

# LEGGI PENALI FINANZIARIE

## SOMMARIO

1. - PREMESSA
  - 1.1. - L'illecito penale finanziario
  - 1.2. - Il nuovo volto dell'illecito penale tributario: la riforma del d.legisl. n. 74/2000
    - 1.2.1. - I caratteri della riforma
    - 1.2.2. - Problemi di diritto intertemporale
2. - I SOGGETTI
  - 2.1. - Introduzione
  - 2.2. - I soggetti di fatto
  - 2.3. - La delega di funzioni
3. - LE SINGOLE IPOTESI DELITTUOSE
  - 3.1. - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
    - 3.1.1. - Elemento oggettivo
    - 3.1.2. - Elemento soggettivo
  - 3.2. - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici
    - 3.2.1. - Elemento oggettivo
    - 3.2.2. - Le soglie di punibilità
  - 3.3. - Il delitto di dichiarazione infedele
    - 3.3.1. - I soggetti
    - 3.3.2. - La condotta
  - 3.4. - Il delitto di omessa dichiarazione
    - 3.4.1. - Elemento oggettivo
    - 3.4.2. - Le soglie di punibilità
4. - DELITTI IN MATERIA DI DOCUMENTI E PAGAMENTO DI IMPOSTE
  - 4.1. - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
    - 4.1.1. - Elemento oggettivo
    - 4.1.2. - Interposizione fittizia e interposizione reale
  - 4.2. - Occultamento o distruzione di documenti
    - 4.2.1. - Elemento oggettivo
    - 4.2.2. - Condizione obiettiva di punibilità
    - 4.2.3. - Clausola di specialità
  - 4.3. - Omesso versamento di ritenute certificate
    - 4.3.1. - I soggetti attivi: il «sostituto d'imposta»
    - 4.3.2. - L'elemento soggettivo
  - 4.4. - Omesso versamento di IVA
  - 4.5. - Indebita compensazione
  - 4.6. - sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte
    - 4.6.1. - Elemento oggettivo
5. - DISPOSIZIONI COMUNI
  - 5.1. - Tentativo
  - 5.2. - Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti
  - 5.3. - Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio
    - 5.3.1. - Il problema penale delle valutazioni
  - 5.4. - Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie
  - 5.5. - Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione di norme antielusive
    - 5.5.1. - L'elusione fiscale
    - 5.5.2. - Il *ruling* internazionale

- 5.6. - Il sistema sanzionatorio. Le pene accessorie
- 5.7. - La circostanza attenuante del pagamento del debito tributario
- 5.8. - La circostanza attenuante della «riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario»

## 6. - FONTI NORMATIVE

## 7. - BIBLIOGRAFIA

### 1. - PREMESSA

**1.1. - *L'illecito penale finanziario.*** - Quando parliamo di leggi penali finanziarie facciamo riferimento ad un complesso normativo volto a sanzionare le violazioni delle disposizioni relative al prelievo tributario in senso ampio. Sotto la dicitura «Leggi penali finanziarie», infatti, possono essere ricompresi tutti i precetti che, in una qualche misura, assicurano l'adempimento di prestazioni patrimoniali per attività che generano un «presupposto d'imposta»; tali sono sicuramente, le norme in materia di imposte sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche e in materia di IVA, così come le disposizioni in materia penale valutaria, e quelle in materie di «contrabbando doganale» di cui al d.P.R. n. 43/1973.

Rimandando alle specifiche voci di commento, noi prenderemo in considerazione l'articolato del d.legisl. 10 marzo 2000, n. 74 (in *G.U.* n. 76 del 31 marzo 2000), contenente la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e, per quanto ancora in vigore e applicabile, la l. 7 gennaio 1929, n. 4.

Quest'ultimo apparato normativo (in *G.U.* n. 11 del 14 gennaio 1929: *Norme generali per la repressione delle violazioni finanziarie*) ha rappresentato sino al 1999 una «legge-cornice», un esempio di «parte generale» dell'illecito finanziario, cui si sarebbe dovuta adeguare la legislazione successiva. Principi quali la «fissità», l'«ultrattività», caratterizzavano questo settore dell'ordinamento, che, unitamente al r.d. 24 settembre 1931, n. 1473 (*Disposizioni per il coordinamento della legge 7 gennaio 1929, n. 4, con le singole leggi finanziarie*) prevedeva speciali meccanismi estintivi e conciliativi, nonché proprie norme di procedura (sul punto cfr. CARACCIOLI, I., *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992, 2 ss.; DASSANO, F., *Principi generali del reato tributario*, Torino, 1992; PERINI, A., *Elementi di diritto penale tributario*, III ed., Torino, 1999, 3 ss.; PALAZZO, F.C.-PALIERO, C.E., [8], 1388 ss.). Problemi sono sorti riguardo alla permanenza dall'art. 8 della l. n. 4/1929, che riguarda la c.d. «continuazione» nei reati tributari, dato che l'art. 29 del d.legisl. n. 472/1997 ha previsto l'abrogazione degli articoli 1-8, 11, 12, 15, 17-19, 20, 26-29 e 55-63 della l. 7 gennaio 1929, n. 4, limitatamente alle parole «e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi». La giurisprudenza e parte della dottrina hanno sostenuto che l'abrogazione dell'art. 8 deve intendersi limitata al solo campo delle violazioni tributarie non penali, per cui l'art. 8 l. n. 4/1929 troverà applicazione con riguardo al caso di più violazioni omogenee, e l'art. 81 c.p. alle restanti ipote-

si (Cass. pen., sez. III, 8 settembre 1999, n. 10539, in *Riv. pen.*, 2000, 977; RUGGIERO, G., *Sulla sopravvivenza della disciplina di cui all'art. 8 della L. 7 gennaio 1929*, n. 4, in *Fisco*, 2001, 9849 ed ivi citazioni).

**1.2. - Il nuovo volto dell'illecito penale tributario: la riforma del d.legisl. n. 74/2000.** - Il d.legisl. n. 74/2000 ha segnato una svolta nella legislazione penale tributaria. Si è passati da un organico di disposizioni contenute nella l. 7 agosto 1982, n. 516, sanzionanti violazioni meramente formali, prodromiche all'evasione, molte delle quali a carattere contravvenzionale, ai «delitti in dichiarazione» contemplati fattispecie di danno effettivo o, quantomeno, di pericolo concreto per gli interessi dell'Erario. E lo si è fatto – secondo la Relazione governativa – concentrando «l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e 'definitivo' dell'evasione d'imposta» (Cass. pen., sez. III, 11.12.2000, in *Giur. imp.*, 2001, 442; MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 126 ss.; AA.VV., [1], 744 ss.; ALDOVRANDI, P., [3], 143 ss.).

**1.2.1. - I caratteri della riforma.** - Il corpo normativo si articola in due parti che contemplano, rispettivamente, al Capo I del Titolo II, i «Delitti in materia di dichiarazione» e, al Capo II, i «Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte».

Non sono punibili quei comportamenti realizzati nel corso dell'anno, bensì solo quelli trasfusi nella «dichiarazione dei redditi», atto mediante il quale il contribuente porta a conoscenza dell'Amministrazione le componenti qualitative e quantitative che determinano la base imponibile per l'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Si giustifica così l'applicazione di una pena sensibilmente ridotta per colui che non presenta la dichiarazione annuale relativa alle citate imposte, perché tale condotta omissiva non presenta connotati di insidiosità e capacità decettiva nei riguardi del Fisco, rispetto alle dichiarazioni mendaci.

Il legislatore della riforma ha tenuto conto della «dichiarazione» dei redditi sotto diversi aspetti, cristallizzando in quattro articoli le modalità lesive degli interessi tutelati, sanzionando chi presenta una dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), ovvero mediante altri artifici (art. 3) oppure presenta una dichiarazione infedele (art. 4) o, infine, non la presenta affatto (art. 5). Ne segue una diversa previsione di cornici editali, nonché di soglie di punibilità (artt. 3-4) e/o di rilevanza penale (art. 5).

**1.2.2. - Problemi di diritto intertemporale.** - Il mutamento dell'assetto normativo è emerso prepotentemente dal dibattito formatosi all'indomani dell'entrata in vigore della riforma, allorché bisognava stabilire quali disposizioni della precedente legge potessero, ai sensi del co. 3 dell'art. 2 c.p., trovare ancora applicazione e quali, invece, dovessero ritenersi abrogate con gli effetti che il co. 2 dell'art. 2 c.p. a tale fenomeno ricollega. Si trattava, altresì, di risolvere taluni insidiosi problemi relativi al concorso con altri reati.

L'eterogeneità degli interessi tutelati risulta dalla diversità degli elementi di fattispecie descritti dai precetti che si esaminano. In primo luogo, dall'elemento psicologico costituito dal dolo specifico che, nelle formulazioni precedenti, caratterizzava i delitti previsti dalle lettere a), b), c), d), e) e f) dell'art. 4 l.n. 516/1982. In secondo luogo, dalle «definizioni» esplicitate dall'art. 1 d.legisl. n. 74/2000 che devono essere sempre tenute presenti nell'esegesi del testo normativo. In terzo luogo, dalla non punibilità, a titolo di tentativo, dei delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 4 (art. 6) e, infine, dall'esclusione del concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 9).

La nuova formulazione dell'art. 2 d.legisl. n. 74/2000 prevede un delitto istantaneo, che si perfeziona con la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, non punibile a titolo di tentativo. Conseguentemente, le condotte d'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – prodromiche o strumentali rispetto alla fraudolenta indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, supportata da tali fatture o documenti contemplate all'art. 4, lett. d), l. n. 516/82 – non saranno più punibili per intervenuta *abolitio criminis* (Cass. pen., S.U., 25.10.2000, Di Mauro, in *Foro it.*, 2001, II, c. 143). Sussiste, invece, continuità normativa fra la previsione dell'art. 4, lett. f), l. n. 516/1982 e l'art. 2 d.legisl. n. 74/2000 e l'art. 4, lett. f), con una differenza fondamentale: la prima sanzionava la fraudolenta indicazione contenuta soltanto nella dichiarazione dei redditi, mentre l'art. 2 del vigente d.legisl. punisce la fraudolenta indicazione anche nella dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto.

Dispone la lettera d) dell'art. 1 d.legisl. n. 74/2000, che il «fine di evadere le imposte» e il «fine di consentire a terzi l'evasione» devono intendersi comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi. Ne deriva che, mentre sotto la disciplina precedente erano possibili casi di concorso con il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, qualora dalla fraudolenta indicazione ne fosse derivato un indebito rimborso ai fini IVA, con la nuova disciplina l'art. 2, in combinato disposto con l'art. 1, lettera d), si atteggia sempre in termini di specialità *ex art. 15 c.p.* rispetto all'art. 640, cpv., c.p., il quale deve ritenersi in continuità normativa con il primo, salva ovviamente l'applicabilità della legge più favorevole al reo (Cass. pen., sez. II, 29.01.2004, in *Foro it.*, 2005, II, 416). È stata, di contro, ammessa la successione di leggi – ma trattasi di situazione diversa da quella precedente esaminata – fra la lettera d) del citato art. 4 l. n. 516/1982 e l'art. 8 d.legisl. n. 74/2000 relativamente all'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, applicando «ultrattivamente» la norma precedente, in quanto prevede un trattamento sanzionatorio più favorevole (Cass. pen., sez. III, 20.4.2004, in *Riv. pen.*, 2004, 974). In definitiva e richiamando i principi generali, tutte le disposizioni della precedente e nuova disciplina devono essere raffrontate in concreto per stabilire se v'è continuità normativa, e qualora questa sussista, deve procedersi all'individuazione della legge le cui disposizioni siano complessivamente ed in concreto più favorevoli al reo, non potendosi utilizzare le disposizioni più favorevoli dell'una e dell'altra legge (Cass. pen., S.U., 16.6.2003, n. 25887, in *Fisco*, 1, 2003, 3972).

Trattata, sia pure per sommi capi, la «parte generale» ispirata ai criteri di sussidiarietà e di *extrema ratio*, nel ridimensionamento dell'intervento punitivo in materia tributaria, possiamo procedere allo studio delle singole figure criminose le quali, come più volte detto, devono essere considerate organicamente ed interpretate sistematicamente.

## 2. - I SOGGETTI

**2.1. - Introduzione.** - Nonostante la legge esordisca con il pronomine indefinito «chiunque», è da ritenere trattarsi di «reati propri», vale a dire di reati che possono essere commessi soltanto da soggetti che rivestono una determinata qualifica soggettiva. Questa può essere ricavata, in linea generale, dalla normativa tributaria di settore, che consente di individuare i destinatari della norma nei soggetti passivi dell'obbligazione tributaria: coloro che sono, dalla legge, obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (artt. 1 e 13 d.P.R. n. 600/1973 e 2 d.P.R. n. 917/1986) e/o dell'IVA (art. 1 d.P.R. n. 633/1972).

Secondo la Relazione ministeriale, soggetti attivi potrebbero essere, in taluni casi, anche coloro che, non essendo obbliga-

ti alla presentazione della dichiarazione, sono in possesso di fatture o documenti «al fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria». Chiaro appare che, se l'impresa è esercitata in forma collettiva, soggetti attivi, argomentando *ex art. 1 lett. c) ed e)*, saranno gli amministratori, i liquidatori o rappresentanti (se del caso anche di enti e di persone fisiche).

**2.2. - I soggetti di fatto.** - A differenza, ad esempio, delle disposizioni penali in materia di società e consorzi di cui agli artt. 2621 ss. c.c., il d.legisl. n. 74/2000 non contiene un espreso riferimento ai soggetti c.d. «di fatto» (in generale: TRAVERSI, A.-GENNAI, S., [11], 76 ss.) che svolgano, senza alcun investimento, le funzioni di amministratore, liquidatore o rappresentante (art. 2639 c.c.).

La disciplina penale tributaria prevede tutta una serie di situazioni nelle quali la titolarità di obblighi è posta in capo a soggetti che, «di fatto», esercitano determinate funzioni (cfr. art. 8, comma 4, ed art. 62 d.P.R. n. 600/1973). La particolarità è semmai un'altra, e riguarda i limiti della «eterointegrazione della norma penale» che, mai come in questa disciplina, si presenta gravida di importati difficoltà applicative (v. art. 15).

**2.3. - La delega di funzioni.** - Particolarmente avvertito risulta il problema della «delega di funzioni» ammessa con riosità e con notevole ritardo nel diritto penale tributario, rispetto al diritto penale delle società, sulla scorta dell'affermazione, apodittica, che risaltava la «personalità» (con conseguente non delegabilità) dell'«obbligazione tributaria» (Trib. Milano, sez. XI, ord. 13.6.2005, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1145). In senso contrario è stato osservato che esigenze di sistema e di parità di trattamento (il d.legisl. n. 472/1997 ammette l'esone da responsabilità in materia di sanzioni amministrative), impongono senza riserve di attribuire efficacia esimente alla delega di funzioni tributarie, posto che, nella vita dell'impresa, gli adempimenti fiscali si sovrappongono a quelli societari, dato che le poste di bilancio e i risultati economici vanno a costituire la base sulla quale fondare la dichiarazione annuale, che può essere artefatta, ad esempio, attraverso fatture per operazioni inesistenti, le quali, sono a loro volta iscritte nelle scritture contabili (CARACCIOLI, I., *L'art. 2639 del codice civile ed i reati tributari*, in *Fisco*, 2003, 7263; RUGGIERO, G., *Profili penali dell'«outsourcing»*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 853 ss.; ALDROVANDI, P., [3], 102 ss.).

In definitiva, soggetti attivi dei reati tributari sono esclusivamente quelli richiamati dalle rispettive disposizioni incriminative, con esclusione dei sindaci, del curatore fallimentare, dei liquidatori e di tutti coloro che non compaiono nel precepto penale, né sono ricavabili dalla normativa tributaria, salvo che, ovviamente, essi concorrano nel reato, nel qual caso si applicheranno le regole generali in materia di compartecipazione criminosa scolpite agli artt. 110 ss. c.p.

### 3. - LE SINGOLE IPOTESI DELITTUOSE

**3.1. - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.** - Abbiamo già detto che, nell'articolato della riforma del 2000, l'attenzione del legislatore è focalizzata sulla «dichiarazione», la quale – lo ricordiamo – può anche essere omessa del tutto. La «dichiarazione», oggetto materiale della condotta fraudolenta dell'agente, è una manifestazione di scienza, unilaterale, a carattere recettizio e può essere oggetto di falsificazione nelle tre forme previste dalla legge.

La prima ipotesi disciplinata dall'art. 2 punisce chi «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi».

Le «fatture» e gli «altri documenti per operazioni inesistenti» sono documenti probatori a fini tributari, attestanti una

cessione di beni od una prestazione di servizi, emesse a fronte di operazioni, in tutto o in parte, non realmente effettuate 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 (art. 1, lett. a), e che la normativa tributaria chiama «nota, conto, parcella, e simili» (art. 21 d.P.R. n. 633/1972). Vi rientra tutta una categoria di documenti equiparati alla fattura, quali lo «scontrino fiscale», la «ricevuta fiscale», i «documenti di accompagnamento beni viaggianti», «note di credito e di addebito», le «schede carburante», le «note di variazione», l'«autofattura» emessa dal cessionario o dal committente nell'ipotesi in cui il cedente abbia rilasciato una fattura irregolare o, più semplicemente, non l'abbia emessa e qualsiasi altro documento fiscalmente rilevante.

**3.1.1. - Elemento oggettivo.** - La complessa condotta si articola in due fasi. La prima consiste nell'«avvalersi» di fatture totalmente false (simulazione assoluta oggettiva) che riportano un fatto storico che non si è mai verificato, ovvero di fatture parzialmente false in quanto relative a controprestazioni diverse da quelle apparenti (simulazione relativa oggettiva) in cui il fatto storico si è verificato, ma per quantità di merce o di servizi, inferiore a quelle documentate. L'art. 2 parla di elementi passivi «fittizi»: le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in seno positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto (art. 1, lett. b). Nel decreto non si specifica se deve trattarsi di inesistenza assoluta, cioè di un costo non sostenuto, ovvero di un costo indeducibile. Propenderemmo per la prima delle soluzioni, dato che la mera indeducibilità del costo, ritenuta in forza di interpretazioni discutibili, comporterebbe sempre un obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria. Per portare a compimento la condotta è necessario un ulteriore atto. Bisogna che questi elementi passivi fittizi siano indicati nella dichiarazione dei redditi.

Il momento consumativo del delitto è rappresentato dalla presentazione della dichiarazione annuale delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, valorizzando così al massimo, in un campo, quale quello penale-tributario, «fisiologicamente» ispirato ad una tutela anticipata, il principio di offensività.

Recita il secondo comma dell'art. 2: «Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria».

La disposizione vale per coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, e l'indicazione delle fatture od altri documenti per operazioni inesistenti in esse registrate, rappresentano un mezzo del reato-fine consistente nella presentazione della dichiarazione.

La seconda parte del precepto rappresenta una deroga al generale principio per il quale le violazioni «prodromiche» all'evasione devono andare esenti da pena, e consiste nel detenere documenti probatori da usarsi contro l'Amministrazione finanziaria (PADOVANI, T., [7], 1028.).

In questo caso, però, non si tratta di un reato permanente, per due ordini di ragioni. In primo luogo, esso perdura sino a quando vi è il potere, in capo agli organi accertatori, di procedere ad ispezioni e controlli. In secondo luogo, la presentazione della dichiarazione dei redditi comporta la consumazione del reato. Deve ritenersi, in conclusione, trattarsi di reato istantaneo con effetti permanenti.

**3.1.2. - Elemento soggettivo.** - L'elemento soggettivo, atto a configurare la fattispecie *de qua*, è il dolo specifico di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto ponendo in essere le condotte innanzi descritte. Non è necessario, secondo i principi generali, che lo scopo per il quale si agisce si realizzi, essendo questo esterno al fatto, pur dovendo, l'autore,

tendere verso la sua realizzazione. L'efficacia del dolo specifico sta, fra l'altro, nell'evitare problemi che si potrebbero porre in materia di concorso di reati, qualora, ad esempio, sia stato falsificato un bilancio per fini di evasione fiscale.

Il 3° comma dell'art. 2 d.legisl. n. 74/2000 prevede una circostanza attenuante speciale ad effetto speciale, qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore ad euro 154.937,07; nel qual caso si applicherà la reclusione da sei mesi a due anni.

**3.2. - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.** - L'art. 3 del d.legisl. n. 74/2000 incrimina «chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi».

**3.2.1. - Elemento oggettivo.** - Soggetti attivi del reato sono, anche in questo caso, i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

La condotta si sostanzia in una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e nel fatto che l'agente si avvale di mezzi fraudolenti, idonei ad ostacolare l'accertamento di detta falsità.

La clausola di «sussidiarietà espressa» è un chiaro segno del fatto che gli artifici utilizzati dal reo devono consistere in qualcosa di diverso dall'utilizzo di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti (cfr. Cass. pen., sez. I, 20.2.2004, in *CED Cass.*, n. 229282). Tuttavia il reato potrà dirsi realizzato solo qualora gli elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o gli elementi passivi fittizi siano indicati in dichiarazione.

Le scritture contabili obbligatorie richiamate dall'art. 3 sono individuate in quelle che debbono essere tenute per espressa previsione della normativa civilistica o tributaria. Tali scritture devono recare una «falsa rappresentazione», consistente cioè in una falsità ideologica la quale, eccezionalmente, rileva anche se riguardante un atto privato. L'importante, si badi, è che vi sia una divergenza tra la realtà e le risultanze contabili, quali si evincono dalle scritture (obbligatorie) in materia di imposta diretta ed IVA.

Le quantificazioni erronee non assurgono a rilevanza penale ex art. 3 per il semplice fatto di essere sintomo di inattendibile rappresentazione contabile; al contrario si rende necessario, a tali fini, la sussistenza di condotte atte a trasfigurare fraudolentemente il dato reale, come ad esempio accade nel caso in cui venga inserita in contabilità una prestazione intercorsa fra soggetti differenti rispetto a quelli formalmente indicati. Infatti, nell'ipotesi suddetta verrà attuata una modalità di contabilizzazione del tutto contraria alla disciplina civilistica oltre che a quella fiscale. Ciò è perfettamente in linea con la «filosofia» del d.legisl. n. 74/2000, incentrato sulla punizione di comportamenti effettivamente fraudolenti, dove l'apparenza contabile deve essere assistita da espedienti artificiosi, idonei ad attribuirle maggiore credibilità. Si esclude, quindi, che le mere violazioni contabili, quali l'inadempimento di obblighi di fatturazione e di corrispettivi, costituiscano, di per sé, artifici idonei a determinare il passaggio dalla fattispecie di dichiarazione infedele a quella di dichiarazione fraudolenta (così anche la Circolare ministeriale n. 154/E/2000). Decisive possono essere, di contro, le violazioni sistematiche e continue o la tenuta di una contabilità in nero o l'utilizzo di conti correnti bancari per le operazioni destinate a non essere contabilizzate. La formulazione dell'art. 3 non chiarisce se rilevano anche le mere condotte omissive consistenti nell'omessa annotazione delle operazioni attive, in violazione degli obblighi tributari in materia di fatturazione o di registrazione. A differenza della disposizione normativa precedente, l'art. 3 punisce, anche le falsità materiali riguardanti i documenti men-

zionati dallo stesso art. 2 che, come detto, sanziona le sole falsità ideologiche. La Cassazione ha considerato quale condotta insidiosa l'aver tenuto una contabilità parallela attraverso la predisposizione di un sistema informatico al fine di travisare i dati contabili con una conseguente evasione d'imposta (Cass. pen., sez. III, sent. n. 13641 del 10.04.02).

In sostanza, chi utilizza «fatture per operazioni inesistenti» è punito, a prescindere da soglie quantitative, ai sensi dell'art. 2; chi si avvale di «fatture contraffatte od alterate» viene punito, qualora si superino le soglie di punibilità, secondo l'art. 3 (sulla struttura «trifasica» del delitto *de quo*: PADOVANI, T., [7], 1042).

**3.2.2. - Le soglie di punibilità.** - La condotta ora descritta – lo abbiamo appena accennato – non è sufficiente ad integrare il delitto di cui all'art. 3 perché il legislatore, in esecuzione dell'art. 9, lett. b), nn. 1 e 2, della legge delega (205/1999), ha previsto due soglie quantitative di punibilità che devono operare congiuntamente.

La lettera a) prevede che l'imposta evasa debba essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 77.468,53.

Per imposta evasa si deve intendere, secondo la lettera f) dell'art. 1, la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto. L'avverbio «effettivamente» consente di ritenere che nel calcolo dell'imposta possono essere detratti i costi inerenti di produzione del reddito occultato.

Resta la difficoltà, da parte del giudice, di accertare le soglie quantitative se non ricorrendo a complesse ricostruzioni globali dell'intera posizione reddituale dell'evasore (perizie, consulenze tecniche), che rendono i procedimenti lenti e particolarmente onerosi.

La lettera b) richiede inoltre che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro 1.459.370,70.

La punibilità è esclusa qualora faccia difetto anche solo una delle due soglie previste.

V'è da chiedersi se tali soglie numeriche siano da considerarsi l'«evento» del reato in esame, oppure una «condizione obiettiva di punibilità». L'importanza della distinzione è a tutti evidente, se si pensa che, aderendo alla prima opzione interpretativa, il soggetto dovrà rappresentarsi il superamento delle soglie quantitative, costituenti appunto l'evento del reato; aderendo alla seconda, di contro, saranno soltanto ragioni di opportunità, nell'ottica della «rilevante offensività per gli interessi dell'Erario», che è stato il principio informatore della riforma del 2000, a sancire definitivamente la punibilità del reo (sul punto, FALCINELLI, D., *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2006, 29 ss.; PALAZZO, F.C.-PALIERO, C.E., [8], 1408).

**3.3. - Il delitto di dichiarazione infedele.** - L'art. 4 chiude la «triade» dedicata alla «dichiarazioni false», disponendo che «fuori dai casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi ... ».

La «clausola di riserva determinata» indica che le falsità ideologiche devono investire direttamente ed esclusivamente la dichiarazione dei redditi o IVA, sostanziosamente nell'occultamento degli elementi attivi del reddito o dell'imponibile, ovvero nella diretta indicazione di elementi passivi fittizi, purché – come detto – la condotta non sia accompagnata da una documentazione di supporto dai connotati fraudolenti.

**3.3.1. - I soggetti.** - La formulazione della norma lascia intendere ricomprese categorie di soggetti totalmente escluse dalla normativa precedente (CARACCIOLI, I.-GIARDA, A.-LANZI, A., [4], 208). Si immagini, ad esempio, dei lavoratori dipendenti ovvero dei collaboratori coordinati e continuativi che ricevono delle somme «in nero», senza cioè che il datore di lavoro abbia effettuato le ritenute. I contribuenti potrebbero essere sanzionati semplicemente per la non indicazione dei particolari elementi positivi nella dichiarazione dei redditi, sempreché, ovviamente, si superino le previste soglie quantitative.

**3.3.2. - La condotta.** - La minore capacità decettiva del comportamento di chi non si avvale di mezzi fraudolenti giustifica la più esigua pena e le soglie di punibilità più elevate rispetto a quelle di cui all'art. 2. L'ammontare dell'imposta evasa con riferimento a taluna delle singole imposte, infatti, deve essere superiore ad euro 103.291,38 e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore ad euro 2.065.827,60.

A tal proposito, secondo due circolari del Comando generale della G.d.F. e dell'agenzia delle Entrate (rispettivamente del 14 aprile e del 4 agosto 2000), la formula «elementi passivi fittizi» va riferita non solo ai costi oggettivamente inesistenti e quindi inventati, ma anche a quelli ritenuti fiscalmente ineducibili, pur se di fatto sostenuti.

**3.4. - Il delitto di omessa dichiarazione.** - L'ultimo dei delitti in materia di «dichiarazione» contemplato dall'art. 5 d.legisl. n. 74/2000, punisce chiunque «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro 77.468,53».

Prima di passare all'analisi della struttura del delitto, occorre richiamare la lettera c) dell'art. 1 del decreto, il quale considera «dichiarazioni» anche quelle presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche. Interessante è l'inclusione nel novero dei soggetti attivi, del rappresentante di persone fisiche, che farebbe pensare ad un avvenuto riconoscimento della possibilità di delegare gli obblighi tributari (cfr., SANTORIELLO, C., [9], 11 ss.).

La lettera e) dell'art. 1 precisa ulteriormente che, «riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il «fine di evadere le imposte» ed il «fine di sottrarsi al pagamento» si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto delle quale si agisce».

Il secondo comma dell'art. 5 dispone 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».

**3.4.1. - Elemento oggettivo.** - Trattasi di un reato omisivo proprio che si consuma con la scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione, fissati dalla normativa tributaria, peraltro mutevole e diversa a seconda delle procedure ivi previste. Non sembra vi sia discontinuità fra la precedente disposizione e quella attuale (che non la prevede espressamente) per l'eventualità che la dichiarazione sia presentata ad un ufficio funzionalmente incompetente, la quale sarà comunque valida in ossequio al principio dell'«unitarietà dell'amministrazione».

**3.4.2. - Le soglie di punibilità.** - Per dar luogo alla punibilità è necessario che si superi la soglia di euro 77.468,60 dell'«imposta dovuta», al netto delle somme versate dal con-

tribuyente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine (art. 1, lett. f). Tuttavia, qualora i costi non registrati siano fondati su documentazione poco attendibile, ai fini dell'accertamento rileverà il ricavo, non il reddito.

#### 4. - DELITTI IN MATERIA DI DOCUMENTI E PAGAMENTO DI IMPOSTE

**4.1. - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.** - L'art. 8 del d.legisl. n. 74/2000 punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque «al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti». Si tratta di un reato di pericolo astratto, tecnica di tutela irrinunciabile in campo penale tributario, ancora più formalista del precedente art. 4, lett. d) l. n. 516/1982, in quanto non si richiede più che l'indicazione di nomi diversi da quelli veri sia rilevante solo qualora impedisca di pervenire all'identificazione dei soggetti reali cui l'operazione si riferisce, ma richiede semplicemente che l'operazione sia riferita a soggetti diversi da quelli effettivi (sulla continuità normativa fra l'art. 4, lett. d e l'art. 8, v. Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2004, n. 5804. In dottrina: PADOVANI, T., [7], 1111 ss.). Per una completa visione della norma è necessario fare riferimento alle «definizioni» di cui all'art. 1 del d.legisl. n. 74/2000; in particolare alla già esaminata lett. a), per quanto riguarda i concetti di «fatture» o «altri documenti per operazioni inesistenti», ed alla lett. d) per quanto riguarda il «fine di consentire a terzi l'evasione». Soggetto attivo del reato può essere «chiunque» e, in questo caso, siamo realmente in presenza di un «reato comune», perché prescinde sia dalla qualifica di contribuente, sia di soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

**4.1.1. - Elemento oggettivo.** - Il reato si sostanzia in un falso ideologico avente ad oggetto fatture od altri documenti, che, come previsto dalla lett. a) dell'art. 1, devono avere, in base alle norme tributarie, analogo rilievo probatorio delle fatture comunque riferentesi ad «operazioni», in tutto o in parte, non realmente effettuate, ovvero ai «corrispettivi» (ricevute fiscali, documenti di trasporto, scontrini fiscali ecc.). Le falsità ideologiche devono avere ad oggetto operazioni «non realmente effettuate». Ciò significa che il reato non può ritenersi realizzato nel caso in cui la falsità riguardi, ad esempio, la qualificazione giuridica dell'operazione effettivamente voluta, essendo punita solo l'inesistenza materiale.

Il combinato disposto dell'art. 1 con l'art. 8 porta poi a ritenere che, per operazione «in parte» inesistente, deve intendersi quella che si è svolta tra le parti, ma per «quantitativi» inferiori rispetto a quelli fatturati o altrimenti documentati (c.d. «sottofatturazione»). Fatture o documenti fittizi sono considerati anche quelli recanti l'indicazione dei corrispettivi o dell'imposta sul valore aggiunto, in misura superiore a quella reale.

La falsità ideologica concerne anche le fatture o documenti fittizi che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

La condotta si sostanzia nell'«emettere» o «rilasciare» fatture o documenti e si realizza nel momento in cui l'emittente consegna a terzi la fattura o il documento.

**4.1.2. - Interposizione fittizia e interposizione reale.** - La falsità può consistere in una «interposizione fittizia», quando il beneficiario del pagamento, esistente o immaginario, non ha avuto parte nell'operazione commerciale, come nel caso in cui si utilizzino soggetti c.d. «di filtro» in un'operazione preordinata ad impedire l'identificazione dei reali destinatari.

Le pratiche sono delle più varie, volte talora anche a «pulire» materiali di contrabbando attraverso soggetti che forniscano adeguata copertura documentale al fine di tenere nascosto il fornitore, soggetti che, di solito, sono delle persone giuridiche (società di capitali) senza struttura operativa e senza una parvenza di organizzazione (c.d. «società bara» o di comodo). La società emette fattura con nomi fittizi recanti l'indicazione di fornitori diversi da quelli effettivi, finalizzata ad impedire l'identificazione dei reali importatori, così da evadere l'imposta in danno dell'erario, nel caso di specie l'IVA. L'interposizione può anche essere «reale», quando il soggetto che risulta dal documento ha realmente partecipato all'operazione, ma gli effetti della stessa sono destinati a riversarsi su altra persona. Si può fare il caso del «prestanome», destinatario della merce di cui conserva fattura, che la riconsegna al destinatario effettivo ma «occulto» dell'operazione.

Il secondo comma dell'art. 8, recependo l'orientamento giurisprudenziale formatosi sotto la precedente disciplina, dispone che «l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni insistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta si considera come un solo reato».

Il terzo comma prevede un'ipotesi attenuante, punita con la reclusione da sei mesi a due anni quando «l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07». Ancorando, tuttavia, l'operatività della diminuzione ad una soglia numerica, la si rende, di fatto, inapplicabile al caso dell'interposizione fittizia di persona, qualora vi sia la creazione artificiosa di un rapporto inter-soggettivo riferito ad un'operazione economica realmente posta in essere.

Anche in questo caso è richiesto il dolo specifico di evadere le imposte, elemento soggettivo che, con la sua funzione selettiva, consente di restringere sensibilmente la punibilità (Cass. pen., sez. III, 21.1.2005, n. 1714, in *Dir. prat. soc.*, 2005, 91).

**4.2. - Occultamento o distruzione di documenti.** - L'art. 10 d.legisl. n. 74/2000 punisce con la reclusione da sei mesi a cinque anni, salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da impedire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari». Si tratta di un'ipotesi di falso per soppressione od occultamento analoga rispetto a quella di cui all'art. 490 c.p., ma dalla quale differisce per il dolo specifico di evasione e per la condotta che deve essere in grado di non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari e per l'oggetto materiale.

È un reato «pseudo-proprio» che può essere realizzato innanzitutto da soggetti passivi del diritto di imposizione fiscale, singoli o in gruppo (quale ad. es. l'amministratore, anche di fatto, di una società. Cfr. Cass. pen., sez. III, 1.7.2004, n. 28678, in *Dir. prat. soc.*, 2005, 89); ma può essere realizzato anche da un terzo senza previo accordo con il contribuente, al fine di consentire a questi l'evasione d'imposta, secondo la definizione, più volte citata, contenuta nella lettera d) dell'art. 1.

**4.2.1. - Elemento oggettivo.** - Le modalità di svolgimento della condotta sono due. La prima, consistente nella *distruzione*, comprende ogni attività che annulli parzialmente o totalmente le scritture, idonea ad impedire od ostacolare la funzione a loro connaturata di consentire l'accertamento dei cespiti imponibili.

La seconda condotta incriminata è l'*occultamento*, ossia il *nascondimento* materiale dei documenti e delle scritture rinvenute in sede di ispezioni e verifiche in luoghi diversi da quelli previsti dalla normativa fiscale (art. 35 d.P.R. n. 633/1972). Oggetto materiale della condotta sono le scritture contabili di

cui è obbligatoria la conservazione a norma dell'art. 22, comma 2, d.P.R. n. 600/1973, il quale fa obbligo di conservare le scritture contabili la cui tenuta sia imposta in forza di leggi tributarie, del codice civile e di ogni legge speciale.

Le scritture contabili obbligatorie non sono solo quelle indicate dall'art. 14, lett. c), d.P.R. n. 600/1973, che comprende le scritture individualmente nominate, bensì anche quelle c.d. «ausiliarie», tese a favorire la registrazione di elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati per categorie omogenee, che consentono di desumere chiaramente e distintamente le componenti positive e negative che concorrono alla determinazione del reddito; ne deriva che rientrano nell'oggetto materiale della condotta anche le scritture c.d. «diverse» (NAPOLLEONI, V., [6], 179).

Non integra il delitto di cui ci occupiamo la distruzione delle scritture di cui non è obbligatoria la conservazione, in particolare modo di quelle per le quali sia trascorso il periodo di conservazione stabilito dall'art. 22, comma 2, d.P.R. n. 600/1973. Così come non rilevano la «contabilità nera» e le scritture tenute per mera comodità contabile del contribuente.

**4.2.2. - Condizione obiettiva di punibilità.** - Con l'espressione «in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari» il legislatore ha inteso configurare una «condizione obiettiva di punibilità», per la cui verifica non è necessaria una impossibilità assoluta, essendo sufficiente un'impossibilità relativa, la quale sussiste anche se a tale ricostruzione si possa pervenire *aliunde* (Cass. pen., sez. III, 18.4.2002, in *Fisco*, 2002, 7071; Cass. pen., sez. III, 10.10.2001, in *Dir. pen. e processo*, 2002, 997).

**4.2.3. - Clausola di specialità.** - Quanto, infine, alla clausola di specialità (o «clausola di riserva relativamente indeterminata») con cui esordisce la norma: «salvo che il fatto costituisca più grave reato», la mente corre subito al delitto di bancarotta fraudolenta documentale prevista dall'art. 216, comma 1, n. 2, del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. «legge fallimentare»). In questo caso, il dolo specifico, consistente nel fine di evadere le imposte, spiegherà tutta la sua efficacia selettiva, rendendo configurabile il solo delitto di cui all'art. 10.

**4.3. - Omesso versamento di ritenute certificate.** - L'art. 10 bis del d.legisl. n. 74/2000, introdotto dalla legge finanziaria per il 2005, n. 311 del 30 dicembre 2004, punisce «con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta». L'esperienza maturata dopo la riforma del 2000 ha indotto il legislatore, vista la frequenza con cui si verifica, a (re)introdurre una figura criminosa già contemplata dall'art. 2, comma 3, della l. n. 516/1982, che prevede il reato di «omesso versamento di ritenute certificate», posto in essere dal sostituto d'imposta.

**4.3.1. - I soggetti attivi: il «sostituto d'imposta».** - È delineata una figura particolare di «obbligato» davanti alla legge tributaria (il c.d. sostituto), che non coincide con il «soggetto passivo d'imposta» (il sostituito). Il primo assicura all'Erario l'introito immediato degli importi dovuti, che verrebbero incassati, invece, in un momento successivo, qualora fossero versati dal secondo con la dichiarazione (sulla figura, in generale, PADOVANI, T., [7], 1124 ss.).

Siamo in presenza di un «reato proprio» in senso stretto, perché in questo caso la figura del «sostituto» è delineata dall'art. 64 d.P.R. n. 600/1973 in combinato disposto con l'art. 23, comma 1.

Qualora un reddito oggettivamente assoggettabile a ritenuta sia erogato da un soggetto sprovvisto della qualifica di sostituto d'imposta – ad es. redditi di capitale erogati da una per-

sona fisica non esercente attività commerciali – la ritenuta non sarà applicabile e l'intera imposta dovrà essere liquidata dal contribuente in sede di dichiarazione. Per gli enti collettivi – con o senza personalità giuridica – per gli enti pubblici e per gli enti esponenziali, il sostituto d'imposta sarà individuato nella persona dei legali rappresentanti (Cass. pen., sez. III, 10 giugno 1997, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1998, 717). Negli altri casi, sarà il datore di lavoro ad operare quale sostituto d'imposta.

È escluso dal novero dei soggetti attivi il «curatore fallimentare» tenuto soltanto alla presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 10 d.P.R. n. 600/1973, perché – si dice – non rientrante tra quelli tassativamente elencati dalla norma, salvo il caso in cui l'impresa disestata prosegua in regime di «esercizio provvisorio» (cfr. SOANA, G.L., [10], 271 ss.). L'obbligo di presentare la dichiarazione non sussiste per i compensi e le altre somme soggette a ritenuta da parte delle amministrazioni dello Stato e per gli altri soggetti di cui all'art. 29 del d.P.R. n. 600/1973.

Alcuni problemi interpretativi potrebbero porsi riguardo alla condotta di ritardato versamento, che, stante la formulazione della disposizione, è equiparata all'omissione *sic et simpliciter*. La Corte costituzionale, vigente la precedente disciplina, ne ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità, sia perché le scelte discrezionali legislative in tema di sanzioni penali, ove non irragionevoli, sfuggono a una censura nel giudizio di costituzionalità, sia perché il giudice può tenere conto del minor grado di offesa al bene giuridico nella graduazione della pena.

È bene ricordare che l'art. 13 del d.legisl. n. 74/2000 contempla una circostanza attenuante speciale applicabile nei casi in cui i debiti tributari (comprese le sanzioni amministrative), relativi ai fatti costitutivi dei delitti, siano stati estinti mediante pagamento, a condizione che il ravvedimento del reo avvenga anteriormente alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Non sono sanzionate, in ossequio al principio di stretta legalità, il mancato rilascio della certificazione ovvero mediante l'esposizione di ritenute per un importo inferiore alla soglia minima di punibilità (50 mila euro). Tali comportamenti non saranno, infatti, sanzionati penalmente, rilevando soltanto sotto il profilo amministrativo.

**4.3.2. - L'elemento soggettivo.** - Un'importante differenza rispetto alle altre figure delittuose, riguarda l'elemento soggettivo che, in questo caso, consiste nel dolo generico. Sarebbe difficile, secondo regole d'esperienza, provare il fine di evadere l'imposta sui redditi in capo a colui che versa somme non sue e che, di contro, presenti una certificazione regolare delle ritenute operate.

**4.4. - Omesso versamento di IVA.** - L'art. 10 *ter*, inserito dalla l. 4 agosto 2006, n. 248 punisce, entro i limiti previsti dall'art. 10 *bis* chiunque «non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo». La disposizione vuole colpire, non soltanto il contribuente debitore di IVA che non la versa, ma verosimilmente anche chi, partecipando alle cc.dd. «frodi carosello», coopera con altri al mancato versamento dell'imposta da parte di taluno dei correi (PALAZZO, F.C.-PALIERO, C.E., [8], 1428 ss.).

**4.5. - Indebita compensazione.** - L'art. 10 *quater*, inserito dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, sempre nei limiti di cui all'art. 10 *bis*, punisce «chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti». Il delitto, quindi, si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a cinquantamila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta.

Per ulteriori problemi interpretativi si rimanda al commento dell'art. 10 *bis* (v., comunque, PALAZZO, F.C.-PALIERO, C.E., [8], 1429 ss.).

**4.6. - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.** - L'art. 11 d.legisl. n. 74/2000 punisce con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque «al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a euro 51.645,68, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva».

**4.6.1. - Elemento oggettivo.** - Si tratta di un reato di pericolo concreto, che richiede l'idoneità della condotta – da verificarsi *ex post* – a rendere inefficace la procedura di riscossione, sempreché sorretta dal dolo specifico che deve lambire la detta soglia di punibilità. La condotta consiste nell'alienazione simulata o nel compimento di atti fraudolenti sui propri od altrui beni, lasciando in dubbio, però, se integri il delitto in esame il mero occultamento o la semplice distruzione di beni assoggettabili alla procedura di riscossione coattiva (CARACCIOLI, I.-GIARDA, A.-LANZI, A., [4], 371 ss.). Va infine segnalato che, nel disegno complessivo della riforma, non è più sanzionato il mancato adempimento dell'obbligazione pecuniaria avente ad oggetto l'imposta e relativi accessori; a patto però che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione. La consueta clausola di riserva: «salvo che il fatto non costituisca più grave reato» rimanda al delitto di «banca rotta fraudolenta patrimoniale» di cui all'art. 216, comma 1, n. 1, della legge fallimentare.

## 5. - DISPOSIZIONI COMUNI

**5.1. - Tentativo.** - L'art. 6 del d.legisl. n. 74/2000 precisa che i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 non sono «comunque punibili a titolo di tentativo». La norma è in linea con la *ratio* della riforma di ridurre il più possibile le fattispecie «a consumazione anticipata» che l'operatività dell'art. 56 c.p. verrebbe a creare. In altre parole, la «dichiarazione», momento essenziale della repressione penale in materia tributaria, sviluppa tutta la sua potenzialità deceptiva solo quando presentata all'Amministrazione e solo in quanto idonea a trarla in inganno (TRAVERSI, A.-GENNAI, S., [11], 239 ss.; CARACCIOLI, I.-GIARDA, A.-LANZI, A., [4], 238).

Più interessante è l'anomalia derivante dall'omesso richiamo, nella «rosa» dei delitti per i quali è esclusa la punibilità a titolo di tentativo, dell'art. 5 che sanziona la mancata presentazione della dichiarazione. Nonostante parte della dottrina sia orientata in senso contrario, la giurisprudenza prevalente ammette la configurabilità del tentativo nei delitti omissivi «propri», con la conseguenza, incongrua rispetto alle premesse, che una fattispecie meno grave presenta uno spettro d'azione potenzialmente più ampio rispetto alle ipotesi di frode, certamente più «cariche» di disvalore penale (su alcune questioni di legittimità costituzionale: PADOVANI, T., [7], 1096 ss.).

**5.2. - Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.** - Una delle innovazioni più importanti della riforma è la previsione, confluita nell'art. 9, per il quale, in deroga all'art. 110 c.p., l'«emittente» di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 d.legisl. n. 74/2000; mentre colui che si «avvale» di questi documenti e chi concorre con il medesimo, non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 8. Va, al riguardo, affermato che l'espressione normativa: «si avvale», va interpretata in connessione con l'intera frase nel-

la quale è inserita ed in base alla *ratio* della disposizione. Ciò non vuol dire che non si possa concorrere nel delitto *de quo*. Secondo un orientamento l'«emissione» a beneficio di taluno, magari dietro sua «istigazione», integra gli estremi del concorso di persone nel delitto di cui all'art. 8 (Cass. pen., sez. II, 16.5.2003, in *Foro it.*, 2004, II, 293).

La finalità che il legislatore intende conseguire è quella d'evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte per distinti titoli di reato. È stato così stabilito che colui il quale, a qualsiasi titolo, dopo essere concorso nell'emissione della fattura rilasciata per l'operazione inesistente, la utilizzi, è punito soltanto ai sensi dell'art. 2 della legge *de qua*. L'«uso», che determina quest'ultima ipotesi, è soltanto quello statuito nell'art. 2, consistente nell'«indicazione» (testualmente «indica») di «elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sull'I-va». Ogni altra utilizzazione, prodromica alla data di scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione, dà luogo ad un tentativo, che, ai sensi dell'art. 6, non è punibile.

**5.3. - Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio.** - Un'altra importante innovazione introdotta dal d.legisl. n. 74/2000 è data dall'art. 7 che attribuisce rilevanza penale alle valutazioni estimative ed alle rilevazioni contabili, idonee condurre a dichiarazioni infedeli di cui all'art. 4 o a dichiarazioni fraudolente di cui all'art. 3.

La norma, invero, non attribuisce rilevanza *tout court* alle valutazioni, bensì esclude l'operatività delle disposizioni penali di cui agli artt. 3 e 4 allorché le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio siano «eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di interpretazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio». In ogni caso, aggiunge il secondo comma, è esclusa rilevanza penale per quelle «valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette».

Si tratta dei principi contabili previsti, in via generale, dagli art. 2423 ss. c.c., particolarmente dall'art. 2423 *bis* c.c. ai quali si rinvia.

**5.3.1. - Il problema penale delle valutazioni.** - Al riguardo assume grande rilevanza la «nota integrativa», esclusa quale possibile oggetto di falsità sotto l'egida della l. n. 516/1982. Gli amministratori dovranno indicare le vere ragioni che hanno portato a compiere talune scelte piuttosto che altre. In altri termini, le «valutazioni» e le «rilevazioni» non potranno essere considerate mendaci qualora nella nota integrativa siano stati motivati i criteri applicati e tali criteri siano in grado di ingenerare negli organi accertatori il ragionevole convincimento che si tratti di circostanze realmente esistenti, ispirate al «nuovo» – se così possiamo chiamarlo – «principio di continuità» e tali da giustificare il compimento di scelte gestionali, non di operazioni giuridiche, soprattutto occasionali, dirette a conseguire risultanze tributarie favorevoli per il contribuente.

Si pone così l'interrogativo se il legislatore abbia superato il «nodo», estremamente dibattuto, concernente la rilevanza delle valutazioni quali «fatti» idonei a configurare una «elusione» d'imposta.

La risposta, alla stregua di quanto siamo andati sin qui dicendo, deve essere positiva, nei limiti, ovviamente, in cui il legislatore ha previsto tale rilevanza. In primo luogo, fermo restando che l'«elusione» è ancora punita quale forma di «evasione», sono irrilevanti quelle valutazioni rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati indicati in bilancio. In secondo luogo, le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette, non danno luogo a responsabilità penale. È appena il caso di osservare che la punibilità non scatta au-

tomaticamente qualora si supera la «franchigia». La relazione di accompagnamento al decreto legislativo sottolinea, infatti, che «la disposizione, che è unicamente di favore, lascia affatto impregiudicata la possibilità che anche uno scarto eccedente l'indicato rapporto venga considerato, a fronte delle circostanze del caso concreto, compreso nella fascia di ragionevolezza entro la quale le valutazioni sono suscettive legittimamente di spaziare, ovvero, e comunque, non sorretto dal dolo».

**5.4. - Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie.** - Una delle particolarità del diritto penale tributario è rappresentata – come visto – dall'utilizzo massiccio della «tecnica del rinvio» («formale» e «recettizio») a disposizioni contemplate in altri rami dell'ordinamento, con inevitabili ripercussioni sulla scusabilità dell'errore. Conosciamo, infatti, secondo lo schema offerto dall'art. 47 c.p., due modalità attraverso le quali si può vertere in una situazione di falsa rappresentazione della realtà fenomenica o normativa che hanno l'effetto di escludere il dolo. La prima è offerta dal primo comma dell'art. 47, c.d. «errore di fatto» sul fatto costitutivo del reato e che non suscita discussioni di sorta. La seconda, invece, è quella per la quale in dottrina ed in giurisprudenza si sono avvicinati due solidi blocchi interpretativi di segno opposto ed attiene all'errore su una legge diversa dalla legge penale, errore che può essere, a sua volta, di fatto o di diritto. A fare chiarezza su quest'ultimo aspetto è dettato l'art. 15 d.legisl. n. 74/2000, il quale affina ulteriormente lo sforzo compiuto dal legislatore dell'82 che, dettando l'art. 8, aveva cercato di svincolarsi dalla «morsa» dell'interpretazione abrogante della giurisprudenza (fra le tante, Cass. pen., sez. III, 25.2.1986, in *Foro it.*, 1987, II, 531). Dispone la norma che «al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

La portata dell'art. 15 è davvero molto ampia perché estende la clausola di non punibilità a tutte quelle disposizioni che concernono la portata e l'ambito di applicazione delle norme tributarie, quindi le rilevazioni contabili, le valutazioni e le elusioni. Si può sostenere che l'art. 15 rende non punibili quegli errori che ricadono sul contenuto precettivo della norma, come avviene nel caso delle c.d. «norme penali in bianco» generalmente ricollegato all'*ignorantia iuris* (che, di regola, incontra lo «sbarramento» dell'art. 5 c.p.), allorché il soggetto abbia erroneamente inteso la portata della norma tributaria. Considerata l'inesistenza di un criterio di tipo logico-formale, poiché i «fatti» ed i «precetti» sono migliaia, il legislatore ha preso atto che la giurisprudenza, almeno nella materia di cui ci occupiamo, riportando nella «legge penale» interi universi normativi dell'informazione giuridica secondaria, richiede in capo agli operatori di settore un livello di conoscenza giuridica superiore al normale (Cass. pen., sez. VI, 6.12.1996, n. 1632, in *Cass. pen.*, 1998, 2331).

Due, principalmente gli argomenti addotti: a) da un lato si è detto che il dovere di informazione deve essere «particolarmente rigoroso» per coloro che svolgono professionalmente una determinata attività: costoro rispondono dell'illecito anche in virtù di una *culpa levis* nello svolgimento dell'indagine giuridica (Cass. pen., S.U., 10.6.1994, in *Cass. pen.*, 1994, 2927); b) dall'altro si è affermato che l'accertamento dello stato della legislazione è tanto più necessario quanto minore è la preparazione tecnica dell'agente (Cass. pen., sez. III, 3.6.1997, in *Riv. pen.*, 1997, 821).

In sostanza, prevedere una ipotesi di non punibilità a seguito di un errore cagionato da «obiettive» condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa tributaria, significa troncane ogni dubbio sulla riconducibilità di siffatto errore di diritto nella sfera di operatività del



comma terzo dell'art. 47 (cfr., PALAZZO, F.C.-PALIERO, C.E., [8], 1437.). Per quanto riguarda, invece, l'errore sul precetto penal-tributario, continuerà a trovare applicazione l'art. 5 del codice penale, in virtù – è appena il caso di ricordarlo – dell'art. 16 c.p. (CARACCIOLI, I.-GIARDA, A.-LANZI, A., [4], 435; NAPOLEONI, V., [6], 230).

**5.5. - Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione di norme antielusive.** - Direttamente collegato all'art. 15 è l'art. 16 che prevede un'ulteriore causa di non punibilità tutte le volte che, avvalendosi della procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, ci si uniforma a pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione di norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero si compiano le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio assenso.

**5.5.1 - L'elusione fiscale.** - La norma richiama a sé il complesso e dibattuto fenomeno dell'«elusione fiscale», distinto dalla «frode fiscale», consistente in atti leciti che consentono di non realizzare la fattispecie imponibile o di realizzarne una meno onerosa e che non comporta un contrasto tra realtà e dichiarazione. Consiste, come prima esemplificato, nell'uso mirato di una pluralità di istituti giuridici, schemi negoziali ed operativi, spesso facenti parte di un più ampio disegno che, sebbene perfettamente regolare e trasparente dal punto di vista formale, risultano, tuttavia, prive di qualsiasi giustificazione economica od imprenditoriale, essendo diretto a strumentalizzare le lacune presenti nella legislazione tributaria, al fine di minimizzare il prelievo fiscale (cfr., PADOVANI, T., [7], 1046). Mette appena conto di precisare la diversità di questo fenomeno da quello del «risparmio d'imposta» (o *tax saving*), risolvendosi in una vera e propria rimozione del presupposto impositivo, nel comportamento di chi, non essendo ancora colpito dal tributo, impedisce la nascita del presupposto, orientandosi verso scelte economiche diverse da quelle tassate. Trattasi di una causa di non punibilità che, a differenza della precedente, non esclude il dolo, ma accompagna la condotta dell'agente sino al suo esaurimento, in modo da farla apparire in guisa di una «causa di giustificazione», «speciale» rispetto alla previsione «generale», contenuta nell'art. 51 c.p.

**5.5.2. - Il «ruling» internazionale.** - Il contribuente che richiede il parere o a favore del quale si è formato il «silenzio assenso», agisce in presenza dell'esimente dell'esercizio di un diritto, in una situazione priva cioè della nota di «illiceità» penale, necessaria per ritenere sussistente il reato. È, questa, una ipotesi tassativa, solo apparentemente non estensibile ad altri istituti simili, fra i quali, importantissimo, il «ruling internazionale» di cui all'art. 8 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella l. 24 novembre 2003, n. 326 consistente non in un «interpello», come quello dell'art. 16, bensì in un «accordo» tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. In questo caso, pur non prendendo la legge posizione sul punto, è abbastanza semplice rinvenire un'identità di *ratio* fra le due ipotesi. L'art. 16 è una «norma speciale» rispetto alla «norma generale» di cui all'art. 51 c.p., la quale, in virtù dell'art. 15 c.p., torna a «ri-espandersi» ogni qual volta non sia diversamente stabilito. In forza dei principi generali dell'interpretazione sistematica, è possibile ritenere che anche l'«accordo» con l'amministrazione finanziaria sia scriminata al pari dell'«interpello». Problemi ulteriori e di coordinamento suscitano l'«interpello» previsto dall'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. «statuto del contribuente») e il «*tax ruling* negativo» introdotto dal d.legisl. 8 ottobre 1997, n. 358.

**5.6. - Il sistema sanzionatorio. Le pene accessorie.** - L'intervento punitivo del legislatore del 2000 si è concentrato essenzialmente sull'uso della pena detentiva, senza che a questa si accompagni l'uso della pena pecuniaria, della quale fa

largo uso il sistema sanzionatorio amministrativo di cui al d.legisl. n. 472/1997, che opera secondo il principio di specialità contemplato al successivo art. 19.

Il legislatore della riforma si è preoccupato di ridisegnare anche l'impianto delle pene accessorie, che conseguono di diritto alla pena irrogata dal giudice penale; sistema che presenta delle peculiarità rispetto a quello delineato dal codice penale. Il secondo comma dell'art. 12 prevede inoltre che la condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3. In base ai principi generali, le pene accessorie possono essere condizionalmente sospese; così come possono essere evitate se si fa luogo all'applicazione della pena su richiesta delle parti (art. 444 c.p.p.). Le pene accessorie possono essere, altresì, evitate fruendo del beneficio a seguito del pagamento del debito tributario che appresso andiamo ad illustrare.

La legge finanziaria per il 2008 (l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1., comma 143) ha introdotto un'ipotesi di confisca obbligatoria: «Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322 *ter* del codice penale».

Il rimando all'art. 322 *ter* c.p. consente di confiscare, nel caso di condanna, o di applicazione su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p., i beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, salvo che appartengano a persona a questo estranea, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca per un valore corrispondente al prezzo o al profitto (c.d. confisca «per equivalente»).

**5.7. - La circostanza attenuante del pagamento del debito tributario.** - Con l'art. 13 il legislatore ha configurato un meccanismo premiale, volto ad attenuare grandemente le pene previste dagli articoli precedenti, nonché ad escludere l'applicazione delle ben più temute pene accessorie, qualora «prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi a fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante il pagamento, anche a seguito di speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie».

Queste condizioni non sono, tuttavia, sufficienti. Le pene da applicare in concreto sono ridotte fino alla metà qualora si aggiunga il pagamento delle sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, anche se non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1.

A parere dell'Amministrazione finanziaria, espresso con la circolare n. 154/E del 4 agosto 2000, devono intendersi compresi anche gli interessi.

Trattasi di una norma «eccentrica» in quanto costituisce una vera e propria deroga alla regola secondo la quale la sanzione amministrativa si applica solo se la disposizione che la contempla è «speciale» rispetto al precetto penale. Dov'è chiaro che, così come presentata, la norma, non lascia alcun dubbio circa la necessità, da parte del contribuente, di pagare delle somme, anche non dovute, per poter fruire di una riduzione di pena.

**5.8. - La circostanza attenuante della «riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario».** - Il primo comma dell'art. 14 prevede «se i debiti indicati nell'art. 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, 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 indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata».

La somma offerta dall'imputato – recita il secondo comma – non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguaglio, a norma dell'art. 135 c.p., della pena minima prevista per il delitto contestato.

Niente è detto a proposito della pena che può essere irrogata a seguito della riconosciuta continuazione del reato, di concorso formale o di cumulo materiale, con conseguente, inevitabile attribuzione al giudice di un ampio potere discrezionale. Egli, sentito il p.m., se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore e dieci giorni per il pagamento che, ove eseguito, consente di diminuire la pena fino alla metà, senza far luogo all'applicazione di pene accessorie.

### 6. - FONTI NORMATIVE

Si rinvia alle fonti citate nel testo

### 7. - BIBLIOGRAFIA

Oltre a quella riportata nel testo, si segnalano le più importanti opere trattatistiche e monografiche alla quali abbiamo fatto riferimento e alle quali rimandiamo per più ampie cita-

zioni, che, data la vastità del settore, non ci è possibile richiamare per intero.

[1] AA.VV., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2000, 744 ss.; [2] AA.VV., *Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale*, Milano, 2005; [3] ALDROVANDI, P., *I Profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005; [4] CARACCIOLI, I.-GIARDA, A.-LANZI, A., *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001; [5] DI AMATO, A.-PISANO, R., *Trattato di diritto penale dell'impresa*, VII: *I reati tributari*, Padova, 2002; [6] NAPOLEONI, V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000; [7] PADOVANI, T. (a cura di), *Le leggi penali complementari*, Milano, 2007, 1026 ss.; [8] PALAZZO, F.C.-PALIERO, C.E. (a cura di), *Commentario breve alle leggi penali complementari*, 2° ed., Padova, 2007; 1393 ss.; [9] SANTORIELLO, C., *La riforma del diritto penale tributario: questioni applicative*, Torino, 2001; [10] SOANA, G.L., *I reati tributari*, Milano, 2005; [11] TRAVERSI, A.-GENNAI, S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000.

GIANLUCA RUGGIERO