statuendo che: se un soggetto fiscalmente residente in Italia detiene, anche indirettamente o per interposta persona o tramite una fiduciaria, il controllo di un soggetto economico ubicato in un paradiso fiscale, i redditi conseguiti dal soggetto estero gli vengono imputati “per trasparenza”.

Ciò posto, va evidenziato che l'elusione è sempre stata contrapposta all'evasione fiscale in quanto fenomeno che precede l'insorgenza del presupposto dell'obbligazione tributaria e anzi determina che il presupposto medesimo non si verifichi. L'evasione, al contrario, consegue ad un'obbligazione già perfezionata e consiste nella violazione di un precetto ben determinato, con l'effetto di ottenere un illecito risparmio d'imposta. Ne consegue che l'evasione è realizzata attraverso una condotta illecita, che in quanto tale è sanzionata dall'ordinamento, mentre l'elusione consiste in comportamenti di per sé non vietati dall'ordinamento (e quindi non illeciti in quanto tali) e che consentono “legalmente” di pervenire ad un minor carico fiscale. Ma, a ben vedere, in questi casi, non si può più parlare dell'elusione fiscale come di un comportamento lecito o comunque tollerato dal legislatore, essendo indubbio che si sia in presenza di comportamenti contrari (o comunque non conformi) alle previsioni normative.

Va segnalato che la portata dell'art. 16 produce effetti anche sulle procedure da adottare a cura dell'Amministrazione Finanziaria per la configurabilità o meno di una *notitia criminis* e, conseguentemente, dell'obbligo che in caso positivo ne deriva di informare in l'Autorità giudiziaria, ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per gli Uffici locali delle Entrate e dell'art. 347 c.p.p. per la Guardia di Finanza.

8. L'elemento oggettivo: le soglie di punibilità.

La previsione, per buona parte delle fattispecie criminose del d.lgs. n. 74/2000, di soglie di rilevanza penale è direttamente collegata alla volontà del legislatore di apprestare il massimo grado di tutela alle sole violazioni caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario.

In tale ottica, la legge delega ha previsto che venissero fissati adeguati limiti soglia tesi a evitare l'intervento penale al di sotto di una determinata entità di evasione, indipendentemente dai valori dichiarati. Si tratta di una delle differenze più evidenti rispetto alla disciplina previgente, caratterizzata, al contrario, dall'eccezionalità di simili previsioni e al loro riferimento non già, come accade oggi, al volume dell'imposta evasa, bensì a quello dell'imponibile non dichiarato¹⁸³.

Fervente il dibattito attorno alla natura giuridica delle soglie di punibilità. Le possibili alternative che si offrono sono fondamentalmente due: considerarle un elemento costitutivo del reato ovvero sia condizione obiettiva di punibilità¹⁸⁴.

La giurisprudenza ha sul punto affermato che esse «da un lato individuano il *quantum* di imposta al di sotto del quale il legislatore, nell'ottica di articolare nuovi reati come fattispecie di danno, ha previsto che non si integri illecito penale, in tal modo contribuendo a individuare in concreto il disvalore del fatto penalmente rilevante e, dall'altro, il delitto si consuma con la presentazione annuale, sicché rimane sino a quel momento nella piena disponibilità del contribuente a decisione se indicare o meno, nella dichiarazione stessa, elementi passivi fittizi e in quale misura, rientrando dunque il superamento delle soglie perfettamente ed esclusivamente sotto il controllo dell'agente»¹⁸⁵.

Il delitto di omessa presentazione di dichiarazione richiede il conseguimento di una soglia di punibilità connessa alla sola misura della imposta evasa. Questa deve risultare superiore «con riferimento a taluna delle singole imposte a euro cinquantamila». Si tratta di una soglia inferiore rispetto a quelle fissate dalle altre norme in materia di dichiarazione fraudolenta, ma comunque tale da determinare

¹⁸³ BASSO E., VIGLIANO A., *I nuovi reati tributari*, cit., p. 28.

¹⁸⁴ MUSCO E., ARDITO F., *I reati tributari*, cit., p. 47.

¹⁸⁵ Trib. Milano, 29 novembre 2002, in *Foro ambrosiano*, 2003, p. 108; SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., p. 65; GENNAI S., TRAVERSI A., *I delitti tributari*, II ed., Milano 2011, p. 43; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale*, cit., p. 144; CARACCIOLI I., *Il dolo dei delitti in materia di dichiarazione*, in *Il Fisco*, 2011, p. 421.

un *quantum* di lesione del bene di assoluto valore. Come nelle altre ipotesi analoghe, la soglia non deve essere necessariamente superata per entrambe le imposte (sui redditi ed IVA), risultando sufficiente il superamento quanto ad una sola di esse.

Mancando nel caso di specie una dichiarazione con la quale l'amministrazione possa confrontarsi, il dato quantitativo non è espresso, in tale ipotesi, come differenza tra dovuto è dichiarato, ma soltanto in riferimento "all'intera imposta" che il soggetto era tenuto a dichiarare e, quindi, corrispondere¹⁸⁶. Nel determinare tale ammontare, peraltro, l'Amministrazione può procedere con grande libertà, adottando, se del caso, criteri presuntivi ed induttivi.

Proprio in un caso di possibile applicazione dell'art. 5 d.lgs. 74/2000, peraltro, la Suprema Corte ha adottato un atteggiamento particolarmente prudente¹⁸⁷, statuendo che incombe esclusivamente sul giudice penale accertare e determinare la misura dell'imposta evasa «attraverso una verifica che può avvenire e sovrapporre ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario». Tale accertamento, continua il Supremo Collegio, «deve essere determinato sulla base delle risultanze probatorie acquisite nel processo penale dalla contrapposizione dei ricavi e dei costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formali che caratterizzano l'ordinamento tributario».

Spetta esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, mediante una verifica autonoma e indipendente che potrà eventualmente disattendere quella effettuata dinanzi al giudice tributario. In tale sede infatti il giudice è libero di privilegiare il dato fattuale reale rispetto ai parametri formali propri delle norme fiscali. Al riguardo la Suprema Corte ha statuito che per determinare l'imposta evasa non può considerarsi il solo prezzo di vendita dei beni ma occorre correlativamente sottrarre tutti i costi sostenuti per l'acquisto dei fattori produttivi impiegati per realizzarli¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Sul punto Cass. pen., sez. III, 4 giugno 2009, n. 36818, in *Diritto & Giustizia*, 2009, p. 244.

¹⁸⁷ In argomento Cass. pen., sez. III, 26 febbraio 2008, n. 21213, in *De jure on line*.

¹⁸⁸ Cass. pen., sez. III, 4 giugno 2014, n. 38684.

Ne consegue che per configurare il reato di omessa dichiarazione occorre considerare non solo i ricavi aziendali ma anche i costi effettivamente sostenuti per conseguirli attraverso dati fattuali reali e non con l'impiego di astratti indici presuntivi in moda da far emergere l'effettivo ammontare dell'imposta evasa.

L'adozione, quindi, di un metodo sintetico induttivo e non di un metodo analitico deduttivo può comportare l'esito che la misura dell'imposta dovuta, in caso di omessa dichiarazione, sia diversa e superiore rispetto a quella dell'imposta in caso di presentazione di una dichiarazione, sia pure infedele¹⁸⁹.

Tale stato di fatto è stato riconosciuto legittimo dalla stessa Corte Costituzionale, che non ha ritenuto violi il principio dell'art. 53 Cost. l'imposizione al contribuente di peculiari oneri modali al fine di veder riconosciute le proprie legittime pretese¹⁹⁰. Peraltro, particolarmente in materia di imposta sul valore aggiunto, la giurisprudenza ha riconosciuto il diritto del contribuente a vedersi riconosciuta l'imposta a credito che risulti documentata da fatture¹⁹¹. Più in generale, in sede tributaria, è emersa la tendenza a considerare comunque il dato storico effettuale che ogni produzione di ricchezza implica affrontare dei costi, siano o meno gli stessi determinati e documentati. Ne deriva che al momento di dover definire la misura della ricchezza, risulterebbe contrario a quanto sancito dall'articolo 53 della Costituzione, e comunque ad ogni esigenza fondamentale di equità fiscale, non considerare l'esistenza dei costi al fine di procedere alle necessarie detrazioni¹⁹². Considerando le soglie di punibilità alla stregua di uno degli elementi costitutivi del reato, l'oggetto del dolo deve necessariamente comprendere anche il superamento del limite quantitativo di riferimento¹⁹³.

L'atto che veicola l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate ha una duplice valenza funzionale. La prima è quella della pretesa al pagamento dell'imposta, strumentale al procedimento dinanzi alla giustizia tributaria, nel quale si possono individuare profili di nullità dell'atto di accertamento in relazione all'art. 43, d.P.R. n. 600 del 1973; la seconda è costituita dall'idoneità dell'atto ad essere

¹⁸⁹ Sul punto Cass., sez. trib., 28 gennaio 2002, in *Giust. civ. mass.*, 2002, p. 147.

¹⁹⁰ V. Corte Cost., ord. 384, 27 luglio 2000, in *Giur. cost.*, 2000, p. 2722.

¹⁹¹ Comm. Trib. Centr., X, 20 febbraio 1997, in *Riv. giur. trib.*, 1997, p. 850.

¹⁹² Comm. Trib. Centr. IV, 20 aprile 1988, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, p. 394.

¹⁹³ BASSO E., VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, cit., p. 123; Sul punto Cass. pen., sez. III, 18 ottobre 2013, n. 42868.

fonte di prova nel processo penale che invece trova regolamentazione nell'art. 191 c.p.p.

Secondo i giudici del Supremo Collegio, le patologie dell'avviso di accertamento vanno risolte nell'ambito del processo tributario, perché la sua funzione nel processo penale è unicamente quella di veicolare la prova del fatto oggetto dell'imputazione (nel caso in esame, la parte ricorrente aveva eccepito l'inidoneità dell'atto a costituire prova dell'accertamento e rilevato il difetto della qualifica dirigenziale del suo sottoscrittore, perché la norma, che aveva consentito l'attribuzione della qualifica di dirigente al di fuori delle ipotesi del concorso pubblico, era poi stata dichiarata incostituzionale).

Nella determinazione dell'imposta sul reddito di cui è stata omessa la dichiarazione da parte del contribuente, è necessario che siano svolti accertamenti diretti a stabilire, anche in maniera induttiva, l'ammontare degli elementi negativi del reddito posto che, ove si procedesse al calcolo del reddito di impresa senza tener conto dei costi, si considererebbe il reddito di impresa come quello lordo anziché quello netto. Perciò, quando vengono accertati ulteriori ricavi non dichiarati dal contribuente nel debito imponibile, nel loro computo il giudice penale deve tener conto di tutti gli elementi quali costi, ricavi, proventi e oneri che concorrono alla formazione del reddito imponibile e quindi anche dell'imposta, dovendosi ritenere che è in contrasto con i criteri di calcolo dell'imposta dovuta escludere *a priori* l'esistenza dei costi¹⁹⁴.

Integra il delitto di cui all'art. 5 anche la condotta di omessa presentazione dei redditi determinata dall'esigenza di non far emergere un'attività di tipo illecito, in quanto il principio processuale del *nemo tenetur se detegere* ha validità solo all'interno del procedimento penale e pertanto non giustifica le violazioni alla regola contenuta nell'art. 5, che è stabilita a protezione di interessi diversi.

Rilevato, infatti, che il disposto di cui all'art. 14, comma 4, l. 24 dicembre 1993, n. 537 annovera fra i redditi anche i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, la dichiarazione dei redditi non costituisce una denuncia a proprio carico, ma soltanto una dichiarazione a fini fiscali, dalla quale potranno eventualmente discendere accertamenti in ordine

¹⁹⁴ Cfr. Cass. pen, sez. III, 18 dicembre 2017, n. 21639, in *ItalggiureWeb*.

alla provenienza delle somme dichiarate, in quanto, secondo il richiamato principio processuale, il diritto di difesa, legato a quello di non arrendersi offesa accusandosi, non integra né giustifica quello di violare regole poste a tutela di interessi diversi da quelli della pretesa punitiva dello Stato.

Il principio di diritto secondo il quale la circostanza che il possesso di redditi possa costituire reato e che l'autodenuncia possa violare il principio *nemo tenetur se detegere* è sicuramente recessivo rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche *ex art. 53 Cost.*, dichiarando tutti i redditi prodotti effettivamente perché espressione di capacità contributiva. Questo indirizzo non viola neppure l'art. 6 CEDU, che sancisce il diritto a un equo processo in cui al soggetto è garantito il diritto di avvalersi della facoltà di non rispondere e di non contribuire alla propria incriminazione, perché ha valore solo nell'ambito di un processo penale già in corso¹⁹⁵.

8.1. L'onere della prova a carico del contribuente dei costi detraibili.

La Cassazione ha precisato che nemmeno in sede penale è sufficiente presumere l'esistenza di costi deducibili, poiché occorrono allegazioni fattuali che rendano legittimo il dubbio sulla loro sussistenza. L'imputato è così onerato di allegare dati e documenti dai quali desumere l'esistenza dei costi inerenti che devono poi essere vagliati dal giudice di merito.

La Suprema Corte ha confermato che è corretto considerare nel reato di dichiarazione omessa anche i costi, ma l'onere probatorio della loro esistenza è a carico dell'interessato. La decisione, tuttavia, pare rimarcare che a tale fine siano sufficienti elementi tali da indurre al ragionevole dubbio in ordine alla loro esistenza¹⁹⁶. Il principio sembra così risolvere in senso favorevole al contribuente le conseguenze derivanti dalle presunzioni tributarie: gli uffici erariali, infatti, disconoscono qualunque costo nel presupposto che solo la regolare registrazione delle fatture e la presentazione della dichiarazione attribuisce certezza alle spese sostenute. Spesso gli uffici utilizzano l'elenco clienti e fornitori presentato dal

¹⁹⁵ V. Cass. pen., sez. III, 22 settembre 2017, n. 53317, in *ItalggiureWeb*.

¹⁹⁶ Cass. pen., sez. III, 15 settembre 2015, n. 37894.

contribuente e disponibile nell'anagrafe tributaria per quantificare l'imposta evasa in presenza di omessa dichiarazione.

Al riguardo, la Suprema Corte¹⁹⁷ ritiene che l'elenco clienti e fornitori presente nell'anagrafe tributaria da cui risultano acquisti e vendite dell'imprenditore non sia sufficiente per dimostrare l'evasione di imposta nel reato di omessa dichiarazione, occorrendo invero prove a sostegno del superamento della soglia. In particolare, nella vicenda oggetto della pronuncia, a un imprenditore era, tra l'altro, contestato il reato di omessa presentazione della dichiarazione. Più precisamente, dai dati presenti nell'anagrafe tributaria (applicativo "Clifo" – clienti/fornitori), risultava che l'impresa avesse emesso e ricevuto fatture dalle quali scaturiva un imponibile da assoggettare a tassazione. Da questi dati, era stata determinata un'imposta evasa superiore alla soglia di rilevanza penale.

Nei due gradi di merito, l'imprenditore era ritenuto responsabile del reato ascritto. Ricorreva così per Cassazione, lamentando un'errata valutazione delle prove sulla quantificazione dell'imposta evasa. Infatti, dal citato applicativo presente nell'anagrafe tributaria, erano stati desunti solo i costi fatturati, senza quindi alcuna considerazione delle spese quali i contributi previdenziali, gli ammortamenti o gli interessi passivi. In sintesi, quindi, non erano stati decurtati anche gli oneri non documentati da fattura, ma comunque deducibili secondo le ordinarie regole fiscali.

La Suprema Corte, ritenendo fondata l'eccezione, ha preliminarmente rilevato che l'intera contestazione era basata esclusivamente sui dati rinvenuti dal "controllo incrociato", ossia dal riscontro dell'anagrafe tributaria. Tuttavia, l'effettivo ammontare dell'imposta evasa di importo superiore alla soglia di rilevanza penale non risultava provato, tanto meno la Corte di appello aveva motivato la reale portata dimostrativa dell'espressione "controllo incrociato".

La decisione è particolarmente interessante poiché si tratta di una contestazione frequente. Gli uffici, infatti, in presenza di dichiarazione omessa, sono autorizzati ad accertare induttivamente il maggior reddito, utilizzando a tale fine qualunque elemento. I dati desumibili dagli elenchi clienti/fornitori, quindi, potrebbero dimostrare i ricavi e i costi del contribuente. Tuttavia, ai fini penali (e a

¹⁹⁷ Così Cass. pen., sez III, 27 gennaio 2020, n. 3163.

ben vedere anche a quelli fiscali) la determinazione dell'imposta evasa deve considerare tutti i costi correlati ai ricavi.

Sul punto, la Suprema Corte¹⁹⁸ ha affermato che le spese e i costi concorrono a formare il reddito e sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultino da elementi certi e precisi, anche se non siano indicati nelle scritture contabili.

Peraltro, tali conclusioni sono state condivise anche dalla Guardia di Finanza (Telefisco 2019) secondo la quale ai fini della determinazione dell'imposta evasa (articolo 1, lettera f), d.lgs. 74/2000), concorrono anche i costi non contabilizzati, purché ne sussista la prova, diretta o indiziaria della loro sussistenza, il cui onere probatorio è a carico dell'interessato¹⁹⁹.

Ciò precisato, si deve ora procedere a esaminare quale sia il ruolo dell'adempimento dichiarativo, al fine di consentire il riporto delle perdite: al riguardo si precisa che sussistendo tutti i requisiti sostanziali e di legge relativi alla formazione della perdita oggetto di riporto, la stessa non può mai essere disconosciuta in conseguenza della sola omissione dichiarativa. Infatti, occorre distinguere l'esistenza di una dichiarazione riportante la perdita (definibile come "condizione formale"), dalla verifica della sussistenza dei requisiti e dell'ammontare della stessa ("condizione sostanziale"), valorizzando tale momento come quello qualificante l'esistenza e l'entità della perdita da riportare.

Alla luce di quanto sopra riportato, si può quindi concludere che non vi è nell'ordinamento tributario un divieto specifico di riporto delle perdite fiscali e che la giurisprudenza di legittimità valorizza la condizione sostanziale di esistenza dei crediti fiscali di dichiarazioni omesse, cosicché per disconoscerne l'esistenza, l'Ufficio non può eccepire l'inadempimento dichiarativo, è estensibile anche alle perdite fiscali, trattandosi di un criterio generale non limitato alla fattispecie del riporto di crediti tributari.

9. La riportabilità delle perdite in caso di omessa dichiarazione.

Le disposizioni fiscali contenute nel TUIR consentono il riporto delle perdite fiscali subite dal contribuente anche nel caso di omessa presentazione della

¹⁹⁸ V. Cass. pen., sez III, sentenze 27 maggio 2015, n. 8924, 23 marzo 2016, n. 39379 e 3 maggio 2017, n. 20897.

¹⁹⁹ Cfr. Cass. pen., sez. III, 8 gennaio 2020, sent. n. 230.

dichiarazione dei redditi, purché la loro esistenza sia verificabile in conformità della legittima applicazione della normativa tributaria. L'effettività di una perdita fiscale costituisce quindi un elemento sostanziale, che non viene meno nel caso della formale omissione della presentazione della dichiarazione fiscale. Ciò anche nel caso di tardiva presentazione della dichiarazione presentata con un ritardo superiore a 90 giorni. Infatti l'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322/1998 considera valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l'assoggettamento alle relative sanzioni amministrative per il ritardo. Benché considerate omesse, tali dichiarazioni costituiscono titolo per la riscossione delle imposte auto dichiarate dal contribuente, ferma e impregiudicata la facoltà delle autorità fiscali di eseguire accertamenti e verifiche sui dati riportati nella dichiarazione ultra-tardiva (e quindi omessa) e ciò indipendentemente che la dichiarazione presentata esponga una perdita fiscale.

Risulta evidente pertanto che l'ordinamento non prevede preclusioni all'utilizzo di perdite sorte in periodi d'imposta per i quali risulti omessa la dichiarazione purché sia dimostrabile la sussistenza delle stesse. Il riconoscimento della perdita fiscale in un periodo d'imposta per il quale sia stata omessa la dichiarazione inciderà, poi, sulle modalità operative di emersione della perdita stessa, poiché, in base a quanto disposto dal richiamato articolo 2, l'eventuale dichiarazione ultra-tardiva costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili indicati.

L'art. 25 del d.lgs. n. 158/2015 prevede la possibilità di compensare le perdite in diminuzione dei maggiori imponibili accertati attraverso una modalità che tiene conto se la perdita è stata subita o meno nella stessa annualità oggetto di accertamento: nel primo caso essa è scomputabile senza alcuna richiesta da parte del contribuente; nel secondo invece, è necessaria una espressa richiesta per la sua compensazione.

Ciò precisato, si deve ora procedere a esaminare quale sia il ruolo dell'adempimento dichiarativo, al fine di consentire il riporto delle perdite: al riguardo si precisa che sussistendo tutti i requisiti sostanziali e di legge relativi alla formazione della perdita oggetto di riporto, la stessa non può mai essere disconosciuta in conseguenza della sola omissione dichiarativa. Infatti, occorre distinguere

l'esistenza di una dichiarazione riportante la perdita (definibile come "condizione formale"), dalla verifica della sussistenza dei requisiti e dell'ammontare della stessa ("condizione sostanziale"), valorizzando tale momento come quello qualificante l'esistenza e l'entità della perdita da riportare.

Alla luce di quanto sopra riportato, si può quindi concludere che non vi è nell'ordinamento tributario un divieto specifico di riporto delle perdite fiscali e che la giurisprudenza di legittimità valorizza la condizione sostanziale di esistenza dei crediti fiscali di dichiarazioni omesse, cosicché per disconoscerne l'esistenza, l'Ufficio non può eccepire l'inadempimento dichiarativo, è estensibile anche alle perdite fiscali, trattandosi di un criterio generale non limitato alla fattispecie del riporto di crediti tributari.

10. Accertamento induttivo e onere della prova.

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, l'Amministrazione Finanziaria può ricostruire il maggior reddito imponibile applicando presunzioni ancorché prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, fermo restando che l'Agenzia delle Entrate è sempre obbligata a sottrarre, sia pure forfetariamente, i costi correlati ai maggiori ricavi accertati. E ciò in applicazione del principio sancito dall'art. 53 della Costituzione che statuisce l'obbligo di contribuire alla spesa pubblica in base all'effettiva capacità contributiva. Tale riduzione si rende necessaria avuto riguardo del minor rigore con cui l'Ufficio procede alla ricostruzione del reddito e, di conseguenza, è sia pur potenzialmente più lesiva dei diritti del contribuente rispetto agli accertamenti analitici o presuntivi.

Infatti, per procedere all'accertamento induttivo l'art. 39, c. 2, d.P.R. 600/1973 impone, come requisito di legittimità dell'accertamento induttivo, la sussistenza di almeno una delle seguenti condizioni: l'omessa presentazione della dichiarazione; la mancata indicazione del reddito d'impresa in dichiarazione; la rilevazione, mediante verbale d'ispezione, di omessa tenuta della contabilità, sottrazione all'ispezione (o rifiuto all'esibizione) di una o più scritture contabili, o di scritture contabili non disponibili per forza maggiore; la rilevazione, mediante verbale d'ispezione, della generale inattendibilità della contabilità; l'inottemperanza del contribuente agli inviti disposti dagli Uffici e l'irregolarità dichiarative relative

agli studi di settore. L'assenza delle quali determina la illegittimità dell'accertamento.

L'accertamento induttivo viene eseguito dall'Ufficio sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti alla sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze delle scritture contabili in quanto esistenti ovvero avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Tale tipologia di accertamento presenta caratteri autonomi e ben distinti dall'accertamento presuntivo o analitico-induttivo per il quale le presunzioni possono essere utilizzate solo se gravi, precise e concordanti.

La Suprema Corte²⁰⁰ ha statuito che, nel caso di omessa dichiarazione l'Amministrazione Finanziaria, può ricorrere a presunzioni c.d. "super semplici" prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che determinano l'inversione dell'onere della prova ponendolo a carico del contribuente ma riconoscendo sempre, sia pure induttivamente, i costi correlati ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del dettato costituzionale della capacità contributiva e senza che possa mai configurarsi la limitazione prevista dall'art. 109, d.P.R. 917/1986 in tema di accertamento dei costi per difetto di inerenza, considerato che tale disposizione si applica alle sole ipotesi in cui la dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque stata presentata.

10.1. Isa, in caso di omessa dichiarazione si rischia l'accertamento induttivo.

La riforma degli studi di settore ha generato una nuova metodologia di calcolo dell'affidabilità fiscale dei contribuenti. In particolare l'art. 9 *bis*, comma 16, del D.L. 50/17 ha introdotto un quadro sanzionatorio in tema di Isa prevedendo una sanzione fissa, senza l'applicazione delle maggiorazioni che erano previste per gli studi di settore, ma con un possibile rischio di accertamento induttivo. Infatti per l'omessa, inesatta o incompleta comunicazione dei dati rilevanti ai fini della costruzione e dell'applicazione degli Isa, si applica la sanzione amministrativa variabile da un minimo di duecento a un massimo di duemila euro. L'Agenzia, prima della contestazione della violazione, dovrà mettere a disposizione del contribuente le informazioni in proprio possesso, invitandolo ad eseguire la

²⁰⁰ Cass. pen., sez. III, 20 gennaio 2017, n. 1506.

comunicazione dei dati o a correggere spontaneamente gli errori commessi. Per il caso di omessa presentazione del modello Isa, è, infine, previsto dal comma 16 del decreto legge 50/17 che l’Agenzia delle Entrate possa procedere, previo contraddittorio, all’accertamento induttivo dei redditi, dell’Irap e dell’Iva²⁰¹. Non sono applicabili, invece, agli Isa le sanzioni di cui all’articolo 39, comma 2, lettera *d-ter* del d.P.R. 600/73²⁰².

Analogamente a quanto già disposto per gli studi, è invece prevista anche per gli Isa l’indicazione, nel testo delle comunicazioni di avvenuta presentazione della dichiarazione, di un “invito” al contribuente a trasmettere il modello, qualora in sede di invio telematico lo stesso non sia stato allegato al modello Redditi in assenza di una valida causa di esclusione. Già con l’inoltro del modello redditi 2019 l’Agenzia segnalerà direttamente nella ricevuta di presentazione la mancanza del documento, al fine di stimolare una pronta ed immediata correzione possibile con il ravvedimento operoso.

La circolare 17/E/19 nel commentare le regole applicabili nel passaggio dagli studi di settore agli Isa chiarisce che, in linea generale, le norme che rinviano alle disposizioni in materia di studi e parametri si intendono adottabili anche per gli Isa, tranne che per quelle specificatamente applicabili all’attività di controllo. Pertanto la disposizione contenuta al comma 1 nell’ultimo periodo dell’articolo 8 D.lgs. 471/97 – la quale prevede che «si applica la sanzione in misura massima nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell’agenzia delle Entrate» – non trova spazio nel mondo degli indici sintetici di affidabilità. L’Agenzia al riguardo chiarisce che tale previsione, proprio perché ritenuta rivolta alle attività di controllo, non può intendersi riferita anche agli Isa. Ciò in particolare perché l’articolo 9-*bis* del d.l. 50/17 (norma che ha introdotto gli Isa) prevede già nei casi di omissione inesatta o incompleta della comunicazione dei dati rilevanti ai fini Isa una graduazione della

²⁰¹ Articoli 39, comma 2, del d.P.R. 600/73 e 55 del d.P.R. 633/72.

²⁰² Possibile accertamento induttivo anche in caso di indicazione di cause di esclusione/inapplicabilità degli Sds non sussistenti ed infedele compilazione dei modelli con una differenza superiore al 15%, o comunque a 50 mila euro, tra i ricavi/compensi stimati e quelli indicati in dichiarazione.

misura della sanzione applicabile anche in ragione del comportamento tenuto dal contribuente e, quindi, tale previsione risulterebbe incompatibile con l'ipotesi disciplinata dal comma 1, ultimo periodo, dell'articolo 8, del D.lgs. 471/97.

11. Imposta evasa e imposta dovuta, dal tributario al penale.

Il tema della esatta quantificazione dell'imposta evasa assume in ambito penal-tributario rilevanza primaria, dato che la configurabilità di molti degli illeciti del d.lgs. n. 74/2000 è subordinata alla verifica circa il superamento di una certa soglia quantitativa, rappresentata dal conseguimento di un'evasione che si attesti al di sopra di un determinato valore²⁰³.

Nella vigenza del codice di procedura penale del 1930, la tematica dei rapporti tra la procedura tributaria ed il procedimento penale veniva determinata dall'art. 21, comma 4, e dall'art. 22, comma 1 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

La disposizione dell'art. 21, in particolare rivolta ai reati previsti dalle leggi sui tributi diretti, stabiliva che l'azione penale avrebbe avuto corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta fosse divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia tributaria. Successivamente, con la riforma di cui alla legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 tale principio della c.d. "pregiudiziale tributaria"²⁰⁴ veniva ribadito in sede di imposte sui redditi dall'ultimo comma dell'art. 56 D.P.R. 600/72, ed esteso alla nuova imposta sul valore aggiunto con l'art. 58 ultimo comma D.P.R. 633/72.

Di contro, per tutte le controversie concernenti gli altri tributi, l'art. 22, L. 4/1929 stabiliva che qualora l'esistenza del reato fosse dipesa da una delle suddette controversie, il tribunale a cui spettava la cognizione del reato decideva altresì della controversia relativa al tributo, osservando le forme stabilite dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale avrebbe definito il giudizio penale. La ragione di tale particolare distinguo si trova nella considerazione che per le imposte dirette (e successivamente per l'IVA), la complessità e la particolare tecnicità dell'accertamento dell'imposta stessa sconsigliava che potesse valutare l'eventuale

²⁰³ BASSO E., VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, cit., p. 30.

²⁰⁴ CARACCIOLI I., *Reati fiscali: ritorna la forte tentazione di resuscitare la pregiudiziale tributaria*, in *Guida al Diritto*, 2000, 5, p. 13; DE MITA E., *Ma c'è il rischio di contrasti tra procedimenti*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 gennaio 2000, p. 11.

evasione un magistrato che non fosse uso a tali particolari questioni; per gli altri tributi trattavasi invece essenzialmente di una verifica piana in quanto consistente nell'accertamento di un fatto che, se non rilevabile *ictu oculi*, era comunque di quasi immediata evidenza.

Tale distinzione trova conferma nella stessa evoluzione applicativa della pregiudiziale tributaria; infatti la Corte Costituzionale ha stabilito l'illegittimità costituzionale per violazione del principio di obbligatorietà dell'azione penale sancito dall'art. 112 Cost. Il concetto e l'ammontare dell'imposta evasa²⁰⁵ non coincide ai fini penali sempre perfettamente con le evidenze dell'ambito amministrativo-tributario. Infatti, l'imposta evasa risultante da metodologie di controllo tributarie eseguita con criteri probatori presuntivi risulta inapplicabile al processo penale.

La Corte di Cassazione²⁰⁶ ha affermato il principio in base al quale il dato fattuale degli elementi che concorrono alla formazione del reddito prevale sul procedimento formale eseguito dall'Ufficio tributario e ciò nella considerazione dei limiti, nel procedimento penale, di operatività dei procedimenti amministrativi meramente presuntivi. Da qui la totale autonomia del giudice penale di prescindere dai formalismi della legislazione fiscale per determinare e quantificare, su dati di fatto, l'imposta evasa. Infatti il legislatore penale ha voluto fornire una definizione di imposta evasa autonoma rispetto al concetto proprio del diritto tributario e ne ha demandato la determinazione quantitativa, in sede di accertamento del reato, esclusivamente al giudice penale.

L'art. 1, lett. f), del D.Lgs. 74/2000 definisce l'imposta evasa come la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione²⁰⁷, al netto delle somme che il contribuente o un terzo ha eventualmente versato a titolo di acconto o di ritenuta alla fonte ovvero in pagamento dell'imposta prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Non si considera, poi, imposta evasa, quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.

²⁰⁵ SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., p. 72; ANNUNZI C., *Imposta evasa ed imposta effettivamente dovuta nel d.lgs. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2000, p. 11456.

²⁰⁶ Cass. Pen., Sez. III, 10 settembre 2013, n. 37131.

²⁰⁷ LUNGHINI G., *Commento sub art. 1*, in AA. VV., *La riforma dei reati tributari*, (a cura di) C. NOCERINO, S. PUTINATI, Torino, 2015, p. 18; PERINI A., *La riforma dei reati tributari*, cit., p. 15.

Ne deriva che il concetto di imposta dovuta è un concetto giuridico ed è definito in base alle norme tipiche della normativa tributaria che nel processo penale è rimessa all'esclusiva valutazione del giudice. Cosicché va osservato che il principio della separazione del procedimento penale e procedimento tributario non ostacola l'utilizzo nel procedimento penale dei dati raccolti in quello tributario, senza tuttavia che l'applicazione di tale principio renda automaticamente trasferibili i criteri e gli *standard* probatori tipici di quello tributario.

Ne consegue che le presunzioni tributarie non possono essere utilizzate, *sic et simpliciter*, in sede penale quanto ai fini della formazione del proprio convincimento, il giudice penale può avvalersi degli stessi elementi che determinano le presunzioni tributarie, a condizione però che detti elementi siano assunti come dati processuali oggetto di libera e autonoma valutazione ai fini probatori. Quindi il giudice penale, nella formazione del proprio convincimento, non può basarsi unicamente sulla istruttoria o sugli accertamenti effettuati dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate, in quanto gli stessi, per assurgere al rango di prova, devono trovare riscontro o in distinti elementi di prova o in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti.

Si evidenzia che tale pacifico orientamento della Suprema Corte, però, si riferisce ai casi di pronuncia nel merito, mentre per l'adozione di misure cautelari è sufficiente fornire la dimostrazione della sussistenza del *fumus* del reato. Cosicché, le presunzioni tributarie, pur non costituendo prova della commissione dei reati tributari, hanno valore indiziario sufficiente ad integrare il *fumus bonis juris* del reato e quindi a legittimare la loro utilizzabilità per l'adozione del sequestro preventivo, qualificando le stesse quali elementi di natura indiziaria²⁰⁸.

12. Il tentativo.

L'art. 6 del d.lgs. n. 74/2000 stabilisce che «i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo».

Così facendo, il legislatore della riforma ha introdotto una specifica deroga alla disciplina generale, stabilendo la non punibilità a titolo di tentativo dei delitti

²⁰⁸ Cass. pen., Sez. III, 13 febbraio 2013, n. 7078.

in materia di dichiarazione e ciò al fine di segnare l'abbandono del desueto modello²⁰⁹.

Secondo quanto dispone l'art. 119, c. 2, c.p.²¹⁰ si tratta di una causa oggettiva di esclusione del reato applicabile anche a eventuali concorrenti.

Benché l'art. 6 non contempli l'omessa dichiarazione tra i reati per i quali il legislatore abbia normativamente previsto l'esclusione della punibilità del tentativo, deve escludersi che per tale fattispecie detta forma di manifestazione si possa concretare. In effetti, trattandosi di reato omissivo proprio istantaneo, il delitto si consuma con lo scoccare del termine finale per l'adempimento²¹¹. Vi sono tuttavia autori che ritengono configurabile il tentativo anche per il reato omissivo proprio, nel caso in cui il soggetto non si limiti a non agire, bensì compia atti positivi diretti in modo inequivocabile a non adempiere il comando di agire. Così, se il termine per adempiere non sia decorso, si concretizzerebbe un'ipotesi di tentativo tutte le volte in cui il soggetto obbligato faccia in modo di trovarsi in una situazione tale da risultare impossibile l'ottemperanza alla pretesa normativa. In mancanza di un orientamento univoco, attenta dottrina ha evidenziato il rischio di incertezze normative e la necessità di estendere l'ipotesi di tentativo anche al reato di omessa dichiarazione²¹².

13. Il diritto intertemporale.

Sotto il profilo politico criminale, la norma in commento sostituisce la contravvenzione prevista dall'abrogato art. 1 comma 1 d.l. 429/1982²¹³. Sul piano degli elementi strutturali le due norme appaiono chiamate a regolare una materia eterogenea. Laddove la fattispecie previgente prevedeva una soglia di punibilità riferita alla misura del non dichiarato (che diventa circostanza aggravante in caso di superamento di un determinato *quantum*), la nuova disposizione ne contempla

²⁰⁹ BASSO E. D, VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, cit., p. 125; PUTINATI S., *Omessa dichiarazione*, cit., p. 122.

²¹⁰ MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., p. 197; FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto penale*, cit., p. 663; BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie*, cit., p. 126.

²¹¹ ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Milano, 2008, p. 452.

²¹² MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, cit., p. 198.

²¹³ CUPELLI C., *Il delitto di omessa dichiarazione alla prova delle Sezioni Unite: profili intertemporali per il nuovo diritto penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 550.

una ontologicamente diversa, connessa alla misura dell'imposta evasa. L'art. 5 è inoltre caratterizzato dalla previsione del dolo specifico di evasione propria²¹⁴.

Le due diverse soglie pongono le due norme in chiara condizione di eterogeneità, chiamando le stesse a regolare vicende che solo casualmente possono assimilarsi. Ne deriva che utilizzando l'abituale criterio della specialità come presupposto fondante la successione di leggi incriminatrici²¹⁵, si debba escludere che le due norme si pongano nel rapporto di successione regolato dall'art. 2 comma 4 c.p.²¹⁶. Per questo motivo, in riferimento a condotte commesse prima dell'entrata in vigore della nuova normativa, essa non potrà essere applicata retroattivamente²¹⁷, mentre la preesistente non sarà suscettibile di produrre effetti ultrattivi²¹⁸.

Dunque, tenendo conto degli ormai superati regimi normativi e orientamenti giurisprudenziali (tendenti a valutare l'elusione come fortemente prossima all'evasione fiscale, e quindi, assimilata a fatto penalmente rilevante²¹⁹), in virtù del su richiamato art. 2, co. 2 c.p., in rispetto del principio della successione di leggi penali nel tempo, in combinato disposto col trascendente fondamento del *favor rei*, alla fattispecie *de facto* andrebbe applicata *ex novo* la novellata disciplina, con possibile sussunzione della condotta nel corso dell'abuso del diritto, escludendo così la rilevanza criminosa dei contegni adottati²²⁰.

Diversamente, sarebbe automatico il contrasto, oltre che con la normativa costituzionale e codicistica interna, con l'art. 15, co. 1 del Patto internazionale di *New York* del 1966 sui diritti civili e politici, ratificato dall'Italia con la l. n. 881/1977, esecutivo dal 1978, assolutamente cogente ed inderogabile laddove prevede che «se, posteriormente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, il colpevole deve beneficiarne», stabilendo il principio di retroattività delle leggi che prevedano pene più favorevoli.

²¹⁴ In argomento Trib. Benevento, 9 maggio 2006, in *Il merito*, 2006, pp. 11, 71.

²¹⁵ PADOVANI T., *Tipicità e successioni di leggi penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1982, pp. 1356 e ss.

²¹⁶ In tal senso, Cass. pen., Sez. Un., 13 dicembre 2000, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, p. 773.

²¹⁷ Cfr. Cass. pen., Sez. Un., 13 dicembre 2000, n. 35; MUSCO M., *L'abolitio criminis dell'omessa presentazione della dichiarazione annuale di cui al previgente art. 1 comma 1 l. n. 516/1982: la svolta delle Sezioni Unite in tema di successione di leggi penali* in *Cass. pen.*, 2001, p. 2059; SCHIETTINO I., *La riformulazione del reato di omessa dichiarazione: ambiguità del sistema e soluzioni interpretative*, in *Cass. pen.*, 2001, p. 3351.

²¹⁸ Sul punto Cass. pen., sez. III, 27 giugno 2002, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, p. 170.

²¹⁹ Cfr. Cass. pen., sez. III, 7 ottobre 2015, n. 40272.

²²⁰ www.giurisprudenzapenale.it

Nello stesso senso, ed anche in applicazione dell'art. 7 CEDU, la Corte di Strasburgo ha espresso l'avviso che tale disposizione sancisce non solo «il principio della irretroattività delle leggi penali più severe, ma anche, e implicitamente, il principio della retroattività della legge penale meno severa» e che «se la legge penale in vigore al momento della perpetrazione del reato e le leggi penali posteriori adottate prima della pronuncia di una sentenza definitiva sono diverse, il giudice deve applicare quella le cui disposizioni sono più favorevoli all'imputato»²²¹.

Ulteriore conferma del suesposto principio è pervenuta sempre dalla Corte di Strasburgo, la quale ha ribadito che «la Convenzione sottomette le disposizioni che definiscono gli illeciti e le sanzioni che li reprimono a quelle regole particolari in materia di retroattività, tra le quali il principio dell'applicazione retroattiva della legge penale più mite». D'altra parte, la previsione dell'inapplicabilità della statuizione d'irrelevanza penale delle operazioni abusive eventualmente commesse dai soggetti *de quo* anche alle operazioni abusive poste in essere prima della data del 10 ottobre 2015 per le quali sia stato già emanato il relativo atto impositivo può ritenersi compatibile con quanto disposto dal Patto di *New York* dalla CEDU, per essere configurabile come una deroga giustificata a tali disposizioni: una deroga a tali disposizioni cogenti sarebbe ingiustificata e lederebbe il principio di ragionevolezza, come ha avuto modo di sottolineare più volte il Giudice delle Leggi. Ed infatti, ha affermato la Suprema Corte che sarebbe del tutto irragionevole far dipendere l'applicazione di un deteriore trattamento penale di un'operazione asseritamente abusiva da un fatto – e cioè quello della notifica di un atto impositivo – che non solo è rimesso alla discrezionalità dall'Agenzia delle Entrate che è libera di decidere quando procedere²²².

Tale principio, peraltro, è stato ormai da tempo riconosciuto espressamente dalla Corte Costituzionale, in quanto riconducibile, in ragione dell'art. 117 della Cost., ai principi costituzionali cui è vincolato il Legislatore interno²²³.

²²¹ Corte EDU, Grande Camera, *Scoppola c. Italia*, 17 settembre 2009.

²²² Cfr. Corte EDU, *Morabito c. Italia*, 27 aprile 2010.

²²³ In argomento Corte Cost., 19 luglio 2011, n. 236.

14. La prescrizione.

La prescrizione del reato prevista dagli artt. 157-161 c.p. determina la sua estinzione in considerazione che il decorso di un lungo periodo di tempo fa venire meno l'interesse dello Stato a punire una condotta rilevante e conseguentemente a svolgere le azioni volte al reinserimento sociale del *reo*.

La Corte costituzionale²²⁴ tuttavia, nella logica di garantire e tutelare i diritti costituzionalmente garantiti alla difesa in giudizio, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 157 c.p. nella parte in cui non consentiva la rinunciabilità alla prescrizione da parte del *reo*.

L'entrata in vigore della l. n. 251/2005 (c.d. "legge *ex Cirielli*") ha modificato profondamente il modo in cui calcolare la prescrizione: in precedenza la durata della prescrizione si determinava in scaglioni, in base alla fascia a cui apparteneva la pena massima dell'illecito imputato al *reo*.

Il termine prescrizionale si calcola in base alla pena massima prevista per il reato consumato o tentato a cui si riferisce e decorre dal momento della sua commissione, con due limiti sanciti dall'art. 157, comma 1, c.p.: nel caso di delitto, il tempo non può mai essere inferiore ai sei anni, ridotto a quattro nel caso di contravvenzione, salvo i casi per i quali la legge prevede una pena diversa da quella ordinaria e per le circostanze a effetto speciale, per le quali si tiene conto dell'aumento massimo di pena previsto per le aggravanti, restando comunque precluso il giudizio di prevalenza o equivalenza di cui all'art. 69 c.p.

Il corso della prescrizione per i delitti tributari è interrotto oltre che dagli atti indicati nell'art. 160 c.p., dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni. Risulta così che, oltre alle ordinarie ipotesi di cause interruttrive nel corso della prescrizione, essa può avvenire sulla base di atti di Polizia Amministrativa, qual è appunto il c.d. "verbale di constatazione", redatto dall'autorità che procede ad accessi, ispezione o verifiche, al momento in cui rileva la presenza di irregolarità e violazioni della normativa fiscale cui consegue ai sensi degli artt. 347 c.p.p. e 240 disp. att. c.p.p., l'eventuale trasmissione all'ufficio del p.m. dell'acquisizione della notizia di reato, sulla base degli elementi di conoscenza disponibili. Si tratta di atto non recettizio, ovverosia che produce i propri effetti

²²⁴ Corte Cost., 23 maggio 1990, n. 275.

anche se non notificato alla persona interessata²²⁵, come peraltro quelli considerati all'art. 160 c.p.

Anche il c.d. “avviso di accertamento” è considerato a pieno titolo atto interruttivo poiché attraverso di esso l'autorità finanziaria definisce la pretesa impositiva e, ricorrendone i presupposti, segnala all'Autorità Giudiziaria una eventuale *notitia criminis*.

Tali atti assumono una doppia valenza perché rappresentano sia una ricognizione dell'ipotesi di violazione di una norma impositiva che configura il delitto tributario, sia l'assolvimento del dovere giuridico proprio dell'Amministrazione Finanziaria di trasmettere all'Autorità Giudiziaria la notizia del reato, laddove la condotta del contribuente sia ritenuta, dal redattore del verbale o dell'avviso, penalmente rilevante. Ne consegue, pertanto, che una volta fissato il *dies a quo* per la decorrenza del termine prescrizione dal *tempus commissi delicti* una dilatazione di tale termine può essere condizionata dalla redazione di tali atti da parte delle autorità fiscali.

11. L'omessa dichiarazione e l'accertamento lungo.

La presentazione o l'omissione della dichiarazione annuale incide significativamente sui termini decadenziali di accertamento, atteso che il legislatore ha previsto un lasso temporale maggiore per l'accertamento dei periodi d'imposta per i quali il contribuente abbia omesso la dichiarazione.

La dottrina prevalente sembra concorde nel sostenere che la dichiarazione può ritenersi omessa solo quando il contribuente è obbligato a presentarla, ipotesi che non ricorre, ad esempio, nel caso di un lavoratore dipendente con redditi erogati da un unico sostituto d'imposta; così come non può ritenersi omessa in tutti quei casi in cui l'obbligo dichiarativo nascerebbe in esito all'applicazione di uno strumento presuntivo di redditività, come il redditometro o la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta compagine sociale.

Di diverso avviso è la Cassazione, secondo cui il potere di accertamento induttivo sussiste nei confronti di qualunque contribuente che non abbia presentato la dichiarazione, anche laddove tale omissione sia stata determinata dall'errata

²²⁵ Cass. pen., sez. III, 24 giugno 1999, in *Dir. prat. trib.*, 1999, p. 2379.

convinzione di essere esonerato dall'obbligo dichiarativo proprio per il mancato conseguimento di un reddito effettivo. Il Fisco, inoltre, può legittimamente utilizzare il redditometro per il contribuente che ha omissa la dichiarazione.

Recentemente, i giudici di legittimità si sono occupati del caso di un contribuente che non aveva presentato alcuna dichiarazione e, a fronte di un basso reddito evidenziato nel modello 770 presentato dal suo sostituto d'imposta, l'Ufficio aveva proceduto ad accertamento redditometrico, avvalendosi, però, del termine lungo previsto per l'accertamento in caso di omissa presentazione della dichiarazione, atteso che quello ordinario, all'epoca dell'atto impositivo, era già spirato. La Cassazione, convalidando la tesi dell'Ufficio, ha stabilito che il modello 770 del sostituto serve solo ad attestare l'imputabilità al contribuente del reddito indicato nel modello. La ricostruzione sintetica aveva determinato un reddito induttivamente accertabile per il quale il contribuente avrebbe dovuto presentare la dichiarazione. Sicché, non avendovi adempiuto, l'Amministrazione Finanziaria era legittimata ad avvalersi del più ampio termine di accertamento previsto per i casi di omissa dichiarazione. Diversamente, secondo la Ctp di Brescia, la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci non può comportare "a posteriori" la nascita dell'obbligo dichiarativo a carico di quel socio che ne era esonerato, perché percettore di redditi da un unico sostituto d'imposta: il concetto di omissione *ex* articolo 43 del d.P.R. 600/1973 che comporta il prolungamento del termine di accertamento postula, infatti, l'illegittima elusione del corrispondente obbligo dichiarativo, mentre tale elusione non sussiste quando il contribuente è normativamente esentato dalla presentazione della dichiarazione.

Esiste, dunque, il rischio per i contribuenti che omettono la presentazione delle dichiarazioni annuali di poter essere "rintracciati" dal Fisco entro il termine decadenziale lungo per l'attività accertativa.

15. L'allungamento dei termini di decadenza del potere di accertamento e riscossione.

Sebbene non consenta l'applicazione della recidiva, occorre tuttavia tener presente che il ravvedimento operoso comporta la postergazione dei termini di

decadenza per l'accertamento. Infatti, in caso di presentazione di dichiarazione integrativa, i termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi di cui all'art. 43 del d.P.R. 600/1973 e dell'Iva di cui all'art. 57 del d.P.R. 633/1972 sono computati prendendo come riferimento la dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto di rettifica. Pertanto, qualora un contribuente, nel mese di settembre 2017, a seguito di ravvedimento operoso, abbia presentato un modello UNICO 2016 (relativo all'anno di imposta 2015) integrativo effettuando una variazione in aumento su spese indebitamente dedotte, in relazione alle predette spese oggetto della dichiarazione integrativa, la decadenza si verifica il 31 dicembre 2021 anziché il 31 dicembre 2020.

Anche nel caso di ravvedimento operoso in merito alle violazioni rientranti nella liquidazione automatica di cui agli artt. 36-*bis* del d.P.R. 600/1973 e 54-*bis* del d.P.R. 633/1972 e nel controllo formale della dichiarazione di cui all'art. 36-*ter* del d.P.R. 600/1973, i termini stabiliti dall'art. 25 del d.P.R. 602/1973 per la notifica della cartella di pagamento sono postergati.

Inoltre, una disposizione analoga è prevista anche nel caso di ravvedimento operoso in merito alle violazioni sulle imposte d'atto, con la conseguenza che in tal caso i termini contemplati dagli artt. 76 del d.P.R. 131/1986 e 27 del D.lgs. 346/1990 decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori e delle omissioni. Ne consegue, dunque, che, in caso di correzione degli atti presentati, ad esempio, per la registrazione, o di correzione della dichiarazione di successione, i nuovi termini di accertamento decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori e delle omissioni. Tutto questo comporta che altri termini decadenziali previsti dall'ordinamento relativi a diverse imposte oppure a violazioni non connesse direttamente all'evasione d'imposta non possono essere postergati, e ciò anche quando il contribuente, in sede di ravvedimento operoso, per sanare la violazione è tenuto a presentare una dichiarazione integrativa.

16. La competenza.

L'individuazione dell'Autorità giudiziaria competente a trattare la fattispecie delittuosa commessa, è vincolata al principio generale del giudice naturale precostituito per legge, sancito a livello nazionale dall'articolo 25, comma 1,

Costituzione – alla stregua del quale «Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge» – e, a livello europeo dall’articolo 6 della Cedu – secondo cui «Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge» – nonché dall’articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea – a mente del quale «Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge».

Le predette norme, costituenti una vera e propria riserva di legge in materia, garantiscono la possibilità di identificare ancora prima della commissione del reato, il Giudice che sarà il futuro titolare del procedimento, a tutela della terzietà e dell’imparzialità dei giudizi.

Nel codice di procedura penale, il suddetto principio trova attuazione nelle specifiche disposizioni in tema di competenza, ossia «nell’insieme di regole giuridiche che consentono di attuare una distribuzione, in senso orizzontale e verticale, delle regiudicande penali».

Per espressa presunzione normativa (art. 18, comma 2 D.lgs. 74/00) nel caso di delitti in materia di dichiarazione, il criterio per stabilire il giudice competente per territorio²²⁶ è quello del «luogo di consumazione dell’illecito» (ossia di commissione del reato), che è il «luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale». Le ragioni di questa presunzione sono legate al nuovo sistema di trasmissione dei dati in via telematica attraverso soggetti abilitati. Infatti, ove si considerasse ai fini della competenza il luogo da cui la trasmissione telematica parte, significherebbe consentire all’autore dell’illecito di scegliersi il giudice competente con il semplice accorgimento di incaricare della trasmissione stessa un soggetto abilitato che operi nel luogo ritenuto più conveniente. Viceversa, qualora si avesse riguardo al luogo in cui tali dati confluiscono, ciò porterebbe all’inaccettabile risultato di concentrare la competenza per tutti i reati presso il Tribunale di Roma, stante la gestione centralizzata del materiale informatico.

²²⁶ DI SIENA M., *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000, p. 216; BELLAGAMBA A. G., CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011, p. 243; MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2013, p. 315.

A tale fine, il legislatore ha disposto di radicare la competenza sulla base del domicilio fiscale del contribuente e, ove quest'ultimo fosse residente all'estero, riapplicare, in via esclusiva, il criterio del luogo di accertamento del reato. Pertanto, tutti i delitti in tema di dichiarazione annuale valgono, ai fini dell'individuazione del giudice competente, le regole fissate dagli articoli 58 e 59 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), cui rinvia l'articolo 40 del d.P.R. 633/1972 in materia di IVA.

Perciò è fondamentale la distinzione fra “soggetti residenti” e “soggetti non residenti”. Nell'ambito dei primi e, in via generale: il domicilio fiscale delle persone fisiche coincide con quello del Comune in cui hanno la residenza anagrafica (art. 58, comma 2, d.P.R., 600/1973); il domicilio fiscale dei contribuenti diversi dalle persone fisiche (società ed enti) è quello in cui è stabilita la sede legale (fissata dallo statuto) o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, la società o l'ente ha il domicilio fiscale nel Comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel Comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività (art. 58, comma 3, d.P.R. 600/1973). Il giudice competente è dunque quello nel cui circondario ricade il Comune di domicilio fiscale del contribuente, individuato secondo i suddetti criteri; o, se si vuole, quello nel cui circondario è ricompreso l'Ufficio fiscale destinatario della dichiarazione fiscale (o che sarebbe stato competente a ricevere la dichiarazione in caso di omissione *ex art. 5* del decreto), salvo come detto i casi di trasmissione in via telematica. Le eventuali variazioni di domicilio fiscale hanno effetto, per espressa indicazione dell'art. 58, ultimo comma, dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate. Nelle more della decorrenza dell'indicato termine, continua a rilevare il precedente domicilio, ancorché si sia provveduto alla cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente.

Per quanto concerne invece i soggetti Ires, l'indicato termine decorre dalla data della comunicazione del deliberato trasferimento della sede legale o amministrativa che i medesimi soggetti sono tenuti a inviare all'Ufficio fiscale *ex articolo 36*, secondo comma, del d.P.R. 600/1973 ovvero, in difetto di tale comunicazione, dal giorno in cui avrebbero dovuto inviarla.

Sempre ai fini della cognizione del giudice penale, assume altresì rilievo l'ulteriore previsione dell'articolo 59 del d.P.R. 600/1973. Si fa riferimento, in particolare, alla facoltà concessa all'Amministrazione Finanziaria di fissare – autonomamente o su istanza del contribuente – il domicilio fiscale in un Comune diverso da quello sopra indicato. L'Amministrazione Finanziaria può infatti stabilire una deroga al criterio legale di determinazione del domicilio ai sensi del citato articolo 58. Si tratta di un provvedimento discrezionale con cui l'Ufficio compie un giudizio di opportunità, valutando se – nel singolo caso – l'interesse a un rapporto agevole con il contribuente, nonché la maggiore facilità di procedere a ispezioni, giustificano l'abbandono del criterio legale.

Nessuna rilevanza sotto il profilo processuale-penale sembrano assumere invece le disposizioni dell'articolo 58 del d.P.R. 600/1973 per quanto concerne la determinazione del domicilio fiscale dei soggetti non residenti. Va da sé, infatti, che non sarebbe stato possibile mutuare sul piano processuale-penale le regole dell'articolo 58, secondo comma, del d.P.R. 600/1973 che individuano il domicilio fiscale dei soggetti non residenti, secondo un criterio tipicamente formale, «nel Comune in cui si è prodotto il reddito» o, se il reddito si è prodotto in più Comuni, «nel Comune in cui si è prodotto il reddito più elevato»; ovvero, per i cittadini italiani che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la Pubblica Amministrazione, «nel Comune di ultima residenza nello Stato».

L'eventuale applicazione delle regole individuate nell'articolo 40 del d.P.R. 633/1972 avrebbe comportato un eccessivo sovraccarico per l'Ufficio di Roma, quale unico competente ai fini IVA per i soggetti non residenti nello Stato e che non vi hanno una stabile organizzazione né un rappresentante nominato ai sensi dell'articolo 17. Per tutta la platea dei soggetti non residenti continuano perciò ad applicarsi, in buona sostanza, le stesse regole del d.l. 429/1982 (o, meglio, dell'articolo 21 della legge 4/1929): per espressa previsione normativa, vale per questi ultimi il criterio del “luogo di accertamento del reato”.

In via generale, occorre far riferimento al giudice del luogo di accertamento del reato, come prescritto nel comma 1, articolo 18, D.lgs. 74/2000 e, nell'ipotesi di reati dichiarativi inseriti nel Capo I, Titolo II (articoli 2, 3, 4, 5 del decreto citato),

sarà competente il giudice del luogo del domicilio fiscale oppure se il contribuente è all'estero nuovamente la competenza ricadrà sul giudice che ha accertato il reato.

Per quanto concerne la competenza per materia, invece, si applicano i criteri generali del codice di procedura penale e quindi gli articoli 33 *bis* e 33 *ter*, secondo i quali competente a conoscere i reati tributari è il Tribunale in composizione monocratica. Sul punto occorre dare atto che il procedimento innanzi alla suddetta autorità può iniziare con la citazione diretta a giudizio per tutti i reati con pena detentiva non superiore nel massimo a 4 anni, da sola o congiunta a quella pecuniaria, come prescritto nell'articolo 550 c.p.p.; mentre per tutti i rimanenti è necessaria la celebrazione dell'udienza preliminare innanzi al Gup.

Il Legislatore – in occasione dell'ultima riforma dei reati tributari disposta con il D.l. 26 ottobre 2019, n. 124 in vigore dal 27 ottobre 2019 e iscritto in G.u. 252 del 26 ottobre 2019 – ha determinato un generale inasprimento delle pene, con un conseguente aumento dei delitti oggetto dell'udienza preliminare.

16.1. La preminenza della sede effettiva per le società.

In tema di competenza territoriale per i reati dichiarativi, salvo quelli inseriti nel Capo I – titolo II, l'individuazione è effettuata sulla base del criterio del luogo di commissione del fatto (articolo 8 c.p.p.) e, solo nell'ipotesi in cui non sia possibile ricorrere a detto criterio, l'individuazione avverrà sulla base del Giudice del luogo di accertamento del reato.

In riferimento al *locus commissi delicti*, la Corte di Cassazione²²⁷ ha precisato che il criterio della sede legale deve essere sostituito da quello della sede effettiva. Quest'ultimo, di fatto, è il centro della prevalente attività amministrativa e direttiva, indipendentemente dal fatto che questo coincida o meno con quello della sede legale, in ottemperanza al principio di effettività.

I giudici di legittimità, richiamando l'articolo 18 del decreto in esame, chiariscono che la competenza territoriale per i reati finanziari deve essere determinata secondo le regole dell'articolo 8 c.p.p. e solo in caso di impossibilità,

²²⁷ Cass. pen., sez. III, 14 febbraio 2019, n. 13610.

in ragione del luogo ove è stato accertato il fatto criminoso, salvo le particolari eccezioni indicate nei commi 2 e 3.

Il reato in questione tecnicamente si consuma nel momento in cui scade il termine utile per la presentazione della dichiarazione annuale, pertanto il luogo di consumazione coincide con quello in cui si compie alla scadenza del termine previsto, l'omissione sanzionata. Di regola, tale luogo, conclude la Corte, coincide con quello in cui si trova la sede effettiva dell'impresa, intesa come centro della prevalente attività amministrativa e direttiva di organizzazione, indipendentemente dalla possibile coincidenza con la sede legale; occorre, infatti, seguire il principio di effettività, quello che consente di individuare il vero centro di svolgimento delle attività. La sede effettiva, infatti, si identifica con il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi, per il compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente. Questo è quindi il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti.

CAPITOLO III

PROFILI PROCESSUALI

1. **Il ravvedimento operoso e il patteggiamento.**

Il sistema dei meccanismi premiali finalizzati a favorire il risarcimento del danno inizialmente congegnato dal legislatore²²⁸ è stato oggetto di numerose modifiche nel tempo e comprende, oggi, una speciale ipotesi di non punibilità per il pagamento del debito tributario (art. 13, d.lgs. n.74/2000) e due distinte circostanze attenuanti di cui una conseguente al pagamento del debito tributario (art. 13 bis, c. 1, d.lgs. n. 74/2000) e l'altra alla riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario (art. 14, d.lgs. n. 74/2000).

Con la riforma del diritto penale tributario introdotta con il d.lgs. n. 74/2000 è stata modificata l'ottica dell'intervento sanzionatorio, abbandonando la repressione dei reati di "carattere prodromico" e colpendo solo le ipotesi che determinano una effettiva lesione degli interessi dell'Erario. Le differenti ipotesi sono accomunate dalla necessaria sussistenza del dolo specifico configurabile nei casi in cui si persegue la finalità di evadere le imposte ovvero sia di consentire a terzi l'evasione, un indebito rimborso o il riconoscimento di un credito d'imposta inesistente.

L'art. 11, d.lgs. n. 158/2015 ha apportato importanti modifiche all'impianto premiale nell'ambito del testo sui reati tributari, con l'introduzione di significativi benefici conseguenti al pagamento del debito verso l'Erario²²⁹.

Il D.lgs. 74/2000 è stato sottoposto ad una importante revisione tramite l'attuazione della delega Fiscale legge 23/2014 ad opera del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Basti pensare che per tutti i reati tributari, al fine di accedere al patteggiamento, è necessario il pagamento del debito tributario relativo alla

²²⁸ BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie*, cit., p. 234; GOBBI C., *Il processo tributario*, Milano, 2011, p. 87.

²²⁹ BUSSO E., VIGLIANO A., *I nuovi reati tributari*, cit., p. 171; PERINI A., *La riforma dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 1, p. 32.

violazione penalmente rilevante, anche tramite l'effettuazione del ravvedimento²³⁰. Ne consegue che, se nell'ambito del processo penale il contribuente e il suo difensore ritengono utile accedere al patteggiamento, il ravvedimento operoso diventa condizione necessaria.

Per l'omessa dichiarazione, quindi, il pagamento del debito tributario²³¹ costituisce addirittura una causa di non punibilità a condizione che il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di altre attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Le disposizioni del D.lgs. 74/2000 prevedono due circostanze attenuanti a effetto speciale: il pagamento del debito tributario e la riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario. In particolare, tale disciplina, sanando il precedente mancato raccordo fra il previgente istituto del risarcimento del danno e le procedure transattive previste dalle leggi tributarie amministrative, individuava nell'accertamento con adesione, nella conciliazione giudiziale e nel ravvedimento operoso, "meccanismi premiali" da avvalersi, nell'ambito di un procedimento penale, al fine di indurre il contribuente, indagato o imputato, a versare l'imposta evasa.

Le novelle introdotte con il D.l. 124/2019 hanno esteso le fattispecie di non punibilità oltre ai reati di dichiarazione infedele ed omessa presentazione già previste, allargandole anche alla dichiarazione fraudolenta attraverso l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici. Tale causa di esclusione della punibilità si realizza quando i debiti tributari, compresi sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati mediante l'istituto del ravvedimento operoso, a condizione che quest'ultimo si perfezioni prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o

²³⁰ GIUNTA F., *Oltre la logica della punizione: linee evolutive e ruolo del diritto penale*, Milano, 2007, pp. 346 e ss.; FINOCCHIARO S., *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato*, in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015; UBIALI M., *La Corte costituzionale sulla rateizzazione del pagamento del debito tributario ex art. 13, co. 3, d. lgs. 74/2000*, in www.penalecontemporaneo.it, 2017; TERMINE A., *Il nuovo art. 13 d.lgs. n. 74/2000: una norma di favore 'ibrida'?*, nota a *Cass. pen., sez. III, 12.4-15.6.2017, n. 30139*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2017, pp. 250 e ss.; COCCO G., *Le condotte riparatorie*, in P. COCCO, E. AMBROSETTI (dir.), *Trattato breve di diritto penale, Parte generale*, vol. II, *Punibilità e pene*, Padova, 2018, p. 119; EAD., *La punibilità quarto elemento del reato*, Milano, 2017, pp. 50 e ss.

²³¹ FINOCCHIARO S., *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, p. 162 e ss.

dell'inizio di altre attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. La regolarizzazione consiste, in sostanza, nel ravvedimento della dichiarazione contenente false fatture (art. 2), connotata da altri artifici (art. 3) ovvero infedele (art. 4) prima che la violazione sia contestata. Il contribuente, quindi, regolarizza la propria posizione pagando imposte, interessi e sanzioni ridotte. Da evidenziare che, se ai fini amministrativi si può procedere con il ravvedimento anche dopo la consegna del PVC (processo verbale di contestazione), ai fini penali, la causa di non punibilità opera solo se la regolarizzazione avviene prima di qualsivoglia controllo²³².

Per il reato di omessa dichiarazione, è prevista la non punibilità a condizione che la presentazione avvenga prima della contestazione della violazione e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo. Per queste violazioni non esiste alcuna forma di ravvedimento, poiché tale istituto disciplina solo ipotesi di regolarizzazioni effettuate entro novanta giorni dall'ordinaria scadenza che tuttavia ai fini penali sono irrilevanti in quanto il delitto si consuma trascorsi proprio detti novanta giorni. Ne consegue che, per la non punibilità, il contribuente deve: a) presentare la dichiarazione entro il termine previsto per la scadenza di quella dell'anno successivo; b) pagare le imposte dovute, con interessi e sanzioni ordinarie.

La presentazione della dichiarazione corretta deve avvenire prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Tale circostanza riduce fortemente il ricorso a tale istituto. In pratica, infatti, il contribuente difficilmente regolarizza autonomamente la propria dichiarazione senza alcuna "sollecitazione" in tal senso (ad esempio, conoscenza di provvedimenti a suo carico).

Al riguardo è significativo il parere dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione quando nel 2015 questa causa di non punibilità venne introdotta per la dichiarazione infedele e l'omessa presentazione. L'alto Ufficio rilevava che «[...] per la dichiarazione infedele e omessa esso (il debito tributario) va estinto con il ravvedimento o con la presentazione della dichiarazione omessa, entro il termine di

²³² NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., p. 231; SOANA G.L., *I reati tributari*, cit., p. 418.

presentazione previsto per il periodo di imposta successivo» e l'autore del reato non deve aver avuto conoscenza di controlli o accertamenti.

L'Agenzia (Telefisco 2020) ha precisato che la causa di non punibilità si applica soltanto se l'interessato non abbia avuto formale conoscenza, prima della regolarizzazione, dell'avvio di attività di controllo ovvero di procedimenti penali ed il pagamento di quanto contestato avvenga prima dell'udienza dell'apertura dibattimentale, consentendo così al *reo* di accedere al patteggiamento. In questa ipotesi è ammessa espressamente la possibilità di avvalersi anche del ravvedimento. In sostanza, per usufruire del patteggiamento nei delitti tributari è obbligatorio aver estinto la violazione fiscale costituente delitto.

La Corte di Cassazione²³³ ha ritenuto che per i reati di omesso versamento non vale, ai fini del patteggiamento, la previsione dell'integrale pagamento del debito, in quanto ove avvenga l'imputato consegue la non punibilità. In sostanza se il contribuente paga il dovuto entro l'apertura del dibattimento non è più punibile e pertanto deve dedursi che per accedere al patteggiamento il pagamento non sia necessario.

La Suprema Corte ha affrontato la possibilità di accesso al patteggiamento senza il pagamento del debito tributario estendendo per le medesime ragioni addotte per i reati di omesso versamento. È stato ritenuto, pertanto, legittimo il patteggiamento della pena per i reati di dichiarazione infedele, omessa presentazione e occultamento di scritture contabili anche senza aver estinto il debito tributario. Va segnalato tuttavia, che la stessa Corte²³⁴ ha anche affermato il principio contrario, in base al quale, per i reati di dichiarazione infedele e omessa presentazione, a differenza dei delitti di omesso versamento e indebita compensazione di crediti non spettanti, non si può accedere al patteggiamento se non sia stato estinto il debito tributario.

Per i reati di infedele e omessa presentazione il pagamento dei debiti tributari non rappresenta sempre una causa di non punibilità (inizio attività di controllo o presentazione della dichiarazione omessa dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo). Da qui, la conclusione che

²³³ V. Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2019, n. 10800.

²³⁴ V. Cass. pen., sez. III, 21 novembre 2019, n. 47287.

per questi due delitti il pagamento del debito non rappresentando automaticamente una causa di non punibilità l'accesso al patteggiamento è subordinato all'integrale pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento.

Da ultimo la relazione n. 3/2020 dell'Ufficio del Massimario della Cassazione segnala che in base ad un orientamento giurisprudenziale di legittimità analogamente ai reati di omesso versamento, anche per i delitti di cui agli artt. 4 e 5 del Dlgs n. 74/2000, il ravvedimento operoso costituisce causa di non punibilità. Ne consegue che la regolarizzazione fiscale non può configurare anche una condizione per accedere al patteggiamento. La dottrina²³⁵ ritiene che tale orientamento, anche se decisamente favorevole all'imputato, non sia condivisibile e sia verosimilmente destinato ad essere modificato.

Ove l'interessato avvii un piano di rateizzazione (ad esempio, in seguito alla ricezione dell'avviso bonario o della cartella di pagamento), ai fini della non punibilità del reato, l'integrale pagamento deve avvenire entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, risultando del tutto irrilevante l'eventuale regolarità nei pagamenti delle rate, poiché è necessaria l'estinzione del debito complessivo, per imposte, interessi e sanzioni. Se all'apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateazione, è concesso un termine di tre mesi per eseguire i residui versamenti. Il giudice ha poi la facoltà di prorogare tale termine di ulteriori tre mesi. Ne consegue così che il contribuente, in tre ovvero massimo sei mesi, dovrà estinguere integralmente il debito a prescindere dal piano di rateazione iniziato.

Per le restanti fattispecie penali, è stata invece introdotta la circostanza attenuante speciale che prevede la diminuzione fino alla metà della pena e la non applicazione delle pene accessorie, qualora prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado avvenga l'integrale pagamento degli importi dovuti (per debito tributario, interessi e sanzioni), anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Solo in questo caso, e in quello di ravvedimento operoso, sarà consentito di definire il procedimento mediante il patteggiamento (art. 13 bis commi 1 e 2).

²³⁵ IORIO A., *Norme e tributi*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 novembre 2019, p. 34.

Tali previsioni legislative, consentono non solo di tener conto di quanto accade nel parallelo procedimento amministrativo e di dare ingresso, nel procedimento penale, all'integrale definizione delle posizioni debitorie verso l'erario, con conseguente archiviazione o proscioglimento dall'accusa o congrua riduzione della sanzione, ma altresì di incentivare il pagamento del debito erariale attraverso il miraggio dell'estinzione dell'azione penale o del contenimento della relativa sanzione. Ecco dunque delineato il perimetro entro il quale andrà applicato il principio del *ne bis in idem*²³⁶ nella nuova configurazione scaturita dal "dialogo tra Corti", di cui si dirà in seguito.

Il ravvedimento operoso, quindi, oltre a regolarizzare la violazione commessa, consente la non applicabilità dell'aumento delle sanzioni in caso di recidiva e, in caso di reati, a seconda delle ipotesi, può valere come circostanza attenuante o come causa di non punibilità. In particolare, i delitti di omesso versamento Iva, di ritenute fiscali e di indebita compensazione di crediti non spettanti non sono punibili se l'integrale pagamento degli importi, ivi compresi interessi e sanzioni, avviene, anche a seguito di ravvedimento operoso, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Anche i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici non sono più punibili se il pagamento degli importi avviene, a seguito di ravvedimento, prima della conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Innanzitutto, il ravvedimento operoso consente di rimuovere la omissione, con la conseguenza che essa non solo non rileva ai fini dell'applicazione di sanzioni accessorie, ma non può neanche essere valutata ai fini della recidiva di cui all'art. 7, comma, 3 del D.lgs. n. 472/1997 e, dunque, dell'aumento della sanzione applicabile. Questo aspetto è da tenere in considerazione, siccome, a seguito delle modifiche apportate dal D.lgs. n. 158/2015 all'art. 7 del D.lgs. n. 472/1997, la recidiva è obbligatoria. La recidiva, infatti, consiste nella ripetizione di una violazione della stessa indole nei tre anni precedenti; come precisato nella circolare

²³⁶ SILVA C., *Sistema punitivo e concorso apparente di illeciti*, Torino, 2018, p. 5; EAD., *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Arch. pen. web*, 15 febbraio 2019; GAITO A., *La progressiva trasfigurazione del ne bis in idem*, in *Arch. pen. web*, 17 marzo 2019.

ministeriale n. 180/1998, le violazioni sono considerate “della stessa indole” non solo quando sussiste un’inosservanza della stessa disposizione, ma pure ove le diverse violazioni «presentino però profili di sostanziale identità per la natura dei fatti che le costituiscono o dei motivi che le determinano».

La recidiva comporta l’aumento della sanzione sino alla metà; dal 1° gennaio 2016, l’applicazione della recidiva da parte degli enti impositori è obbligatoria; tuttavia, come stabilito dal medesimo art. 7, comma 3, del D.lgs. n. 472/1997, questa non opera se la sanzione è definita tramite ravvedimento operoso o mediante un altro degli istituti deflativi del contenzioso, quale, ad esempio, l’accertamento con adesione di cui agli artt. 5 e 6 del D.lgs. n. 218/1997 o la definizione agevolata delle sanzioni di cui agli artt. 16 e 17 del D.lgs. n. 472/1997.

1.1 La comunicazione all’Autorità Giudiziaria.

Il terzo comma dell’art. 5-*quater*, D.L. 167/1990 obbliga l’Agenzia delle Entrate, entro trenta giorni dalla data dell’esecuzione dei versamenti dovuti dal contribuente a seguito dell’adesione alla procedura di collaborazione volontaria, alla trasmissione di una comunicazione all’Autorità giudiziaria attestante l’avvenuta conclusione della procedura con la descrizione delle operazioni denunciate dal contribuente, di modo che possano essere applicate, in relazione ad esse, le cause di non punibilità previste dall’art. 5-*quinquies*, D.L. 167/1990.

Il tenore letterale della norma sembra indicare che la comunicazione debba essere effettuata per ogni procedura, quindi non soltanto per quelle in relazione alle quali si profilino elementi di rilevanza penale delle operazioni denunciate. Tale comunicazione, dunque, non è assimilabile ad una comunicazione di notizia di reato, di tal che l’Agenzia delle Entrate non è tenuta ad esprimere alcuna valutazione in ordine alla possibile rilevanza penale delle operazioni oggetto di autodenuncia volontaria. Ciò che l’Ufficio è chiamato a fare è semplicemente avvertire l’Autorità giudiziaria che la procedura si è conclusa, competendo poi a quest’ultima accertare se: i) le operazioni denunciate integrino una fattispecie di reato; ii) se il reato integrato rientri o meno tra quelli menzionati nell’art. 5-*quinquies*, D.L. 167/1990, per i quali è prevista la non punibilità.

La comunicazione in questione deve essere inoltrata sia in caso di esito positivo della procedura, che in caso di esito negativo. Benché la norma ne preveda la trasmissione solo all'esito dei pagamenti, deve ritenersi che la comunicazione debba avvenire *a fortiori* nel caso di inadempimento da parte del contribuente, perché in quest'ultimo caso non potranno trovare applicazione le esimenti previste dall'art. 5-*quinquies*, D.L. 167/1990 e, pertanto, l'Autorità giudiziaria avrà l'obbligo di avviare un procedimento penale (sempre che, naturalmente, nelle operazioni denunciate si ravvisino elementi di rilevanza penale). Anzi, è prevedibile che, in quest'ultimo caso, la comunicazione assuma le sembianze della tradizionale comunicazione di notizia di reato, con cui l'Ufficio, oltre a dare comunicazione dell'esito negativo della procedura, inquadri penalisticamente le operazioni denunciate, formulando finanche un'ipotesi di capo di incolpazione.

2. L'omessa dichiarazione di redditi "illeciti".

L'omissione della presentazione della dichiarazione dei redditi può corrispondere all'illegittima esigenza di non far emergere un'attività di tipo illecito.

L'art. 14, comma 4, della L. 24 dicembre 1993, n. 537 annovera fra i redditi soggetti all'obbligo di dichiarazione anche i proventi derivanti da fatti, atti o attività costituenti illecito civile, penale o amministrativo. La dichiarazione dei redditi quindi non costituisce una autodenuncia dell'illecito, ma solo una dichiarazione fiscale, dalla quale potranno conseguire accertamenti sulla provenienza delle somme dichiarate, posto che il diritto di difesa, correlato a quello di non arrendersi offesa autoaccusandosi, non integra né giustifica la violazione delle norme che presidiano la tutela di interessi diversi da quelli oggetto della pretesa repressiva dello Stato. Va rilevato che il principio *nemo tenetur se detegere* è sicuramente recessivo rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche *ex art. 53 Cost.* ed al correlato dovere di dichiarare tutti i redditi effettivamente conseguiti perché concreta espressione di capacità contributiva.

Tale impostazione è coerente con la previsione contenuta nell'art. 6 CEDU, che statuendo il principio dell'equo processo nel quale il *reo* ha il diritto di avvalersi della facoltà di non rispondere e di non contribuire alla propria incriminazione,

proprio nella preminente considerazione che l'enunciato principio ha valore solo nell'ambito proprio del processo penale.

La Corte di Cassazione²³⁷ pronunciandosi su una presunta truffa aggravata ai danni dell'Inps per fittizie assunzioni di lavoratori presso aziende compiacenti o ignare, finalizzate ad ottenere il trattamento economico di disoccupazione ha statuito che ai sensi dell'art. 14, co. 4, della L. 537/1993, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca²³⁸ penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria. Conseguentemente, la Cassazione ha ritenuto inammissibile l'obbligo di autodenuncia penale essendo prevalente il dovere, di fonte costituzionale, dell'art. 53 Cost., di dichiarare tutti i redditi prodotti, quale reale espressione di capacità contributiva. La circostanza quindi, che il possesso di redditi illeciti possa costituire reato e che l'autodenuncia possa violare il principio *nemo tenetur se detegere*, peraltro privo di rilievo costituzionale, è sicuramente recessiva rispetto all'obbligo di concorrere alle spese pubbliche *ex art. 53 Cost.*

Risulta così, in via normativa e per giurisprudenza, acclarata la tassabilità dei proventi illeciti, anche delittuosi, superando così incertezza sulla ricorrenza o meno del loro obbligo dichiarativo²³⁹.

3. Il modello incompleto e l'omessa dichiarazione.

Secondo la decisione della Commissione Tributaria Regionale della Liguria, la mancata compilazione di uno dei quadri di cui si compone il modello Unico non configura un'omissione, ma semplicemente un'incompletezza della dichiarazione. La presentazione del modello Unico, non contenente la compilazione del quadro inerente i redditi di lavoro autonomo, non equivale all'omessa presentazione della dichiarazione. E, per questo, l'amministrazione finanziaria decade dal potere

²³⁷ Così Cass. pen., sez. III, 24 febbraio 2016, n. 3580.

²³⁸ MAUGERI A., *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001, pp. 104 e ss.; Ead., in *Riv. trim.*, 2013, pp. 669 e ss; EAD., in *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione*, a cura di A. MAUGERI, 2008, pp. 126 e ss; MAZZACUVA N., in *La giustizia patrimoniale*, cit., pp. 213 e ss.

²³⁹ Così Cass. pen., sez. III, 7 giugno 2011, n. 20032.

accertativo se la notifica dell'atto impositivo viene effettuata posticipando di un anno i termini per accertamento. Di conseguenza, non può trovare applicazione il maggior termine per l'azione accertativa prevista dal comma 2, dell'articolo 43, del d.P.R. 600/73, disciplinante l'ipotesi di omessa dichiarazione.

È quanto emerge dalla sentenza n. 265 pronunciata il 26 febbraio dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria. La vicenda, da cui trae origine la pronuncia, fa seguito all'emissione di un avviso di accertamento con il quale l'agenzia delle Entrate aveva contestato la mancata dichiarazione di redditi di lavoro autonomo. Era accaduto, infatti, che il contribuente, nonostante la presentazione del modello unico, avesse omesso di compilare il quadro relativo ai redditi di lavoro autonomo; ne conseguiva, secondo l'ufficio, la possibilità di esercitare il potere accertativo nel maggior termine previsto in caso di dichiarazione omessa. L'adita Commissione accoglieva il ricorso evidenziando come nel caso di specie l'omessa indicazione di un singolo quadro di cui è composto il modello unico non può configurare un'omissione dichiarativa tale da giustificare il maggior termine per l'accertamento.

A seguito dell'accoglimento del ricorso l'ufficio interponeva appello chiedendo la riforma della sentenza. In particolare, secondo l'amministrazione, l'assenza degli elementi attivi e passivi all'interno del quadro del modello dichiarativo doveva essere equiparata a omessa dichiarazione; di conseguenza doveva ritenersi legittimo l'utilizzo del maggior termine per l'accertamento.

I giudici di secondo grado, nel confermare la sentenza impugnata, hanno preliminarmente richiamato il dettato normativo, *ratione temporis* vigente, il quale prevedeva che l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nel caso in cui il contribuente non presenti la dichiarazione o, se presentata, risulti nulla. Dal dettato normativo i giudici desumono, inequivocabilmente, l'assenza dei presupposti per la proroga dei termini di accertamento, tenuto conto che l'omessa compilazione di uno dei quadri di cui si compone il modello unico non configura un'omissione, ma semplicemente un'incompletezza della dichiarazione. E tale principio non vale solo per i redditi di

lavoro autonomo, ma anche per gli altri redditi appartenenti alle diverse categorie reddituali previste dall'articolo 6 del TUIR.

Tra l'altro, i principi espressi nella sentenza convergono con l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 24017/2013, seppur resa in una vicenda dove il reddito non era stato dichiarato perché non realizzato, ha ritenuto, comunque, anche in assenza degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili, che la dichiarazione si deve ritenere presentata e solo i singoli redditi si devono considerare non dichiarati.

È di tutta evidenza che sulla specifica questione e dal principio enunciato dalla Ctr potrebbero scaturire ulteriori sviluppi interpretativi per la cui conferma sarà necessario attendere, se chiamato in causa, l'orientamento che il giudice di legittimità intenderà seguire.

4. Le misure patrimoniali in materia di reati fiscali.

L'art. 1, co. 143, l. n. 244/2007 (legge finanziaria 2008) ha introdotto, per tutti i delitti di cui al d.lgs. n. 74/2000, l'obbligo di procedere alla confisca dei beni che costituiscono il profitto²⁴⁰ ovvero il prezzo del reato, anche nella forma c.d. "per equivalente o di valore"; inizialmente attraverso il semplice richiamo alle previsioni dell'art. 322 *ter* c.p., cui si faceva rimando in quanto applicabile. A livello processuale la confisca può naturalmente essere preceduta dal sequestro preventivo disposto *ex art.* 321 c.p.p. e per la cui applicazione non si richiede l'allegazione sulle specifiche esigenze cautelari, essendo sufficiente fornire evidenza del *fumus commissi delicti*, vista l'astratta confiscabilità della *res* (art. 321, c. 2, c.p.p.)²⁴¹.

Con l'introduzione della confisca allargata²⁴², per il contrasto dei reati fiscali, si realizza uno strumentario diversificato e completo per colpire il patrimonio del trasgressore in chiave ripristinatoria, sanzionatoria e preventiva.

²⁴⁰ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., p. 38; MAUGERI A., in *Commentario breve al codice penale*, G. FORTI, S. SEMINARA, G. ZUCCALÀ (a cura di), Padova, 2017, p. 807;

²⁴¹ Cass. pen., sez. III, 23 giugno 2015, n. 30890, in *Guida al diritto*, 2015, 39, p. 92; Cass. pen., sez. III, 14 ottobre 2015, n. 25451, in *C.E.D. Cass. pen.*

²⁴² MASSA M., *Confisca*, in *Enciclopedia del diritto*, VIII, Milano, 1961, pp. 980 e ss.

In primo luogo, e sotto il profilo tipicamente ripristinatorio, vi è la confisca *ex* articolo 12 *bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000, in forza del quale «nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il *reo* ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto».

Emerge che il parametro di commisurazione di tale confisca è dato dal “profitto”²⁴³ del reato (tributario), inteso nel significato ampio, comprensivo di ogni vantaggio derivato dall’illecito, nei termini di cui si è detto. Piuttosto, merita di essere ricordato che il *quantum* del “profitto” per quanto riguarda specificamente i reati tributari va ricostruito, in ossequio ai suddetti principi, esclusivamente dal giudice penale, cui così spetta l’accertamento e la determinazione dell’imposta evasa, mediante un’autonoma verifica indipendente con quella eventualmente effettuata dal giudice tributario ovvero dall’Amministrazione Finanziaria. Il giudice penale infatti, per la Suprema Corte²⁴⁴ può privilegiare il dato fattuale reale rispetto a formalismi dell’ordinamento fiscale e potrà spingersi a disattendere, ricorrendone le condizioni anche il giudicato tributario. Va rilevato altresì, che la norma appare formulata in modo improprio nella parte in cui, facendo riferimento alla confiscabilità anche del “prezzo” del reato, la nozione risulta inapplicabile nel caso di reato tributario²⁴⁵.

Solo eccezionalmente il prezzo del reato in ambito tributario può assumere il carattere proprio del *pretium* come nel caso del corrisposto all’emittente di fatture

²⁴³ ALESSANDRI A., SEMINARA S., *Diritto penale commerciale*, cit., pp. 38-40.

²⁴⁴ In argomento Cass. pen., sez. III, 5 giugno 2014, n. 23532; Cass. pen., sez. III, 15 luglio 2014, n. 30919; Cass. pen., sez. III, 27 settembre 2018, n. 42436, per la quale, il giudice penale, nella determinazione del profitto del reato tributario, ben può discostarsi finanche dal *quantum* risultante dalla conclusione di accordi conciliativi con l’agenzia delle entrate, ma dell’esercizio di tale autonomo potere deve dare comunque congrua argomentazione.

²⁴⁵ Cfr. Cass. pen., SS.UU., 3 luglio 1996, n. 9149, laddove si afferma che il prezzo del reato rappresenta il compenso dato o promesso per indurre, istigare o determinare un altro soggetto a commettere il reato e costituisce, quindi, un fattore che incide esclusivamente sui motivi che hanno spinto l’interessato a commettere il reato: trattasi, in tutta evidenza, di una nozione che non può affatto riguardare i reati tributari.

false da parte dell'utilizzatore (art. 8 d.lgs. n. 74/00) oppure al soggetto che ha occultato o distrutto le scritture contabili (art. 10 dello stesso d.lgs.).

In secondo luogo, in ottica sanzionatoria, vi è la confisca allargata *ex* articolo 12 *ter* del decreto legislativo n. 74 del 2000. La confisca allargata e quella del profitto *ex* articolo 12 *bis* possono concorrere tra loro, con la duplice precisazione cui si è già fatto cenno: se la sproporzione del patrimonio che legittima l'adozione della prima può e deve essere apprezzata anche considerando i beni posseduti dal trasgressore integranti il profitto di illecito tributario, nel contempo, onde evitare ingiustificate duplicazioni sanzionatorie, la misura della confisca allargata, quando da eseguire per equivalente, deve essere determinata scomputando il *quantum* dei beni già aggrediti *ex* articolo 12 *bis* quale "misura" del profitto.

In terzo luogo, con finalità soprattutto prevenzionale, è senz'altro applicabile in materia la disciplina delle misure di prevenzione patrimoniali (sequestro e confisca di prevenzione: artt. 16 e ss. D.lgs. 6 settembre 2011 n. 159), valorizzando il disposto dell'articolo 1, comma 1, lettere *a*) e *b*), dello stesso decreto che tra i soggetti destinatari delle misure di prevenzione ricomprende coloro che debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, abitualmente dediti a traffici delittuosi, e coloro che, per la condotta ed il tenore di vita debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose: i traffici e le attività delittuose rispettivamente considerati, infatti, ben possono essere costituiti dalla commissione di illeciti tributari.

4.1. Il sequestro e la confisca per i reati "offensivi".

I reati tributari per i quali viene consentita la confisca allargata²⁴⁶ sono quelli che secondo il legislatore presentano specifiche caratteristiche di offensività. Si tratta dei seguenti delitti: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; emissione di fatture per operazioni inesistenti; sottrazione fraudolenta al

²⁴⁶ ACQUAROLI R., *La ricchezza illecita tra tassazione e confisca*, 2012, p. 32; BARGI A., CISTERNA A., *La giustizia patrimoniale*, Milano, 2011, pp. 1185 e ss.; CARACCIOLI I., *I problemi generali delle misure di sicurezza*, Milano, 1970, pp. 143 e ss.; CERNUTO G., in AA.VV., *Misure patrimoniali nel sistema penale: effettività e garanzie*, Milano, 2016, pp. 6 e ss.

pagamento di imposte; indicazione nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale di elementi attivi inferiori agli effettivi o elementi passivi fittizi, in tutte le fattispecie in cui essi superano i limiti delle soglie di punibilità.

È questa certamente una delle novità più importanti e delicate apportate dal decreto Fiscale 124/2019 in materia di reati tributari²⁴⁷. Il nuovo articolo 12 *ter* del D.lgs. 74/2000 dispone, infatti, in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per i citati delitti fiscali, l'applicazione del particolare istituto previsto dall'articolo 240 *bis* c.p. In sostanza viene introdotta la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito dichiarato o alla propria attività economica. Viene cioè meno il nesso di pertinenzialità o di continenza che ordinariamente deve sussistere tra beni sequestrati e reato. Per comprendere la severità di questa nuova previsione, va ricordato che essa trova origine nel contrasto alla criminalità organizzata per aggredire la ricchezza non giustificata ritenuta frutto dell'accumulazione illecita in base a una presunzione legale.

Sinora il sequestro preventivo, sin dalle fasi delle indagini preliminari finalizzato alla futura confisca, riguardava il prodotto o il profitto del reato (l'ammontare dell'evasione), nell'ottica di riprendersi dal *reo* ciò che avesse sottratto all'erario con la commissione del reato tributario²⁴⁸. Ora in aggiunta vi sarà la possibilità di sequestrare e poi, in caso di condanna, confiscare, anche ciò che appare sproporzionato rispetto a quanto dichiarato e all'attività economica svolta. Per espressa previsione normativa trova applicazione solo alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione e pertanto a far tempo dal 25 dicembre 2019.

Nel caso quindi dei reati dichiarativi, le prime dichiarazioni interessate dalla nuova misura saranno verosimilmente le dichiarazioni annuali Iva da presentare nei

²⁴⁷ SOANA G.L., *Introdotta la confisca per equivalente del diritto penale tributario*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 15.

²⁴⁸ Cass. pen., Sez. III, 17 gennaio 2013, n. 9587, in *Dir. & Giust.*, 2013, 1, con nota di D. GALASSO, *L'ammontare dell'imposta evasa costituisce il profitto del reato*; Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2012, n. 11028, in *De Jure*.

prossimi mesi. Da evidenziare che, secondo l'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione (relazione 3/2020) questa tipologia di sequestro e confisca potrà essere disposta anche con riferimento a beni acquisiti in epoca anteriore all'entrata in vigore delle disposizioni in parola. Ciò in quanto il principio di irretroattività opera solo con riguardo alle confische aventi nature sanzionatorie e non anche per quelle (come nella specie) da ricomprendere nelle misure di sicurezza²⁴⁹.

Tale istituto, si trasferisce sul soggetto titolare e possessore ponendo a suo carico l'onere di fornire concrete e reali motivazioni in termini economici della liceità della loro provenienza, che pur senza prescindendo dalla valenza probatoria civilistica, siano idonei a vincere tale presunzione²⁵⁰.

È evidente che con i reati tributari occorrerà comprendere in che modo gli investigatori prima, e il Pm dopo, riescano a distinguere la posizione della società, che normalmente commette la violazione fiscale, rispetto a quello della persona fisica (rappresentante legale) che invece commette il reato. Si tratterà cioè di comprendere le modalità di verifica della eventuale sproporzione tra disponibilità e redditi conseguiti, se cioè debbano essere riferite a entrambi (società e persona fisica) o solo a uno di essi.

Sul punto, dei primi chiarimenti sono giunti dalla Guardia di Finanza in occasione del Telefisco 2020. Secondo il Comando Generale della Guardia di Finanza nella nuova confisca "allargata" per reati tributari in cui è coinvolta una società, la sproporzione tra i redditi dichiarati e le disponibilità economiche possedute, deve essere valutata in capo al rappresentante legale e non all'impresa.

La questione posta all'attenzione dell'organo di vertice della Guardia di Finanza concerneva le ipotesi in cui il delitto tributario sia ascrivibile al rappresentante legale di una società di capitali e non a un imprenditore individuale o a un professionista. In questi casi, il "beneficiario" dell'illecito non è il rappresentante legale, ma la società, nonostante, in virtù del principio di personalità della responsabilità penale, il delitto sia ascrivibile al rappresentante legale. La verifica della sproporzione delle attività economi-patrimoniali rispetto ai redditi dichiarati prodromica al sequestro per sproporzione, deve essere eseguita con

²⁴⁹ In tal senso Cass. pen., Sez. II, 22 novembre 2018, n. 56374.

²⁵⁰ V. Cass. pen., SS.UU., 17 dicembre 2003, n. 15107; Cass. pen., Sez. II, 27 febbraio 2018, n. 36499.

riferimento alla persona fisica, alla società di capitali ovvero anche in modo incrociato assumendo a riferimento il legale rappresentante della società. L'individuazione della sproporzione si fonda sulla ricognizione e quantificazione di tutti gli investimenti posti in essere dal soggetto in un periodo di tempo prossimo alla data di commissione del reato, sommando anche conferimenti, e acquisizioni di partecipazioni al capitale di rischio sociale degli enti collettivi quando tali enti siano mere artificiose interposizioni nella titolarità di beni.

4.2. I profili processuali della confisca e del sequestro.

Il D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 ha introdotto all'art. 12-*bis* del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 una specifica disciplina della confisca sia dei beni costituenti "il profitto o il prezzo" dei reati tributari, sia di "un valore corrispondente a tale prezzo o profitto", precedentemente regolata dall'art. 1, co. 143, della L. n. 244 del 2007, mediante il rinvio alla regolamentazione dettata in via generale nell'art. 322-*ter* del codice penale. Tale rinvio è stato operato dalla giurisprudenza di legittimità²⁵¹, poi confermata²⁵², con l'effetto, in primo luogo, di escludere la tematica sull'applicabilità della modifica dell'art. 322-*ter*, cit., operata dalla L. 6 novembre 2012, n. 190.

In secondo luogo, l'integrale rinvio alle disposizioni di cui alla cennata disciplina codicistica ha comportato l'operatività del sequestro preventivo funzionale alla detta confisca regolata dall'art. 321 c.p.p.

La decisione delle suddette Sezioni Unite ha anche ritenuto che la confisca e il sequestro possono essere disposti sul prezzo e sul profitto del reato che la giurisprudenza di legittimità individua non soltanto nel denaro o nei beni, profitto diretto ed immediato dell'illecito, come previsto dall'art. 321 del codice di procedura penale. La Suprema Corte ²⁵³ ha, difatti, ammesso l'applicabilità di tale misura cautelare reale su qualsiasi bene – a chiunque appartenente e, quindi, anche a persona estranea al reato – purché esso sia, anche indirettamente, collegato al reato e, ove tale bene fosse lasciato in libera disponibilità, risultasse idoneo a costituire

²⁵¹ V. Cass. pen., SS.UU., 5 marzo 2014, n. 10561.

²⁵² Così Cass. pen., Sez. III, 6 febbraio 2015, n. 6705 in *C.E.D. Cassazione*.

²⁵³ Sul punto Cass. pen., Sez. III, 13 aprile 2006, n. 13244.

pericolo di aggravamento o di protrazione delle conseguenze del reato ovvero di agevolazione della commissione di ulteriori fatti penalmente rilevanti. Pertanto, per la Cassazione, i giudici di merito nel disporre il sequestro preventivo devono evidenziare una coincidenza, anche temporale, tra la provenienza e il reimpiego del denaro e la relativa attività illecita contestata ben potendo il destinatario del provvedimento di sequestro disporre di redditi propri diversi dai ricavi dell'attività commerciale.

La natura giuridica della confisca penale è molto dibattuta non soltanto in letteratura, ma anche in sede giurisprudenziale, essendo stata individuata quale pena, misura di sicurezza oppure sanzione civile o amministrativa anche dalla Corte Costituzionale, per poi giungere alla qualificazione di misura penale.

I Giudici delle leggi desunsero ciò sulla base dei principi dettati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo che aveva già rilevato un contrasto con i principi sanciti dall'art. 7 della CEDU perché, a differenza delle misure di sicurezza di cui all'art. 200 c.p.p., la natura afflittiva della confisca in questione emerge dalla privazione di beni economici. Tale prospettiva è confermata dalla Cassazione, assieme all'inammissibilità del sequestro preventivo ai fini della confisca o del sequestro conservativo, con conseguente esclusione dell'interpretazione *in malam partem* per rispetto del principio di legalità, essendosi rinnegata la natura di misura di sicurezza per assenza degli elementi tipici idonei a svolgere una funzione preventiva.

La natura di sanzione penale della disciplina prevista dall'art. 322-ter del codice penale è stata ribadita dalla Cassazione, secondo la cui ultima «la confisca per equivalente assolve ad una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica modificata in favore del *reo* dalla commissione del fatto illecito, mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile»²⁵⁴. Da tale natura sanzionatoria discende l'irretroattività della disciplina punitiva della confisca per equivalente statuita dalla Corte Costituzionale e dalla giurisprudenza della Cassazione.

²⁵⁴ Cass. pen., Sez. III, 31 maggio 2013 n. 23649;

La Suprema Corte²⁵⁵ afferma il principio che la confisca di beni acquistati anteriormente all'entrata in vigore della citata L. n. 244, la quale estende a varie ipotesi di reati fiscali la possibilità di confisca per equivalente *ex art. 322-ter c.p.*, non viola il divieto di irretroattività della legge penale, che deve essere riferito all'epoca di commissione dei reati, la quale, a sua volta, deve essere successiva all'entrata in vigore della predetta legge e non all'epoca di acquisto dei beni.

Un'altra sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte²⁵⁶, ai fini dell'applicazione della confisca derivante dalla contestazione di un reato tributario, ribadisce poi, la nozione di profitto – in «qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato». Ne consegue che per la Corte di legittimità del 2014 nella sua più autorevole composizione, la locuzione profitto di cui all'art. 322-*ter* c.p., relativamente alla disciplina penale tributaria «può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario».

Tale definizione risultava già elaborata dalle Sezioni Unite del Supremo collegio in materia di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e successivamente confermata dalla giurisprudenza di legittimità, anche avuto riguardo alle fattispecie criminose regolate dalla riforma del 2000 in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e di emissione di fatture per operazioni inesistenti. In particolare, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che il profitto confiscabile, costituito dal risparmio economico da cui consegue l'effettiva sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale di cui certamente beneficia il *reo*, è l'imposta dovuta, ossia quella determinata sulla differenza tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili e non soltanto sui primi.

Pertanto la già cennata pronuncia della Cassazione a sezioni Unite²⁵⁷ aveva confermato quell'orientamento delle sezioni semplici²⁵⁸, secondo cui la

²⁵⁵ V. Cass. pen., Sez. III, 29 agosto 2012, n. 33371.

²⁵⁶ Cfr. Cass. pen., SS.UU., 5 marzo 2014, n. 10561.

²⁵⁷ In argomento Cass. pen., SS.UU., 23 aprile 2013, n.18374.

²⁵⁸ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 23 novembre 2012, n. 45849.

quantificazione di detto risparmio è comprensiva del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario.

Tale soluzione si rinviene anche in tema di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 nella sentenza della Corte di legittimità del 2012²⁵⁹, ove si è ritenuto che la strutturazione del reato in termini di condotta omissiva svincolata dall'effettivo incasso, non limita il profitto del reato alla sola somma incassata e non versata, ma in quella dell'IVA dichiarata e non versata.

L'applicabilità della confisca e del sequestro a seguito di contestazione di un reato fiscale disciplinato dal d.lgs. n. 74/2000 ha permesso alla giurisprudenza di legittimità²⁶⁰ di depurare dal relativo calcolo l'evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive, perché considerata non un'imposta sui redditi in senso tecnico.

La Cassazione tende a precludere l'applicabilità di tali misure penali per i delitti tributari di pericolo, si esclude in una pronuncia²⁶¹ infatti il sequestro per il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte dovute di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74/ 2000 proprio perché reato non di danno, bensì di pericolo, eventualmente permanente, la cui consumazione si protrae per tutto il tempo in cui vengono posti in essere atti idonei a insidiare patrimonialmente l'adempimento dell'obbligazione tributaria. In tale ottica ermeneutica, quindi, desta perplessità la sentenza della Corte di legittimità²⁶² sul sequestro preventivo per la violazione della disciplina sul monitoraggio fiscale di cui al D.L. 28 giugno 1990, n. 167, avendo ritenuto non decisivo che vi non fosse stata un'immediata dei tributi, in quanto l'art. 4, co. 1, d.l. citato ha indicato solo l'obbligo di rilevare a fini fiscali i trasferimenti da e per l'estero di denaro.

Infine anche l'abuso del diritto²⁶³ ha interessato l'applicazione della confisca per equivalente, come affermato dalla Cassazione²⁶⁴ per la quale la contestazione del reato di dichiarazione infedele fondato sull'abuso del diritto ben individua quel

²⁵⁹ Così Cass. pen., Sez. III, 3 maggio 2013, n. 19099.

²⁶⁰ V. Cass. pen., Sez. III, 30 marzo 2016, n. 12810.

²⁶¹ Così Cass. pen., Sez. III, 22 febbraio 2016, n. 6798.

²⁶² In argomento Cass. pen., Sez. III, 24 maggio 2012, n. 19660.

²⁶³ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, X ed., Torino, 2009, p. 240; GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, I, p. 451; SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO, Padova, 2016, p. 6; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, VIII ed., Padova, 2012, p. 217.

²⁶⁴ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 18 marzo 2011, n. 26723.

fumus che giustifichi la misura cautelare reale a garanzia di una futura riscossione da parte della Amministrazione Finanziaria delle somme eventualmente dovute.

L'applicabilità della confisca per equivalente²⁶⁵ e dell'eventuale sequestro ad essa funzionale in ipotesi di concorso di persone nei reati fiscali è stato ammesso dalla giurisprudenza del Supremo collegio in coerenza con quanto affermato dalle Sezioni Unite²⁶⁶, per le quali, in tema di responsabilità da reato degli enti, nel caso di illecito plurisoggettivo deve applicarsi il principio solidaristico che implica l'imputazione dell'intera azione e del conseguente effetto in capo a ciascun concorrente.

L'applicabilità della confisca o del sequestro per un valore corrispondente all'intero ammontare del prodotto, profitto o prezzo del reato nei confronti di ciascun concorrente è stata affermata anche dalla successiva pronuncia del Supremo Collegio²⁶⁷, atteso che il profitto derivante dai reati di frode fiscale è posto a fondamento della quantificazione dei beni da confiscare per equivalente.

Il limite di dette misure nell'ammontare del profitto è stato ribadito da una successiva decisione della Suprema Corte²⁶⁸, seppure le somme illecite siano state incamerate, in tutto o in parte da altri co-indagati, e che l'eventuale riparto tra i medesimi concorrenti, che costituisce fatto interno a questi ultimi, non ha alcun rilievo penale.

Infine, poiché ai fini della responsabilità penale del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, l'agente non risponde dei reati ascritti al soggetto che gli ha procurato il danaro per l'acquisto simulato, il Supremo collegio²⁶⁹ deduce che nei suoi confronti il sequestro non può avere la stessa applicazione, dovendo avere ad oggetto solo il valore corrispondente al profitto conseguito con il solo reato del quale risponde, pari al corrispettivo ottenuto con la successiva vendita del bene simulatamente acquistato.

²⁶⁵ DELLA RAGIONE L., *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 13 novembre 2010; DI GREGORIO C., MAINOLFI G., RISPOLI G., *Confisca per equivalente e frode fiscale*, Milano, 2011, p. 57.

²⁶⁶ Così Cass. pen., SS.UU., 27 marzo 2008, n. 26654.

²⁶⁷ V. Cass. pen., Sez. III, 24 marzo 2011, n. 11969.

²⁶⁸ Cass. pen., Sez. III, 10 maggio 2012, n.17485.

²⁶⁹ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 25 settembre 2014, n. 39461.

In ordine ai soggetti concorrenti nel reato fiscale, la Corte di legittimità con la decisione n. 24166/2011²⁷⁰ ha affermato che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, ai sensi dell'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000, deve ritenersi legittimo e applicabile anche al commercialista che non limitandosi a svolgere l'attività professionale, sia stato l'ideatore dell'utilizzo illecito "dei meccanismi di cui al modello F24", concorrendo, in siffatto modo, consapevolmente, alla realizzazione di indebite compensazioni. In tale pronuncia la Suprema Corte ricorda che il sequestro può avere ad oggetto tanto i beni quanto il capitale sociale di soggetti societari solo apparentemente estranei ed in realtà collegati attraverso amministratori di fatto e se anche è vero che il reato di indebita compensazione viene commesso in via principale dagli amministratori, quali responsabili del rispetto degli obblighi tributari, ciò, tuttavia, non impedisce che alla commissione del reato proprio possano concorrere i soci o altre persone, la cui co-responsabilità può trovare fondamento in condotte consapevoli che rispondano ai requisiti fissati in via generale dall'art. 110 c.p.

Conformemente alla giurisprudenza maggioritaria, inoltre, si ritiene possibile disporre il sequestro per equivalente per l'intero importo del profitto nei confronti di ciascun concorrente, essendo solo l'espropriazione a non poter essere duplicata o comunque eccedere nel *quantum* l'ammontare complessivo del profitto del reato, come affermato dalla Cassazione²⁷¹, fatto salvo, comunque, il successivo riparto interno dell'esborso patrimoniale in forza dell'eventuale azione di regresso *pro quota* esperita da chi ha subito la confisca in misura pari all'intero profitto, come ritenuto nella sentenza n. 20512 del 2009²⁷².

L'applicabilità del sequestro e della confisca è interessata dal concorso di persone nei reati fiscali soprattutto quando sussiste uno specifico regime derogatorio come quello previsto dall'art. 9 del d.lgs. n. 74 del 2000 tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale per la relativa dichiarazione fraudolenta in quanto per la giurisprudenza di legittimità ciò «impedisce l'applicazione del principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito

²⁷⁰ Cass. pen., Sez. II, 16 giugno 2011, n. 24166.

²⁷¹ V. Cass. pen., Sez. III, 25 novembre 2010, n. 41662; Cass. pen., Sez. III, 19 marzo 2010, n. 10810, in *C.E.D. Cassazione*.

²⁷² Cfr. Cass. pen., Sez. III, 15 maggio 2009, n. 20512; Cass. pen., Sez. III, 5 dicembre 2008, n. 45389 in *C.E.D. Cassazione*.

plurisoggettivo». Da ciò è stato desunto dalla Suprema Corte²⁷³ che il sequestro preventivo²⁷⁴ funzionale alla confisca per equivalente non può essere disposto sui beni dell'emittente le fatture per operazioni inesistenti per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime. Appena successivamente il Supremo collegio²⁷⁵ ha statuito che «il sequestro preventivo, astrattamente consentito dall'art.1, co.143, della legge n. 244 del 2007, nei confronti dell'emittente le fatture per operazioni inesistenti deve essere relativo al solo profitto per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, da dimostrarsi in sede di sequestro relativamente a qualsiasi utilità economica valutabile ed immediatamente o indirettamente derivante dalla commissione del reato».

L'adempimento dell'obbligazione tributaria è determinante nei casi della confisca e del sequestro preventivo, in quanto con il pagamento, sia pure tardivo, del tributo dovuto ma non versato, viene meno quel profitto del reato che la misura ablatoria e quella cautelare è destinata ad aggredire. In questo senso si esprime la Suprema Corte in una pronuncia²⁷⁶, nella quale afferma che il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca, nonostante l'intervenuta sanatoria fiscale, darebbe luogo ad un'inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato.

L'adempimento dell'obbligazione tributaria assume decisività per l'eliminazione della confisca anche per una sentenza di legittimità²⁷⁷ in ipotesi di versamento spontaneo dell'imposta evasa e per una pronuncia della Suprema Corte²⁷⁸, pur quando il pagamento venga effettuato da un terzo che, dichiaratosi debitore verso l'indagato, non abbia semplicemente versato la somma

²⁷³ Così Cass. pen., Sez. III, 24 agosto 2016, n. 35459.

²⁷⁴ BARGI A., CISTERNA A., *La giustizia patrimoniale*, cit., pp. 562-564; GALANTINI N., Sub art. 323, in E. AMODIO, O. DOMINIONI, in *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, III, parte II, Milano, 1990, p. 286; SANTORIELLO C., *Le misure cautelari reali nel processo penale. Considerazioni generali*, in G. SPANGHERE, C. SANTORIELLO (a cura di) *Le misure cautelari reali*, Torino, 2009, p. 331; VARRASO G., *Il sequestro ai fini di confisca: dalle scelte del codice del 1988 alla legge n. 161 del 2017*, www.penalecontemporaneo.it, p. 4.

²⁷⁵ V. Cass. pen., Sez. III, 18 ottobre 2016, n. 43952.

²⁷⁶ Cass. pen., Sez. III, 3 dicembre 2012, n. 46726.

²⁷⁷ Così Cass. pen., Sez. III, 8 novembre 2013, n. 45189.

²⁷⁸ V. Cass. pen., Sez. III, 21 ottobre 2014, n. 43811.

all'indagato/creditore, ma abbia anche saldato il debito che quest'ultimo aveva nei confronti dell'Erario.

Nella giurisprudenza²⁷⁹, si ritiene inoltre che anche in ipotesi di annullamento dell'atto impositivo del giudice tributario, viene preclusa la permanenza del sequestro preventivo perché l'intervenuto annullamento della cartella esattoriale, ancorché con sentenza non definitiva, comporta il venir meno della pretesa tributaria. Invero deve tenersi conto che dal giudice di legittimità viene ritenuto decisivo l'intervenuto sgravio delle somme individuate nell'avviso di accertamento, in quanto tale attività amministrativa rende priva di qualsiasi giustificazione "allo stato", in assonanza con la natura del giudizio cautelare del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente *ex art. 322-ter c.p.*²⁸⁰.

4.2.1. Il versamento delle somme.

L'articolo 12 *bis* del D.lgs. 74/2000 chiarisce espressamente, al comma 2, che la confisca non opererà per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario, anche in presenza di sequestro. In sostanza, è stato ora introdotto in via normativa un principio già in parte affermato dalla Cassazione per cui, nell'ipotesi di pagamento rateale delle somme evase costituenti reato, la confisca (o il sequestro) va riproporzionata al debito ancora dovuto. In caso contrario, infatti, vi sarebbe una duplicazione della sanzione. Pertanto, se il contribuente, prima della sentenza di primo grado, raggiunge un accordo con il Fisco per la restituzione rateale della somma evasa, la successiva confisca dovrà tenere conto di quanto già parzialmente versato in seguito alla rateazione avviata dall'imputato, e non potrà avere a oggetto l'intero ammontare del profitto del reato.

È evidente, infatti, che la misura non ha ragione di esistere laddove venga meno l'indebito arricchimento del *reo*. Con la nuova normativa tale principio viene reso effettivo e addirittura pare estendere la "non operatività" della confisca in caso di "impegno" a versare all'Erario il debito d'imposta formatosi a seguito dell'evasione. Potrebbe quindi dedursi, in prima battuta, che sia sufficiente un semplice impegno a versare (e non il versamento effettivo, anche se rateale, che

²⁷⁹ Cfr. Cass. pen., 5 settembre 2014, n. 37195; Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 2016, n. 26450.

²⁸⁰ SOANA G.L., *La confisca per equivalente nei reati tributari*, in *Boll. Trib.*, 2014, p. 805.

riduce progressivamente l'importo della misura) per rendere non operativo l'istituto.

Per orientamento ormai consolidato della Suprema Corte solo l'integrale pagamento può condurre alla inoperatività *in toto* della confisca per equivalente e, corrispondentemente, del sequestro a essa finalizzato.

4.3. Il sequestro preventivo.

Il sequestro preventivo²⁸¹ è ammesso per il reato di omessa dichiarazione in una logica funzionale alla confisca per equivalente. Esso è determinato in base all'ammontare dell'imposta evasa perché produce un incremento patrimoniale derivante dalla condotta illecita e, proprio in quanto tale riferito alla nozione di "profitto" di tale tipologia di reato, la sua quantificazione ricomprende ogni vantaggio patrimoniale conseguito mediante la consumazione del delitto e può riguardare anche un risparmio di spesa ottenuto dal mancato pagamento del tributo. Tale quantificazione spetta al giudice penale, il quale assumerà gli esiti di quanto accertato dalle Autorità fiscali e da qui partirà la fase di valutazione. È evidente che la soglia posta a garanzia del "principio di offensività", è l'elemento costitutivo del reato che deve però essere investita dal dolo per la sua configurabilità.

L'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi legittima le autorità fiscali, ricorrendone le condizioni di inattendibilità, all'impiego di metodologie "induttive pure" di controllo che possono derogare anche del tutto dalle scritture, dal bilancio. Tuttavia l'applicazione del metodo "induttivo puro" non costituisce una via obbligatoria essendo comunque consentito impiegare quello analitico. L'accertamento induttivo ha come obiettivo la ricostruzione del reddito d'impresa o di quello derivante dall'esercizio di arti e professioni, nella sua totalità quale sommatoria degli elementi positivi e negativi. Pur in un quadro di totale autonomia del giudicato penale rispetto a quello tributario e viceversa va rilevato che esiste un

²⁸¹ BARGI A., CISTERNA A., *La giustizia patrimoniale*, cit. pp. 562 e ss.; APRILE E., D'ARCANGELO F., *Le misure cautelari nel processo penale*, Torino, 2017, p. 644; BEVERE A., *Coercizione reale. Limiti e garanzie*, Milano, 1999, p. 162; CASTELLANO M., MONTAGNA M., *Misure cautelari reali*, in *Dig. disc. pen.*, VII, Torino, 1994, p. 98; FINOCCHIARO S., *La confisca 'condizionalmente sospesa' in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna*, in *Dir. pen. cont.*, 16 novembre 2016.

“potere-dovere” proprio di tali organi giudicanti, di tenere conto, in piena autonomia e nel rispetto delle proprie regole processuali, delle evidenze emergenti dai rispettivi procedimenti.

4.3.1. Le conseguenze del sequestro preventivo strumentale alla confisca.

Il sequestro preventivo di beni confiscabili *ex art. 240-bis* del c.p. è sottoposto alla verifica del *fumus commissi delicti*, quale astratta configurabilità del fatto attribuito all'indagato del *periculum in mora*, inteso come reale ricorrenza di certi elementi indiziari che legittimano la confisca e ciò sia con riferimento alla sproporzione del valore de patrimonio che alla mancata comprovata giustificazione della lecita acquisizione di essi.

L' accertata sproporzione tra reddito dichiarato e patrimonio determina una presunzione *iuris tantum* di illecita accumulazione patrimoniale, la cui prova contraria può essere fornita attraverso specifiche e comprovate allegazioni dimostrative della legittima provenienza del bene sequestrato in quanto compatibile con la propria capacità reddituale lecita ²⁸².

4.4. I presupposti e la natura giuridica della confisca allargata.

La confisca prevista dall'art. 240-*bis* del c.p., differisce da quella ordinaria di cui all'art. 240 del c.p., perché per quest'ultima è rilevante la correlazione tra un dato bene e uno specifico reato, mentre nell'altra assume carattere decisivo la relazione tra un patrimonio ingiustificato e la persona che sia sta condanna ovvero sia subito la pena patteggiata per uno dei reati “presupposto” previsti dalla norma.

Nella confisca allargata²⁸³, quindi, non vi è il nesso di pertinenzialità tra *res* sequestrata e reato in quanto si vuole deprivare il *reo* della ricchezza non giustificata a norma di una presunzione legale: vengono cioè colpiti il denaro, i beni o le altre utilità di cui si sia in grado di giustificare la provenienza e di cui, anche per

²⁸² V. Cass. pen., Sez. I, 19 dicembre 2016, n. 53888.

²⁸³ FIANDACA G., voce *Misure di prevenzione (profili sostanziali)*, in *Dig. disc. pen.*, IV, Torino, 1994, p. 11; ALESSANDRI A., *Il nuovo diritto penale delle società*, Milano, 2002, pp. 55 e ss.

interposta persona, sia titolare ovvero sia si abbia la disponibilità sotto qualsivoglia titolo avente un valore sproporzionato rispetto al reddito dichiarato.

La confisca ordinaria *ex art. 240 del c.p.* costituisce una misura di sicurezza, differendo da quella di cui all'*art. 240-bis del c.p.*²⁸⁴ che presenta invece un carattere sanzionatorio; quest'ultima assolve infatti a una funzione ripristinatoria del patrimonio del *reo* depurandola dall'accrescimento derivato dal fatto illecito, imponendo un sacrificio patrimoniale, ed è connotata dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale con il reato proprio della sanzione penale, risultando comunque estranea alle finalità tipiche delle misure di sicurezza.

L'evidenziata natura sanzionatoria della confisca per equivalente ne impedisce l'applicazione retroattiva in base al combinato disposto dell'*art. 25 della Costituzione* e dell'*art. 7, comma 1, seconda parte, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*²⁸⁵. Pertanto la pacifica natura sanzionatoria²⁸⁶ fa sì che l'istituto potrà essere applicato solo alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione avvenuta il 24 dicembre 2019.

4.5. Gli oneri dimostrativi a carico del trasgressore.

Ai fini del sequestro e della successiva misura ablativa definitiva, è importante la precisazione normativa, contenuta nell'articolo *240-bis del c.p.*, in forza della quale in ogni caso il condannato soggetto a confisca non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. In assenza di tale puntualizzazione, la giustificazione della provenienza dei beni "sproporzionati" al reddito dichiarato o all'attività economica svolta, in grado di vincere la presunzione di illecita provenienza, si sarebbe potuta fondare anche sui redditi provenienti dall'attività economica, nel cui ambito si sarebbe potuto far

²⁸⁴ Sul punto Cass. pen., SS.UU., 31 gennaio 2013, n. 25401.

²⁸⁵ Così Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39176; Cass. pen., Sez. III, 25 febbraio 2009, n. 4492; Cass. pen., Sez. V, 26 gennaio 2010, n. 17686; Corte Cost., 2 aprile 2009 n. 97; Corte Cost., 20 novembre 2009, n. 301.

²⁸⁶ Articolo 39, comma 1 *bis*, del decreto legge n. 124 del 2019, convertito dalla legge n. 157 del 2019.

rientrare anche i redditi sottratti all'Erario. E questo avrebbe impedito concettualmente di poter applicare la confisca allargata all'illecito tributario.

Inoltre, proprio questa convincente puntualizzazione normativa consente di risolvere ogni questione in tema di concorrenza tra la confisca allargata e la confisca *ex* articolo 12-*bis*, nel senso che la sproporzione che legittima l'adozione della prima può e deve essere apprezzata anche considerando i beni posseduti dal trasgressore integranti il profitto di illecito tributario. Nel contempo, onde evitare ingiustificate duplicazioni sanzionatorie, è evidente che la misura della confisca allargata, quando da eseguire per equivalente, dovrà essere determinata scomputando il *quantum* dei beni già aggrediti *ex* articolo 12-*bis*.

Per giustificare la provenienza dei beni, in base all'articolo 240 *bis* c.p., l'interessato potrà anche evidenziare che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, a condizione che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. Si potrà così verificare che: l'evasione da cui trae origine il reato tributario giustifichi anche la sproporzione così, estinguendo il relativo debito tributario, in qualche modo si previene anche l'eventuale sequestro/confisca per sproporzione; al contrario, l'obbligazione tributaria relativa al fatto costituente delitto non sia di ammontare tale da poter anche giustificare la rilevata sproporzione e quindi occorrerà individuare altre modalità di estinzione ai fini fiscali di tali differenze.

L'Ufficio del Massimario (relazione 3/2020) dubita dell'applicazione ai reati tributari della "causa di giustificazione" dell'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante adempimento nelle forme di legge. Viene sostenuto cioè che una simile giustificazione ricollegata a fatti di evasione fiscale non avrebbe senso in quanto il presupposto dei delitti tributari sarebbe rappresentato proprio dall'accertamento dell'evasione. Tale interpretazione non appare condivisibile in quanto sembra non considerare che la "sproporzione" eventualmente rilevata potrebbe non rappresentare il profitto del reato contestato ma riguardare beni/disponibilità non giustificabili che, proprio perché detenute da un soggetto condannato per reati tributari, si presumono formati, negli anni, con l'attività illecita. I beni e le disponibilità in questione potrebbero, in altre parole, essere differenti rispetto a quelli relativi al reato oggetto di condanna. Il *reo* potrebbe così avvalersi di tale

giustificazione estinguendo l'obbligazione tributaria, come richiede la norma. Semmai il problema sarà rappresentato dalle concrete modalità attraverso cui estinguere l'obbligazione tributaria. In molti casi infatti potrebbe trattarsi di somme "illecite" accumulate negli anni, alcuni dei quali non più accertabili. In concreto quindi non sarebbe possibile eseguire il ravvedimento.

4.6. Le scelte processuali e il diverso livello probatorio.

Nella ricorrenza dei presupposti delle diverse forme di confisca di cui si è detto, la scelta di operare contestualmente o successivamente sia sull'ambito preventivo, che nell'ambito del processo penale (con la confisca del profitto e, ora, con quella allargata) può essere conveniente, giustificandosi anche nell'ottica del diversificato livello probatorio che è alla base del singolo istituto, ma anche con la diversa considerazione che si deve avere, sempre probatoriamente, nei singoli istituti, al tema della "disponibilità" del bene che si vuole aggredire ed a quello del momento dell' "acquisizione" di questo al patrimonio del trasgressore.

Sotto il primo profilo, occorre partire dal rilievo che vige, in tema di rapporti tra processo penale e procedimento di prevenzione, il principio del c.d. "doppio binario"²⁸⁷, da cui consegue che le misure di prevenzione sono applicabili nei confronti di coloro a carico dei quali risultino acquisiti "elementi di sicuro valore sintomatico" tali da rendere ragionevolmente fondata la presunzione del coinvolgimento nei traffici illeciti o, più in generale, nelle condotte "presupposte" prese in considerazione dalla norma, bastando però, a tal fine, un quadro indiziario diverso e (anche) di minor spessore rispetto a quello che può consentire l'applicazione di una misura cautelare personale e, *a fortiori*, l'affermazione della penale responsabilità²⁸⁸. In altri termini, ai fini della legittima applicazione di una misura di prevenzione, non sono richieste le prove necessarie per la condanna e neppure gli indizi "gravi" richiesti in materia cautelare, mentre sono sufficienti semplici indizi (intesi come dati di fondato sospetto, anche senza i requisiti della precisione e della gravità) in ordine al coinvolgimento in attività delittuose del tipo

²⁸⁷ COLAIANNI F., *Doppio binario, esteroinvestizione, abuso del diritto, valore normale e presunzioni tributarie in un'interessante decisione*, nota a Trib. Milano, 1 aprile 2011, n. 828, in *Riv. dir. trib.*, 2012, III, p. 91.

²⁸⁸ Cfr. Cass. pen., Sez. VI, 6 maggio 2002, n. 2406; Cass. pen., Sez. V, 13 febbraio 2002, n. 13114.

di che trattasi, purché si tratti di indizi “certi” in grado di dimostrare la pericolosità del soggetto.

Da quanto esposto ne deriva che, nel procedimento di prevenzione, il giudice può utilizzare elementi probatori e indiziari tratti dai procedimenti penali e procedere ad una nuova ed autonoma valutazione dei fatti ivi accertati, purché dia atto in motivazione, specie quando essi abbiano dato luogo ad una pronuncia assolutoria, delle ragioni per cui siano da ritenere sintomatici della pericolosità del proposto ovvero, per quanto specificamente interessa le misure patrimoniali, della libera disponibilità dei beni²⁸⁹.

È una situazione di cui si è escluso il contrasto con i principi costituzionali ed internazionali (in particolare, con gli articoli 49 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e 6 e 7 della Convenzione EDU), sul rilievo che il giudizio di pericolosità, in un'ottica costituzionalmente orientata, si fonda sull'oggettiva valutazione di fatti sintomatici collegati ad elementi certi e non su meri sospetti, senza alcuna inversione dell'onere della prova a carico del proposto, essendo incentrato sul meccanismo delle presunzioni in presenza di indizi, i quali devono essere comunque provati dalla pubblica accusa, rimanendo a carico dell'interessato soltanto un onere di allegazione per smentirne l'efficacia probatoria²⁹⁰. In questa ottica, poiché per attivare lo strumentario penale della confisca allargata e della confisca del profitto occorre il compendio probatorio necessario per pervenire alla condanna o per giustificare l'applicazione della pena *ex* articolo 444 del c.p.p., risulta evidente che gli spazi di applicabilità delle misure di prevenzione sono indubbiamente più ampi, a fronte di un compendio indiziario meno stringente.

Una conferma della utilità di avere a disposizione diversi strumenti di aggressione del patrimonio del trasgressore può trarsi anche dalla disamina del profilo della “disponibilità”, diretta o indiretta, del bene in capo al soggetto, che, prevalendo sull'intestazione formale, non esclude la confiscabilità, sia in sede penale, che in sede di prevenzione. In proposito, incombe certamente all'accusa

²⁸⁹ V. Cass. pen., Sez. VI, 8 gennaio 2013, Parmigiano ed altri, in *Cass. pen.*, 2013, p. 3696.

²⁹⁰ In argomento Cass. pen., Sez. II, 4 giugno 2015, n. 24998; Cass. pen., Sez. II, 19 dicembre 2014, n. 51433.

l'onere di dimostrare rigorosamente, ai fini del sequestro e della confisca di beni intestati a terzi, l'esistenza di situazioni che avallino concretamente l'ipotesi del carattere puramente formale di detta intestazione, funzionale alla esclusiva finalità di favorire il permanere del bene in questione nella effettiva ed autonoma disponibilità di fatto del soggetto riguardato dalla misura: tale disponibilità la cui sussistenza, caratterizzata da un comportamento *uti dominus* del suddetto soggetto, in contrasto con l'apparente titolarità del terzo, deve essere accertata con indagine rigorosa, intensa ed approfondita, avendo il giudice l'obbligo di spiegare le ragioni della ritenuta interposizione fittizia, sulla base non di sole circostanze sintomatiche di spessore indiziario, ma di elementi fattuali, connotati dai requisiti della gravità, precisione e concordanza ed idonei, pertanto, a costituire prova indiretta dell'assunto che si tende a dimostrare.

Questo principio, peraltro, ammette una attenuazione nella materia delle misure di prevenzione, laddove, invece, per scelta normativa, il requisito del “potere di disporre del patrimonio, direttamente o indirettamente”, si attegga in maniera diversa a seconda che il terzo intestatario sia un estraneo, ovvero sia persona che abbia con lui vincoli di parentela (coniuge e figli) o di stabile convivenza nel quinquennio ovvero, ancora, sia una persona fisica o giuridica, una società, un consorzio od un'associazione, del cui patrimonio il proposto risulta poter disporre in tutto o in parte, direttamente o indirettamente.

Infatti, la normativa di prevenzione autorizza il sequestro e la confisca dei beni di cui la persona sottoposta a procedimento di prevenzione risulta poter disporre direttamente od indirettamente e fra questi rientrano, per presunzione di legge, sia pure relativa, i beni del coniuge, dei figli e degli altri conviventi e degli altri soggetti nei cui confronti devono essere sempre disposte le indagini, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 19, comma 3, del decreto legislativo n. 159 del 2011. Il legislatore presuppone, infatti, che il proposto, ricompreso nelle categorie soggettive rilevanti in materia prevenzionale, faccia in modo che i beni illecitamente ottenuti appaiano formalmente nella disponibilità giuridica delle persone di maggior fiducia, sui quali grava pertanto l'onere di dimostrare l'esclusiva disponibilità del bene per sottrarlo alla confisca²⁹¹. Ciò si spiega in ragione della

²⁹¹ Cfr. Cass. pen., Sez. VI, 22 gennaio 2009, n. 22676.

diversità dei presupposti che caratterizzano l'applicabilità delle misure patrimoniali in sede penale e in quella di prevenzione: diversità che giustifica ulteriormente l'opportunità della scelta di coltivare entrambi gli strumenti. Possibilità che trova ulteriore conferma nel rilievo che, nel procedimento di prevenzione, il sequestro e la confiscabilità dei beni sono collegati solo alla rilevata sproporzione del valore di questi rispetto al reddito o alle attività economiche del soggetto, alla disponibilità di detti beni da parte del soggetto ed alla mancata giustificazione della lecita provenienza dei beni stessi, essendo invece irrilevante il dato temporale di acquisizione dei beni²⁹², purché risulti accertata al momento di tale acquisizione la "pericolosità" del soggetto²⁹³.

È situazione diversa da quella che rileva in sede penale, laddove, anche alla luce dei più recenti arresti giurisprudenziali intervenuti in materia di confisca allargata, l'acquisizione dei beni viene ormai correlata in modo più rigoroso e stringente al momento della condanna penale. Si è così affermato che tale confisca può essere disposta in relazione a beni acquistati dal condannato prima e durante l'epoca di commissione del reato, con il limite peraltro della "ragionevole distanza" dal reato, giacché la presunzione di illegittima acquisizione da parte dell'imputato deve essere circoscritta in un ambito di ragionevolezza temporale, dovendosi dar conto che i beni non siano *ictu oculi* estranei al reato perché acquistati in un periodo di tempo eccessivamente antecedente alla sua commissione²⁹⁴.

Si è parimenti affermato che la confisca allargata non può essere disposta in relazione a beni acquistati dal condannato "dopo la sentenza di condanna", giacché, da un lato si vanificherebbe ogni distinzione della disciplina di tale tipo di confisca con quella delle misure di prevenzione e, dall'altro, si attribuirebbero al giudice dell'esecuzione compiti di accertamento tipici del giudizio di cognizione. Con la precisazione, peraltro, che a tal fine deve aversi riguardo non tanto alla data di pronuncia della sentenza, quanto piuttosto alla data di irrevocabilità della sentenza: soltanto l'irrevocabilità della sentenza di condanna, infatti, determina il momento

²⁹² V. Cass. pen., Sez. II, 18 gennaio 2006, n. 3615.

²⁹³ Così Cass. pen., SS.UU., 26 giugno 2014, n. 32697.

²⁹⁴ Cass. pen., Sez. I, 19 dicembre 2016, n. 26201; Cass. pen., Sez. IV, 7 maggio 2013, n.

fino al quale opera la presunzione di illecita accumulazione patrimoniale posta alla base dell'istituto. E con l'ulteriore precisazione, comunque, che resta esclusa l'operatività dell'indicato principio, limitativo della confiscabilità dei beni acquistati dopo la condanna, nell'ipotesi in cui il bene sia stato sì acquistato successivamente alla sentenza, ma con denaro che risulti essere stato in possesso del condannato prima della sentenza: è in questo caso richiesto uno specifico accertamento sulla circostanza che le risorse finanziarie impiegate per l'acquisto fossero nella disponibilità del condannato in epoca anteriore.

Ovviamente il profilo del dato temporale dell'acquisizione del bene importa solo ai fini della confisca allargata. Non si interessa, invece, ai fini della confisca *ex* articolo 12 *bis*, la quale ha ad oggetto, in via principale, il profitto del reato, mentre quando opera per equivalente può colpire qualsivoglia bene comunque rinvenuto nel patrimonio del trasgressore, a prescindere dall'epoca di acquisizione.

4.7. Oggetto di confisca e di sequestro e rapporti tra l'indagato e l'ente rappresentato.

In ordine ai beni oggetto di sequestro e di confisca, la giurisprudenza di legittimità aveva ritenuto rilevante il profitto, poiché non è ipotizzabile la confisca del prezzo del reato nei confronti del suo autore. Poco prima²⁹⁵, aveva ritenuto confiscabili e, quindi, suscettibili di sequestro preventivo, i beni immobili appartenenti al soggetto indagato del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, alienati per far venir meno le garanzie di un'efficace riscossione dei tributi da parte dell'Erario, ritenuti beni costituenti lo strumento col quale viene commesso il reato.

Similmente una successiva decisione²⁹⁶ ha statuito che la titolarità di una delega ad operare su di un conto corrente bancario intestato ad altri configura indubbiamente l'ipotesi di "disponibilità" richiesta dall'art. 322-*ter*, ai fini della ammissibilità del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente, laddove, in particolare, la delega non preveda limitazioni, nel senso che il delegato sia autorizzato ad operare incondizionatamente.

²⁹⁵ Sul punto Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2009, n. 34798, in *C.E.D. Cassazione*.

²⁹⁶ V. Cass. pen., Sez. II, 25 febbraio 2016, n. 7553.

La giurisprudenza di legittimità²⁹⁷ ha inoltre statuito che non può applicarsi il sequestro probatorio *ex art. 253, c.p.p.* alle provviste di denaro depositate su conti correnti, affermando che tali giacenze non costituiscono corpo di reato di presunti illeciti fiscali perché non possono essere apoditticamente considerate provento del reato derivante da imposta non versata all'Erario.

La Suprema Corte, in una diversa e successiva pronuncia²⁹⁸, tracciando i caratteri del sequestro preventivo *ex art. 321 c.p.p.* come volti a soddisfare l'esigenza di impedire l'aggravarsi delle conseguenze da reato e di prevenire ulteriori offese al bene protetto, autorizza l'autorità giudiziaria a sottoporre a vincolo anche i canoni di locazione e i vantaggi patrimoniali derivanti dalla gestione dei beni in sequestro, mentre il sequestro per equivalente, di natura prettamente sanzionatoria, non è suscettibile di proiezione sul futuro, con l'effetto che il vincolo sui canoni di locazione non è ammesso.

Pertanto la confisca per equivalente può riguardare, a differenza dell'ordinaria confisca *ex art. 240, c.p.*, soltanto beni direttamente riferibili al fatto illecito che, oltre a non avere nessun rapporto con la pericolosità individuale dell'agente o della cosa in sé, non hanno alcun collegamento diretto con il singolo reato, ma di cui sia ovviamente certa l'esistenza.

La Suprema Corte in un'altra sentenza²⁹⁹ aggiunge anche che nella nozione di profitto funzionale alla confisca rientrano non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche qualsivoglia utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa³⁰⁰, ricomprendendo in tale alveo anche i beni di altra natura, fungibili o infungibili che costituiscano il risultato dell'investimento di quanto risparmiato per mezzo dell'illecito.

In tale occasione la Corte regolatrice del diritto richiama un altro intervento delle Sezioni Unite³⁰¹, col quale era stato ricondotto alla nozione di profitto del reato anche un bene immobile acquistato mercé l'impiego delle somme di denaro illecitamente conseguite dall'autore del reato e la confisca del profitto, allorquando abbia ad oggetto denaro o beni fungibili sarà necessariamente diretta e non già per

²⁹⁷ In argomento Cass. pen., Sez. III, 23 aprile 2012, n.15513.

²⁹⁸ Così Cass. pen., Sez. III, 2 marzo 2016, n. 4097.

²⁹⁹ Cass. pen., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 38343.

³⁰⁰ Sul punto Cass. pen., Sez. III, 6 novembre 2008, n. 45389, in *C.E.D. Cassazione*.

³⁰¹ V. Cass. pen., Sez. II, 25 ottobre 2007, n.10280, in *C.E.D. Cassazione*.

equivalente. Difatti l'adozione del sequestro preventivo «non dovrà essere subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare»³⁰².

La natura reale del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di cui all'art. 322-ter c.p. ha permesso alla Suprema Corte di ritenere che i beni individuati dal giudice penale quale profitto del reato di frode fiscale – anche se si tratta di somme di denaro costituenti oggetto del vincolo cautelare – non sono suscettibili di sostituzione, come, ad esempio, con una fideiussione. In questo senso si pronuncia il Supremo collegio³⁰³, trattandosi di una garanzia personale di pagamento non equipollente rispetto al bene in sequestro.

Peraltro la giurisprudenza di legittimità esclude la necessità della preventiva escussione tra la persona fisica, alla quale è addebitato il reato, e la persona giuridica, chiamata a risponderne, poiché la disciplina su più concorrenti nel reato impone che a ciascun concorrente devono imputarsi le conseguenze di esso³⁰⁴, in quanto nessuna norma impone di perseguire il patrimonio della persona giuridica, beneficiaria dell'utile determinato dal reato, prima di aggredire il soggetto concorrente nel reato stesso.

L'individuazione dei beni oggetto di confisca e di sequestro ha interessato la giurisprudenza di legittimità soprattutto in tema di rapporti tra la persona fisica indagata e la persona giuridica per conto della quale l'attività penalmente rilevante è stata compiuta fiscalmente, rapporti che hanno trovato un punto fermo nella sentenza – c.d. “Gubert” – delle Sezioni Unite 5 marzo 2014, n. 10561³⁰⁵.

La Corte regolatrice del diritto, in primo luogo, evidenzia che nei confronti di una persona giuridica è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca

³⁰² Cass. pen., Sez. VI, 19 novembre 2014, n. 12924;

³⁰³ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 24 luglio 2012, n. 30140; Cass. pen., Sez. III, 7 gennaio 2014, n. 129.

³⁰⁴ In argomento Cass. pen., Sez. II, 10 maggio 2012, n. 17485.

³⁰⁵ Per un commento, v. SCOLETTA M., *Osservatorio di giurisprudenza penale dell'impresa: La confisca in capo all'ente per reati tributari commessi dal legale rappresentante: la parola delle Sezioni Unite*, in *Le Soc.*, 2014, 4, pp. 487 ss.

di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o i beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica. In particolare, le Sezioni Unite, con la sentenza *Gubert*, motivano l'assoggettamento alla confisca anche dei beni dell'ente rappresentato, in quanto tale ente non può considerarsi terzo estraneo al reato perpetrato dall'amministratore perché partecipa all'utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati. Tale conclusione si pone in contrasto con la precedente giurisprudenza di legittimità secondo cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente³⁰⁶ avrebbe potuto avere ad oggetto i beni di una persona giuridica anche ove essa non fosse un semplice schermo finalizzato a farvi confluire i profitti degli illeciti fiscali, non soltanto perché nel patrimonio della società ricade il profitto del reato, ma anche perché la confisca diretta di beni che costituiscono il profitto del reato può essere effettuata anche nei confronti di soggetti terzi al reato.

Pertanto il sequestro sui beni della società era ammesso indipendentemente dalla circostanza che il d.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, sulla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche dipendente dal reato, non contempì fra i reati presupposto di detta responsabilità le violazioni del d.Lgs n. 74/2000, invece ritenuto ostacolo insormontabile dall'opposto, ma minoritario, orientamento giurisprudenziale. Infatti, altra parte della giurisprudenza della Suprema Corte sosteneva che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni appartenenti alla persona giuridica non fosse ammissibile se non provando che la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio utilizzato dal *reo* per commettere gli illeciti, in quanto ogni cosa "fittiziamente" intestata alla società sarebbe in realtà da ricondursi alla disponibilità dell'autore del reato.

La cennata sentenza delle Sezioni Unite n. 10561 del 2014 ha ritenuto che, in aggiunta ai casi di confisca diretta³⁰⁷, sia ammissibile il sequestro per equivalente

³⁰⁶ TROYER L., CAVALLINI S., *Reati tributari commessi agli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari: stop and go della giurisprudenza di legittimità* (nota a Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012, n. 1256), in *Dir. pen. cont.*, 19 marzo 2013.

³⁰⁷ DELL'OSSO A. M., *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono* (nota a Cass. pen., SS.UU., 5 marzo 2014, n. 10561), in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, 2, p. 401.

sui beni della persona giuridica allorquando il profitto sia rimasto nella disponibilità di quest'ultima, richiamando l'art. 6, co.5, del d.Lgs n. 231/2001 ove anche nei confronti degli enti cui non sia applicabile la sanzione della confisca prevista dall'art. 19 del d.Lgs. n. 231/2001, (ovverosia quando l'ente non sia chiamato a rispondere, essendo stati i modelli organizzativi adottati ed efficacemente attuati) «è comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente». Infatti detta normativa del 2001 eliminerebbe ogni possibile ostacolo giuridico alla confiscabilità dei beni della persona giuridica, nella sua forma diretta o per equivalente e ciò anche a prescindere dalla sua responsabilità. La confisca *ex* art. 6 del D.Lgs. 231/2001 è quindi uno strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato-presupposto, i cui effetti sono comunque andati a vantaggio dell'ente collettivo, che finirebbe, in assenza di tale disposizione sia pur incolpevolmente, a godere di un profitto geneticamente illecito. La Suprema Corte a Sezioni Unite del 2014 ha statuito che non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica se non è stato rintracciato il profitto di reato tributario a meno che l'ente collettivo non sia uno schermo fittizio. La Corte aveva altresì statuito che il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di cui all'art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 231 del 2001, non può essere disposto sui beni immobili delle persone giuridiche ove si proceda per le violazioni finanziarie imputabili al legale rappresentante della società, nella considerazione che gli artt. 24 e ss. del detto d.Lgs. non contemplano i reati fiscali tra le fattispecie idonee a giustificare l'adozione del provvedimento, salvo che la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio posto in essere dal *reo* per commettere gli illeciti.

La rilevanza dello schermo societario è stata valorizzata dalla sentenza delle Sezioni Unite del 2014 anche per affermare che la “trasmigrazione” del profitto del reato in capo all'ente non si attegga alla stregua di un trasferimento effettivo di valori, bensì come espediente fraudolento non dissimile dalla figura dell'interposizione fittizia. Infatti la Corte evidenzia la ragione del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente eseguito dei beni della persona giuridica «nel caso in cui questa sia priva di autonomia e rappresenti un mero schermo fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti». La logica

conseguenza di ciò per i giudici di legittimità è che il denaro deve ritenersi ancora nella piena disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, con l'effetto dell'inaccogliabilità delle tesi giurisprudenziali della possibilità del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente sui beni sociali in base a ricostruzioni alternative e, a tale fine, vengono segnatamente richiamati gli orientamenti fondati sulla teoria dell'immedesimazione organica e della responsabilità concorrente della società quale beneficiario dalla condotta del reo.

Infine, le citate Sezioni Unite del 2014 escludono la legittimità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato. Tale affermazione dev'essere correlata all'insegnamento, non disconosciuto, che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente può incidere contemporaneamente o indifferentemente sui beni delle persone fisiche che hanno commesso il reato e su quelli della persona giuridica che dal medesimo reato ha tratto vantaggio³⁰⁸, fatto salvo, comunque, il successivo riparto interno dell'esborso patrimoniale in forza dell'eventuale azione di regresso *pro quota* esperita da chi ha subito la confisca in misura pari all'intero profitto. Tale principio trova fondamento sul rilievo della Cassazione che, una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la sua confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, con l'unico limite di evitare duplicazioni, perché l'espropriazione non può comunque eccedere nel *quantum* l'ammontare complessivo dello stesso.

Infine nel 2015 con le Sezioni Unite "Lucci"³⁰⁹ sono stati stabiliti rilevanti principi di diritto, sia con riferimento alla nozione di confisca diretta (in particolare,

³⁰⁸ Sul punto Cass. pen., Sez. III, 5 dicembre 2008, n. 45389; Cass. pen., Sez. III, 15 maggio 2009, n. 20512; Cass. pen., Sez. III, 19 marzo 2010, n. 10810; Cass. pen., Sez. III, 25 novembre 2010, n. 41662; Cass. pen., Sez. III, 3 gennaio 2011, n. 662.

³⁰⁹ Cass. pen., Sez. Un., 21 luglio 2015, n. 31617; CIVELLO G., *Le Sezioni unite "Lucci" sulla confisca del prezzo e del profitto di reato prescritto: l'inedito istituto della "condanna in senso sostanziale"*, in Arch. pen., 9 ottobre 2015.

riguardo al denaro), che a proposito della ritenuta ammissibilità del provvedimento ablatorio, nei casi in cui sia prescritto obbligatoriamente dalla legge, mediante la sentenza che dispone non doversi procedere a fronte della intervenuta prescrizione del reato.

Due importanti paletti sono stati imposti dalla Cassazione a Sezioni unite: per rendere valido ed efficace, anche in sede europea, un provvedimento di confisca disposto con sentenza dichiarativa di prescrizione è necessario che non si tratti di una sanzione penale, quando l'ordinamento nazionale la definisca tale. In quest'ultimo caso è esclusa in radice la possibilità di adottare il provvedimento ablatorio e in secondo luogo, l'accertamento deve essere svolto dal Giudice comunque a seguito di una sentenza di condanna inflitta almeno in primo grado.

5. *Ne bis in idem* e reati tributari.

Il vigente sistema sanzionatorio risulta diversificato e complementare, espressione della volontà del legislatore di sanzionare, a livelli diversi, comportamenti differenti.

In particolare, il doppio sistema sanzionatorio prescelto dal legislatore italiano determina la duplicità delle sanzioni, penali ed amministrative e dei relativi procedimenti nell'ambito dei quali esse possono essere applicate.

Le sanzioni amministrative in materia fiscale³¹⁰ sono regolate dal D.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997. Esse individuano i soggetti responsabili, il concorso di persone, la responsabilità, l'imputabilità e la colpevolezza, il ravvedimento operoso, il procedimento di irrogazione, la tutela giurisdizionale, le sanzioni accessorie, i provvedimenti cautelari, la decadenza, la prescrizione e la riscossione.

Il D.Lgs. n. 471/1997 contiene le norme sanzionatorie in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.

Le sanzioni di natura penale sono invece previste per le violazioni fiscali dal D.Lgs. 74/2000, concernente i reati in materia di imposte sui redditi ed IVA.

³¹⁰ BASSO E., VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, cit., p. 248; TONINI P., *Manuale di procedura penale*, Milano, 2011, pp. 901 e ss; GUIDI D., *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. proc. pen.*, 2012, 11, p. 1386; GOBBI C., *Il processo tributario*, Milano, 2011, p. 342.

In primo luogo, per quanto attiene alla responsabilità, mentre per le violazioni penali vige il criterio della responsabilità personale, estesa al legale rappresentante della società dotata o meno di personalità giuridica, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica (art. 7, D.L. 30.09.2003, n. 269, conv. in L. 24.11.2003 n. 326). In tali casi, la responsabilità per le violazioni amministrative ricade esclusivamente sulla persona giuridica; mentre vale il criterio delle responsabilità personale per chi ha agito come singolo o per conto di società prive di autonomia patrimoniale. Da ciò discende che, nel caso di violazioni scaturenti dal rapporto fiscale tra soggetto dotato di personalità giuridica e Fisco, l'ente risponderà sul versante amministrativo, il suo legale rappresentante sul piano penale. Dovrà dunque escludersi qualsiasi violazione al principio del *ne bis in idem*, come statuito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea³¹¹.

Prima della modifica introdotta con D.L. 269/2003, entrambe le sanzioni, pecuniaria e accessorie, dovevano essere applicate alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, salva la responsabilità solidale, per la sanzione pecuniaria, del soggetto eventualmente rappresentato dall'autore della violazione.

La norma dell'art. 7 D.L. n. 269/2003 ha creato una netta distinzione tra le sanzioni applicabili a violazioni commesse nell'ambito di società ed enti con personalità giuridica, per le quali il principio di personalità è stato abbandonato, e quelle applicabili per violazioni commesse da soggetti diversi (persone fisiche, società ed enti senza personalità giuridica), per le quali tale principio resta intatto, unitamente alla responsabilità solidale del soggetto passivo d'imposta. In pratica, la disposizione di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 che prevede la responsabilità di natura solidale tra rappresentante (la persona fisica che ha commesso la violazione) e rappresentato (il soggetto passivo d'imposta) deve intendersi abrogata con riguardo alle violazioni commesse nell'ambito di persone giuridiche.

³¹¹ Così CGUE, 5 aprile 2017, C-217/15; GALLUCCIO A., *La Grande sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Dir. pen. cont. – Riv. Trim.*, 3/2018, pp. 286 e ss.

Quanto al profilo della consapevolezza e volontarietà, nel campo delle violazioni tributarie punite con sanzioni amministrative «ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa» (art. 5, c. 1, D.Lgs. n. 472/1997).

L'elemento soggettivo che caratterizza le violazioni penali è invece sempre il dolo, in forma di dolo specifico (“al fine di evadere o far evadere a terzi le imposte”) o generico, a seconda delle fattispecie. Le soglie dell'imposta evasa determinano il confine del penalmente rilevante.

Quanto all'imposta evasa, intendendosi per essa la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione ovvero sia l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, incombe la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: «L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari» secondo cui il fatto di infliggere sia sanzioni tributarie sia sanzioni penali non costituisce violazione dell'art. 4 protocollo n.7 qualora le sanzioni di cui trattasi riguardino persone, fisiche o giuridiche, giuridicamente distinte.

Quanto alle diverse nozioni di colpa, colpa grave e dolo, esse sono precisate nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 180/E del 10.07.1998: esclusivamente il Giudice penale ha il compito di calcolarla, al fine di verificare l'avvenuto superamento o meno della soglia di punibilità.

Con la riforma attuata con D.Lgs. n. 158/2015 le soglie di punibilità già previste per una serie di reati (artt. 3, 4, 5, 10-bis, 10-ter, 10-quater) sono state innalzate, così da divaricare ancor di più il settore penale da quello amministrativo.

Per evitare che possano essere applicate due sanzioni per lo stesso fatto, vige il principio di specialità³¹² di cui all'art. 19 D.Lgs. 74/2000 il quale stabilisce che, quando uno stesso fatto è punito sia a titolo di reato tributario sia da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale, cioè quella che contiene tutti gli elementi dell'altra più uno o diversi elementi specializzanti. La disposizione speciale sarà quella contenuta nella norma penale quando gli elementi specifici da essa richiesti, quali il dolo, il superamento della soglia di punibilità ovvero la ricorrenza delle modalità commissive.

L'art. 19 comma 2 fa salva la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati all'art. 11 comma 1 del D.Lgs. 472/1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato: essi sono il dipendente o il rappresentante legale o negoziale di una persona fisica, ovvero il dipendente, il rappresentante o l'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni od enti, con o senza personalità giuridica. Tuttavia, visto quanto stabilito dall'art.7 D.L. n. 269/2003, deve ritenersi che il principio di specialità operi solo in caso di violazione fiscale commessa da soggetti privi di personalità giuridica.

Al contrario, nel caso di indebita compensazione *ex art. 10-quater* d.Lgs. n. 74/2000, non è applicabile il principio di specialità di cui all'art. 19 dello stesso decreto, tra tale delitto e l'illecito amministrativo introdotto dall'art. 27, co. 18, D.L. 29 novembre 2008 n. 185 (conv. con modif. in L.28 gennaio 2009 n. 2), che punisce l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, in quanto «la fattispecie penale ha riguardo alla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta»³¹³.

Accanto al principio di specialità, vi è il divieto di sospensione dei procedimenti penale e tributario³¹⁴: ai sensi dell'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000, il

³¹² BASSO E., VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, cit., p. 244; BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie*, II ed., Milano, 2011, p. 243; CARACCIOLI I., FALSITTA G., *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penale e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione con il d.lgs. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2000, p. 9747; MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2013, p. 315; TOSI L., *Il principio di specialità*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2979.

³¹³ Così Cass. pen, sez. III, 8 maggio 2014, n. 30267.

³¹⁴ CADOPPI A., *Diritto penale dell'economia*, cit., pp. 1901 e ss.; FLICK G. M., NAPOLEONI V., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? Materia penale, giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse*, in *Rivista AIC*, 2014, 3, p. 11; VIGANÒ F., *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.*, 28 settembre 2015.

procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipenda la relativa definizione. Perciò, l'attività di verifica e di accertamento degli Uffici e i procedimenti dinanzi alle Commissioni tributarie proseguiranno, anche quando sia in corso un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti.

Una certa convergenza tra processo penale e processo tributario³¹⁵ è assicurata dalla c.d. "circolazione della prova", che implica l'utilizzo reciproco da parte dell'una e dell'altra istanza giurisdizionale degli elementi probatori raccolti; con il limite dell'inutilizzabilità nel processo penale delle presunzioni tributarie, aventi mero valore indiziario.

Dai principi appena esposti consegue la regola della non cumulabilità delle sanzioni. Nell'ipotesi di violazione penale che costituisca anche illecito fiscale amministrativo, laddove la prima sia ritenuta speciale rispetto al secondo, l'art. 21 D.Lgs. 74/2000 prevede che l'Ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie oggetto di notizia di reato; ma tali sanzioni saranno eseguibili solo quando il procedimento penale sarà definito con decreto di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In tal caso i termini per la riscossione scatteranno dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'Ufficio competente dalla cancelleria del giudice che li ha emessi. Al di là del divieto di cumulo, si osserva che le sanzioni principali sono di specie diversa: tutte le sanzioni penali previste dal D.Lgs. 74/2000 sono detentive, mentre le sanzioni amministrative sono pecuniarie e accessorie (art. 2 D.Lgs. n. 472/1997).

Quanto alle sanzioni accessorie, quelle penali (art. 12 d.lgs. 74/2000) ovverosia: interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione, interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria, interdizione perpetua

³¹⁵ TURIS P., *Giudicato penale: apprezzamento del giudice ed efficacia nel processo tributario (nota a Cass. 5 giugno 2008, n. 22438)*, in *Il Fisco*, 2008, 1, p. 37; NANNUCCI U., D'AVIRRO A., *La riforma del diritto penale tributario*, Padova, 2000, p. 360; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, p. 187.

dall'ufficio di componente di commissione tributaria, pubblicazione della sentenza per lo più coincidono con quelle amministrative, le quali ultime hanno durata più breve.

Quanto alla misura cautelare reale del sequestro preventivo finalizzato all'applicazione della confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato o di beni di valore equivalente (artt. 321 comma 2 c.p.p. e 12-*bis* d.lgs. 74/2000), ad essa appaiono sovrapponibili le misure amministrative.

Il divieto del cumulo delle sanzioni è stato introdotto con d.lgs. 74/2000; il cumulo era invece previsto dall'art.10 D.L. n. 429/1982 conv. in l. 516/1982 (legge c.d. "Manette agli evasori") dell'ipoteca e del sequestro conservativo¹⁶, destinate come sono ad assicurare per quanto possibile la riscossione coattiva del credito. Se la normativa interna sembra offrire un insieme coerente di sanzioni attraverso procedimenti che si intersecano pur conservando la propria autonomia, non va peraltro sottaciuto il forte *impasse* che discende dalla costante inclinazione della giurisprudenza di legittimità a prediligere il principio della progressione criminosa in luogo del principio di specialità, con conseguente applicabilità di entrambe le sanzioni, penali ed amministrative. La progressione criminosa è stata infatti riconosciuta nel rapporto tra il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10 *quater* D.Lgs. 74/2000 e la violazione amministrativa di cui all'art. 27 comma 18 D.L.185/2008 (conv. in L. n. 2/2009), in tema di omesso versamento dell'IVA, in tema di omesso versamento di ritenute certificate entro la scadenza del termine finale per la dichiarazione annuale e di omesso versamento periodico delle stesse.

Con la riforma introdotta dal D.Lgs. n. 185/2015 si è realizzata una maggiore compenetrazione tra procedimento amministrativo e procedimento penale, come nel caso di cui all'art. 22 D.Lgs. 472/1997, "Ipoteca e sequestro conservativo". In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda.

CONCLUSIONI

Il presente lavoro ha cercato di cogliere l'evoluzione storica della norma penale finalizzata alla repressione del reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi. I cenni sulle origini della tutela penale della pretesa tributaria hanno fatto emergere una costante preoccupazione del legislatore di presidiare l'assolvimento dell'obbligo del pagamento delle imposte con correlate sanzioni limitative della libertà personale.

L'esame della normativa penal-tributaria ha fornito un quadro in base al quale, a fronte di un complesso sistema di norme tributarie, non sempre lineare e spesso di difficile interpretazione e di complessa applicazione, il reato si concretizza solo con la presenza del dolo specifico e con il superamento di determinate soglie di imposta evasa, al di sotto delle quali l'omessa presentazione rimane confinata nell'ambito amministrativo, proprio del diritto tributario.

Si è rilevato, inoltre, che l'interazione tra il diritto tributario e il diritto penale, attraverso l'istituto del ravvedimento operoso e del patteggiamento permetta, nel primo caso, di realizzare una condizione di non punibilità e, nel secondo, di ottenere gli sconti di pena previsti. È venuta così in evidenza come la funzione riparatrice di pagare integralmente le imposte, le sanzioni e gli interessi, propria del ravvedimento operoso abbia il compito di stimolare, sia pur tardivamente, l'adempimento dell'obbligazione tributaria facendo cessare l'interesse dello Stato alla punizione e alla rieducazione del *reo*.

L'accertamento del reato di omessa dichiarazione è affidato al giudice penale e si fonda sul legittimo criterio di far prevalere i dati fattuali sulle risultanze astratte elaborate dalle Autorità fiscali. Da qui, emerge la dicotomia tra norma tributaria e norma penale che pone diverse problematiche in ordine alla concorrenza tra illecito penale e illecito amministrativo, nonostante il principio di specialità preveda una selezione della norma da applicare al caso concreto. Sono, infatti, ancora numerosi i casi in cui il contribuente sia chiamato a rispondere della stessa condotta sia in sede penale che amministrativa, proprio in funzione del principio di autonomia dei due giudizi, situazione questa che si pone in contrasto sia con il principio di specialità che con il principio generale del *ne bis in idem*, ma destinato ad essere

sempre più applicato dal diritto vivente, stante la crescente attenzione ai principi dettati in materia dalla Corte europea, pur in assenza di un effettivo superamento degli orientamenti tendenti alla doppia punizione penale ed amministrativa.

La particolare offensività di questo delitto dota il Pubblico Ministero del potere di richiedere l'adozione delle misure cautelari, tra cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca allargata quale strumento per il contrasto dei reati fiscali, in grado di colpire il patrimonio del reo in una funzione ripristinatoria, sanzionatoria e preventiva. Il parametro di commisurazione di tale confisca è dato dal "profitto" del reato tributario, inteso nel significato più ampio significato di vantaggio verificato dall'illecito a favore del trasgressore. La misura cautelare preventiva persegue lo scopo di sottrarre al reo le utilità che aveva sottratto all'Erario con la commissione del reato e, in caso di condanna, di confiscare ad esso tutto ciò che appare sproporzionato rispetto all'attività economica effettivamente svolta. Per espressa previsione normativa di cui al c.d. "Decreto fiscale 2020", tale misura cautelare può essere applicata per le condotte successive al 25 dicembre 2019, data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 124/2019.

Si è rilevato come la continua ricerca da parte del legislatore di novellazioni ed adattamenti alle disposizioni penali svolga un ruolo strategico in cui la misura della pena sia utile non solo ai fini repressivi, ma anche e soprattutto ai fini di prevenzione del reato. Occorre, tuttavia, evidenziare come una più efficace repressione passi attraverso una riforma del diritto tributario con profonde e radicali semplificazioni e una riduzione significativa delle aliquote delle imposte che determinino un'apprezzabile mitigazione della pressione tributaria, in modo da rendere semplice e più conveniente pagare le imposte, piuttosto che evaderle.

L'elaborato, conclusivamente, ha cercato di sottolineare i tratti essenziali di un reato ad elevato grado di offensività per l'Erario e verso il quale è crescente il grado di riprovazione di una società che condanna sempre di più, anche sul piano morale ed etico, l'evasione fiscale.

Mentre si conclude questo lavoro, gli organi di informazione di questi giorni annunciano l'imminente emanazione di una legge delega finalizzata ad una importante riforma del sistema tributario, stimolata dagli accordi europei in tema di aiuti dopo la drammatica esperienza del Covid-19. Ad essa si assegna una funzione

strategica per il rilancio ed il superamento della crisi generata dalla fase pandemica. Auspichiamo che questa sia l'occasione giusta per costruire un diverso rapporto di civiltà giuridica tra Fisco e cittadino, fondato su una diversa, più responsabile e leale "coscienza fiscale".

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Punibilità e pene, Manuale di diritto penale, Parte generale II*, a cura di G. COCCO, Padova, 2009.

ACQUAROLI R., *La ricchezza illecita tra tassazione e confisca*, Torino, 2012.

ALESSANDRI A., *Il nuovo diritto penale delle società*, Milano, 2002.

ANNUNZI C., *Imposta evasa ed imposta effettivamente dovuta nel d.lgs. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2000, p. 11456.

ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale, Leggi complementari, I reati fallimentari e societari*, Torino, 1959.

ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Milano, 2008.

APRILE E., D'ARCANGELO F., *Le misure cautelari nel processo penale*, Torino, 2017.

ARDITO F., *Frode fiscale e regime del margine*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 240.

ARTUSI M., *Sulla correttezza dell'amministratore formalmente investito della funzione con l'amministratore di fatto*, in *Giur. it.*, 2012, p. 90.

BARGI A., CISTERNA A., *La giustizia patrimoniale*, Milano, 2011.

BASSO E. D., VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017.

BELLAGAMBA G., CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie*, II ed., Milano, 2011.

BELVEDERE A., *Note in tema di definizioni legislative penalistiche*, in A. CADOPPI (a cura di), *Omnis definitio in iure periculosa? Il problema delle definizioni legali nel diritto penale*, Padova, 1996, p. 109.

BENCIVENGA F., *Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi*, in *Semaine juridique*, 2001, p. 722.

BENZI G., *Ancora sul reato di omessa denuncia dei cespiti soggetti ad imposta straordinaria progressiva sul patrimonio*, in *Giust. pen.*, 1959, II, p. 538.

BENZI G., *Sull'elemento materiale del reato di evasione all'imposta di consumo*, in *Giust. pen.*, 1960, p. 117.

BENZI G., *Sull'elemento materiale del reato di evasione all'imposta di consumo*, in *Giust. pen.*, 1960, II, p. 117.

BERLIRI A., *Appunti sul fondamento ed il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in AA. VV., *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, p. 137.

BERNARDI L., FRANZONI L. A., *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: una introduzione all'analisi economica*, in *Riv. dir. fin.*, 2004, p. 3.

BERSANI G., *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003.

BEVERE A., *Coercizione reale. Limiti e garanzie*, Milano, 1999.

BRICCHETTI R., *Dichiarazione omessa e infedele. La fattispecie a condotta monofasica*, in *Il Fisco*, 2001, p. 7073.

BRICCHETTI R., *L'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto*, in E. FALSITTA (a cura di), *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, Milano, 2001, p. 102.

BRICCHETTI R., *Dichiarazione omessa e infedele: la fattispecie a condotta monofasica*, in *Il Fisco*, 2001, p. 7068.

BRIGHIANTI F., *Novità in tema di reati tributari*, in *Boll. Trib.*, 2006, p. 1262.

BUTTARELLI G., *Il problema delle definizioni legali nel diritto penale*, Padova, 1996.

CADOPPI A., *Il reato omissivo proprio*, II, Padova, 1988.

CADOPPI A., *Il problema delle definizioni legali nel diritto penale. Omnis definitio in iure periculosa?*, Padova, 1996.

CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Tomo I, Torino, 2019, p. 183.

CALISSE C., *Storia del diritto penale italiano dal secolo VI al XIX*, Firenze, 1985.

CAPELLO P., *Dolo e colpa nei reati societari, tributari e fallimentari*, Padova, 2002.

CAPUTI G., *Le circostanze attenuanti sospese tra risarcimento del danno e debito di imposta*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2167.

- CAPUTI G., *Le circostanze attenuanti tra luci ed ombre*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2167.
- CARACCIOLI I., *I problemi generali delle misure di sicurezza*, 1920, pp. 143 e ss.
- CARACCIOLI I., *Interpello ordinario ed interpello speciale. Diversi effetti penali e necessità di coordinamento*, in *Il fisco*, 2000, p. 85.
- CARACCIOLI I., FALSITTA G., *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penale e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione con il d.lgs. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2000, p. 9747.
- CARACCIOLI I., *Reati fiscali: ritorna la forte tentazione di resuscitare la pregiudiziale tributaria*, in *Guida dir.*, 2000, 5, p. 13.
- CARACCIOLI I., *Il dolo dei delitti in materia di dichiarazione*, in *Il Fisco*, 2011, p. 421.
- CARANO DONVITO G., *Trattato di diritto penale finanziario, Parte generale, I*, Roma, 1904.
- CARBONE C., TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959.
- CARNEVALE E., *Il reato contro l'erario*, Roma, 1906.
- CARRARA F., *Lineamenti di pratica legislativa penale*, Bologna, 2007.
- CARTONI B., *Il principio di specialità nel nuovo diritto penale tributario. Una riforma a metà*, in *Il fisco*, 2000, p. 2835.
- CARTONI B., *Il reato di omessa dichiarazione tra vecchio e nuovo diritto penale tributario*, in *Impresa*, 2000, p. 1378.
- CASTELLANO M., MONTAGNA M., *Misure cautelari reali*, in *Dig. disc. pen.*, VII, Torino, 1994, p. 98.
- CERNUTO G., in AA.VV., *Misure patrimoniali nel sistema penale: effettività e garanzie*, 2016, pp. 6 e ss.
- CERQUA L., PRICOLO C., *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Il commento*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, p. 577.
- CERRATO M., *Sui confini tra esteroinvestizione societaria e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013.
- CHIEPPA R., *Il rilievo penale del parere del comitato antielusivo*, in *Il fisco*, 2000, p. 9660.
- CINGARI F., MAZZACUVA F., RUTA G., *I reati tributari*, Torino, 2017.

CIVELLO G., *Le Sezioni unite “Lucci” sulla confisca del prezzo e del profitto di reato prescritto: l’inedito istituto della “condanna in senso sostanziale”*, in *Arch. pen.*, 9 ottobre 2015.

COCCO G., *La punibilità quarto elemento del reato*, Milano, 2017.

COCCO G., *Le condotte riparatorie*, in P. COCCO, E. AMBROSETTI (diretto da), *Trattato breve di diritto penale, Parte generale*, vol. II, *Punibilità e pene*, Padova, 2018, p. 119.

COLAIANNI F., *Doppio binario, esterovestizione, abuso del diritto, valore normale e presunzioni tributarie in un’interessante decisione, nota a Trib. Milano, 1 aprile 2011, n. 828*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, III, p. 91.

CONSULICH F., *Poteri di fatto ed obblighi di diritto nella distribuzione della responsabilità penali societarie*, in *Le Soc.*, 2012, p. 555.

CORSO P. M., *L’applicazione della sanzione sostitutiva pecuniaria ai delitti tributari*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2404.

CUPELLI C., *Il delitto di omessa dichiarazione alla prova delle Sezioni Unite: profili intertemporali per il nuovo diritto penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 550.

DE FRANCESCO G. M., *Sanzioni penali e sanzioni amministrative in materie di imposte dirette*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1929, p. 105.

DE MITA E., *Ma c’è il rischio di contrasti tra procedimenti*, in *Il Sole 24 Ore*, 2000, p. 11.

DE VERO G., *Problemi di diritto penale tributario*, in FIANDACA G., MUSCO E. (a cura di), *Problemi di diritto penale tributario*, Milano, 1990, p. 108.

DELL’OSSO A. M., *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono, nota a Cass. pen., SS.UU., 5 marzo 2014, n. 10561*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2014, 2, p. 401.

DELLA RAGIONE L., *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *Sist. Pen.*, 2010.

DELOGU T., *L’oggetto giuridico dei reati fiscali*, in AA.VV., *Studi Antolisei*, I, Milano, 1965.

DELSIGNORE S., *Commento all’art. 12-bis*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015.

DEMATTEIS F., *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933.

DEMURO G., *Tipicità ed offesa del bene giuridico nelle fattispecie proprie del diritto penale dell'economia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1998, p. 815.

DI AMATO, PISANO R., *I reati tributari*, in DI AMATO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale dell'impresa*, vol. VII, Padova, 2002, p. 276.

DI GREGORIO C., MAINOLFI G., RISPOLI G., *Confisca per equivalente e frode fiscale*, Milano, 2011, p. 57.

DI MARTINO A., *La sequenza infranta*, Milano, 1998.

DI SIENA M., *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, VIII ed., Padova, 2012.

FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE E., voce *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, Milano, 2008, p. 447.

FIANDACA G., voce *Misure di prevenzione (profili sostanziali)*, in *Dig. disc. pen.*, IV, Torino, 1994, p. 11.

FICARI V., *Prime osservazioni su programma imprenditoriale di gruppo e consolido fiscale nel disegno di legge-delega per la riforma tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2003, p. 485.

FINOCCHIARO S., *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, p. 162 e ss.

FINOCCHIARO S., *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d. lgs. n. 158/2015 appena pubblicato*, in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015.

FINOCCHIARO S., *La confisca 'condizionalmente sospesa' in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna*, in *Sist. pen.*, 14 novembre 2016.

FINOCCHIARO S., *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*, in *Sist. pen.*, 18 novembre 2019.

FINOCCHIARO S., *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sist. pen.*, 7 gennaio 2020.

FLICK G. M., NAPOLEONI V., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? Materia penale, giusto processo e ne bis in idem nella*

sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse, in *Rivista AIC*, 2014, 3, p. 11.

FLORA G., *I soggetti responsabili ed il concorso di persone nei reati tributari (tra presente e futuro)*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 587.

FLORA G., *Riflessi delle modifiche al sistema penale (l. 24 novembre 1981 n. 689) sul diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, p. 393.

FONTANA F., *L'amministratore di fatto risponde dell'omessa dichiarazione*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2622.

GAITO A., *La progressiva trasfigurazione del ne bis in idem*, in *Arch. pen.*, 17 marzo 2019.

GALANTINI N., Sub art. 323, in E. AMODIO, O. DOMINIONI (a cura di), in *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, III, parte II, Milano, 1990, p. 286.

GALLO M., voce *Dolo*, in *Enc. dir.*, vol. XII, Milano, 1964, p. 794.

GALLUCCIO A., *La Grande sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Dir. pen. cont. – Riv. Trim.*, 3/2018, p. 286.

GAMBARDELLA M., *Condotte economiche e responsabilità penale*, Torino, 2018.

GENNAI S., TRAVERSI A., *I delitti tributari*, Milano, 2011.

GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. dir. proc. pen.*, 2013, I, p. 451.

GIUNTA F., *Oltre la logica della punizione: linee evolutive e ruolo del diritto penale*, Milano, 2007.

GOBBI C., *Il processo tributario*, Milano, 2011.

GROSSO C.F., *L'intervento penale in materia fiscale*, in *Democrazia e Diritto*, 1977, p. 695.

GROSSO C. F., *Sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1978, p. 1173.

GULLO A., *Il reato proprio*, Milano, 2005.

IORIO A., MECCA S., *Il concorso del commercialista nei reati tributari imputati al cliente*, in *Il Fisco*, 2014, p. 1243.

- IZZO G., *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Il Fisco*, 2001, p. 3585.
- LAMPIS G., *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1932.
- LAMPIS G., *Le sanzioni in materia di imposte dirette*, Padova, 1934.
- LANZI A., ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011.
- LANZI A., ALDROVANI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 276.
- LI VECCHI R., *La riforma del diritto penale tributario, ovvero il ritorno delle c.d manette agli evasori*, in *Riv. pen.*, 2000, p. 553.
- LUNGHINI G., *Commento sub art. 1*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, p. 18.
- MAISTO G., *Brevi riflessioni sul concetto di residenza fiscale di società ed enti nel diritto interno e convenzionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1989, I, p. 1364.
- MALINVERNI A., *Il contenuto del diritto penale tributario*, in AA.VV., *Studi Antolisei*, II vol., Milano, 1966.
- MALINVERNI A., *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962.
- MANGIONE A., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in E. MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, p. 20.
- MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, p. 126.
- MANTOVANI F., *Diritto penale, parte generale*, IV ed., Padova, 2001.
- MANTOVANI F., *Diritto penale*, V ed., Padova, 2007.
- MARONGIU G., *La politica fiscale della destra storica*, Torino, 1993.
- MARONGIU G., *La responsabilità per i tributi nel consolidato fiscale nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, p. 1513.
- MARTINI A., *La pena sospesa*, Torino, 2001.
- MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in C. F. GROSSO, T. PADOVANI, A. PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale*, vol. XVII, Milano, 2010.
- MASSA M., *Confisca*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, pp. 980 e ss.

- MAUGERI A., *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001.
- MAUGERI A., *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione*, Torino, 2008.
- MAUGERI A., *Commentario breve al codice penale*, G. FORTI, S. SEMINARA, G. ZUCALÀ (a cura di), Padova, 2017, p. 807.
- MAZZACUVA F., *Le pene nascoste: Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistici*, Torino, 2017.
- MURCIANO L., *La “nuova” responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l’art. 7 del DL n. 26/2003*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, p. 657.
- MUSCO E., *Reati tributati*, in *Enc. Dir.*, Annali I, Milano, 2007, p. 1039.
- MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2013.
- MUSCO M., *L’abolitio criminis dell’omessa presentazione della dichiarazione annuale di cui al previgente art. 1 comma 1 l. n. 516/1982: la svolta delle Sezioni Unite in tema di successione di leggi penali*, in *Cass. pen.*, 2001, p. 2059.
- NANNUCCI U., D’AVIRRO A., *La riforma del diritto penale tributario*, Padova, 2000, p. 360.
- NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000.
- PADOVANI T., *La soave inquisizione. Osservazioni e rilievi a proposito delle nuove ipotesi di ravvedimento*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, p. 429.
- PADOVANI T., *Tipicità e successioni di leggi penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1982, pp. 1356 e ss.
- PADOVANI T., STORTONI L., *Diritto penale e fattispecie criminose*, Bologna, 2006.
- PAGANI P., *Lo istituto del decreto intendentizio nella sua natura e nella sua applicazione*, in *Scuola positiva*, 1929, p. 454.
- PAGLIARO A., *La legge penale nel tempo*, in *Enc. dir.*, Milano, 1973, p. 1074.
- PERINI A., voce *Reati Tributari*, in *Dig. disc. pen.*, VI, Torino, 2013, p. 522.
- PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, in *Indice pen.*, 2015, 1, p. 7.

- PERINI A., *La riforma dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 1, p. 32.
- PERINI A., *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019 (decreto fiscale)*, in *Sist. Pen.*, 2019.
- PERTILE A., *Storia del diritto italiano dalla caduta dell'impero romano alla codificazione*, vol. V, *Storie del diritto penale*, Torino, 1982.
- PESSINA C., BOLLO C., *Ires: il punto sul consolidato nazionale*, in *Il Fisco*, n.10/2004, pp. 1.
- PIAZZA M., *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004.
- PISANI M., *La nuova disciplina della prescrizione dell'accertamento in presenza di reati tributari*, in *Il fisco*, 2006, p. 6799.
- PISTORELLI L., *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto*, n. 14/2000, p. 60.
- PISTORELLI L., *Le fattispecie di frode fiscale introdotte dal D.Lgs. n. 74/2000: brevi considerazioni a margine della riforma penale tributaria*, in E. FALSITTA (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2001, p. 34.
- PORPORA F., *Riflessioni sistematiche sull'irrelevanza dei trasferimenti dei vantaggi fiscali nell'ambito del consolidato nazionale*, in *Il Fisco*, n. 22/2004, pp. 1-3330.
- PROSDOCIMI S., *Profili penali del postfatto*, Milano, 1982.
- PULITANÒ D., *Diritto penale*, Torino, 2005.
- PUTINATI S., *Commento all'art. 5*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d. lgs. N. 158/2015*, Torino, 2015.
- REVIGLIO F., *Accrescere la deterrenza dell'evasione*, in *Riv. dir. fin.*, 2008, p. 3.
- ROMANO M., *Sub art. 43*, in *Commentario sistematico del Codice penale*, vol. I, II ed., Milano, 1995, p. 415.
- ROMANO M., *Commentario sistematico del codice penale*, Milano, 2004.
- ROMANO R., TUCCI U., *Premessa*, in AA.VV., *Storie d'Italia*, Annali 6, Torino, 1983.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005.
- SANTORIELLO C., *Sulla disciplina delle attenuanti speciali nel diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 2000, p. 2443.

SANTORIELLO C., *Il nuovo principio di specialità nel diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 2003, p. 6160.

SANTORIELLO C., *Le misure cautelari reali nel processo penale. Considerazioni generali*, in G. SPANGHERE, C. SANTORIELLO (a cura di), *Le misure cautelari reali*, Torino, 2009, p. 331.

SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, in A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, p. 6.

SANTORIELLO C., *Il prestanome risponde del reato di omessa dichiarazione solo se si prova il suo dolo di evadere le imposte* Comento, in *Il fisco*, n. 35, 2019, p. 3378.

SCOLETTA M., *Osservatorio di giurisprudenza penale dell'impresa: La confisca in capo all'ente per reati tributari commessi dal legale rappresentante: la parola delle Sezioni Unite*, in *Le Soc.*, 2014, 4, pp. 487 ss.

SCHIAVOLIN R., *La responsabilità penale del professionista*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 522 e ss.

SCHIETTINO I., *La riformulazione del reato di omessa dichiarazione: ambiguità del sistema e soluzioni interpretative*, in *Cass. pen.*, 2001, p. 3351.

SCIELLO A., *La disciplina delle sanzioni penali ex lege 1982 n. 516*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 1393.

SILVA C., *Sistema punitivo e concorso apparente di illeciti*, Torino, 2018.

SILVA C., *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Arch. pen. web*, 15 febbraio 2019, p. 1.

SOANA G.L., *Introdotta la confisca per equivalente del diritto penale tributario*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 15.

SOANA G.L., *I reati tributari*, 3a ed., Milano, 2013.

SOANA G.L., *La confisca per equivalente nei reati tributari*, in *Boll. Trib.*, 2014, p. 805.

SPAGNUOLO VIGORITA T., MERCOGLIANO F., voce *Tributi (storia) Diritto romano*, in *Enc. dir.*, Milano, 1992, p. 85.

STEVANATO D., *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria: profili problematici e prospettive di attuazione*, in *Rass. trib.*, 2002, pp. 1196 e 1197.

STUMPO E., *Economia naturale ed economia monetaria: l'imposta*, in *Storia d'Italia*, Annali VI, Torino, 1983.

TERMINE A., *Il nuovo art. 13 d.lgs. n. 74/2000: una norma di favore 'ibrida'?*, nota a Cass. pen., sez. III, 12.4-15.6.2017, n. 30139, in Riv. trim. dir. pen. cont., 2017, pp. 250 e ss.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, X ed., Torino, 2009.

TOSI L., *Il principio di specialità*, in Corr. trib., 2000, p. 2979.

TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000.

TROYER L., CAVALLINI S., *Reati tributari commessi dagli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari: stop and go della giurisprudenza di legittimità*, nota a Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012, n. 1256, in Dir. pen. cont., 19 marzo 2013.

TURIS P., *Giudicato penale: apprezzamento del giudice ed efficacia nel processo tributario* (nota a Cass. 5 giugno 2008, n. 22438), in Il Fisco, 2008, 1, p. 37.

TURRI G., *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, in Dir. prat. trib., I, 2006, p. 95.

UBERTIS G., *Riconciliazione, processo e mediazione in ambito penale*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2005, 4, p. 1321.

UBIALI M., *La Corte costituzionale sulla rateizzazione del pagamento del debito tributario ex art. 13, co. 3, d. lgs. 74/2000*, in Dir. pen. cont., 12 dicembre 2017.

VARRASO G., *Il sequestro ai fini di confisca: dalle scelte del codice del 1988 alla legge n. 161 del 2017*, in Dir. pen. cont., 12 gennaio 2018.

VENEZIANI P., *Commento all'art. 3*, in I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZI (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001.

VENEZIANI P., *Commento sub art. 3*, in AA. VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, (a cura di) CARACCIOLI, GIARDA, LANZI, Padova, 2001, pp. 170 e ss.

VENTURATO B., *Note in tema di esterovestizione e concorso eventuale nel reato omissivo proprio*, in Giur. it., 2016, p. 976.

VIGANÒ F., *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, in Dir. pen. cont., 28 settembre 2015.

VINCIGUERRA S., voce *Reato tributario*, in Nss. Dig. it., Appendice VII, Torino, 1967, p.1006.

VINCIGUERRA S., voce *Tributi (reati in materia di)*, in Nss. Dig. it., Appendice VII, Torino, 1987, p. 892.

ZANETTI E., *Consolidato fiscale su base nazionale*, Milano, 2007.

ZANOTTI R., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, 2012, p. 152.

ZIZZO G., *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 652.

RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI

Comm. Trib. Centr. IV, 20 aprile 1988, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, p. 394.

Corte Cost., 16 maggio 1989, n. 247, in *www.foro.it*.

Corte Cost., 23 maggio 1990, n. 275.

Comm. Trib. Centr., 20 febbraio 1997, in *Riv. giur. trib.*, 1997, p. 850.

Corte Cost., 10 luglio 1991, n. 333.

Cass. pen., Sez. III, 9 dicembre 1993, in *Il Fisco*, 1994, p. 4254.

Cass. pen., SS.UU., 3 luglio 1996, n. 9149.

Cass. civ., Sez. III, 5 febbraio 1998, in *Resp. civ. prev.*, 1998, p. 1031.

Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 1999, in *Dir. prat. trib.*, 1999, p. 2379.

C. App. Roma 9 dicembre 1999, in *Giur. imp.*, 2000, p. 220.

Cass. pen., Sez. III, 3 febbraio 2000, in *Il Fisco*, 2000, p. 7028.

Corte Cost., ord. 384, 27 luglio 2000, in *Giur. cost.*, 2000, p. 2722.

Cass. pen., Sez. Un., 13 dicembre 2000, n. 35.

Trib. Pinerolo, 27 ottobre 2001, in *Il Fisco*, 2002, p. 1047.

Cass. pen., Sez. V, 13 febbraio 2002, n. 13114.

Cass. pen., Sez. VI, 6 maggio 2002, n. 2406.

Cass. pen., Sez. III, 27 giugno 2002, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, p. 170.

Cass. pen., Sez. II, 17 novembre 2003, in *Rass. trib.*, 2005, p. 235.

Trib. Milano, 29 novembre 2002, in *Foro ambrosiano*, 2003, p. 108.

Cass. pen., Sez. VI, 5 dicembre 2003, in *C.E.D. Cass.*, rv. 229393.

Cass. pen., SS.UU., 17 dicembre 2003, n. 15107.

Corte Cost., 26 maggio 2004, n. 161.

Cass. pen., Sez. III, 12 aprile 2005, n. 13161.

Corte Cost., 7 luglio 2005, n. 265.

Cass. pen., Sez. VI, 9 novembre 2005, n. 46329.

Cass. pen., Sez. II, 18 gennaio 2006, n. 3615.

Cass. pen., Sez. III, 13 aprile 2006, n. 13244.

Trib. Benevento, 9 maggio 2006, in *Il merito*, 2006, pp. 11, 71.

Cass. pen., Sez. V, 31 maggio 2006, n. 19145.

Trib. Verona, Sez. dist. Soave, 12 giugno 2007, n. 79, in *Riv. dir. trib.*, 2008, III, pp. 3 e ss.

Cass. pen., Sez. V, 15 giugno 2006, n. 26343, in *Cass. pen.*, 2007, p. 2741.

Cass. pen., Sez. III, 23 novembre 2006, n. 39448.

Cass. pen., Sez. II, 25 ottobre 2007, n. 10280, in *C.E.D. Cassazione*.

Cass. pen., Sez. I, 8 novembre 2007, n. 1362.

Cass. pen., Sez. III, 15 novembre 2007, n. 47340.

Cass. pen., Sez. II, 18 dicembre 2007, n. 46982, in *Dir. & Giust. on line*.

Cass. pen., Sez. V, 14 febbraio 2008, n. 7203.

Cass. pen., Sez. V, 14 febbraio 2008, n. 7203.

Cass. pen., Sez. IV, 29 febbraio 2008, in *Arch. giur. circ.* 2008, p. 1038.

Cass. pen., Sez. III, 14 marzo 2008, n. 1614.

Cass. pen., Sez. trib., 21 marzo 2008, n. 7765.

Cass. pen., Sez. trib., 21 marzo 2008, n. 7765.

Cass. pen., SS.UU., 27 marzo 2008, n. 26654.

Cass. pen., Sez. III, 1 aprile 2008, in *Guida dir.*, 2008, 26, p. 100.

Corte Cost., 24 aprile 2008, n. 112, in *Guida dir.*, 2008, pp. 18, 19.

Cass. pen., Sez. III, 28 maggio 2008, n. 21566.

Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39172 e n. 39173.

Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39176.

Cass. pen., Sez. III, 6 novembre 2008, n. 45389, in *C.E.D. Cassazione*.

Cass. pen., Sez. III, 5 dicembre 2008, n. 45389, in *C.E.D. Cassazione*.

Cass. pen., Sez. VI, 22 gennaio 2009, n. 22676.

Cass. pen., Sez. III, 25 febbraio 2009, n. 4492.

Corte Cost., 2 aprile 2009, n. 97.

Cass. pen., Sez. III, 13 maggio 2009, n. 17692.

Cass. pen., Sez. III, 15 maggio 2009, n. 20512.

Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2009, n. 34798, in *C.E.D. Cassazione*.

Cass. pen., Sez. III, 29 ottobre 2009, n. 9163, in *De Jure*.
Corte Cost., 20 novembre 2009, n. 301.
Cass. pen., Sez. V, 26 gennaio 2010, n. 17686.
Cass. pen., Sez. III, 19 marzo 2010, n. 10810, in *C.E.D. Cassazione*.
Cass. pen., Sez. III, 21 marzo 2010, n. 22045.
Cass. pen., Sez. III, 25 novembre 2010, n. 41662.
Cass. pen., Sez. III, 1 dicembre 2010, n. 1549.
Cass. pen., Sez. III, 18 marzo 2011, n. 26723.
Cass. pen., Sez. III, 24 marzo 2011, n. 11969.
Cass. pen., Sez. III, 28 aprile 2011, n. 23425.
Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011, n. 20032.
Cass. pen., Sez. III, 10 giugno 2011, n. 23425.
Cass. pen., Sez. II, 16 giugno 2011, n. 24166.
Cass. pen., Sez. III, 10 novembre 2011, n. 43695.
Cass. pen., Sez. V, 3 novembre 2011, n. 39593.
Cass. pen., Sez. III, 29 marzo 2012, n. 16958, in *Resp. civ. e prev.*, 2012, 4,
p. 1389.
Cass. pen., Sez. III, 23 aprile 2012, n.15513.
Cass. pen., Sez. III, 10 maggio 2012, n. 17485.
Cass. pen., Sez. III, 24 maggio 2012, n. 19660.
Cass. pen., Sez. V, 20 giugno 2012, n. 39535.
Cass. pen., Sez. V, 20 giugno 2012, n. 39535.
Cass. pen., Sez. III, 5 luglio 2012, n. 33385.
Cass. pen., Sez. III, 24 luglio 2012, n. 30140.
Cass. pen., Sez. III, 29 agosto 2012, n. 33385.
Cass. pen., Sez. III, 24 luglio 2012, n. 30140.
Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2012, n. 11028, in *De Jure*.
Cass. pen., Sez. III, 23 novembre 2012, n. 45849.
Cass. pen., Sez. VI, 8 gennaio 2013, Parmigiano ed altri, in *Cass. pen.*, 2013,
p. 3696.
Cass. pen., Sez. III, 17 gennaio 2013, n. 9587, in *Dir. & Giust.*
Cass. pen., SS.UU., 31 gennaio 2013, n. 25401.

Cass. pen., Sez. III, 13 febbraio 2013, n. 7078.
Cass. pen., Sez. III, 21 febbraio 2013, n. 32091.
Cass. pen., Sez. III, 27 marzo 2013, n. 25809.
Cass. pen., SS.UU., 23 aprile 2013, n.18374.
Cass. pen., Sez. III, 3 maggio 2013, n. 19099.
Cass. pen., Sez. IV, 7 maggio 2013, n. 19505.
Cass. Pen., Sez. III, 10 settembre 2013, n. 37131.
Cass. pen., Sez. III, 18 ottobre 2013, n. 42868.
Cass. pen., Sez. III, 8 novembre 2013, n. 45189.
Cass. pen., Sez. III, 7 gennaio 2014, n. 129.
Cass. pen., SS.UU., 5 marzo 2014, n. 10561.
Cass. pen., Sez. III, 8 maggio 2014, n. 30267.
Corte Cost., 19 maggio 2014, n. 139.
Cass. pen., Sez. III, 5 giugno 2014, n. 23532.
Cass. pen., SS.UU., 26 giugno 2014, n. 32697.
Cass. pen., Sez. III, 15 luglio 2014, n. 30919.
Cass. pen., Sez. III, 5 settembre 2014, n. 37195.
Cass. pen., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 38343.
Cass. pen., Sez. III, 25 settembre 2014, n. 39461.
Cass. pen., Sez. III, 21 ottobre 2014, n. 43811.
Cass. pen., Sez. II, 19 dicembre 2014, n. 51433.
Cass. pen., Sez. V, 22 gennaio 2015, n. 11115.
Cass. pen., Sez. III, 6 febbraio 2015, n. 6705 in *C.E.D. Cassazione*.
Cass. pen., Sez. III, 4 marzo 2015, n. 26728, in *ItalggiureWeb*.
Cass. pen., Sez. IV, 16 aprile 2015, n. 24650.
Cass. pen., Sez. III, 15 maggio 2015, n. 38780.
Cass. pen., Sez. III, 27 maggio 2015, n. 8924.
Cass. pen., Sez. II, 4 giugno 2015, n. 24998.
Cass. pen., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 30890, in *Guida al diritto*, 2015, 39,
p. 92.
Cass. pen., Sez. Un., 21 luglio 2015, n. 31617.
Cass. pen., Sez. III, 15 settembre 2015, n. 37894.

Cass. pen., Sez. III, 7 ottobre 2015, n. 40272.
Cass. pen., Sez. III, 14 ottobre 2015, n. 25451, in *C.E.D. Cass. pen.*
Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2015, n. 43809.
Cass. pen., Sez. III, 19 gennaio 2016, n. 18936.
Trib. Milano, Sez. II pen., 17 febbraio 2016, n. 1942.
Cass. pen., Sez. III, 22 febbraio 2016, n. 6798.
Cass. pen., Sez. III, 24 febbraio 2016, n. 3580.
Cass. pen., Sez. II, 25 febbraio 2016, n. 7553.
Cass. pen., Sez. III, 2 marzo 2016, n. 4097.
Cass. pen., Sez. III, 23 marzo 2016, n. 39379.
Cass. pen., Sez. III, 30 marzo 2016, n. 12810.
Cass. pen., Sez. III, 12 aprile 2016, n. 35294.
Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 2016, n. 26450.
Cass. pen., Sez. III, 24 agosto 2016, n. 35459.
Cass. pen., Sez. III, 18 ottobre 2016, n. 43952.
Cass., Sez. trib., 4 novembre 2016, n. 22413.
Cass. pen., Sez. I, 19 dicembre 2016, n. 53888.
Cass. pen., Sez. III, 20 gennaio 2017, n. 1506.
Cass. pen., Sez. III, 3 maggio 2017, n. 20897.
Cass. pen., Sez. III, 29 marzo 2017, n. 37849, in *ItalggiureWeb*.
Cass. pen., Sez. III, 7 novembre 2017, n. 20856, in *ItalggiureWeb*.
Cass. pen., Sez. III, 18 dicembre 2017, n. 21639, in *ItalggiureWeb*.
Cass. pen., Sez. III, 2 marzo 2018, n. 41683, in *ItalggiureWeb*.
Trib. Roma, Sez. VII pen., 20 aprile 2018, n. 6362.
Cass. pen., Sez. II, 27 febbraio 2018, n. 36499.
Cass. pen., Sez. III, 13 luglio 2018, n. 50151, in *ItalggiureWeb*.
Cass. pen., Sez. III, 3 settembre 2018, n. 39449.
Cass. pen., Sez. III, 27 settembre 2018, n. 42436.
Cass. pen., Sez. II, 22 novembre 2018, n. 56374.
Cass. pen., Sez. III, 14 febbraio 2019, n. 13610.
Cass. pen., Sez. III, 12 marzo 2019, n. 10800.
Cass. pen., Sez. III, 17 luglio 2019, n. 31343.

Cass. pen., Sez. III, 28 agosto 2019, n. 36474.

Cass. pen., Sez. III, 21 novembre 2019, n. 47287.

Cass. pen., Sez. III, 8 gennaio 2020, n. 230.

Cass. pen., Sez III, 27 gennaio 2020, n. 3163.