



Università degli Studi della Tuscia di Viterbo
Dipartimento di studi linguistico-letterari, storico-filosofici e giuridici
(DISTU)

Corso di Dottorato di Ricerca in

Diritto dei mercati europei e globali. Crisi, diritti, regolazione - XXXI
ciclo

**“L’ESCLUSIONE DELLA PUNIBILITA’ NEL DIRITTO PENAL-
TRIBUTARIO”**
(s.s.d. IUS/17)

Tesi di dottorato di:
Dott.ssa Martina Motta

Coordinatore del corso
Prof. Carlo Sotis

Tutore
Prof. Carlo Sotis

A.A. 2018/19

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DELLA TUSCIA

DIRITTO DEI MERCATI EUROPEI E GLOBALI. CRISI, DIRITTI,

REGOLAIZONE

XXXI CICLO

Dottoranda: Martina Motta

Tutor: Prof. Carlo Sotis

**“L’ESCLUSIONE DELLA PUNIBILITA’ NEL DIRITTO PENAL-
TRIBUTARIO”**

Indice

CAPITOLO I	5
REATI TRIBUTARI: PROFILI EVOLUTIVI	5
1. IL “PASSO INDIETRO” DEL DIRITTO PENALE IN AMBITO TRIBUTARIO .	5
1.1. MODELLI DI INCRIMINAZIONE: DAL 1929 AL NUOVO MILLENNIO.....	6
1.2. LA LIMITAZIONE DELL’AREA <i>LATO SENSU</i> DI PUNIBILITÀ A SEGUITO DELLE RECENTI MODIFICHE NORMATIVE	24
2. MODIFICHE LEGISLATIVE CHE ESCLUDONO LA TIPICITA' PENALE	26
2.1. LA DETERMINAZIONE DELL’IMPOSTA EVASA: DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI E DICHIARAZIONE INFDELE A CONFRONTO.....	31

3. ULTERIORI SPAZI DI NON PUNIBILITA' NEI DELITTI DICHIARATIVI: EFFETTI <i>IN BONAM PARTEM</i> DELLA NUOVA FORMULAZIONE DEL REATO DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI.....	39
4. LE SOGLIE DI PUNIBILITA'	44
5. UN NUOVO DIRITTO PENALE TRIBUTARIO?.....	46
CAPITOLO II.....	51
PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO	51
1. PREMESSA.....	51
2. GLI EFFETTI DEL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA	52
2.1. LA RILEVANZA DELLE CONDOTTE RIPARATORIE <i>POST DELICTUM</i> . ..	59
2.2. L'ESCLUSIONE DELLA PUNIBILITA'	64
3. IL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO: PROFILI APPLICATIVI.	68
3.1. LEGITTIMITA' DEL TERMINE PER IL PAGAMENTO	79
4. GLI EFFETTI DELLA PROMESSA DI PAGAMENTO.....	84
CAPITOLO III	88
INCERTEZZA E COLLABORAZIONE NEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE	88
1. INTERPRETAZIONE DI NORME TRIBUTARIE	88
2. LA SCUSABILITA' DELL'ERRORE	88
3. LA COOPERATIVE COMPLIANCE	101
3.1. IL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO.....	104

3.2. LA PROCEDURA DI COOPERAZIONE E COLLABORAZIONE RAFFORZATA.....	108
Considerazioni riepilogative e conclusive.....	117
Bibliografia	

CAPITOLO I

REATI TRIBUTARI: PROFILI EVOLUTIVI

1. IL “PASSO INDIETRO” DEL DIRITTO PENALE IN AMBITO TRIBUTARIO

Le recenti scelte di politica criminale segnano una sostanziale inversione di rotta nel contrasto all'evasione fiscale. Il ruolo del diritto penale appare sempre più ridimensionato: a seguito dell'introduzione di nuovi meccanismi premiali o negoziali, la pretesa punitiva dello Stato tende infatti a retrocedere, lasciando spazio al mero soddisfacimento di quella erariale.

Il sistema penale assume un nuovo volto, sempre più sensibile all'interesse dello Stato alla corretta percezione del tributo evaso o non versato; com'è dimostrato anche dalla disciplina delle fasi successive a quella in cui si perfeziona la condotta delittuosa.

Tale tendenza sempre più spiccata verso un *diritto penale della riscossione*¹ sembra trovare la propria massima espressione nel decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158, che, attuando le previsioni contenute nell'articolo 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, (delega al Governo recante disposizioni per un “*sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita*”), ha recentemente riformato il diritto penale tributario.

In prima approssimazione e rinviando al prosieguo della trattazione per una più dettagliata analisi delle modifiche apportate dal decreto alle singole figure delittuose, appare opportuno sottolineare come le scelte operate dal legislatore sembrino accentuare la

¹ L'espressione è di Lanzi-Aldrovandi, *Manuale di diritto penale tributario*, 2014, Padova, pag. 324 e ss.

propensione al soddisfacimento degli interessi patrimoniali dello Stato, anche al costo di rinunciare alla pena, soprattutto mediante meccanismi di carattere negoziale e premiale. La riforma, infatti, affianca ad interventi di depenalizzazione (determinati, ad esempio, dall'innalzamento delle soglie di punibilità di vari reati fiscali), nuovi meccanismi di incentivo verso forme di ravvedimento dei contribuenti, da cui si attendono effetti indotti positivi sul gettito. Si è dunque scelto di ampliare le possibilità per il contribuente di estinguere spontaneamente il debito fiscale, piuttosto che azionare la dispendiosa macchina del processo penale e giungere all'apprensione coattiva dei proventi illeciti. È evidente che il ricorso ad istituti che permettono di definire il *quantum* delle sanzioni rischia di far venir meno o ridurre l'efficacia deterrente della sanzione penale.

Si segnala fin da ora che la scelta di limitare il ricorso alla sanzione non viene elaborata dal legislatore nell'ambito di una organica riforma della materia, ma viene di fatto realizzata mediante più interventi legislativi i quali modificano la fattispecie delittuosa (rimodulando la condotta sanzionata), prevedono cause di non punibilità, ovvero introducono nell'ordinamento strumenti di natura straordinaria in cui la rinuncia all'azione penale è giustificata da procedure di *compliance* e *disclosure*.²

1.1. MODELLI DI INCRIMINAZIONE: DAL 1929 AL NUOVO MILLENNIO

In un contesto politico-istituzionale nel quale il fenomeno dell'evasione fiscale viene denunciato come uno dei fattori più incisivi della crisi di un apparato statale, assumono

²In tal senso basti pensare non solo alle procedure per il rimpatrio dei capitali quali i c.d. "scudi fiscali" o la "*voluntary disclosure*" ma anche alle innovazioni introdotte in materia di nuovi investimenti con il c.d. "decreto internazionalizzazione" ovvero l'esclusione della sanzione penale in materia di stabile organizzazione occulta.

sicuramente rilievo gli strumenti adottati dal legislatore nella “lotta all’evasione”.

La tutela penale degli interessi fiscali ha subito vicende legislative alterne e la figura del reato tributario ha conosciuto un lento e costante processo di trasformazione, adeguandosi di volta in volta ai diversi contesti politico sociali.

Facciamo un passo indietro. Il ricorso alla sanzione penale per la tutela di interessi patrimoniali dello Stato nel nostro ordinamento non costituisce certamente un’innovazione, basti pensare che già la Legge 7 gennaio 1929, n. 4,³ sanzionava penalmente le violazioni di norme tributarie. Nella legge del 1929, caratterizzata dalla previsione dei principi di fissità⁴ e di ultrattività⁵, il nucleo di incriminazione era imperniato sulle sole ipotesi di evasione d’imposta, punite con sanzioni di natura esclusivamente pecuniaria.⁶ Ma, l’efficacia repressiva di tale normativa era nella pratica invalidata dalla c.d. “pregiudiziale tributaria”.

Il quarto comma dell’art. 21, infatti, prevedeva che *“per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia”*.⁷

³Rubricata “*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*”.

⁴Sulla base del principio di fissità sancito dall’art. 1, risultava necessaria una specificazione espressa delle disposizioni abrogate o modificate, della legge del 1929, attraverso l’utilizzo di una legge successiva concernente i singoli tributi. Alagna, *Efficacia nel tempo*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, pag. 47 e ss.

⁵Il principio di ultrattività, invece, statuiva che le norme finanziarie dovevano essere applicate ai fatti commessi nel loro periodo di vigenza anche nell’ipotesi in cui fosse intervenuta successiva abrogazione o modificazione in senso più favorevole al reo.

⁶L’unica eccezione era rappresentata dalla L. 28 dicembre 1928 n. 2834 che disciplinava le “Penalità in materia di imposte dirette” e che prevedeva la pena detentiva da 10 giorni a 3 mesi nell’ipotesi di morosità fraudolenta.

⁷La pregiudiziale tributaria aveva trovato ulteriore conferma con l’introduzione della norma in materia di accertamento, infatti, il D.P.R. 29 marzo 1973, n. 600 all’art 56 prevedeva che, seppure fosse stata avviata l’azione penale, questa non poteva proseguire *“prima che l’accertamento dell’imposta fosse divenuto definitivo”*.

Le condotte incriminate dalla legge erano in buona parte calibrate sull'evasione, e nella maggior parte dei casi, il ricorso alla pena era subordinato al superamento di determinate soglie di imposta evasa, di conseguenza aveva un ruolo centrale la corretta determinazione dell'imposta. Il legislatore, tuttavia, tenuto conto dell'elevato tasso tecnico che da sempre caratterizza la materia tributaria, non aveva ritenuto opportuno demandare tale verifica al giudice penale.⁸

Ben si comprende l'effetto di tale scelta: il giudice penale non poteva intraprendere alcuna iniziativa prima che fosse divenuto definitivo l'accertamento dell'imposta dovuta ad opera del giudice tributario, il quale era chiamato ad esprimersi in merito a violazioni di natura amministrativo-tributaria. La conseguenza ulteriore è di tutta evidenza: nonostante per espressa disposizione legislativa la prescrizione fosse sospesa, le lunghe tempistiche del procedimento amministrativo, articolato in ben quattro gradi di giudizio, finivano per procrastinare l'apertura del processo penale e facevano venir meno il reale interesse alla persecuzione del reato.

Sul finire degli anni '70 la palese inefficienza di un sistema così congegnato portò alla consapevolezza della necessità di una riforma del diritto penale tributario. Riforma che fu realizzata solo con l'entrata in vigore del Decreto Legge 10 agosto 1982 n. 429 convertito con modificazioni con la Legge 7 agosto 1982, n. 516,⁹ intitolata "*Norme per*

⁸ Napoleoni, *I fondamenti del diritto penale tributario*, Milano, 2000, pag. 6.

⁹ In realtà la Corte Costituzionale con la Sentenza 12 maggio 1982, n. 88, aveva già rilevato l'incompatibilità della pregiudiziale tributaria con l'ordinamento, la stessa aveva infatti dichiarato "*l'illegittimità costituzionale degli artt. 60 e 21, terzo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, nella parte in cui prevedevano che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette*".

la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto", e meglio conosciuta come *"manette agli evasori"*.

Come intuibile dal nome assegnato a questa normativa dagli organi mediatici l'intento del legislatore era quello di rendere più efficace la lotta all'evasione.

Il primo passo fu l'eliminazione della pregiudiziale tributaria, a cui non seguì la devoluzione dell'accertamento dell'imposta evasa al giudice penale bensì il ripensamento della struttura degli stessi reati. Il legislatore, consapevole delle difficoltà relative all'accertamento dell'imposta dovuta, piuttosto che tracciare un percorso di specializzazione del giudice penale, scelse di criminalizzare violazioni meramente formali preparatorie all'evasione, di più facile accertamento per il giudice penale medesimo. L'idea era quella di sanzionare penalmente non tanto il mancato assolvimento di un debito di imposta quanto i fatti prodromici, individuati come condotte astrattamente sintomatiche dell'intento del contribuente di sottrarsi agli obblighi del tributo, e ciò anche in assenza di un effettivo danno erariale.¹⁰

Il sistema delineato dalla L. 516/1982 venne sottoposto a varie critiche.

In primo luogo, la scelta di svincolare totalmente gli illeciti tributari dall'effettiva lesione del bene giuridico tutelato,¹¹ sollevava perplessità in relazione al mancato rispetto del

¹⁰ La scelta legislativa si basava sul presupposto secondo cui chi intende evadere, deve prima inquinare il sostrato probatorio; per tale ragione i reati erano incentrati su condotte meramente preparatorie realizzate mediante l'inosservanza di obblighi strumentali di documentazione a carico del contribuente. Quindi le fattispecie previste dalla L. 516/1982, tendendo a prevenire la realizzazione di lesioni future mediante l'incriminazione di comportamenti che ne costituissero la premessa idonea, criminalizzavano anche inosservanze innocue dal punto di vista del prelievo tributario, e paradossalmente, situazioni che avrebbero potuto rivelarsi vantaggiose per il fisco, come l'omessa presentazione della dichiarazione dell'IVA a credito in cui non è certamente ravvisabile neppure una messa in pericolo eventuale dell'interesse dello Stato alla percezione del tributo.

¹¹ Al fine di legittimare la norma in base al principio di offensività, parte della dottrina (sul punto si veda Traversi, *I reati tributari in materia di imposte dirette e IVA*, Milano, 1986, p. 106) aveva sostenuto che l'oggetto giuridico tutelato non dovesse individuarsi più, secondo

principio di necessaria offensività,¹² tanto che parte della dottrina aveva osservato come gran parte delle fattispecie incriminatorie fosse ascrivibile tra i reati di pericolo astratto.¹³ Inoltre, il passaggio da una repressione penale dell'illecito tributario pressoché inesistente a un intervento a tappeto si era rivelata inefficace nei confronti della lotta all'evasione in quanto da una parte i comportamenti strumentali alle maggiori evasioni, notoriamente applicati mediante meccanismi contabili e giuridici sofisticati si dimostravano eccessivamente complessi da accertare e restavano per lo più impuniti¹⁴ dall'altra le condotte fraudolente poste in essere in modo sprovveduto da modesti evasori non parimenti attrezzati sotto il profilo tecnico e formale andavano incontro a una severa repressione. Ma più di ogni altro si rileva il dato emergente dagli uffici giudiziari: la riforma fu del tutto incapace di risolvere gli inconvenienti del passato atteso che il già esiguo esercito dei giudici si trovò sommerso da una impressionante mole di lavoro costituito soprattutto da reati bagatellari, che solo in rari casi, venivano regolarmente sanzionati.¹⁵

la concezione tradizionale, nell'interesse finale alla tempestiva percezione del tributo, bensì nell'interesse intermedio alla trasparenza fiscale del contribuente. Secondo tale quadro normativo il fatto penalmente rilevante non era più rappresentato dalla sottrazione del reddito all'imposizione, bensì all'accertamento dello stesso. Di conseguenza, i reati previsti dalla l. 516/1982 non realizzavano un'anticipazione della tutela del bene giuridico dell'interesse fiscale, tradizionalmente inteso mediante il ricorso a fattispecie di pericolo astratto, ma tutelavano in modo diretto l'interesse "funzionale" al corretto svolgimento dell'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Essendo ravvisabile una lesione diretta della "trasparenza fiscale", le fattispecie previste potevano considerarsi reati di danno.

¹²Gallo, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei suoi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. Comm.*, 1984, p.298

¹³Musco, *La riforma del diritto penale tributario*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 1999, pag. 2463.

¹⁴Perini, *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1997, pag. 42.

¹⁵Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem variazioni italiane su un tema europeo*, www.penalecontemporaneo.it, 14 settembre 2014, per cui "la sfiducia nella professionalità del giudice penale in questa materia portò a varare un sistema nel quale erano criminalizzati meri inadempimenti contabili di natura formale, lasciando alla sola

Insomma, anche l'esperienza degli anni '80 si rivelò fallimentare.¹⁶ Divenne palese la necessità di una radicale revisione dell'intero sistema penal-tributario.¹⁷

Un primo tentativo di riforma era stato realizzato con la legge 15 maggio 1991, n. 154 ma la stessa, limitandosi a chiarire talune controversie interpretative e lasciando intatta la costruzione delle fattispecie di reato, le quali continuavano a colpire condotte preparatorie all'evasione, si era rivelata incapace di rappresentare un passo in avanti nella razionalizzazione della disciplina, tanto che parte della dottrina la definì come *“una grande occasione perduta per cominciare a porre mano ad un sistema penale tributario conforme al volto dell' illecito penale così come delineato dai principi costituzionali [...] orientato a criminalizzare efficacemente il fenomeno dell'evasione fiscale”*.¹⁸

Per superare l'*impasse* non si poteva più ritenere sufficiente un mero “ritocco” delle fattispecie, rendendosi indispensabile un'ulteriore e più profonda riforma in grado di riorganizzare il sistema dei reati tributari, nonché di coordinare la disciplina degli stessi con i principi sanciti dal D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472¹⁹ in materia di violazioni amministrative. A seguito di un tortuoso *iter* parlamentare, il 25 giugno 1999, era stata

sanzione amministrativa il compito di reprimere l'evasione, lesiva del bene finale di settore”.

¹⁶ Perini, *La repressione penale dell'evasione fiscale nella legislazione italiana: evoluzione della normativa*, in *Il Fisco*, 2002, pag. 2980.

¹⁷ Tinti, *Disegno di legge delega per un nuovo sistema penale tributario*, in *Il Fisco*, 1988 n. 7.

¹⁸ Musco, *La riforma del diritto penale tributario*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 6/1999, pag. 2462.

¹⁹ Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 reca le *“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”*.

approvata la legge delega n. 205,²⁰ la quale, all'art. 9,²¹ conferiva la delega all'Esecutivo per la riscrittura della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e indicava i principi a cui la stessa avrebbe dovuto uniformarsi. In particolare, la lett. a) dell'art 9 stabiliva che il decreto legislativo avrebbe dovuto *“prevedere un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, [...] caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta”*.

Il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, emanato in attuazione di tale legge delega, ha portato un significativo ridimensionamento dell'area di intervento della sanzione penale: ancorando le fattispecie incriminatrici a indici certi di aggressione del bene giuridico finale si è sancito il superamento del modello del reato-ostacolo e il recupero del principio di necessaria offensività²².

Il legislatore, consapevole della scarsa efficacia sul piano pratico e general preventivo di un ricorso sistematico alla pena criminale,²³ aveva finito per operare una significativa riorganizzazione del sistema sanzionatorio, concentrando il potere punitivo penale sulle sole fattispecie effettivamente lesive dell'interesse fiscale o erariale, attribuendo alla esclusiva competenza dell'autorità amministrativa le ipotesi di violazioni formali e

²⁰Intitolata *“Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario”*, in base alla quale *“Il Governo è delegato ad emanare, entro otto mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, procedendo all'abrogazione del titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e delle altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina”*.

²¹ Rubricato *“Reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”*.

²² Aldrovandi, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, pag. 143.

²³ Relazione Governativa al decreto precisa *“l'obiettivo strategico [è] quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante soggettivo che su quello oggettivo alla lesione degli interessi fiscali con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie”*

preparatorie all'evasione fiscale.

Nella riforma attuata all'inizio del nuovo millennio la scelta di ancorare la sanzione penale all'offesa degli interessi connessi al prelievo fiscale aveva portato ad individuare la dichiarazione annuale, prevista ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, quale momento centrale attraverso il quale si realizza il "*presupposto obiettivo e definitivo all'evasione d'imposta*",²⁴ si escludeva, quindi, qualsiasi rilevanza sia per gli atti preparatori sia per quelli successivi alla presentazione della dichiarazione.²⁵

Occorre tuttavia rilevare che il solo spostamento della linea di intervento punitivo dalle irregolarità contabili alla dichiarazione non sarebbe di per sé sufficiente ad assicurare il rispetto del principio di necessaria offensività. Fin quando, infatti, si punisca, non già la falsa dichiarazione di imposta, ma la falsa dichiarazione dei componenti reddituali, non può dirsi completamente superato lo schema del reato ostacolo, ma si muta solo la sintomatologia di riferimento. Non è scontato, infatti, che l'aver omesso di indicare in dichiarazione ricavi di rilevante ammontare significhi aver commesso una rilevante evasione di imposta, ben potendo detti ricavi essere in larga misura abbattuti dai costi sostenuti per conseguirli.²⁶

Nel sistema dei reati tributari delineato dalla decreto 74/2000 è l'introduzione di soglie di punibilità, calibrate sull'imposta evasa, che concretamente garantisce che la sanzione penale sia limitata alle sole ipotesi in cui sia ravvisabile un effettivo danno all'erario.²⁷

²⁴Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit. pag. 18.

²⁵Cass, Pen., SS. UU. 15.1.2001, n. 35 "*le condotte di omessa tenuta o conservazione delle scritture contabili, già previste come reato dall'art.1, comma 6, d.l.10 luglio 1982, n.429, a seguito dell'abrogazione di tale disposizione ad opera dell'art.25 d.lgs. 74/2000, non assumono più, di per sé, alcun rilievo penale, non trovando esse corrispondenza in nessuna delle nuove ipotesi criminose introdotte con il medesimo d.lgs. n.74/2000*".

²⁶Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., pag. 20.

²⁷Di Martino, *La sussidiarietà del sistema sanzionatorio penale: il significato delle soglie di punibilità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016.

Nell'intento di limitare il ricorso alla sanzione penale all'effettiva lesione degli interessi fiscali, il legislatore vincola il ricorso alla pena, non alle violazioni di natura contabile, bensì alla loro rappresentazione in dichiarazione. Nonostante il ruolo centrale che viene ad assumere la dichiarazione dei redditi preme segnalare che, accanto ai reati c.d. dichiarativi, il D.Lgs. 74/2000, ha introdotto tre ulteriori fattispecie delittuose del tutto sganciate dalla dichiarazione presentata ai fini delle imposte dirette ovvero dell'IVA.

Si fa riferimento in primo luogo alla previsione di cui all'art. 8 la quale sanziona “[...] 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”.

Come evidenziato anche nella relazione illustrativa al decreto, per mezzo di tale fattispecie, il legislatore mira a contrastare il fenomeno delle c.d. cartiere ed infatti *“l'autonoma considerazione penalistica della fattispecie trova giustificazione, per vero, nel rilievo particolare che la condotta incriminata assume nel quadro delle fenomeniche dell'evasione: fenomeniche che assai di frequente ruotano su figure criminali di spiccata pericolosità, rappresentate da imprese illecite create con l'unico o prevalente scopo di immettere sul mercato documentazione volta a supportare l'esposizione in dichiarazione di elementi fittizi”*.

Prescindendo dalle valutazioni di natura politico-criminale che hanno condotto all'introduzione della norma, la fattispecie in esame incrimina una condotta evidentemente preparatoria rispetto all'evasione. Proprio la particolare indifferenza del delitto in commento rispetto alla presentazione della dichiarazione e all'effettiva evasione di imposta ha fatto riecheggiare lo spettro del ritorno ai *“reati prodromici”*²⁸ poiché,

²⁸ Corte Costituzionale, Sentenza 15 marzo 2002, n. 49 *“il legislatore ha perpetuato, in via di eccezione, il vecchio modello punitivo in rapporto all'emissione di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti, finalizzati a consentire l'evasione di altri”*.

assumendo quale oggetto di tutela l'interesse dell'erario alla percezione dei tributi, il reato di cui all'art.8 si pone quale reato di pericolo astratto.²⁹

Il D.Lgs. 74/2000 sanziona inoltre, all'art. 10, la violazione dell'obbligo di conservazione delle scritture e degli altri documenti contabili obbligatori a prescindere dalla loro rappresentazione in dichiarazione.³⁰ Come è evidente, la norma reprime la violazione di un obbligo del tutto avulso dalla presentazione della dichiarazione e meramente strumentale ai fini dell'esatta applicazione del tributo, infatti la rilevanza penale della condotta prescindere dal fatto che alla mancata conservazione delle scritture contabili, ovvero di altri documenti fiscalmente rilevanti, sia effettivamente seguita un'evasione di imposta.

Da ultimo l'art. 11, costituisce una norma di chiusura del sistema penale tributario sanzionando chiunque al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte e dei correlati interessi e sanzioni amministrative, aliena simulatamente o compie atti fraudolenti sui beni propri o altrui idonei a rendere in tutto od in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Coerentemente con le direttive impartite dalla Legge Delega, il legislatore all'articolo 6, esclude la punibilità del tentativo.³¹ Se fosse stata ammessa la punibilità a titolo di tentativo dei reati tributari si sarebbe finito per sanzionare quei medesimi fatti di cui il legislatore aveva inteso escludere la rilevanza penale eliminando la figura dei reati prodromici.³² Inoltre, l'esclusione della punibilità del delitto tentato

²⁹ Padovani, *Leggi penali complementari*, 2007, Milano, pag. 1111.

³⁰ Tripodi, *L'impossibilità di ricostruzione dei redditi o del volume di affari nell'art. 10 d. lgs. 74/2000 ed il principio di necessaria offensività*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2003, p. 331-347.

³¹ Perini, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 1999, III, pag. 680-727.

³² Di quanto detto si trova ulteriore conferma nella relazione ministeriale "[...] ratio è quella di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico risulti concretamente vanificato dall'applicazione dell'art 56. Si potrebbe

trova ulteriore giustificazione sul piano politico-criminale, in quanto è volta a promuovere un ravvedimento del contribuente che sia stato scoperto nella fase preparatoria di un reato. Solo la possibilità di poter ancora evitare di incorrere nella responsabilità penale, motiverebbe il contribuente a rimuovere le irregolarità dalle scritture contabili e presentare una dichiarazione veritiera e corretta.³³

Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento a quanto disposto dall'art. 9 il quale, in deroga a quanto disposto dall'art. 110 c.p., esclude la punibilità a titolo di concorso delle violazioni di cui agli artt. 2 e 8. Disciplinando espressamente l'ipotesi del concorso il legislatore intende sciogliere gli eventuali nodi ermeneutici che potrebbero derivare dalla disgiunta considerazione normativa dell'emissione di fatture false e l'utilizzazione delle stesse a supporto di una dichiarazione mendace. Infatti, l'ipotesi prevista dall'articolo 2 "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" presuppone l'esistenza di un soggetto, diverso dal soggetto attivo del reato, che emetta tali documenti. L'emittente contribuisce sicuramente con la sua condotta alla realizzazione del reato dell'utilizzatore e per questo motivo potrebbero ritenersi sussistenti gli estremi per l'applicazione dell'art 110 c.p. tuttavia, l'articolo 8 prevede l'autonoma fattispecie di "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", reato che si perfeziona con la sola "produzione" del documento al fine di consentire l'altrui evasione. L'esclusione della responsabilità a titolo di concorso del soggetto emittente nel delitto di dichiarazione fraudolenta non ha una vera portata innovativa e come sottolineato dallo stesso legislatore *"la previsione mira a rendere*

infatti sostenere, ad esempio, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti e le omesse o sottofatturazioni scoperte nel corso del periodo d'imposta rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele e come tali punibili ex se a titolo di tentativo".

³³ Iorio, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012, pag. 43

*inequivoca una soluzione già ricavabile dai principi, essendo infatti l'emissione punita autonomamente e "a monte" a prescindere dal successivo comportamento dell'utilizzatore ammettere che l'emittente possa essere chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione quanto di quello di dichiarazione fraudolenta significherebbe, in sostanza, punirlo due volte per il medesimo fatto".*³⁴

Molto più significativa appare l'esclusione del concorso per chi riceve la fattura falsa nel reato di emissione, posto che, di regola, chi si avvale del documento falso ha cooperato quantomeno sul piano morale alla sua emissione e dunque anche in questo caso sarebbe astrattamente applicabile la disciplina del concorso. In assenza della previsione dell'art 9 chi riceve il documento falso e provvede alla registrazione in contabilità ma successivamente non si avvale dello stesso come supporto a una dichiarazione mendace pur non essendo punibile per il reato di cui all'art 2 (in quanto utilizzatore) sarebbe comunque punibile, a titolo di concorso, per il reato di emissione.³⁵

Sebbene la restaurazione del principio di offensività abbia un ruolo determinante nell'evoluzione del diritto penale tributario, il decreto del 2000 non si limita a rielaborare le norme incriminatrici, superando il modello del reato d'ostacolo e adeguandole ai principi costituzionali ma, opera una riforma strutturale del sistema, coniugando l'economizzazione dello strumento penale nell'ottica di un generale progetto di recupero dell'efficacia e della forza dissuasiva del sistema. Tale intento traspare anche nella riorganizzazione degli aspetti processuali della materia: il legislatore conferma l'abbandono della pregiudiziale tributaria, affidando al giudice penale l'accertamento dell'imposta evasa e realizza una più razionale partizione delle competenze tra i giudici.

³⁴ Relazione ministeriale n. 3.2.1.

³⁵ D'Arcangelo, *False fatture: sul concorso di persona chiariti gli ambiti della doppia imputazione*, in *Sole24ore* del 24 marzo 2014.

In particolare, al Titolo IV disciplina i “*rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti*” e, introducendo all’art. 19 il principio di specialità, segna una netta delimitazione tra reato e illecito amministrativo.

Nonostante la portata ampiamente innovativa, la riforma del 2000 non costituisce un punto d’arrivo per l’evoluzione del diritto penal-tributario.

I successivi interventi legislativi, infatti, hanno segnato il parziale superamento di tale impostazione, incriminando nuovamente alcuni fatti “esterni” e successivi alla dichiarazione fiscale.³⁶

Dapprima, con la c.d. “Finanziaria 2005” (Decreto Legge 29 settembre 2004, n. 282, convertito con Legge 30 dicembre 2004, n. 311), e successivamente con il cd. “Decreto Bersani” (Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 233, convertito con la Legge 4 agosto 2006, n. 248) venivano introdotte le fattispecie di omesso versamento delle ritenute certificate di cui all’art.10-*bis*,³⁷ di omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto di cui all’art 10-*ter*,³⁸ nonché quella di indebita compensazione di cui all’art. 10-*quater*,³⁹ che

³⁶Perini, in Cianci-Perini-Santoriello, *La disciplina penale dell’economia, Fisco, banche, responsabilità penale delle società*, Santoriello (a cura di), Milano, 2008, pag. 138 e ss.

³⁷ Art.10-*bis* D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74 “È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d’imposta.”

³⁸ Art.10-*ter* D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74 “È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo, l’imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d’imposta.”

³⁹ Art.10-*quater* D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74 “È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. 2. E’ punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai

andavano di fatto a modificare in modo sostanziale, sia pure in parte *qua*, l'originario impianto normativo.

La dottrina⁴⁰ non ha mancato di sottolineare come le citate fattispecie si ponessero in contrasto con sul piano sistematico con il tessuto normativo allora vigente.⁴¹ In primo luogo, si può agevolmente rilevare come, a differenza di quanto evidenziato in precedenza, nelle ipotesi di omesso versamento (sia di ritenute certificate che dell'Iva) la condotta delittuosa non richiede un intervento fraudolento sulla dichiarazione annuale,⁴² ma si configura come un mero inadempimento del debito (fiscale), considerato come penalmente rilevante. Inoltre, non è richiesta la "finalità evasiva" delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, finalità presente, al contrario, in tutte le altre fattispecie del microsistema del D.Lgs. 74/2000. In ragione di tali considerazioni non si può certamente negare l'esistenza di elementi di incoerenza dei reati di omesso versamento rispetto alle altre fattispecie delittuose in materia fiscale. Tale scelta appare in linea con un diverso orientamento di politica criminale perseguita dal nostro legislatore, evidentemente non più pressato dall'urgenza di ridurre il carico di procedimenti penali pendenti per reati tributari – urgenza che, invece, aveva condizionato la riforma del 2000 e che aveva condotto all'abrogazione, tra le altre, proprio delle allora vigenti fattispecie di omesso versamento⁴³ –, bensì preoccupato di garantire l'effettiva riscossione delle imposte – o

sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila."

⁴⁰ Rossi, *Art 10-bis del D.LGS 74/2000: omesso versamento di ritenute*, in Fisco, 2005, pag. 4945.

⁴¹ Musco -Ardito, *Diritto penale tributario*, Torino, 2010, pag. 24, in cui si fa riferimento ad una "doppia linea di politica criminale".

⁴² Rossi, *Omesso versamento iva e indebita compensazione. Art. 10 ter e 10 quater ex D.L. 223/2006*, in *Il fisco*, n. 31/2006, pag. 4879.

⁴³ Previste dall'art. 2, comma 3, L. 516/82, abrogato con la riforma del 2000 e, quindi, reintrodotto dal 1° gennaio 2007.

meglio, di quelle imposte - dichiarate dal contribuente.

Si rivela, inoltre, che lo stesso “Decreto Bersani”, all’art. 37, commi 24 e 25, proprio al fine garantire una più efficace repressione degli illeciti penal-tributari aveva introdotto l’istituto del cd. “raddoppio dei termini” in forza del quale, in presenza di una violazione fiscale che imponesse l’obbligo di denuncia per un reato tributario, i termini dell’accertamento tributario venivano raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui era stata commessa la violazione.⁴⁴

Si noti, poi, che l’art. 1, comma 143, Legge 29 novembre 2007, n. 224, ha esteso l’ambito di applicabilità della confisca per equivalente, di cui all’art. 322-ter c.p., a tutti i delitti

⁴⁴ L’istituto ha oggi un’applicabilità estremamente limitata. Infatti, dapprima il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (c.d. Decreto sulla certezza del diritto) ha circoscritto il ricorso all’istituto prevedendo che il raddoppio dei termini opera a condizione che la denuncia sia stata presentata negli ordinari termini di accertamento. Successivamente l’art. 1, commi 130 e 131, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. “Legge di stabilità 2016”), nell’ambito di una più ampia riforma dei termini di accertamento ha soppresso l’istituto del raddoppio dei termini in presenza di violazioni penali tributarie per i periodi d’imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016. Circa i limiti di applicazione del raddoppio dei termini a seguito delle modifiche normative si veda Cass, Civ., Sez. V, Ord. 13 febbraio 2019 n. 4205 *“il raddoppio dei termini si applica dal periodo d’imposta per il quale, alla data di entrata in vigore del decreto legge, siano ancora pendenti i termini ordinari per l’accertamento. Deve invece escludersi l’applicabilità delle modifiche introdotte dall’art. 2, co. 1 e 2, del d.lgs. n. 128 del 2015, che ha circoscritto il raddoppio dei termini di accertamento per violazioni penali solo ai casi in cui la denuncia sia stata effettivamente presentata e trasmessa all’autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento; nonché di quelle introdotte dall’art. 1, co. 130, 131 e 132, della l. n. 208 del 2015, che hanno eliminato la fattispecie del raddoppio dei termini ordinari [...] per i periodi d’imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 – secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento, quali stabiliti dal secondo periodo del comma 132, opera, nel caso delle indicate violazioni penali, solo a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall’Amministrazione Finanziaria entro il termine stabilito nel primo periodo del medesimo comma 132 – riguarda solo le fattispecie non regolate dal precedente regime transitorio, cioè i casi in cui non sia stato notificato un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) entro il 2 settembre 2015, in quanto, ai sensi dell’art. 3 co. 2, del d.lgs. n. 128 del 2015 sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l’Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore di tale decreto (cfr. Cass., 11620/2018; 26037/2016; 16728/2016).”*

previsti dal D.Lgs. 74/2000 (con la sola eccezione dell'art. 10).⁴⁵ Si tratta di una scelta che, pur lasciando aperti notevolissimi problemi interpretativi, è volta a rafforzare proprio l'efficacia conformativa del diritto penale tributario, obbligando l'imputato ad adempiere personalmente al versamento dei tributi per scongiurare l'esecuzione forzata nel proprio patrimonio ogniquale volta quello della società si riveli insufficiente.

Successivamente, la Legge 14 settembre 2011, n. 148, nell'intento di conferire maggiore efficacia dissuasiva alla sanzione penal-tributaria aveva disposto un generale inasprimento dell'impianto sanzionatorio. In particolare, questa ha abolito alcune circostanze attenuanti, ha disposto l'abbassamento delle soglie di punibilità per i reati dichiarativi e innalzato i termini di prescrizione per quasi tutti i reati tributari. Con la medesima norma il legislatore è, inoltre, intervenuto sul regime delle pene accessorie modificando l'allora articolo 12.⁴⁶ Alla luce della novella legislativa, infatti, la sospensione condizionale della pena risultava esclusa nelle ipotesi in cui l'imposta evasa o non versata fosse superiore al 30 per cento del volume d'affari e comunque superiore a 3 milioni di euro. Da ultimo, l'intervento legislativo ha limitato le possibilità di accedere al patteggiamento, secondo quanto disposto dall'art. 13, comma 2-bis, la richiesta di applicazione della pena presuppone l'avvenuto pagamento del debito tributario nonché delle relative sanzioni amministrative.⁴⁷

Se la riforma del 2000 aveva limitato il ricorso alla sanzione penale alle fattispecie evasive che si concretizzavano nell'omessa, o comunque non veritiera, dichiarazione

⁴⁵ "Nei casi in cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater, 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano in quanto compatibili le norme dell'art 322-ter del codice penale" Sul punto si veda Soana, *Introdotta la confisca per equivalente anche nel diritto penale tributario*, in *Giustizia tributaria*, n. 1/2008, pag. 8 e ss.

⁴⁶ Meoli, *Le pene accessorie nei reati tributari*, in *Il fisco*, n. 10/2013, pag. 1465.

⁴⁷ Iorio, *Reati tributari: attenuanti, patteggiamento e condizionale*, in *Corriere tributario*, n. 41/2011, pag. 3357.

d'imposta, le modifiche normative intervenute successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000 sanzionano anche violazioni commesse in un momento successivo rispetto a quello della dichiarazione.

Il D.Lgs. 158/2015, in controtendenza rispetto alle altre modifiche normative intervenute nell'ultimo decennio non ha determinato un ampliamento della "penalità", ma, al contrario, ha ridotto l'area dei fatti penalmente punibili e ciò sia sul piano della punibilità sia del fatto tipico.

L'approccio adottato dalla recente riforma infatti, da una parte, concentra in modo ancora più marcato l'azione penale nei confronti di quei comportamenti caratterizzati da elementi di frode o, quantomeno, dall'occultamento di materia imponibile; e, dall'altra, rinuncia alla "demonizzazione" dell'evasore (collaborativo o trasparente) in favore di procedure conciliative maggiormente appetibili anche in un'ottica di deflazione del contenzioso.

Occorre tuttavia rilevare come, accanto agli interventi di depenalizzazione il decreto abbia introdotto disposizioni di segno opposto volte ad ampliare l'area di intervento della sanzione penale. In tal senso merita sicuramente un cenno la rilevanza penale attribuita alle condotte del sostituto d'imposta. Fino alla riforma introdotta con il D.Lgs. n. 158/2015, infatti, pur essendo previsto il reato di omessa dichiarazione lo stesso aveva ad oggetto esclusivamente la dichiarazione presentata dal contribuente ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. Successivamente il legislatore, anche su sollecitazione dell'Amministrazione Finanziaria ha introdotto il reato di omessa dichiarazione del sostituto l'imposta. Il nuovo comma 1-bis, dell'art. 5 dispone infatti che *"è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila"*.

In realtà, l'ingresso in campo penalistico del sostituto d'imposta, lo si è visto, era già avvenuto con l'introduzione all'art 10-bis del reato di omesso versamento delle ritenute certificate. Anche tale fattispecie delittuosa è stata parzialmente modificata nell'ambito della riforma del sistema sanzionatorio tributario. La rilevanza penale dell'omesso versamento delle ritenute è stata ampliata in quanto, oggi non risulta più limitata alle sole ritenute certificate ma, comprende altresì quelle dovute. Di fatto il legislatore ha ampliato la portata incriminatrice della norma punendo, ai sensi dell'art 10-bis, il sostituto d'imposta che pur non avendo certificato le ritenute ha presentato un modello 770, maturando un debito superiore alla soglia di punibilità, senza poi procedere al relativo versamento. Detto ampliamento dello spettro delle condotte punibili presta il fianco a numerose critiche, in primo luogo sul piano della ragionevolezza.

La nuova formulazione della norma sanziona *“chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta le ritenute dovute sulla base della stessa o risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti”* conferendo rilevanza penale, anche ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità, alle sole ritenute certificate ovvero indicate nel modello dichiarativo. Detta previsione conduce però ad una conclusione paradossale in un sistema che non prevede alcuna sanzione penale per infedeltà dichiarativa del sostituto d'imposta. Infatti, la sanzione penale trova applicazione nei confronti dei sostituti d'imposta che abbiano correttamente indicato nel modello dichiarativo le ritenute operate senza però versarle; al contempo il ricorso alla pena è escluso per chi abbia presentato un modello 770 infedele, omettendo di indicare le ritenute dovute (e ovviamente non versate).

Più in generale, l'incriminazione del sostituto d'imposta, sia con riferimento all'omessa presentazione della dichiarazione, sia con riferimento all'omesso versamento delle

ritenute dovute, non trova alcun appiglio nella legge delega.

Il testo dell'art. 8 della Legge 23/2014, infatti, non prevede alcun criterio direttivo né con riferimento alle condotte del sostituto d'imposta, né in ordine ai reati omissivi, pertanto nessun potere in merito può essere stato trasferito al legislatore delegato con conseguente violazione dell'art. 76 Costituzione.⁴⁸

Anzi, le norme in esame sembrano porsi in contrasto con il sistema sanzionatorio penale tributario delineato dalla riforma, tanto che si è osservato come le stesse rappresentino una direzione politico criminale non solo non consentanea ai criteri della legge delega ma persino ad essi antitetica, circostanza questa che potrebbe indurre ad una pronuncia di incostituzionalità sul punto.⁴⁹

1.2. LA LIMITAZIONE DELL'AREA LATO SENSU DI PUNIBILITÀ A SEGUITO DELLE RECENTI MODIFICHE NORMATIVE

Come accennato in premessa, l'attuale assetto normativo non è il frutto di una riforma organica, ma il risultato di un complesso processo evolutivo fortemente influenzato dalle modalità e dagli approcci adottati in sede di accertamento del tributo. Anche in assenza di una revisione organica del sistema, a seguito delle recenti innovazioni l'area d'intervento della sanzione penale nell'attuale ordinamento è sensibilmente ridotta rispetto al passato.

Coerentemente con le linee guida individuate dalla Legge delega, la limitazione

⁴⁸ Cavallini, *Osservazioni generali sulla riforma del diritto penale tributario*, in *I nuovi reati tributari. Commento al D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158*, a cura di Caraccioli, Milano, 2016, pag. 6.

⁴⁹ Ingrassia, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale". Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016 pag. 124.

dell'intervento del diritto penale si pone come pietra angolare dell'intera revisione, ma viene realizzata con modalità differenti.

Per le fattispecie caratterizzate da *“comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa”*, in ragione sia della maggiore offensività sia del più complesso accertamento degli stessi, la rilevanza penale viene mitigata esclusivamente mediante l'innalzamento delle soglie di punibilità. Al contrario, per i reati contraddistinti da un minore disvalore si è ritenuto preferibile *“ridurre le sanzioni [e] applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità”*.⁵⁰

In fase di attuazione il legislatore delegato, pare essersi mosso lungo una triplice

⁵⁰ Art. 8, Legge 11 marzo 2014, n. 23 “1. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative. 2. Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi.

direttrice: a) l'espansione dell'area di rilevanza penale e l'inasprimento del trattamento sanzionatorio, proprio con riferimento alle fattispecie connotate da frodolenza;⁵¹ b) il recupero di scampoli di sussidiarietà mediante l'innalzamento delle soglie di punibilità;⁵² c) il progressivo rafforzamento degli istituti volti a dare rilievo al versamento delle imposte evase dopo la consumazione della condotta criminosa.⁵³

Tali direttrici implicano una chiara scelta di politica criminale da parte del legislatore: lo strumento penale diviene funzionale a determinare il contribuente a versare quanto dovuto a titolo di imposta oltre interessi e sanzioni (talvolta anch'esse ridotte).

2. MODIFICHE LEGISLATIVE CHE ESCLUDONO LA TIPICITA' PENALE

Il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 anche nella sua versione successiva al D.Lgs 158/2015, antepone alle norme incriminatrici alcune definizioni il cui valore ermeneutico è nodale, integrando le fattispecie incriminatrici stesse.

Il disposto dell'articolo 1, infatti, riveste un peso specifico prioritario; ed in sua assenza il contenuto delle norme incriminatrici potrebbe essere stravolto, rendendo la materia potenzialmente suscettibile di profonde contraddizioni interpretative, idonee a includere tra le fattispecie rilevanti comportamenti esclusi in modo ineluttabile dalla definizione,

⁵¹ A titolo meramente esemplificativo si prendano in considerazione le modifiche apportate all'art. 2 recante la disciplina della "*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*". In tal caso, eliminando il riferimento alla dichiarazione "annuale" il legislatore ha inteso estendere la sanzione penale a tutte le tipologie di dichiarazione quali ad esempio quelle emesse in sede di realizzazione di operazioni straordinarie.

⁵² Crepaldi, *Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione*, in Giurisprudenza Penale Web, 20 ottobre 2017.

⁵³ In tal senso si può fare sicuramente riferimento al novellato art. 13 che introduce una causa di esclusione della punibilità a fronte dell'integrale pagamento del debito tributario. Per un'analisi più approfondita della fattispecie si rinvia al Capitolo 2.

ma soprattutto a creare incertezza normativa. La scelta di introdurre una norma definitoria *ad hoc* assume un considerevole rilievo stante l'impossibilità di applicare nozioni mutate da altre branche del diritto.

Tra queste la definizione di "*imposta evasa*" svolge un rilevante "effetto selettivo", al fine di determinare i fatti penalmente punibili. A seguito dell'introduzione del nuovo art. 1, comma 1, lett. g-bis) del D.Lgs. n. 74/2000 "*non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili*". Tale innovazione è assai significativa perché esclude la rilevanza penale di condotte che si traducono, in concreto, nell'esposizione di una maggiore perdita e non di una minore imposta a debito, segnando dunque il superamento di qualsivoglia riferimento all'imposta "teorica", vale adire la maggior imposta accertata anche se non dovuta dal contribuente.

A ben vedere, la necessità di prendere in considerazione esclusivamente elementi reali che incidono effettivamente sull'imposta dovuta, ai fini dell'integrazione della fattispecie delittuosa, era già stata espressa dalla giurisprudenza⁵⁴ secondo la quale "*in tema di reati tributari ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione*

54 Cass. Pen., Sez. III, 23 settembre 2014, n. 38684 in *Rivista di diritto tributario*, 2014, IX, pag.199, con nota di Di Siena, *La definizione dell'imposta evasa nella dinamica dei delitti dichiarativi: fra affermazioni draconiane ed incoerenze sistematiche*. Nel caso di specie la Suprema Corte ha annullato la sentenza impugnata che aveva assunto come base di calcolo per determinare l'imposta evasa il solo prezzo di vendita della merce e non anche gli elementi negativi di reddito detraibili; in senso conforme si veda Cass. Pen., Sez. III, n. 5490/2009, in *Cassazione Penale*, 2010, pag. 1126, con nota di Lei, *Inapplicabilità delle presunzioni tributarie in sede penale*, secondo cui "*in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione ai fini di evasione dell'imposta sui redditi (art. 5, D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) non può farsi ricorso alla presunzione tributaria secondo cui tutti gli accrediti registrati sul conto corrente si considerano ricavi dell'azienda (art. 32, comma primo n. 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), in quanto spetta al giudice penale la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa procedendo d'ufficio ai necessari accertamenti, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto*"

Iva, è rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario”.

Ad ogni modo è evidente che, con l'introduzione di siffatte definizioni, si dovrà fare riferimento alle poste che in concreto vanno a determinare l'imposta e, conseguentemente, con riguardo ai reati tributari subordinati al superamento di una soglia correlata all'imposta evasa, il *quantum* della stessa dovrà essere determinato in virtù dell'imposta effettivamente dovuta.⁵⁵ In concreto se, a seguito di un accertamento avente ad oggetto una società, viene ripresa a tassazione una base imponibile la cui imposta evasa supera la soglia di punibilità, non è detto che la fattispecie delittuosa sia configurata, ben potendo verificarsi che il soggetto accertato in quel periodo sia in perdita e, pertanto, computando il valore negativo, la base imponibile da tassare diminuisce con l'effetto che l'imposta evasa potrebbe scendere sotto la soglia penale.⁵⁶

⁵⁵ Sul punto si è recentemente pronunciata la Corte di Cassazione con la sentenza 16 maggio 2018 n. 21639 ha chiarito che in caso di accertamento, anche in via induttiva di un maggior reddito non si può escludere aprioristicamente la rilevanza dei costi per la produzione dello stesso affermando che “ *Qualora vengano accertati ulteriori ricavi rispetto a quelli dichiarati dal contribuente, nella determinazione del reddito imponibile non può non tenersi conto di tutti gli elementi- ricavi, proventi costi ed oneri- che concorrono a formarlo (Corte di Cassazione, Sezione III penale, 14 dicembre 1998, n. 13068), dovendosi ritenere in contrasto con i criteri applicabili ai fini della determinazione del reddito imponibile, e di conseguenza anche dell'imposta, escludere in linea di principio la esistenza dei costi per la sua produzione*”.

⁵⁶ Ambrosi-Iorio *Per il calcolo del tetto di punibilità, rilevano i costi inesistenti. Inerenza «sterilizzata»*, in *Il Sole24Ore*, 25 settembre 2015, pag. 45.

Sotto questo profilo risulta di particolare interesse il confronto con quanto previsto dall'art. 25 del D.Lgs. n. 158/2015, il quale ha introdotto, all'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600⁵⁷ una disciplina specifica per lo scomputo dai maggiori imponibili accertati, delle perdite fiscali maturate nello stesso periodo di imposta ovvero nei periodi di imposta anteriori.⁵⁸ Prima dell'introduzione della stessa, le criticità evidenziate nella gestione delle perdite nell'ambito del procedimento di accertamento, anche sul piano amministrativo, non avevano trovato soluzioni idonee neppure nella prassi, la quale esprimeva alcune linee guida che, tuttavia, si evidenziavano come parziali e comunque insufficienti a un trattamento omogeneo del sistema di utilizzo delle perdite in accertamento.⁵⁹ In particolare, la nuova disciplina prevede espressamente che l'Ufficio, in fase di accertamento,⁶⁰ deve tener conto delle perdite, provvedendo automaticamente

⁵⁷ Il nuovo comma 2-bis dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 prevede: *“Fatte salve le previsioni di cui all'articolo 40-bis del presente decreto, sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili di cui al comma 2, le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo. Dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione di cui al periodo precedente, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento di cui al comma 2, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'art 8 e dell'articolo 84 del Tuir”*.

⁵⁸ Beghin, *L'accertamento di un maggior reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali pregresse inutilizzate, l'irrogazione delle sanzioni tributarie e l'imposta “double face”*, in *Rivista. Diritto Tributario*, 2012 pag. 629 ss.; De Franco, *Il diritto al riconoscimento delle perdite fiscali in sede amministrativa*, in *Corriere Tributario*, n. 41/2012, pag. 3155 e ss.

⁵⁹ Libranti-Sansonetti, *Regole chiare per lo scomputo delle perdite in accertamento e in adesione*, in *Il fisco*, n. 34/2015, pag. 1-3207.

⁶⁰ Si rileva come il meccanismo sopra descritto possa trovare applicazione anche in fase di adesione secondo quanto previsto dall'art. 7, comma I-ter, D.Lgs. 218/1997.

allo scomputo di quelle di periodo e, su istanza del contribuente, anche allo scomputo delle perdite pregresse utilizzabili.⁶¹ Inoltre, occorre rilevare che il tenore letterale della norma penale suggerisce che la sussistenza del reato dovrebbe essere esclusa *tout court* se le perdite fiscali pregresse sono suscettibili di azzerare la maggiore imposta contestata o, almeno, di portarla al di sotto delle soglie di punibilità.⁶² Tale lettura appare anche la più coerente con l'autonomia del procedimento tributario rispetto al processo penale, che viene pienamente mantenuta anche in seguito agli interventi del D.Lgs. n. 158/2015. Di conseguenza, si ritiene che gli Uffici dovranno astenersi dall'inoltrare notizie di reato o, quantomeno, che si dovrà giungere all'archiviazione ogniqualvolta i maggiori imponibili contestati possano essere assorbiti da perdite fiscali maturate nello stesso periodo di imposta o in annualità precedenti.

E' di tutta evidenza che l'applicazione della novellata definizione non è priva di rilievo pratico anche sotto il profilo processuale: ed invero la sussistenza di un differente criterio di determinazione dell'imposta evasa ai fini penali e "amministrativi", in assenza di qualsiasi rapporto di pregiudizialità tra procedimento penale e tributario, comporta la necessità per il giudice penale di accertare autonomamente l'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario⁶³.

⁶¹ Mastroberti, *Più certezza sullo scomputo delle perdite in accertamento*, in *Il fisco*, n. 43/2015 pag. 4115.

⁶² Lo scomputo automatico delle perdite dovrebbe avere ad oggetto anche le perdite pregresse in sede penale, mentre l'utilizzo di queste ultime è subordinato alla presentazione di apposita dichiarazione in sede amministrativa.

⁶³ Cass. Pen., Sez. III, 22 settembre 2016, n. 39379. Nel caso in esame, la Corte d'appello, nel determinare l'ammontare dell'imposta sottratta al Fisco, aveva disatteso il rilievo dell'imputato in ordine alla necessità di considerare non solo i costi dichiarati e riferiti ai ricavi indicati in contabilità, ma anche i costi di acquisto dei beni oggetto delle vendite "in nero". I Supremi giudici, invece, hanno affermato che per "imposta evasa" debba intendersi

2.1. LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA EVASA: DICHIARAZIONE
FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI E DICHIARAZIONE
INFDELE A CONFRONTO

La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario mira a ridimensionare il ricorso alla pena, perimetrando l'area di prensione punitiva sui soli comportamenti caratterizzati da *“un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo”*.⁶⁴

Le modifiche apportate in materia di reati dichiarativi rappresentano senza alcun dubbio espressione di tale intento. Lasciando invariato il precedente assetto normativo, la legge 74/2000 nella sua attuale formulazione continua a prevedere quattro fattispecie delittuose caratterizzate dall'occultamento della realtà secondo metodologie più o meno insidiose. In questa sede si ritiene opportuno analizzare il contenuto del novellato delitto di dichiarazione infedele in quanto esso costituisce una chiara rappresentazione della volontà del legislatore di rafforzare la punibilità nei confronti dei comportamenti connotati dal requisito della fraudolenza e di *“escludere la rilevanza penale delle*

l'intera imposta dovuta, da determinarsi, tenuto conto delle risultanze probatorie acquisite nel processo penale, sulla base delle analisi e della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente deducibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario. In senso conforme Cass. Pen., Sez. III, 31 gennaio 2017, n. 4516 *“al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario”*.

⁶⁴ Relazione legislativa al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

operazioni di ordine classificatorio aventi ad oggetto elementi attivi o passivi in modo da limitare tendenzialmente la sfera applicativa della figura criminosa a solo mendacio su dati oggettivi reali”.⁶⁵

L'art. 4 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, quale delitto in “materia di dichiarazione” (secondo la rubrica del Capo I del Titolo II in cui è collocato), intende garantire la corrispondenza al vero dell'importo imponibile dichiarato al fisco sanzionando l'indicazione nelle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto di elementi passivi inesistenti, ovvero elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, senza che la condotta debba ulteriormente connotarsi in termini di frode.

Se è vero, infatti, che i reati di cui agli artt. 2 e 3 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 si caratterizzano per una maggiore capacità decettiva in ragione, per l'appunto, dei connotati di frode che, quali elementi costitutivi, li contraddistinguono, la fattispecie di dichiarazione infedele, invece, si caratterizza per la mera falsità della stessa.

Nel nuovo art. 4, la struttura della condotta rimane sostanzialmente inalterata, cionondimeno la fattispecie è stata oggetto di un massiccio intervento di depenalizzazione per effetto di un sostanziale aumento delle soglie di punibilità, sia di natura qualitativa che quantitativa, nonché di una più rigorosa definizione degli elementi passivi.

Nella vigenza dell'originario art. 4 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'interpretazione della nozione di “costo fittizio” costituiva momento centrale nell'analisi della tipicità della fattispecie delittuosa di dichiarazione infedele, le cui dimensioni risultavano mutevoli in ragione del significato attribuito a codesta nozione, prospettandosi due contrapposte interpretazioni ermeneutiche.⁶⁶

⁶⁵ Relazione illustrativa al D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158.

⁶⁶ Thione, *Rilevanza penale degli elementi passivi fittizi*, in *Il fisco*, n.44/2009, pag. 7294.

Secondo l'approccio che potremmo definire "normativo-tributaristico",⁶⁷ generalmente adottato dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento, dovevano ritenersi "fittizi" tutti i costi ripresi a tassazione, vale a dire tutti i costi non inerenti ovvero non deducibili, iscritti in violazione del principio di competenza o di inerenza. Al contrario, l'interpretazione suggerita dalla dottrina⁶⁸ inquadrava la fittizietà in termini puramente naturalistici, per cui avrebbero potuto definirsi tali solo i costi nella realtà mai venuti ad esistenza, escludendo qualsivoglia rilievo a quelli non inerenti o non deducibili.

L'approccio che si sceglie di adottare non è privo di rilievo pratico specie tenuto conto del fatto che il reato di dichiarazione infedele e la corrispondente fattispecie "amministrativa"⁶⁹ si distinguono esclusivamente sulla base del *quantum* dell'imposta evasa.

Il legislatore supera le incertezze che avevano caratterizzato il precedente periodo di vigenza della norma⁷⁰ e, per mezzo della sostituzione dell'aggettivo "fittizi" con

⁶⁷ Ingrassia, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale". Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016 pag. 9.

⁶⁸ Flick, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giurisprudenza Commerciale*, n. 38/2011, pag. 465-593.

⁶⁹ Disciplinata dall'art. 1, comma 2, D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471 per cui "*Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte*".

⁷⁰ Si fa in particolare riferimento agli accertamenti in materia di prezzo di trasferimento, sul punto si veda Marinozzi, *Transfer pricing a basso rischio penale*, in *Il fisco* n. 46/2015,, pag. 1-4416; Albano, *La rettifica sul transfer price non porta al reato tributario*, in *Italia Oggi*, 6 settembre 2018, pag. 20, per cui "*Sono irrilevanti sotto il profilo penale gli accertamenti di maggiori imponibili conseguenti a rettifiche di transfer pricing, in quanto basate per definizione su metodi meramente valutativi e, pertanto, connotati da margini di discrezionalità*".

“inesistenti”, chiarisce infatti che al fine del calcolo dell’imposta evasa non rilevano quei costi che sebbene indeducibili (anche solo in parte) in applicazione di norma tributarie sono comunque stati sostenuti dal contribuente. Accogliendo l’interpretazione avallata dalla dottrina maggioritaria la nuova disposizione pone, dunque, al centro dell’accertamento la verifica dell’esistenza sul piano naturalistico degli elementi passivi, intendendo come illegittimi e dunque rilevanti ai fini dell’integrazione della fattispecie delittuosa solo quei costi rappresentanti una situazione fattuale artefatta ed irreale, vale a dire le ipotesi in cui al dato indicato nei documenti contabili, prima, e nella dichiarazione poi, non corrisponde alcun esborso da parte del contribuente.

Quanto fin qui osservato consente sul piano pratico di escludere ogni rilevanza penale, invero già dubbia, alle condotte di c.d. *transfer pricing* di cui all’art. 110, comma 7, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. In estrema sintesi, al fine di evitare illegittimi risparmi d’imposta il prezzo di trasferimento praticato per la cessione di beni o la prestazione di servizi nelle operazioni infragruppo può essere rideterminato dall’Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento sulla base del “valore normale”⁷¹, ossia il prezzo mediamente praticato nel libero mercato per la medesima prestazione. Tali accertamenti mirano ad escludere eventuali effetti distorsivi sull’imposta del prezzo “concordato” concretamente applicato. Ebbene ai fini dell’integrazione della fattispecie di dichiarazione infedele essi non hanno alcuna rilevanza: si tratta infatti di costi “reali” effettivamente sostenuti dalla società dei quali potrebbe al più essere contestata la deducibilità.⁷²

⁷¹ Art. 9, comma 3, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

⁷² Si rileva che la legge 30 luglio 2010 n.122, entrata in vigore il 31 luglio 2010, sempre in ottica di collaborazione fisco-contribuente prevede l’esclusione anche delle sanzioni amministrative (*penalty protection*) in caso di contestazioni in materia di *transfer pricing*, qualora in sede di verifica o di ispezione da parte delle autorità fiscali venga consegnata la

L'esclusione di fatto delle violazioni della disciplina dei prezzi di trasferimento dall'area dei fatti penalmente rilevanti deriva senza alcun dubbio dalla scelta del legislatore di escludere il ricorso alla sanzione penale in tutte le ipotesi in cui l'evasione d'imposta sia conseguenza di meri errori contabili o di valutazione, nonché di favorire la leale collaborazione tra fisco e contribuente.⁷³

Nella medesima prospettiva devono inquadrarsi le innovazioni introdotte con il nuovo comma 1-bis il quale statuisce che, ai fini della punibilità, *“non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri applicati sono stati indicati nel bilancio in altra documentazione fiscale, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza; dell'inerenza, della competenza o della non deducibilità di elementi passivi reali.”* Inoltre, il medesimo comma eccettua espressamente la rilevanza penale delle condotte derivanti dalla non corretta classificazione e dalla valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati siano stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante a fini fiscali. In realtà, una disposizione di tenore sostanzialmente analogo, sebbene non perfettamente sovrapponibile a quella in commento, era già prevista dall'art. 7⁷⁴ del medesimo decreto,

necessaria documentazione a supporto, per tutti i periodi di imposta accertabili. Pertanto, il contribuente ha la facoltà (e non l'obbligo) di dotarsi di documentazione idonea al fine di consentire una verifica più agevole e veloce alle autorità in merito al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito di transazioni *intercompany*. Per un'analisi circa la valenza di detta documentazione ai fini penalistici si rinvia a Doneddu – La Candia, *La documentazione del “transfer pricing” come causa di non punibilità*, in *Corriere tributario*, n. 7/2012, pag. 515.

⁷³ Valente – Caraccioli – Di Mattia, *“Transfer pricing”: valutazioni estimative e rilevanza penale*, in *Corriere Tributario*, n. 2/2016, pag. 98 e ss.

⁷⁴ Art. 7. Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio *“1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto*

pertanto al fine di comprendere quali siano gli effetti della novella legislativa si rende necessario operare un confronto tra le due norme.

In primo luogo, le citate disposizioni per quanto simili nel contenuto hanno un differente ambito applicativo, infatti le “clausole di salvaguardia” dell’abrogato art.7 nell’escludere la punibilità delle rilevazioni e delle valutazioni estimative i cui criteri fossero stati indicati in bilancio, si riferiva non solo al delitto di infedele dichiarazione, come fa la più recente normativa, ma anche a quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Nella vigente formulazione normativa assume rilevanza ai fini delle modalità di calcolo dell’imposta evasa l’elemento psicologico della fraudolenza ed è in ragione di questo che, anche in presenza di sottrazione di base imponibile identica sul piano squisitamente quantitativo, si ha una sostanziale differenza sul piano sanzionatorio.

Si prenda in considerazione, a titolo meramente esemplificativo, il caso di chi in violazione delle norme in materia di competenza, iscriva indebitamente in bilancio un costo sostenuto in un’annualità differente con l’intento di abbattere la base imponibile, generando di conseguenza un risparmio d’imposta pari a 200.000 euro. Ebbene, se la condotta è posta in essere mediante l’uso di artifici e con modalità tali da rendere ostico l’accertamento dell’illecito da parte dell’Amministrazione Finanziaria, essa è suscettibile nella fattispecie di cui all’art.3; e verrà pertanto sanzionata con “*la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni*”. Al contrario, laddove la medesima evasione d’imposta fosse posta in essere senza avvalersi di detti artifici, la fattispecie rientrerebbe nell’ambito applicativo

alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio. 2. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli”.

dell'art. 4, e alla luce di quanto disposto dal comma 1-*bis* dello stesso, al fine di verificare il superamento delle soglie di punibilità non si dovrà tener conto delle variazioni derivanti dalla violazione del criterio di competenza, deve dunque concludersi che il fatto non costituisce reato e potrebbe essere eventualmente punito solo con la sanzione amministrativa.

Per espressa previsione legislativa, non rilevano, in primo luogo, le valutazioni di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali.

In realtà, anche nel periodo di vigenza dell'abrogato art. 7 del DLgs. 74/2000, era esclusa la rilevanza penale delle valutazioni, tuttavia rispetto all'attuale formulazione dell'art. 4 la norma presentava due limitazioni: da una parte era circoscritta alle sole valutazioni estimative, dall'altra era strettamente vincolata alla rappresentazione in bilancio. Riconoscendo efficacia non solo al bilancio, ma anche ad ogni altra comunicazione rilevante ai fini fiscali,⁷⁵ viene ampliato il novero dei documenti con valenza probatoria.⁷⁶ Inoltre, per quanto concerne la violazione del principio di competenza ai fini dell'esclusione degli elementi attivi e passivi non è più necessario che vi sia stato il ricorso a "*metodi costanti di impostazione contabile*". Da ultimo, sulla base di quanto disposto

⁷⁵Famiani – Izzo, *Gli effetti "in bonam partem" della riforma dei reati tributari*, 21 aprile 2016, www.penalecontemporaneo.it.

⁷⁶ Nel periodo di vigenza dell'art. 7 alcuni autori avevano rilevato come l'applicabilità della norma, limitata ai soli soggetti tenuti alla redazione del bilancio e della nota integrativa potesse avere effetti discriminatori. Sul punto si veda Caraccioli, *Valutazioni estimative e soglie di punibilità*, in AA.VV. *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2011, pag. 136; Annunzi, *Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio e le valutazioni estimative: problemi e rischi*, in *Il fisco*, n. 46/2000, pag. 13785.

dal comma 1-ter “*Non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette*”.

La scelta legislativa di escludere dall'accertamento, almeno ai fini del superamento delle soglie di punibilità, qualsiasi elemento *lato sensu* valutativo risponde sicuramente all'esigenza di ridurre l'alea del rischio penale per il contribuente. A fronte di procedimenti penali avviati per questioni interpretative pacificamente documentate dai contribuenti, peraltro con l'effetto paradossale di distogliere l'attenzione da autentici fenomeni di frode, il legislatore sembra aver maturato la consapevolezza che le eventuali divergenze circa la valutazione di elementi imponibili esistenti non costituiscono a priori una simulazione o una falsa rappresentazione della realtà né un occultamento di materia imponibile, salvo i casi limite in cui il contribuente non sia in grado di spiegare o documentare in alcun modo le proprie scelte interpretative e/o queste ultime risultino talmente insostenibili da far emergere un dolo specifico di evasione. In questa cornice, sembra possibile comprendere sia la scelta (apparentemente restrittiva) di non estendere la clausola di non punibilità in esame alla fattispecie di cui all'art. 3, sia quella di escludere l'applicazione dell'art. 4 qualora le valutazioni operate in sede di applicazione di principi contabili o norme tributarie risultino non solo dal bilancio, ma anche da “altra documentazione rilevante ai fini fiscali”.⁷⁷

⁷⁷Sepio-Silveti *La non punibilità delle questioni interpretative nella riforma del diritto penale-tributario*, in *Il fisco*, n. 23/2016, pag. 1-2252

3. ULTERIORI SPAZI DI NON PUNIBILITA' NEI DELITTI DICHIARATIVI:
EFFETTI IN BONAM PARTEM DELLA NUOVA FORMULAZIONE DEL
REATO DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI
ARTIFICI

Sebbene l'intervento di *restyling* del legislatore risulta più evidente nel delitto di dichiarazione infedele, è possibile individuare ulteriori spazi di non punibilità anche in relazione agli altri reati dichiarativi.

Per quanto concerne il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, il modello di incriminazione utilizzato dal legislatore non è connotato da rilevanti profili di novità, poggiando sui due pilastri classici che da sempre sorreggono le fattispecie penali tributarie etichettate come "frode fiscale": la dichiarazione fiscale mendace e le condotte fraudatorie di supporto.

Si ribadisce che la condotta tipica è posta in essere "*compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria*".

Affinché il fatto costituisca reato è dunque necessario che lo stesso sia posto in essere facendo ricorso a "*mezzi fraudolenti*" intendendosi per tali, secondo la definizione fornita dal legislatore all'art. 1, lett. i), "*le condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*". Tuttavia, al comma 3 dell'articolo 3, il legislatore pone un correttivo a detta definizione prevedendo che ai fini della fattispecie in esame "*non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle*

fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali". Si tratta, all'evidenza, dell'apposizione di un limite rispetto alla definizione generale, volta a evitare che fatti sussumibili all'interno della "semplice dichiarazione infedele" per i soggetti con obbligo di tenuta di scritture contabili possano tradursi *de plano* in una dichiarazione fraudolenta, come, ad esempio, nell'ipotesi della sottofatturazione.⁷⁸

Un ulteriore intervento volto a limitare l'operatività della fattispecie in esame è dato dalla modifica delle soglie di punibilità di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 3, relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche considerando gli elementi passivi fittizi), che ora deve essere superiore al 5 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (soglia invariata) o comunque superiore a 1,5 milioni di euro (soglia aumentata rispetto alla previgente soglia di 1 milione).

Tuttavia, qualora la condotta fraudolenta abbia ad oggetto l'esposizione in dichiarazione di crediti e ritenute fittizie, il reato è configurabile se l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5 per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 euro. Come osservato da attenta dottrina⁷⁹ la previsione di una soglia *ah hoc* deve portare a concludere che al fine della verifica della sussistenza del reato è necessario procedere a una distinta valutazione degli *"elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi*

⁷⁸ Si veda la relazione illustrativa al decreto la quale esplicita che *"una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo nella pregressa formulazione dell'articolo 3 rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre (...) soprattutto nel caso di sottofatturazioni o di annotazioni ideologicamente false (...) nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione ed alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazioni semplicemente infedeli in fatti di dichiarazione fraudolenta peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse"*

⁷⁹ Perini, *La riforma dei reati tributari*, in *Diritto Penale e Processo*, 2016, XXII, pag. 14-36.

passivi fittizi" e di "*crediti e ritenute fittizie*". Di conseguenza, sembra doversi ammettere la possibilità che due diverse condotte fraudolente che complessivamente comportino un'evasione di imposta superiore a 30.000 euro siano penalmente non punibili se nessuna delle due supera la singola soglia di riferimento.

È però necessario sottolineare come la norma, nella sua nuova formulazione, risulti ulteriormente tipizzata dalla necessità che il ricorso a mezzi fraudolenti sia non solo, come per il passato, condizionato dalla idoneità ad ostacolare l'accertamento erariale, ma, congiuntamente, idoneo ad indurre in errore l'Amministrazione Finanziaria. Pertanto, dovrebbe escludersi la sussistenza del reato in tutte le ipotesi in cui il carattere fraudolento dell'operazione possa essere agevolmente accertato dall'autorità di controllo.

Infine, sempre con riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici si ritiene opportuno rilevare che questo non sembra poter trovare applicazione in relazione alle dichiarazioni "da consolidato"⁸⁰.

Come noto, la disciplina del consolidato mondiale e nazionale prevede che il soggetto consolidante determini il reddito complessivo globale effettuando la somma algebrica dei redditi netti di tutte le società che hanno esercitato l'opzione.

Come si è già avuto modo di precisare il delitto di cui all'articolo 3 presuppone che il contribuente indichi in dichiarazione elementi attivi o passivi fittizi, posto che la dichiarazione consolidata reca al proprio interno esclusivamente il reddito imponibile "trasferito" dalle varie società che rientrano nel perimetro di consolidamento, non è possibile individuare detti elementi, pertanto il delitto in commento non potrebbe mai configurarsi in relazione a tale tipologia di dichiarazione. Ovviamente ciò non esclude

⁸⁰ Il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ha introdotto a partire dal 1° gennaio 2004, l'istituto del cd. "consolidato fiscale nazionale", disciplinato dagli articoli che vanno dal 117 al 129 del T.U.I.R.

che il reato possa essere commesso dalla singola società consolidata, infatti il consolidato non implica alcuna “soggettivizzazione” tributaria del gruppo di imprese inteso come tale, ma si limita ad attribuire rilevanza alla somma di distinte capacità contributive dei soggetti che vi partecipano, che non perdono mai la loro autonomia. Le società consolidate, cioè le controllate e la controllante, ciascuna in relazione al proprio imponibile, redigono e presentano la propria dichiarazione e solo successivamente il sistema di compensazione delle perdite comporta una liquidazione unitaria dell'imposta dovuta.⁸¹

Lo sdoppiamento sotto il profilo soggettivo determina un'obiettivo difficoltà in sede di accertamento del reato soprattutto per ciò che concerne la verifica del superamento delle soglie di punibilità.

La norma, lo si è visto, richiede il superamento congiunto di distinte soglie quantitative, di cui una riferita alla sottrazione di materia imponibile e l'altra all'imposta evasa. Proprio con riferimento alle due “unità di misura” prescelte dal legislatore penale non si può non considerare come il regime del consolidato operi una divaricazione tra il soggetto che esprime la capacità economica (consolidata) e quello deputato al calcolo ed alla liquidazione del tributo del gruppo (consolidante)⁸². Se, affinché si possa configurare il reato è necessario che gli elementi attivi sottratti all'imposizione siano superiori al cinque

⁸¹ Todini, *I profili penali dell'infedeltà dichiarativa nel consolidato fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2013, pag.1358-1389; Russo, *I soggetti IRES*, in *Rivista diritto tributario*, 2004, I, pag. 313; Di Siena, *Profili penal-tributari del consolidato fiscale nazionale alla luce dell'art. 40-bis DPR n. 600/1973*, in *Rivista diritto. tributario*, 2010, III, pag. 164

⁸² Fransoni, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Rivista diritto tributario*, 2004, I, pag. 515 e ss.

per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, è di primaria importanza individuare a "quale dichiarazione" bisogna fare riferimento.⁸³

Infatti, se si attribuisce rilevanza alla dichiarazione fiscale consolidata il costo fittizio o il ricavo occultato devono essere posti a confronto con la sommatoria dei redditi prodotti dalle società e poi confluite nel consolidato.⁸⁴

Se, al contrario si ritiene rilevante la dichiarazione fiscale individuale della società consolidata, allora la materia imponibile sottratta a tassazione dovrà essere posta a confronto con il totale dei componenti positivi di reddito prodotti dalla stessa.

Tale ultima soluzione appare preferibile per due ordini di ragioni: in primo luogo consentirebbe di "assorbire" l'eventuale effetto distorsivo derivante dalla partecipazione al consolidato, inoltre farebbe venir meno, in ambito penalistico, lo sdoppiamento soggettivo, permettendo di superare le perplessità sollevate dalla dottrina in materia di elemento soggettivo del reato⁸⁵ evitando la l'attribuzione alla consolidante di una sorta di responsabilità oggettiva per la condotta della consolidata.⁸⁶

⁸³ La stessa evasione, infatti, in una prospettiva *stand alone* potrebbe risultare sotto soglia per divenire, invece, sopra soglia a seguito dell'ingresso in un consolidato, destinato a mutare le regole di calcolo della soglia stessa.

⁸⁴ Iavagnilio, *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, in *Diritto pratica tributaria*, 2011, I, pag. 50: "sotto il profilo sanzionatorio, dunque, viene svalutata la funzione di direzione e coordinamento assolta dalla controllante, per dare invece maggior risalto all'autonomia del rapporto tributario riferibile alla società consolidata e, quindi, al mantenimento, da parte della società consolidata, della propria soggettività passiva".

⁸⁵ Abbenante, *I riflessi penal-tributari della dichiarazione infedele coniugati con l'istituto del consolidato fiscale nazionale*, in *Controlli fiscali*, a cura di Pezzuto – Tomassoli, Milano, 2011, pag. 261 e ss.

⁸⁶ Capolupo, *Frode fiscale nel regime consolidato: i limiti della responsabilità della società consolidante*, in *Il fisco*, n. 22/2018, pag. 2148.

4. LE SOGLIE DI PUNIBILITA'

La rilevanza penale del fatto incontra un ulteriore limite di natura quantitativa nelle soglie di punibilità. Nonostante parte della dottrina abbia considerato irragionevole la scelta legislativa di subordinare la punibilità del fatto al superamento di determinate soglie, ritenendo che gli indici di natura quantitativa non possano incidere sul disvalore della condotta⁸⁷, è innegabile che l'introduzione delle stesse sia perfettamente funzionale agli obiettivi politico-criminali perseguiti dal legislatore: in omaggio ad una nuova misura concettuale dell'offesa penalmente rilevante, si evita la criminalizzazione di evasioni dell'obbligo di pagamento dei tributi che, per la loro entità, appaiono irrisorie, almeno sulla base delle valutazioni operate dal legislatore. Non sorprende, quindi, che proprio con il D.lgs. 158/2015, caratterizzato, lo si è ribadito più volte, dalla volontà di circoscrivere l'azione penale alle condotte maggiormente lesive dell'interesse dello Stato alla corretta percezione del tributo, il legislatore operi un generale innalzamento di tutte le soglie di punibilità previste per i delitti tributari.

Al di là del valore funzionale della disposizione, la previsione di soglie di punibilità trova piena legittimazione anche sul piano politico-criminale dato che risponde al principio di *extrema ratio* in un sistema in cui sono previste sanzioni amministrative al di sotto di tale soglia.

L'inquadramento sotto il profilo dogmatico delle soglie di punibilità è stato oggetto di ampio dibattito dottrinale. Vi è chi ritiene che esse costituiscano condizioni obiettive di

⁸⁷ Grosso, *Quale diritto penale tributario per gli anni novanta*, in *Rivista Italiana. Diritto e Procedura Penale*, 1995, pag. 1010.

punibilità⁸⁸ e chi invece sostiene che siano elementi costitutivi del reato.⁸⁹ La questione non è priva di implicazioni pratiche in quanto l'appartenenza all'una o all'altra categoria ha importanti ripercussioni sull'elemento soggettivo del reato.

Come noto, le condizioni obiettive di punibilità presuppongono la sussistenza di un reato già perfetto e dunque che l'offesa al bene giuridico tutelato sia già stata realizzata a prescindere dal verificarsi della condizione stessa. Se si accettasse tale orientamento dottrinale e si qualificassero le soglie di punibilità come condizioni obiettive di punibilità alla stregua dell'art. 44 c.p., bisognerebbe ammettere che il bene giuridico tutelato è la trasparenza fiscale. Salvo che si ritenga che le stesse possano qualificarsi tra le condizioni obiettive di punibilità c.d. intrinseche le quali come noto, incidono sull'interesse protetto, nel senso di approfondire una lesione già implicita nella commissione del fatto. In tal caso le condizioni obiettive di punibilità, infatti, non sono poste a tutela di un interesse esterno e ulteriore rispetto a quello tutelato dalla norma incriminatrice ma stesse contribuiscono ad integrare il contenuto del disvalore del reato, con la funzione di limitare i casi nei quali sia opportuno assoggettare a pena un fatto di per sé illecito.⁹⁰

Risulta preferibile la seconda ricostruzione che colloca le soglie di punibilità tra gli

⁸⁸ Cerqua, *Sulla natura delle soglie di punibilità nei delitti in materia di dichiarazione*, in *Il fisco*, n. 26/2001, pag. 8961. Si veda inoltre Cartoni, *Natura giuridica della soglia di punibilità e sue conseguenze pratiche*, in *Il fisco*, n.7/ 2002, pag. 130. Tale tesi è avallata anche da una delle prime sentenze della Corte di Cassazione in materia che ha definito le soglie di punibilità come “condizioni di punibilità e come tali esterne agli elementi costitutivi del fatto criminoso e, quindi, non oggetto di colpevolezza” (Cass. Pen. Sez. III, 3 luglio 2000, n. 7589)

⁸⁹ Soana, *I reati tributari*, Milano, 2009, pag. 63 e ss.; Carotenuto, *L'imposta evasa: una svolta nel sistema penale tributario*, in *Il fisco*, 2003, pag.14828; Antolisei, (a cura di Grosso) *Manuale di diritto penale - Leggi complementari*, II, Milano, 2008, pag. 368.

⁹⁰ Fiandaca – Musco, *Diritto penale, Parte generale*, Bologna, 2010, pag. 779

elementi costitutivi del reato poiché, in coerenza con l'impianto originario della riforma del 2000, obbliga a considerare i nuovi delitti tributari come posti a diretta tutela dell'interesse patrimoniale dello Stato. Per il perfezionamento del reato si rende infatti necessaria la verifica dell'evento dell'evasione di importo superiore a quello previsto dalla norma. Inoltre, in quanto elementi costitutivi del reato le soglie devono essere coperte dal dolo per cui sarà necessario dimostrare che il contribuente ha agito con la consapevolezza che con il suo comportamento avrebbe superato le stesse.

La qualificazione delle soglie di punibilità come elementi costitutivi del reato trova conferma tanto nella relazione governativa al D.Lgs. 74/2000, per cui le soglie di punibilità sono *“da considerarsi alla stregua di elementi costitutivi del reato ed in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo”*, quanto nelle pronunce della Corte di Cassazione⁹¹ *“la indefettibile sussistenza del dolo specifico [...] costituito dal perseguimento dello scopo di evasione, attuato mediante il raggiungimento di una soglia quantitativa che sia stata oggetto di una previa volizione e rappresentazione da parte del soggetto”*.

5. UN NUOVO DIRITTO PENALE TRIBUTARIO?

Le innovazioni introdotte con il D.Lgs. 158 del 2015 si pongono in continuità con quanto già sancito dalla riforma del 2000, la cui struttura portante continua ad essere costituita dai delitti in tema di dichiarazione a cui si affiancano le fattispecie di omesso versamento.

⁹¹Cass. Pen., Sez. III, 29 settembre 2000, n. 10346. Si veda anche: Cass. Pen., Sez. III, 4 luglio 2001, n. 26942, Cass. Pen. Sez. III, 25 gennaio 2005, n. 1994, Cass. Pen., Sez. III, 7 febbraio 2008, n. 6087.

Cionondimeno, come si è già sottolineato, si assiste ad ulteriore riduzione del ricorso alla pena.

Si osserva infatti che secondo le linee guida impartite dalla legge di delega, la revisione del sistema penale tributario avrebbe dovuto rispondere a due fondamentali esigenze: garantire la predeterminazione delle condotte illecite e rafforzare il nesso di proporzionalità della risposta sanzionatoria rispetto alla gravità dei comportamenti. Tali obiettivi avrebbero dovuto essere perseguiti con il fine ultimo di rafforzare la competitività dell'Italia a livello internazionale, fornendo agli investitori stranieri (ma anche alle imprese italiane) un quadro giuridico più chiaro, meglio rispondente, dunque, alle istanze di delimitazione della sfera del penalmente rilevante, di determinatezza delle fattispecie incriminatrici e di razionalità nella scelta degli strumenti di reazione all'illecito, avendo maggiore cura del rapporto tra gravità del fatto dannoso e gravità della sanzione.

Il fulcro dell'intervento legislativo può essere, dunque, individuato nei criteri di predeterminazione e proporzionalità: il legislatore seleziona le condotte punibili in considerazione della gravità delle stesse, riservando particolare attenzione, anche sul piano sanzionatorio, ai comportamenti fraudolenti o simulatori e riducendo, invece, il carico edittale per quelle condotte meno offensive, attraverso la previsione di apposite soglie di punibilità ovvero l'introduzione di mere sanzioni amministrative. L'ottica, anche in questo caso, adottata dal legislatore è, quindi, deflattiva rispetto alle condotte meno offensive o comunque concretizzantesi in mere omissioni, in quanto prive del carattere della frode, riproponendo così l'idea della sanzione penale come *extrema ratio*. Sotto tale profilo, il D.Lgs. n. 158 del 2015 appare coerente con l'intento del legislatore,

avendo ristretto il rilievo penale di numerose condotte ed, allo stesso tempo, inasprito le sanzioni per quelle connotate da un maggior grado di insidiosità.

Si è già avuto modo di osservare, nei paragrafi precedenti, in che modo la revisione delle singole fattispecie delittuose si traduce in un restringimento dell'area di punibilità. Tuttavia, il legislatore non si è limitato a ridisegnare i confini del fatto tipico modificando le condotte incriminate, ma ha, altresì, introdotto ulteriori spazi di non punibilità.

Sul punto assume sicuramente rilevanza il novellato articolo 13 del decreto, il quale prevede l'esclusione della rilevanza penale del fatto di reato a fronte dell'integrale pagamento del debito tributario maggiorato di interessi e sanzioni.

In estrema sintesi, l'estinzione del debito tributario opera come causa di non punibilità sopravvenuta per un significativo elenco di reati, secondo, però, diverse scansioni temporali. L'adempimento del tributo, qualora avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, estingue i reati di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-*bis*), omesso versamento dell'Iva (art. 10-*ter*) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1). Per tali reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico-criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di scongiurare l'applicazione della pena attraverso una piena soddisfazione della pretesa erariale purché ciò avvenga, evidentemente, prima del processo penale. Il contenuto della condotta incriminata risiede infatti in un mero inadempimento di un debito fiscale che, tuttavia, il contribuente ha correttamente indicato in dichiarazione, sicché il suo adempimento in tempo utile in rapporto alle scansioni processuali, anche se non spontaneo, giustifica il solo ricorso alle

sanzioni amministrative⁹². Anche i reati di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) sono non punibili se il debito tributario (comprensivo di interessi e sanzioni) è stato estinto mediante il pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione previsto per il periodo di imposta successivo, a condizione però che il ravvedimento o la presentazione intervengano prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. In questi casi, il nucleo delle condotte non risiede in un mancato pagamento di quanto dichiarato, ma "retrocede" ad un momento precedente, connotato da maggiore disvalore, quale quello della omessa o infedele dichiarazione: ne deriva l'esigenza di una caratteristica diversa ed ulteriore del ravvedimento, ossia di una "spontaneità" antecedente rispetto alla formale conoscenza di un accertamento fiscale o di un procedimento penale.

La causa di non punibilità risponde sicuramente all'esigenza di introdurre istituti premiali idonei a rappresentare un concreto incentivo al pagamento dei debiti tributari. Proprio dalla scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'Erario emerge chiaramente il ruolo centrale dell'interesse dello Stato alla percezione del tributo, anche nella misura in cui lo stesso si ponga come alternativa alla pena.

Il D.lgs. 158/2015 non è l'unico intervento legislativo destinato ad avere effetti *lato sensu* deflattivi nel panorama del diritto penal-tributario. In tal senso, è possibile fare

⁹²Si veda la relazione illustrativa al decreto *"la scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito, risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative"*.

riferimento alle modifiche che hanno interessato alcuni istituti propri del diritto tributario, le quali, pur non intervenendo in modo diretto sulle incriminazioni, conducono ugualmente alla riduzione in concreto degli spazi di punibilità. Si pensi alla possibilità riconosciuta al contribuente di avvalersi del ravvedimento operoso anche a seguito dell'inizio dell'attività di controllo, o, più in generale all'introduzione sempre più massiccia di strumenti di *tax compliance*, i quali molto spesso trovano nell'esclusione della sanzione penale per il contribuente che intende avvalersene il principale elemento di attrattiva.

Rinviando ai capitoli successivi per una più puntuale analisi delle cause di esclusione della punibilità, si può sin da ora sottolineare come le modifiche subite dal diritto penale tributario negli ultimi anni trovino il proprio comune denominatore nella scelta politico-criminale di circoscrivere il ricorso alla pena: o attraverso una delimitazione del fatto tipico o attraverso la previsione di cause di non punibilità. È su quest'ultima forma di intervento, che evoca l'idea di diritto penale c.d. della riscossione, che si svilupperà la nostra analisi.

CAPITOLO II

PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

1. PREMESSA

Che il diritto penale tributario abbia una radicata vocazione alla massimizzazione delle entrate patrimoniali per lo Stato, più che al perseguimento di intenti punitivi e afflittivi dei soggetti responsabili del reato, è un'ipotesi ricostruttiva che sembra aver acquistato ancor maggiore pregnanza per effetto della recente riforma. Oltre agli interventi di depenalizzazione richiamati nel capitolo precedente, per effetto della novella legislativa sono infatti stati introdotti nuovi meccanismi di incentivo verso forme di ravvedimento dei contribuenti, da cui si attendono effetti indotti positivi sul gettito.⁹³ Si è dunque scelto di ampliare le possibilità per il contribuente di estinguere spontaneamente il debito fiscale, rinunciando ad azionare la dispendiosa macchina del processo penale e all'apprensione coattiva dei proventi illeciti.

In questo quadro, il diritto penale svolge una funzione strumentale all'immediata acquisizione dell'entrata patrimoniale. In quest'ottica assumono sicuramente rilievo gli effetti sul piano sanzionatorio che oggi la legge riconosce al pagamento del debito. Quest'ultimo, per quanto tardivo, consente, in alcuni casi, di evitare la condanna (art. 13 D.Lgs. n. 74/2000), in altri di attenuare la pena (art. 13-bis D.Lgs. n. 74/2000) e, comunque, di evitare la confisca (art. 12-bis D.Lgs. n. 74/2000).

⁹³Si veda comunicato stampa del Consiglio dei Ministri, n. 70 del 26 giugno 2015 con il commento Cavallini, *Osservazioni 'di prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penale tributaria*, 20 luglio 2015, www.penalecontemporaneo.it.

2. GLI EFFETTI DEL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA

Come si ha già avuto modo di accennare nel capitolo precedente con il D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158, recante la *“Revisione del sistema sanzionatorio penale”* il legislatore ha introdotto, all'articolo 13, una nuova causa di non punibilità nel sistema penal-tributario prevedendo che l'integrale pagamento dell'imposta dovuta, maggiorata di interessi e sanzioni può escludere, al ricorrere di determinate condizioni, la punibilità del reo.

In primo luogo, deve osservarsi che, sebbene la scelta legislativa abbia sicuramente carattere innovativo e sia destinata ad avere un forte impatto sui procedimenti penali aventi ad oggetto reati tributari, il riconoscimento di effetti premiali nel processo penale connessi all'estinzione del debito tributario non costituisce una novità assoluta nel nostro ordinamento.

A ben vedere, già nel periodo di vigenza della L. 516/1982 (c.d. *manette agli evasori*) anche in assenza di una specifica disposizione che sancisse carattere premiale all'avvenuto pagamento dell'imposta evasa, alcuni autori⁹⁴ e parte della giurisprudenza⁹⁵ avevano riconosciuto la possibilità di applicare anche ai reati in

⁹⁴ Tinti, *Il risarcimento del danno nei processi penali per reati tributari*, in *Il fisco*, 1998, pag. 4397 il quale, *ante* riforma, sosteneva l'applicabilità della circostanza attenuante di cui all'art. 62, n. 6, c.p. individuando la ragion d'essere della disposizione nella diminuita capacità a delinquere del colpevole dimostrata dal comportamento successivo al reato. In senso contrario si veda Basilavecchia, *Dubbi sull'ammissibilità della partecipazione dell'Amministrazione Finanziaria al processo per reati tributari*, in *Rassegna Tributaria*, 1986, II, pag. 406.

⁹⁵ Cass. Pen. Sez. I, 5 maggio 1995, n. 6679 *"Per l'applicabilità della circostanza attenuante del risarcimento del danno di cui all'art. 62, n. 6), del codice penale, è necessario che la riparazione stessa sia effettiva, integrale e volontaria; le dichiarazioni liberatorie rese dal*

materia fiscale l'attenuante generica di cui all'art. 62, n. 6), c.p.. Detta disposizione riconosce valore di attenuante all'intervenuto risarcimento del danno da parte del reo. Preme tuttavia evidenziare che, ben lontana dalle logiche premiali e negoziali dell'esclusione, o riduzione, della pena che connotano l'attuale panorama normativo, l'attenuante presupponeva il pagamento integrale⁹⁶ degli importi accertati, escludendo la rilevanza dell'eventuale rinuncia al credito, o a un *quantum* di esso, da parte dell'Ufficio⁹⁷.

Il legislatore, sulla scia delle pronunce giurisprudenziali, con il D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla L. 28 febbraio 1997, n. 30, aveva poi individuato i criteri per il risarcimento del danno *"cagionato all'erario come diretta conseguenza della mancata corresponsione dei tributi, nell'ambito del procedimento penale"*, disponendo, che *"degli importi versati si tiene conto ai fini della determinazione delle imposte, sanzioni e interessi dovuti in base all'azione di accertamento tributario"*.

Indubbia rilevanza in tale prospettiva assume anche l'istituto dell'accertamento con adesione, introdotto con la L. 23 dicembre 1996, n. 662, all'art. 3, comma 120, lettera

creditore non assumono rilievo di sorta ai fini del riconoscimento dell'attenuante medesima".

⁹⁶ Si rileva come in tal caso venisse data rilevanza esclusivamente all'integrale risarcimento del danno Cass. Pen., Sez. IV, 12 maggio 1989, n. 7147 *"la riparazione del danno, perché possa condurre all'applicazione della relativa attenuante, deve essere effettiva, integrale e volontaria. Quanto al primo requisito va verificato se effettivamente, e non solo nominalisticamente, vi sia stato il soddisfacimento dell'obbligazione sorta dal reato, indipendentemente dalla dichiarazione (esplicitamente o implicitamente rinunciataria) della parte lesa. Va poi accertato se la somma pagata corrisponda effettivamente all'entità del pregiudizio arrecato mediante valutazione oggettiva ed autonoma"*. in senso conforme Cass. Pen., Sez. II, 17 maggio 1991, n. 5464.

⁹⁷ Sul punto parte della dottrina ha correttamente osservato come l'adesione al c.d. concordato di massa (art. 2-bis, D.L. 30 settembre 1994, n. 564) impedisse di fatto l'applicabilità dell'attenuante v. Melis *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2016, pag. 589.

h), il quale, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218,⁹⁸ art. 2, comma 3, dispone che "*La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge*". In conclusione, seppur con l'esplicita esclusione dei reati considerati maggiormente lesivi dell'interesse erariale (quali quelli di omesso versamento delle ritenute, e di frode fiscale), il ricorso alla procedura amministrativa dell'adesione all'accertamento escludeva l'applicabilità della sanzione penale.⁹⁹

Inoltre, nonostante il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, non avesse esteso l'effetto di esclusione della punibilità del reo alla conciliazione giudiziale, la giurisprudenza di merito¹⁰⁰ aveva attribuito rilevanza in tal senso anche all'accordo raggiunto a seguito della presentazione del ricorso, nel caso in cui detta procedura si fosse conclusa con la definizione di un ammontare del corrispettivo evaso inferiore alla soglia di punibilità stabilita dalla norma incriminatrice. In particolare, il giudice avrebbe dovuto accertare che l'accordo raggiunto non fosse il frutto di ragioni semplicemente "transattive", bensì fosse fondato su "*considerazioni e rilievi di carattere oggettivo, trasponibili nel contesto del processo penale*", nel senso che siffatte considerazioni e rilievi avrebbero

⁹⁸ Mastrogiacomo, *Profili penali dell'accertamento con adesione*, in *Il fisco*, n. 43/1997, pag. 12825.

⁹⁹ Si rileva che la legge delega ed il decreto legislativo definiscono l'accertamento con adesione una "*causa di esclusione della punibilità*". La formula adottata dal legislatore deve intendersi in senso atecnico, al contrario si attribuirebbe all'istituto dell'adesione natura di amnistia "mascherata" in violazione dell'art. 79 della Costituzione. Si veda Capolupo, *L'accertamento con adesione*, allegato a *Il fisco*, n. 30/1997, pag. 8940.

¹⁰⁰ Trib. Verona, 2 dicembre 1999, in *Il fisco*, 2000, pag. 3371.

condotto “*anche nel caso di un dibattimento, ad abbattere in egual modo l’importo dell’evasione, riconducendolo entro limiti di irrilevanza penale*”. In tal caso gli esiti della procedura svoltasi innanzi la commissione tributaria potevano recepirsi anche in sede penale ai fini di considerare il fatto come non previsto dalla legge come reato.

D’altra parte, come rilevato in dottrina¹⁰¹, disconoscendo qualsiasi efficacia all’accordo conciliativo raggiunto in sede giudiziale si sarebbe giunti ad una duplice discriminazione non soltanto tra chi avesse deciso di avvalersi dell’adesione e chi, invece, avesse preferito procedere alla fase contenziosa (conclusasi poi con la conciliazione) che avrebbe potuto essere al più giustificata in ottica deflattiva ma, anche all’interno della categoria dei contribuenti che avessero inteso accedere all’istituto dell’accertamento con adesione. Ebbene, nel caso in cui l’ufficio avesse provveduto alla notifica di un preventivo invito anche la mera acquiescenza del contribuente alla proposta avrebbe comportato la riduzione delle sanzioni e l’esclusione della punibilità penale. Al contrario, in assenza dell’invito, se all’esito del contraddittorio (instauratosi a seguito della presentazione di istanza di accertamento con adesione) l’ufficio non avesse inteso modificare la propria pretesa al contribuente sarebbero stati preclusi i benefici premiali tra cui l’esclusione della sanzione penale.¹⁰²

L’esclusione della punibilità a fronte del pagamento del debito tributario è altresì riconosciuta dall’art. 14, comma 5, Legge n. 408/1990, ai sensi del quale deve escludersi la punibilità del reo se prima dell’avvio delle attività di verifica il

¹⁰¹ Ricca, *La non punibilità dei reati tributari dipenderà dalla volontà degli uffici*, in *Italia Oggi* del 9 settembre 1997, pag. 29.

¹⁰² Il tema appare oggi superato dalle previsioni di cui agli artt. 13 e 13-bis i quali fanno un generico riferimento alle “*speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie*” e, pertanto, comprendono certamente la conciliazione giudiziale.

contribuente ha presentato spontaneamente dichiarazione integrativa in materia di imposte dirette o di IVA.¹⁰³ Si precisa che nell'ipotesi della c.d. integrativa a sfavore la preclusione non aveva ad oggetto le sole sanzioni di natura penale ed infatti per effetto del rinvio all'art. 54 del D.P.R. 600/1973 nell'ipotesi in cui il contribuente avesse presentato la dichiarazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione del periodo successivo e comunque prima dell'avvio di attività di verifica *“in luogo delle sanzioni previste negli articoli 46 e 49 si applica la soprattassa del 30 per cento della maggiore imposta che risulta dovuta”*.

In conclusione, già alla vigilia del D.Lgs. n. 74 del 2000 per le contravvenzioni si poteva evitare il processo penale con la semplice adesione all'accertamento dell'Ufficio finanziario mentre, per i delitti, l'istituto del risarcimento del danno consentiva di attenuare sensibilmente le conseguenze del processo stesso.

In occasione della riforma realizzata all'inizio del nuovo millennio, mosso anche dall'intento di rendere più appetibili gli istituti deflattivi del contenzioso e di favorire una più celere riscossione delle imposte, il legislatore ha accolto in ambito tributario, anche se parzialmente, la tesi per cui la *“riparazione del danno”* o la *“eliminazione delle conseguenze dannose e pericolose del reato”* non poteva non avere effetti positivi.¹⁰⁴

La Legge delega, n. 205/1999 all'art. 9, comma 2, lettera e), sul punto lasciava ampi margini di scelta all'Esecutivo attribuendo allo stesso il compito di *“prevedere*

¹⁰³ Si rilevi che, nonostante la citata disposizione non è mai stata oggetto di espressa abrogazione la stessa non può più ritenersi applicabile tenuto conto dell'attuale formulazione degli artt. 13 e 13-bis.

¹⁰⁴ Giarda – Alloisio, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità*. Le circostanze del reato, AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria, i reati, il processo*, a cura di Giarda - Perini - Varraso, Padova, 2016, pag. 450 e ss.

meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno”, tuttavia l’articolo 13 nella sua originaria formulazione qualificava l’estinzione del debito tributario quale mera circostanza attenuante¹⁰⁵ per tutti i delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000. La norma prevede una riduzione di pena fino alla metà per i delitti di cui al suddetto decreto e l’esclusione delle pene accessorie indicate all’art.12, se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente avesse estinto i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi mediante pagamento dell’imposta, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie. Inoltre, al comma 3 si specificava che della diminuzione di cui al comma 1 non si dovesse tenere conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell’articolo 53 della Legge 24 novembre 1981, n. 689.

In tale occasione, come si evince dalla relazione governativa al decreto, il legislatore non ha individuato nel pagamento dell’imposta una causa di estinzione del reato ritenendo che in materia di criminalità economica e tributaria ciò avrebbe finito per frustrare la comminatoria della pena, se non anche per sortire un effetto criminogeno, in quanto avrebbe consentito ai contribuenti di monetizzare il rischio penale. Si era infatti ritenuto che una simile impostazione avrebbe offerto la possibilità al contribuente di tentare di evadere le imposte, salvo poi ravvedersi ed escludere la sanzione penale solo a seguito di onerosi accertamenti attuati dell’organo di controllo.

¹⁰⁵Melis, *La nuova disciplina degli effetti penali dell’estinzione del debito tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2016, pag. 589.

Detto orientamento trovava invero giustificazione nel fatto che, come evidenziato nel precedente capitolo, l'originaria disciplina del D.Lgs. 74/2000 sanzionava esclusivamente condotte caratterizzate da infedeltà dichiarativa o frodolenzia.¹⁰⁶

Tale impostazione aveva trovato ulteriore conferma nel decreto legislativo n. 138 del 2011,¹⁰⁷ convertito con la legge 16 settembre 2011, n. 148, con cui era stata ridimensionata la misura dell'attenuante prevedendo che la stessa potesse comportare la riduzione della pena *“fino ad un terzo”* e introdotto, il comma 2-bis, il quale subordinava l'applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale al ricorrere della circostanza attenuante.

Come si avrà modo di specificare più dettagliatamente nel seguito del presente elaborato l'art. 11 del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158,¹⁰⁸ provvede a sostituire il previgente art. 13 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introducendo speciali istituti premiali, finalizzati ad ottenere il *“ravvedimento”* del contribuente e la percezione, in capo all'Erario, del debito fiscale.

¹⁰⁶ Si ribadisce infatti che i reati di omesso versamento, vale a dire gli unici per cui ad oggi è riconosciuta l'esclusione della punibilità a fronte del pagamento anche a seguito di attività di accertamento, sono stati introdotti solo successivamente.

¹⁰⁷ Le modifiche introdotte con tale decreto erano finalizzate, da un lato ad allargare il campo di applicazione delle fattispecie penali tributarie, dall'altro ad inasprire il sistema sanzionatorio al fine di disincentivare l'evasione.

¹⁰⁸ Il novellato articolo 13 prevede, infatti, che *“I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.”*

2.1. LA RILEVANZA DELLE CONDOTTE RIPARATORIE POST DELICTUM.

A partire dall'ultimo decennio del secolo scorso, il legislatore tributario, nell'ottica di deflazionare il contenzioso, ha avviato un percorso teso ad introdurre nel nostro ordinamento una serie di istituti che si caratterizzano per il fatto che il contribuente, trovandosi in una situazione di lite "potenziale" (o già "in atto") con gli Uffici, addivene a versare subito, in tutto o in parte, l'imposta oggetto di contestazione, rinunciando al contenzioso ed accedendo per l'effetto ad una serie di vantaggi (quali la riduzione delle sanzioni, la copertura da possibili futuri accertamenti sulla stessa annualità, ovvero il pagamento dilazionato delle somme dovute).

Quel che appare più rilevante sotto un profilo sistematico è la rilevanza, ai fini penali, del comportamento "successivo" del contribuente, infatti, secondo una valutazione di opportunità politico-criminale, il legislatore pur mantenendo ferma l'antigiuridicità dei comportamenti, reputa inopportuna l'irrogazione della pena nella misura in cui sia comunque possibile assicurare la tutela di un interesse superiore, rappresentato dalla piena soddisfazione del debito tributario.

A ben vedere la scelta di attribuire rilevanza alle condotte *post delictum* non rappresenta un *unicum* del settore tributario ma, si pone in linea con scelte di politica criminale operate dal legislatore in altri settori del diritto penale. Ed infatti sempre più spesso il manifesto obiettivo di deflazione del processo penale si realizza mediante il potenziamento di dinamiche riparatorie mediante la previsione di meccanismi premiali

attivabili dal reo attraverso comportamenti dotati di effetti risarcitori ripristinatori o riparativi.¹⁰⁹

Chiara esempio della rilevanza delle condotte riparatorie è sicuramente costituito dalla disciplina dei reati in materia ambientale la cui normativa prevede, da una parte, per i reati contravvenzionali, una speciale causa di estinzione del reato laddove il reo adempia alle prescrizioni specificamente imposte dall'autorità di vigilanza all'atto dell'accertamento della contravvenzione ambientale e contestualmente paghi una somma pari a un quarto del massimo dell'ammenda stabilita per la contravvenzione. Dall'altra, all'art. 452-*decies* c.p. ha introdotto nel codice penale, anche per i delitti ambientali, la disciplina del ravvedimento operoso: è prevista la diminuzione della pena dalla metà a due terzi per chi si adopera per evitare che l'attività illecita sia portata a conseguenze ulteriori o provvede alla messa in sicurezza, bonifica e, ove possibile, al ripristino dello stato dei luoghi “concretamente” e “prima che sia dichiarata l'apertura del dibattimento di primo grado”. Inoltre, è prevista la diminuzione della pena da un terzo alla metà per chi offra un concreto aiuto all'autorità di polizia o giudiziaria per la ricostruzione dell'illecito e nell'individuazione degli autori.

Sul tema merita un cenno l'intervento innovatore operato dalla Legge 23 giugno 2017, n. 103, denominata “*Modifiche al codice penale, al codice di procedura penale e all'ordinamento penitenziario*” la quale all'art. 1, comma 1, arricchisce il quadro delle cause estintive del reato di portata generale previste dal Capo I, Titolo VI del primo libro codice, inserendo l'art. 162-*ter*, rubricato “*Estinzione del reato per condotte riparatorie*”. Sulla base di tale disposizione, per i reati procedibili a querela di parte,

¹⁰⁹Donini, *Le logiche del pentimento e del perdono nel sistema penale vigente*, in *Studi in onore di Franco Coppi*, II, a cura di Brunelli, Napoli, 2011, pag. 889 ss.,

nella misura in cui l'imputato ha riparato integralmente il danno cagionato dall'illecito e ne ha eliminato, ove possibile, le conseguenze offensive entro il termine della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il giudice dichiara l'estinzione del reato. Oltre all'imputato, deve essere sentita anche la persona offesa; a quest'ultima non pare essere attribuito però alcun diritto di veto, come del resto confermato dalla previsione del secondo periodo del comma 1, secondo cui l'avvenuto risarcimento del danno può essere riconosciuto anche a seguito di offerta reale rifiutata dalla stessa persona offesa e tuttavia ritenuta congrua dal giudice. Ai sensi del comma 2, l'imputato che dimostri di non aver potuto adempiere tempestivamente per fatto a lui non imputabile può chiedere al giudice la fissazione di un ulteriore termine, entro il quale effettuare il pagamento di quanto dovuto a titolo di risarcimento. In tal caso, se accoglie la richiesta, il giudice dispone la sospensione del processo, stabilisce un termine non superiore a sei mesi per l'adempimento e fissa la successiva udienza, in occasione della quale, all'esito positivo della verifica delle condotte riparatorie, il reato viene dichiarato estinto.

La principale innovazione rispetto al passato può essere ravvista nella possibilità per il giudice di valutare la congruità della riparazione (realizzata o anche solo promessa). Di solito, infatti, la condotta riparatoria induce il querelante a rimettere la querela (con conseguente estinzione del reato ai sensi dell'art.152 c.p.). A seguito dell'introduzione dell'art. 162-*bis*, invece, anche se la persona offesa non rimette la querela, il giudice dichiara estinto il reato allorché riconosce che il danno cagionato è stato interamente riparato dall'imputato.

Risulta di particolare interesse, ai fini dell'analisi che si intende svolgere, la disciplina introdotta dal D.L. 11 aprile 2002, n. 61, in materia di reati posti a tutela del capitale

sociale¹¹⁰ i quali prevedono meccanismi *post factum* di reintegrazione dell'offesa idonei a estinguere il reato. Si prenda ad esempio quanto disposto dall'art. 2627 c.c. il quale disciplina il reato di *"Illegale ripartizione degli utili e delle riserve"* prevedendo che *"Salvo che il fatto non costituisca più grave reato, gli amministratori che ripartiscono utili o acconti su utili non effettivamente conseguiti o destinati per legge a riserva, ovvero che ripartiscono riserve, anche non costituite con utili, che non possono per legge essere distribuite, sono puniti con l'arresto fino ad un anno"*. La medesima disposizione, al comma 2, introduce una causa speciale di estinzione del reato prevedendo che *"La restituzione degli utili o la ricostituzione delle riserve prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio estingue il reato"*. E' evidente che la fattispecie contravvenzionale mira a tutelare i creditori sociali contro la menomazione delle loro garanzie rappresentate dal capitale sociale e dalle riserve legali, tuttavia coerentemente con una politica criminale *"influenzata positivamente dall'idea di scopo"*,¹¹¹ il legislatore ha ritenuto opportuno escludere la sanzionabilità del comportamento nella misura in cui viene posta in essere una contro-azione compensativa prima dell'effettiva compromissione del bene tutelato.¹¹²

Si deve rilevare che, nel caso del pagamento del debito tributario previsto dall'attuale articolo 13, comma 1, analogamente a quanto avviene per i reati societari in materia di tutela del capitale sociale, viene di fatto lasciata la possibilità al reo di evitare la sanzione penale *"semplicemente"* ripristinando la situazione patrimoniale preesistente e ciò anche a seguito dell'accertamento della violazione. L'unico limite all'effettiva

¹¹⁰ Si fa riferimento a quanto disposto dagli artt. 2627 c.c. *"Illegale ripartizione di utili e riserve"*, 2628 c.c. *"Illecite operazioni sulle azioni o quote sociali o della società controllante"* e 2629 c.c. *"Operazioni in pregiudizio dei creditori"*.

¹¹¹ Musco, *La premialità nel diritto penale*, in *Indice penale*, 1986, pag. 606.

¹¹² Musco, *I nuovi reati societari*, Milano, 2007, pag. 159.

irrogazione della sanzione è di natura “temporale” ed è rappresentato in un caso dall’apertura del dibattito e nell’altro dal termine per l’approvazione del bilancio.¹¹³ Si crea dunque una “zona franca”, vale a dire un lasso di tempo entro il quale il reato sebbene commesso può considerarsi eventualmente non punibile, solo entro tali limiti la condotta riparatoria esclude la sanzione poiché solo in questo lasso di tempo è considerata idonea ad assicurare una reintegrazione “utile” dell’offesa.¹¹⁴

In buona sostanza il versamento di una somma di denaro è considerato idoneo a far venir meno, o meglio, a riparare adeguatamente l’offesa al bene giuridico tutelato. E’ di tutta evidenza come siffatta disciplina rechi in sé il pericolo di favorire una monetizzazione del rischio penale minando all’efficacia deterrente della pena.

Da una prima e approssimativa analisi delle disposizioni sopracitate, a mero titolo esemplificativo e senza alcuna pretesa di esaustività sul tema, emerge chiaramente la volontà del legislatore di escludere il ricorso alla pena a fronte di condotte riparatorie, tuttavia si tratta di un insieme eterogeneo di disposizioni che pur trovando il loro comune denominatore nella non punibilità a seguito della condotta riparatoria non rispondono ad un’unica *ratio legislativa*. Al contrario, dette disposizioni sembrano essere espressione di diversissime logiche politiche, ed infatti, nelle stesse è possibile ravvisare logiche di collaborazione processuale, di recupero economico, di

¹¹³ In realtà detti termini possono essere derogati. Per quanto concerne i reati tributari si rinvia al disposto dell’art. 13, comma 3, D.Lgs 74/2000, mentre per quanto attiene i reati societari si rinvia all’art. 2364 c.c. “*l’assemblea dei soci deve essere convocata per discutere e deliberare sull’approvazione del bilancio di esercizio entro il termine stabilito dallo statuto, il quale non deve essere superiore a 120 giorni dalla chiusura dell’esercizio. Per le società tenute alla redazione del bilancio consolidato o in presenza di particolari esigenze relative alla struttura o all’oggetto della società, lo statuto può prevedere un termine maggiore rispetto quello ordinario, non superiore in ogni caso a 180 giorni*”.

¹¹⁴ Padovani, *Il traffico delle indulgenze. <<Premio>> e <<corrispettivo>> nella dinamica della punibilità*, in *Rivista italiana diritto e procedura penale*, 1986, pag.409.

ravvedimento condizionato a delazioni, oltre a forme di vera eliminazione dell'offesa *post-factum* e risarcimenti a favore della vittima.

Una generale tendenza alla “*non punibilità*” che, sicuramente, potrebbe considerarsi espressione del principio di sussidiarietà proprio del diritto penale, ma non si esaurisce in questo; in tali scelte legislative è possibile infatti individuare i segnali di superamento di una concezione tradizionale della pena legata ad una logica puramente retributiva della sanzione, in cui il reo subisce la punizione senza che il suo comportamento possa escludere l'applicazione della stessa e in cui alla condotta riparatoria viene riconosciuta al più valore di mera attenuante.¹¹⁵ Tali scelte di politica criminale sembrano segnare un'evoluzione del sistema sanzionatorio che individua nel risarcimento, o comunque nella riparazione dell'offesa, non tanto un'esclusione della sanzione quanto una forma alternativa di pena.¹¹⁶

2.2. L'ESCLUSIONE DELLA PUNIBILITA'

Il più volte citato art. 13, al primo comma, prevede che i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* e di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* D.Lgs. 74/2000 non sono punibili qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni amministrative e interessi, vengano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

¹¹⁵ Fondaroli, *Illecito penale e riparazione del danno*, Milano, 1999, pag. 550 e ss.

¹¹⁶ Donini, *Il delitto riparato: una disequazione che può trasformare il sistema sanzionatorio*, 18 maggio 2015, www.penalecontemporaneo.it.

Si precisa che dal punto di vista dogmatico il disposto dell'art. 13 rappresenta una causa di esclusione della pena in senso stretto poiché la stessa rende non punibile un fatto tipico, antigiusuristico e colpevole e trova il proprio fondamento in ragioni di politico-criminale.

Coerentemente con le direttive impartite dalla legge delega,¹¹⁷ la scelta di escludere la sanzionabilità penale della condotta illecita trova, senza alcun dubbio, la sua giustificazione nella scelta politico-criminale di limitare il ricorso alla sanzione penale alle sole condotte effettivamente lesive dell'interesse economico dell'Erario connotate da un *“particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo”*.¹¹⁸

¹¹⁷ *“La finalità del decreto è quella di meglio correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, con la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità”*.

¹¹⁸ La relazione illustrativa individua infatti quale obiettivo della revisione del sistema sanzionatorio la riduzione del “[...] area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo. La riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, nelle intenzioni del legislatore, è destinata a garantire una più efficace risposta della magistratura ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore”, rispetto al quale, tuttavia, la stessa legge delega detta ulteriori criteri di revisione. In tal senso, infatti, lo stesso articolo 8 menziona la necessità di attribuire rilevanza a *“l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata”*, a procedere alla *“revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare le sanzioni ... all'effettiva gravità dei comportamenti”*, tenendo presente, a tal fine, gli interventi realizzati nel D. Lgs. 74/2000 ed ancora alla *“possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi”*, previsione che si articola nella individuazione di una serie di

Con tale disposizione, innovando profondamente in materia, il legislatore individua un insieme di ipotesi delittuose di carattere tributario cui è possibile attribuire un trattamento di maggior favore, ulteriormente “graduato” a seconda che l’accesso a questo trattamento di favore sia possibile in ogni caso, oppure, solo laddove il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Da un lato, infatti, la fraudolenza del fatto (compresa l’indebita compensazione di crediti inesistenti) fa da “spartiacque” tra le ipotesi in cui è possibile accedere alla non punibilità del reato, e quelle, connotate appunto da frode, in cui tale accesso è precluso, residuando la sola attenuante (oggi all’art 13-*bis*). Dall’altro, le fattispecie di omesso versamento beneficiano di un trattamento ancora di maggior favore rispetto ai reati dichiarativi, per l’evidente circostanza che nel primo caso, diversamente dal secondo, il contribuente ha dichiarato fedelmente le imposte da versare, salvo non provvedere, al loro pagamento. Ed infatti: laddove si tratti di fattispecie di omesso versamento e di indebita compensazione - con l’eccezione della compensazione di crediti inesistenti, in quanto connotati da frode - se i debiti tributari vengono estinti (sanzioni ed interessi compresi) prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i reati non sono punibili. In queste ipotesi, il soggetto ha correttamente indicato il proprio debito; il disvalore della condotta, dunque, si limita al successivo inadempimento. In ragione di ciò, il legislatore ha ritenuto che il successivo adempimento, pur non spontaneo, renda sufficiente il ricorso alle sole sanzioni amministrative.

circostanze (dalle condotte proattive del contribuente, ai ritardi lievi fino agli errori sulla imputazione temporale dei componenti di reddito, per menzionarne solo alcune) ritenute ex se meritevoli di trattamenti sanzionatori più lievi.

Nell'ipotesi di reati dichiarativi, sempre che siano privi di elementi fraudolenti, opera parimenti la non punibilità del reato in caso di estinzione del debito, ma a condizione che l'autore del reato non abbia avuto la formale conoscenza dell'avvio di attività di accertamento tanto di natura penale quanto amministrativa. Ed infine per i reati caratterizzati da frode trova applicazione la sola attenuante di cui all'art. 13-bis. Per le fattispecie di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione il comma 2, dell'art. 13, infatti, prevede la non punibilità dei reati nel caso in cui i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati integralmente pagati per effetto del ravvedimento operoso, ovvero se la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo,¹¹⁹ sempre che, l'interessato non sia stato a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche già avviati dall'Amministrazione Finanziaria, ovvero procedimenti penali. Il legislatore ha optato per la spontaneità della resipiscenza e l'estinzione tempestiva dei debiti quale fatto rilevante la rinuncia alla sanzione penale, considerata *extrema ratio*. Sul punto la Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale ha osservato che *“In questi casi, il nucleo delle condotte non risiede in un mancato pagamento di quanto dichiarato, ma «retrocede» ad un momento precedente, connotato di maggiore disvalore, quale quello della omessa o infedele dichiarazione: ne deriva l'esigenza di una caratteristica diversa ed ulteriore del ravvedimento, ossia di una «spontaneità» individuata in un agire tempestivo e anticipatorio rispetto alla formale conoscenza di un accertamento*

¹¹⁹ Si rileva che mentre per le fattispecie regolate dall'art. 4 è sufficiente lo spontaneo pagamento dell'imposta e dei relativi accessori, la regolarizzazione della dichiarazione omessa appare più complessa in primo luogo perché in questo caso il ravvedimento è precluso decorso il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, inoltre il contribuente dovrebbe procedere dapprima alla presentazione della dichiarazione e al versamento dell'imposta e successivamente all'applicazione delle sanzioni (in misura ridotta).

*fiscale o di un procedimento penale; un requisito che, se allontana possibili dubbi di incostituzionalità (regolando opportunamente in maniera diversa comportamenti differenti sotto il profilo dell'offesa), sul piano pratico rende poco probabile una significativa applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di «ravvedimento» da omessa/infedele dichiarazione che non siano in qualche modo «sollecitati» dalla conoscenza di accertamenti in corso». In sostanza, il legislatore, offre al contribuente un'ultima *chance* per uscire indenne sotto il profilo penale, alla condizione che questo manifesti reale resipiscenza, segnando pertanto una “cesura” rispetto alle scelte fatte in tema di ravvedimento operoso sul piano sanzionatorio amministrativo in nome della “*tax compliance*”.*

In conclusione, quanto alle fattispecie di omesso versamento, l'attuazione del Decreto pur non spingendosi al punto di depenalizzare *tout court* tali reati, lascia comunque ampi spazi alla riparazione del contribuente, prevedendo al contrario una tutela “rafforzata” non solo in presenza di frode, ma anche di mera “difformità” dichiarativa, ipotesi in cui l'esclusione della sanzione penale appare invero molto più limitata.

3. IL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO: PROFILI APPLICATIVI.

Come già chiarito gli artt. 13 e 13-bis disciplinano rispettivamente una causa di non punibilità ed un'attenuante collegate all'avvenuto pagamento (seppur tardivo) del debito tributario.¹²⁰ Entrambe le norme fanno esplicito riferimento agli istituti

¹²⁰ Come già rilevato con riferimento al previgente art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, stante il tenore letterale che, in entrambe le odierne ipotesi, rinvia al concetto di debito tributario, devono escludersi dall'ambito applicativo i delitti dai quali non derivi l'insorgenza di un debito d'imposta, se non in via eventuale e indiretta, residuando, tuttavia, l'applicabilità nelle ipotesi in cui si configuri un concorso, caratterizzato dal vincolo della continuazione, tra diversi delitti, parte dei quali cagionino danni erariali. Si veda Mastrogiacomo, *Art. 13 –*

deflattivi del contenzioso, una formula volutamente ampia in cui devono ricomprendersi, nell'attuale assetto normativo tributario l'adesione all'accertamento, la conciliazione, la definizione degli avvisi bonari emessi a seguito di controlli automatizzati ed il ravvedimento operoso. Si rileva che l'istituto da ultimo citato risulta oggi fortemente potenziato, almeno con riferimento ai tributi di competenza delle agenzie fiscali, delle innovazioni apportate con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190, la quale ha escluso gli originari limiti temporali nonché l'effetto preclusivo dell'avvio di attività di accertamento per il ricorso allo stesso.

Nonostante il rinvio operato dalle norme agli istituti di natura amministrativa specie con riferimento ai reati "dichiarativi" si ritiene opportuno specificare che, ai fini della non punibilità, deve essere integralmente versato il tributo oggetto di imputazione penale.¹²¹ E ciò anche nell'ipotesi in cui in sede amministrativa, per l'effetto dell'applicazione di procedure conciliative, si giunga ad una definizione dell'imposta dovuta inferiore a quella originariamente contestata. Stante il principio del doppio binario, infatti, il giudice penale non potrà limitarsi a verificare il corretto versamento dell'imposta "rideterminata" in sede amministrativa, ma dovrà, anche in questo caso, procedere ad un autonomo accertamento della stessa.

Circa la valenza oggettiva o soggettiva che deve riconoscersi agli effetti del pagamento del debito tributario occorre rilevare che, tanto la dottrina¹²² quanto la

Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario, in *Diritto e procedura penale tributaria* a cura di Caraccioli – Giarda – Lanzi, Padova, 2001, pag. 385.

¹²¹ Soana, *I reati tributari*, Milano, 2016, pag. 522 e ss.; Ambrosetti, *Sub art.13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Leggi penali complementari e commentate*, a cura di Gatto – Ronco, Torino, 2008, pag. 3103.

¹²² Izzo, *Risarcimento del danno e riparazione dell'offesa nella riforma dei reati tributari*, in *Il fisco*, n. 21/2000, pag. 7022.

giurisprudenza,¹²³ in relazione alla circostanza attenuante già prevista dall'art. 13-bis avevano costantemente affermato che in presenza di un illecito tributario commesso da più soggetti, il pagamento operato da uno di questi, ovvero dal terzo, produce effetti anche nei confronti dei concorrenti. Recentemente, tuttavia, la giurisprudenza di legittimità¹²⁴ ha sconfessato detto orientamento escludendo che, in caso di concorso di persone, il pagamento del debito operato da uno dei responsabili possa operare quale attenuante anche per gli altri. A dire dei giudici di legittimità, l'attenuante in discorso ha natura comune e quindi, il pagamento del debito, inteso quale modalità di risarcimento del danno, rileva quale attenuante nei soli confronti del soggetto che vi abbia provveduto, fatta comunque salva la possibilità degli altri concorrenti di manifestare una tempestiva volontà di aderire a tale scelta, concorrendo al pagamento.¹²⁵

L'interpretazione che riconosce natura oggettiva alla causa di esclusione della punibilità, risulta preferibile tenuto conto del fatto che il dato normativo che si limita

¹²³ Cass., Pen., Sez. III, 28 settembre 2016, n. 40314.

¹²⁴ Cass., Pen., Sez. VII, 19 maggio 2017, n. 25227 *“Ed invero, partecipando l'attenuante de qua ai caratteri dell'attenuante comune di cui all'art. 62, n. 6 c.p., non possono non valere i rilievi operati dalle Sezioni Unite di questa Corte al proposito, in particolare essendosi affermato che in tema di concorso di persone nel reato, ove un solo concorrente abbia provveduto all'integrale risarcimento del danno, la relativa circostanza attenuante non si estende ai compartecipi, a meno che essi non manifestino una concreta e tempestiva volontà di riparazione del danno. Come infatti ben osservato dal Supremo Collegio, è canone interpretativo comune delle norme penali che le condotte in esse previste, salvo eccezioni espressamente indicate, debbano essere connotate da volontarietà e che vada osservato e conservato nel concreto, nel suo profilo assiomatico, il valore della locuzione impiegata legislatore. E quindi il “sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti”, riferito ai debiti tributari, cui si riferisce il primo comma dell'art. 13-bis, per integrarsi, non può consistere solo nella sussistenza dell'evento, ma deve comprendere una volontà riparatoria”.*

¹²⁵ Santoriello, *Il pagamento del debito tributario non esclude la punibilità per gli altri concorrenti nel reato*, in *Il Fisco*, n. 25/2017, pag. 1-2481.

ad attribuire la suddetta efficacia alla semplice vicenda dell'estinzione del debito tributario senza alcuna specificazione in merito alla provenienza delle somme che rendono possibile raggiungere tale obiettivo.¹²⁶ Si rileva inoltre che la giurisprudenza di merito¹²⁷ avallando tale interpretazione ha riconosciuto l'esclusione della punibilità del reo nel caso in cui il pagamento sia stato effettuato da un soggetto diverso, sottolineando come *“l'unico dato che assume rilevanza è l'esclusione di qualsivoglia lesione al bene giuridico sotteso alla norma alla data di apertura del dibattimento di primo grado”*. La scelta di accedere a tale interpretazione non è priva di rilievo pratico tenuto conto del fatto che, solitamente, la condotta delittuosa è posta in essere da un singolo persona fisica, ma il debito tributario grava, nella maggior parte dei casi, su di una società amministrata o gestita da questo: è di tutta evidenza che, in tale circostanza, il debito tributario è estinto da un soggetto diverso da quello penalmente responsabile dell'evasione.

Sempre con riferimento alle ipotesi di concorso di persone nel reato si sottolinea che, per reati di natura dichiarativa di cui agli artt. 4 e 5, affinché l'avvenuto pagamento del debito tributario possa avere effetti sulla punibilità (e non solo sulla misura della pena ai sensi dell'art. 13 bis), è necessario che lo stesso intervenga *“prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”*.¹²⁸

¹²⁶ Mastrogiovanni, *Commento agli artt. 13 e 13 bis dlgs 158/2014* in Caraccioli, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016.

¹²⁷ Corte App. Milano, Sez. II, sentenza del 20 aprile 2017

¹²⁸ Relazione n. III/05/2015 del 20/10/15 della Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale: *“[...] mentre la «formale conoscenza» di un'indagine preliminare è ricavabile dal codice di rito, le altre situazioni saranno date o dalla fisica presentazione degli organi accertatori presso il luogo del contribuente con contestuale consegna dell'atto che legittima l'accesso, l'ispezione, la verifica, ovvero dalla notifica o comunicazione di un qualsiasi atto posto ad inizio all'accertamento fiscale; un requisito da valutare – sembra di*

Tenuto conto del riferimento alla formale conoscenza e non alla mera conoscibilità dell'avvio dell'attività di verifica o di indagine, in caso di concorso di persone nel reato la causa ostativa deve ritenersi operante esclusivamente nei confronti del soggetto che abbia ricevuto la formale comunicazione e non degli altri concorrenti nel reato.¹²⁹

Ulteriori spunti di riflessione sono offerti dagli effetti sul piano squisitamente processuale penale dell'accesso a istituti deflattivi e del pagamento dell'imposta.

Si osservi che ai sensi dell'art. 13-bis, comma 2, del D.Lgs. 74/2000¹³⁰ il pagamento dell'imposta costituisce condizione imprescindibile per l'applicazione della pena su richiesta delle parti ex art 444 c.p.p. Come già ricordato la clausola di non punibilità di cui all'art.13 opera nella misura in cui il contribuente adempia pienamente al pagamento dell'obbligazione tributaria maggiorata di interessi e sanzioni. Di fatto l'avvenuto pagamento sarebbe al contempo causa di esclusione della punibilità e presupposto per l'accesso al patteggiamento. Orbene, considerato che all'evidenza non è possibile patteggiare un reato non punibile, con riferimento ai reati di omesso versamento dovrebbe escludersi la possibilità di accedere all'istituto di cui all'art. 444 c.p.p..

Di maggiore complessità sotto tale profilo risultano invece le ipotesi in cui l'imputato si avvalga di istituti deflattivi, ad esempio del ravvedimento operoso, senza però procedere al pagamento. Il mancato pagamento, oltre a escludere, ovviamente,

poter dire – con riferimento al singolo indagato/imputato, non rilevando l'eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato”.

¹²⁹ Soana, *I reati tributari*, Milano, 2016, pag. 528.

¹³⁰ “Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.”

l'applicazione dell'art.13 comporterebbe in linea di principio l'impossibilità per il reo di avvalersi del patteggiamento.

Sul punto sono intervenute alcune pronunce della Corte di Cassazione le quali hanno invece affermato che, quando il preventivo adempimento del debito tributario comporta la non punibilità del fatto, l'imputato potrà formulare istanza di patteggiamento anche senza il previo pagamento. Infatti, secondo quanto stabilito dai Supremi Giudici proprio la coesistenza all'interno del nostro ordinamento delle previsioni di cui agli artt. 13 e 13-bis comma 2 *“significa infatti (pena, diversamente ragionando, una insanabile contraddizione interna del sistema) che, rappresentando il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento (ovvero entro lo stesso termine ultimo previsto per richiedere il rito speciale), in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati ex artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, lo stesso non può logicamente, allo stesso tempo, per queste stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili. Sicché, in altri termini, o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilità di uno dei reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, ovvero non provvede ad alcun pagamento, restando in tal modo logicamente del tutto impregiudicata la possibilità di richiedere ed ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati; e tale alternativa è, a ben vedere, implicitamente condensata nella clausola di salvezza contenuta, come appena detto sopra, nella parte finale dell'art. 13 -bis laddove in particolare lo stesso richiama il contenuto dell'art. 13 comma 1”*.¹³¹

¹³¹ Cass., Pen., Sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684.

La pronuncia della Corte si innesta in una mancanza di coordinamento tra le norme citate, offrendo un'interpretazione che sembra conferire maggiore coerenza al sistema sanzionatorio. In alternativa, bisognerebbe totalmente escludere la possibilità di accedere all'istituto del patteggiamento per i reati di omesso versamento, in relazione ai quali il pagamento integrale entro il termine per l'apertura del dibattimento esclude la punibilità, mentre l'accesso al ravvedimento operoso, o anche il pagamento parziale dell'obbligazione tributaria, sono privi di qualsiasi rilievo ai fini dell'applicazione della pena. Come si ha avuto già modo di osservare, i reati di omesso versamento sono quelli caratterizzati da un minor disvalore, pertanto se si accedesse all'interpretazione da ultimo citata si giungerebbe paradossalmente a precludere l'accesso al patteggiamento in relazione a tali fattispecie, lasciando, invece, aperta tale strada a soggetti che hanno posto in essere condotte maggiormente lesive, quali, ad esempio, l'utilizzo in dichiarazione di fatture false (sanzionato dall'art. 2).¹³²

In dottrina, sul punto è stato tuttavia osservato come la mancanza di coordinamento tra gli articoli 13 e 13-bis su cui è intervenuta la Suprema Corte sia solo apparente in quanto il disposto dell'art. 13-bis, comma 2, deve intendersi nel senso che il pagamento del debito tributario costituisce presupposto di legittimità per la richiesta di applicazione della pena limitatamente ai delitti diversi da quelli richiamati dall'art. 13, ma semplicemente che al verificarsi delle condizioni sancite dall'art. 13 deve escludersi la possibilità di invocare la richiesta di patteggiamento.

¹³² Palasciano, *Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*, in *Il fisco* n. 37/2019; Santoriello, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, in *Il Fisco*, n. 34/2018, pag. 3284.

Tale interpretazione trova conforto nell'incipit dell'art. 13-bis, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000, che, nello stabilire i requisiti per beneficiare della attenuante in esso prevista, esclude espressamente i casi di non punibilità, chiarendo che, se il reato non è punibile, allora non v'è neppure ragione di discutere circa l'applicabilità o meno di una circostanza. Deve dunque concludersi che, qualora l'imputato di uno dei reati di cui all'art. 13, commi 1 e 2, paghi interamente il proprio debito tributario nei modi previsti dalla legge, lo stesso beneficerà di una pronuncia di (immediato) proscioglimento, mentre qualora non paghi, o non estingua il debito nei modi previsti, rimarrà comunque soggetto alla preclusione sancita dall'art. 13-bis, comma 2, e pertanto non potrà "patteggiare".¹³³

Ulteriori dubbi, sono sorti circa l'applicabilità della disciplina di cui all'art. 13 in relazione ai giudizi pendenti al momento dell'entrata in vigore del D. Lgs. 158/2015. In dottrina, taluni autori avevano riconosciuto un'efficacia retroattiva della norma limitata alle sole ipotesi in cui il pagamento dell'obbligazione tributaria fosse già intervenuto prima dell'entrata in vigore della disposizione,¹³⁴ altri, invece, avevano ritenuto non applicabile la novella legislativa ai procedimenti in corso per cui vi fosse già stata l'apertura del dibattimento.¹³⁵

¹³³ Mariani, *Patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario: nessuna deroga per i delitti di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000*, 8 marzo 2019, www.penalecontemporaneo.it.

¹³⁴ Amodeo, in *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino – Putinati, Torino, 2015, pag. 326 per cui "anche a coloro che hanno commesso una delle fattispecie richiamate dall'art. 13 prima del 22 ottobre 2015 [data di entrata in vigore della riforma], ferma la necessità di perfezionare l'estinzione del debito tributario nei tempi e con i limiti previsti dalla norma stessa".

¹³⁵ Si veda Perini, *La riforma dei reati tributari*, in *Diritto penale e processo*, n. 1/2016, pag. 34 per cui la norma non è applicabile in quanto se il legislatore avesse inteso riaprire eventualmente i termini di pagamento in presenza di processi nei quali sia già stata dichiarata l'apertura del dibattimento di primo grado avrebbe introdotto una apposita norma transitiva.

Come già evidenziato l'art. 13 in relazione ai reati di omesso versamento, prevede una causa di non punibilità, ovviamente di natura sostanziale, legata a un termine di natura squisitamente processuale quale quello dell'apertura del dibattimento di primo grado. Proprio dalla natura sostanziale o processuale della disposizione discende l'applicabilità ai giudizi pendenti.¹³⁶

Come noto l'applicabilità della norma più favorevole al reo per le disposizioni di carattere sostanziale trova fondamento positivo nel nostro ordinamento alla luce di quanto disposto dall'art. 2, comma 4, del codice penale; al contrario per le norme di natura processuale trova applicazione il principio del *tempus regit actum*, alla cui stregua gli atti processuali trovano la loro fonte di disciplina nella norma processuale vigente nel momento in cui l'atto deve essere adottato.

In assenza di disciplina transitoria, la giurisprudenza ha offerto soluzioni interpretative contrastanti. Si rileva, infatti, che la Suprema Corte, in una delle prime pronunce sul tema, aveva ritenuto applicabile l'esclusione della punibilità a tutti i procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore del decreto, ponendo quale unico limite all'operatività della disposizione il giudicato.¹³⁷

¹³⁶ Termine, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: una norma di favore 'ibrida'?*, 4 luglio 2017, www.penalecontemporaneo.it.

¹³⁷ Cass. Pen., Sez. III, 30 marzo 2016, n. 40314 *“Il riconoscimento di una efficacia estintiva del reato, infatti, va inquadrata nel diverso fenomeno della degradazione dell'illecito penale in ragione di condotte susseguenti al reato, nel caso di specie di carattere restitutorio, che rispondono alla differente logica premiale; in tal senso, dunque, la causa estintiva integra un'ipotesi di asimmetria tra la c.d. “meritevolezza di pena” (Strafwurdigkeit, nella terminologia della dottrina d'oltralpe che ha elaborato il concetto), fondante la criminalizzazione del fatto, ed il c.d. “bisogno di pena” (Strafbedurfnis), che viene meno in ragione della condotta di integrale pagamento del debito tributario, così privando di ragione l'applicazione della pena; in una declinazione costituzionale, la condotta restitutoria, dunque, assume rilievo nell'elisione della finalità rieducativa (o risocializzante) assegnata, quanto meno sotto il profilo assiologico, alla sanzione penale dalla stessa Costituzione (art. 27 Cost., comma 3); in altri termini, la pena astrattamente prevista non ha più ragione di*

Successivamente, discostandosi da tale orientamento, la Suprema Corte ha riconosciuto l'operatività della norma ai procedimenti pendenti, a condizione che il pagamento integrale dell'obbligazione tributaria fosse già intervenuto prima dell'apertura del dibattimento.¹³⁸ In tale occasione i giudici hanno escluso la retroattività della *lex mitior* ritenendo la stessa operi esclusivamente per le disposizioni che modificano la tipicità, e non anche per una causa di non punibilità, la quale lasciando intatta l'illiceità della condotta, esclude la sola assoggettabilità dell'imputato alla pena. Inoltre, come sottolineato dalla stessa Corte,¹³⁹ la retroattività della norma più favorevole pur trovando applicazione anche ai fatti che si sono verificati prima della sua entrata in vigore, non si estende agli strumenti processuali che ne consentono l'operatività la cui efficacia è regolata dal principio del *tempus regit actum*.

essere applicata allorquando la condotta restitutoria susseguente implichi, sotto il profilo teleologico, il venir meno della funzione rieducativa ad essa assegnata."

¹³⁸ Cass., Pen., Sez. III, 12 aprile 2017, n. 30139 "[...] il limite temporale normativamente previsto (prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado) debba essere interpretato, con conseguente applicazione della causa di non punibilità, laddove il pagamento integrale del debito tributario sia già avvenuto prima della prima data utile per chiedere l'applicazione della causa di non punibilità a seguito dell'introduzione della stessa ad opera della legge del 2015; non potendosi, viceversa, ritenere l'applicazione retroattiva ai fatti di reato per i quali il pagamento integrale del debito tributario non sia avvenuto entro tale termine, interpretazione che varrebbe ad una generalizzata rimessione in termini con ulteriori problematiche, in assenza di disciplina transitoria, prima tra tutte la prescrizione del reato che potrebbe venire a maturare nelle more del pagamento qualora si accogliesse la tesi della applicazione della causa di non punibilità anche per coloro che non hanno compiuto l'integrale pagamento del debito tributario".

¹³⁹ Cass., Pen., Sez. III, 12 aprile 2017, n. 30139 "La retroattività della *lex mitior* significa applicabilità della legge più favorevole anche ai fatti che si sono verificati prima della sua entrata in vigore e, dunque, nel caso di cui ti ci si occupa, comporta che la causa di non punibilità del pagamento del debito può essere applicata retroattivamente anche al fatto-reato commesso prima della sua entrata in vigore, ma la retroattività non si estende agli strumenti processuali che ne consentono l'operatività."

L'interpretazione da ultimo offerta dalla Corte attribuisce valore centrale al termine entro il quale deve avvenire il pagamento e dunque attribuisce natura (almeno parzialmente) processuale della disposizione.

Tuttavia, si rileva che la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha ammesso l'applicazione retroattiva di una disposizione di maggior favore per il reo anche quando l'operatività di quest'ultima fosse legata ad un termine di natura processuale.¹⁴⁰ Inoltre la Corte di Cassazione¹⁴¹ ha statuito che il concetto di "disposizione più favorevole" può trovare applicazione in relazione a tutte le norme che comportino in concreto l'applicazione di una disciplina più favorevole al reo, comprese le disposizioni attinenti alle cause di estinzione del reato o alle cause di non punibilità.

D'altra parte, l'introduzione di una causa di non punibilità rappresenta l'esito di una valutazione di inutilità e inopportunità del ricorso alla sanzione penale in presenza di una contro-azione compensativa, proprio in una prospettiva oggettivistica dovrebbe operare anche in relazione alle condotte realizzate prima dell'entrata in vigore della norma.¹⁴² Tale tesi è inoltre corroborata da un riscontro sistematico:

¹⁴⁰ Corte Cost., 23 novembre 2006, n. 394 con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale della legge "ex Cirielli" nella parte in cui derogava alla retroattività dei nuovi e più favorevoli termini di prescrizione rispetto ai processi in corso di svolgimento in primo grado per i quali fosse già stato aperto il dibattito: scansioni processuali, questa, che la Corte ritiene scarsamente significativa, anche perché non presente nei riti alternativi con i quali si definisce un gran numero di procedimenti in primo grado.

¹⁴¹ Cass. Pen., Sez. III, 8 aprile 2015, n. 15449 con cui la Suprema Corte in relazione alla causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ha statuito che *"la natura sostanziale dell'istituto di nuova introduzione induce ad una risposta positiva, con conseguente retroattività della legge più favorevole, secondo quanto stabilito dall'art. 2, comma 4 cod. pen."* Si veda, Gatta, *Note a margine di una prima sentenza della Cassazione in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 131-bis c.p.)*, 22 aprile 2015, www.dirittopenalecontemporaneo.it.

¹⁴² Ingrassia, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale" Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016, pag.152.

come emerge dalla *Relazione illustrativa*, la disposizione è inserita all'interno di una riforma il cui obiettivo era quello di sottrarre dall'area del penalmente rilevante condotte caratterizzate da un disvalore diverso e minore.¹⁴³

3.1. LEGITTIMITA' DEL TERMINE PER IL PAGAMENTO

Al terzo comma l'art. 13 prevede che, quando (prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado) il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, il giudice - anche ai fini dell'applicabilità dell'attenuante di cui all'art. 13-bis - ha la possibilità di concedere un termine di tre mesi, prorogabile al massimo di ulteriori tre mesi, per consentire il pagamento del debito tributario residuo. Durante tale periodo di tre o sei mesi, la prescrizione è sospesa.

Tale limitazione temporale è indubbiamente volta a prevenire il rischio che l'agevolazione del soggetto coinvolto si concretizzi in una eccessiva lungaggine processuale o addirittura in una sopravvenuta impossibilità per lo Stato di esercitare la potestà punitiva riconosciutagli. Tuttavia, come rilevato anche dalla giurisprudenza di merito,¹⁴⁴ la norma nella parte in cui non prevede un termine superiore a sei mesi (prima della dichiarazione di apertura del dibattimento) per il pagamento del debito tributario in corso di estinzione, presenta diversi profili problematici.¹⁴⁵

¹⁴³ Termine, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: ragionevole una deroga alla retroattività in bonam partem?*, 14 novembre 2017, www.penalecontemporaneo.it.

¹⁴⁴ Si fa riferimento a due Ordinanze del Tribunale di Treviso, Sez. Penale, Ordinanza del 15 Maggio 2017 e Tribunale di Treviso, sez. penale, Ordinanza del 23 febbraio 2016,

¹⁴⁵ Finocchiaro, *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della Corte Costituzionale da un'ordinanza del tribunale di Treviso*, 4 aprile 2016, www.penalecontemporaneo.it.

In primo luogo, la concreta possibilità di accedere alla causa di non punibilità verrebbe fatta dipendere da variabili estranee all'imputato, come la velocità con cui è esercitata l'azione penale. E' di tutta evidenza come, in tal caso, viene a generarsi una disparità di trattamento tra coloro che, a fronte di un debito da estinguere di pari ammontare e di un eguale numero di rate (superiori a sei) sono chiamati a rispondere del reato contestato innanzi al giudice dibattimentale in un momento diverso, con la conseguenza che *“taluno può riuscire a versare l'intero debito tributario entro il termine concesso dal giudice ed usufruire della causa di non punibilità, mentre a talaltro tale diritto è precluso”*.¹⁴⁶

Inoltre, la norma, nella sua attuale formulazione non sembra tener conto degli strumenti offerti dall'ordinamento per il pagamento dilazionato del debito tributario i quali possono prevedere un termine ben più ampio per il versamento. Nel rimettere gli atti alla Consulta il Tribunale di Treviso rileva la violazione dell'art. 24 Costituzione, nella parte in cui la norma di cui all'art. 13, comma 3, D.Lgs. 74/2000, non consente al giudice di concedere un termine utile al fine di estinguere il debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento coincidente con lo scadere del piano di rateizzazione. Tale limitazione, impedisce all'imputato di avvalersi della causa di non punibilità,¹⁴⁷ e per tale ragione sembrerebbe porsi in contrasto con la *ratio* della

¹⁴⁶ Tribunale di Treviso, Sez. Penale, Ordinanza del 15 Maggio 2017.

¹⁴⁷ Si rileva che, nella pratica, i piani di rateazione sono generalmente parametrati alla capacità economica del contribuente di conseguenza, la necessità di accelerare l'estinzione del debito per fruire della causa di esclusione in commento è destinata a non trovare applicazione nei confronti di chi avendo meno disponibilità economica è costretto a dover estinguere il debito con un maggior numero di rate, rispetto a chi, al contrario, ha maggior disponibilità economica e, quindi, la possibilità di optare per meno rate.

norma la quale mira, nelle ipotesi di omesso versamento, a escludere la sanzionabilità del reo a fronte del pagamento dell'imposta.¹⁴⁸

La previsione di cui al terzo comma dell'art 13, sembra inoltre porsi in contrasto con altri strumenti previsti dall'ordinamento ed in particolare con quanto disposto dall'art 182-ter, R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (Legge Fallimentare) il quale disciplina il "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*" (c.d. *transazione fiscale*) nell'ambito delle procedure di concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione del debito. Dette procedure, disciplinate rispettivamente dagli artt. 160 e ss e 182-bis Legge Fallimentare, costituiscono strumenti per superamento della crisi nel contesto imprenditoriale e consentono al contribuente di "[...] *proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali*". In estrema sintesi, è possibile che fisco (al pari degli altri creditori) raggiunga un accordo con il contribuente il quale prevede il pagamento dilazionato (o addirittura la falcidia) di imposte, sanzioni e interessi. L'accordo, di natura negoziale, è del tutto estraneo all'eventuale processo penale e potrebbe ben prevedere, come solitamente avviene nella prassi, un termine per l'estinzione del debito ben più ampio di quello fissato dall'art. 13 per avvalersi della causa di esclusione della punibilità.

Non prevedendo alcuna possibilità di prorogare (oltre il limite di 6 mesi) il termine per il versamento la disciplina dell'art.13 pone il debitore/imputato, che intenda adempiere agli obblighi del piano di risanamento, nell'impossibilità di avvalersi dell'esclusione della punibilità. In tali casi, infatti, il contribuente è vincolato al

¹⁴⁸ Della Volpe, *La (seconda) questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3, d.lgs. 74/2000: tra esigenze di coerenza dell'ordinamento e attuazione del principio di sussidiarietà della pena*, www.giurisprudenzapenale.it

contenuto dell'atto emesso in sede giurisdizionale (ovviamente civile) e l'eventuale pagamento del debito tributario nei termini di cui all'art 13, comma 3, potrebbe comportare: da una parte la lesione di eventuali creditori muniti di privilegio speciale, dall'altra la risoluzione del concordato (ovvero dell'accordo) con evidente pregiudizio per la continuazione dell'attività d'impresa.¹⁴⁹

Il complesso rapporto tra esigenze punitive e conservative delle garanzie di tutti i creditori è stato approfondito dalla giurisprudenza, di legittimità e di merito, con indirizzi differenti, volti a far prevalere l'una o l'altra esigenza a seconda della natura prevalentemente pubblicistica o privatistica del concordato. Sul punto, si ritiene opportuno richiamare una recente pronuncia della Suprema Corte¹⁵⁰ la quale, rilevando l'evidente contrasto esistente tra art. 10-ter D.Lgs. 74/2000 e le previsioni della legge fallimentare, riconduce la scusabilità del comportamento nell'ambito di operatività del disposto dell'art. 51 c.p.. Sebbene con riferimento ad un ipotesi in cui la condotta delittuosa si era realizzata in un momento successivo all'ammissione al concordato, la Corte ha escluso la l'antigiuridicità dell'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto in ragione del vincolo derivante dal provvedimento

¹⁴⁹ La Corte Costituzionale con l'Ordinanza 8 novembre 2017 n. 256 chiamata a pronunciarsi sul tema ha tuttavia dichiarato inammissibile il rinvio per indeterminatezza ed ambiguità del *petitum*. In particolare, in considerazione della pluralità delle soluzioni possibili, la Corte ha ritenuto che l'intervento sollecitato dal tribunale di Treviso si caratterizzasse per un elevato tasso di "manipolatività" e che, in assenza di una soluzione costituzionalmente obbligata in una materia riservata alla discrezionalità legislativa – qual è appunto la modulazione di una causa di non punibilità – la questione fosse da reputarsi inammissibile. Si veda Ubiali, *La corte costituzionale sulla rateizzazione del pagamento del debito tributario ex art. 13, co. 3, d.lgs. 74/2000*, 12 dicembre 2017, www.penalecontemporaneo.it.

¹⁵⁰ Cass., Pen., Sez. IV, 17 ottobre 2017, n. 52542, sebbene la vicenda *sub iudice* non attenga alla con riferimento ad una fattispecie diversa in quanto la condotta delittuosa di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto si era verificata solo in un momento successivo all'omologa del concordato.

emesso dal Tribunale civile dopo la richiesta di ammissione al concordato.¹⁵¹ In particolare, ribadendo la natura pubblicistica degli interessi tutelati nell'ambito del concordato la Corte ha rilevato l'illogicità dell'ordinamento nella misura in cui consente *“da un lato al giudice fallimentare di ammettere al concordato preventivo l'imprenditore che nel suo piano progetta di commettere un reato e poi di omologare la deliberazione con cui i creditori hanno approvato (anche) un siffatto progetto criminoso, e dall'altro al giudice penale di sanzionare il soggetto che ha eseguito un accordo omologato (la cui relativa domanda era stata, tra l'altro, ab origine comunicata al pubblico ministero) condannandolo per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter”*.¹⁵²

¹⁵¹ Basile, *Omesso versamento IVA e obblighi nascenti dal concordato preventivo: la Cassazione dirime il conflitto di doveri*, 9 gennaio 2018, www.penalecontemporaneo.it

¹⁵² Cass. Pen., Sez. III, 12 marzo 2015, n. 15853 *"nel momento stesso in cui accede alla relativa procedura il debitore passa dalla gestione autonoma e quindi 'privata' dei suoi debiti a uno strumento il quale, pur dando spazio agli interessi privati per conformarsi in concreto, è qualificabile come pubblico, come emerge chiaramente dalla legge fallimentare che lo disciplina"*. Da ultimo si rileva che recentemente la Corte di Cassazione ha escluso l'applicabilità dell'art 10-ter in capo al legale rappresentante dell'impresa in crisi senza tuttavia fare riferimento alla causa di non punibilità. Stando a quanto affermato dai Supremi Giudici, nei confronti dell'imprenditore in crisi che non versi l'imposta verrebbe a mancare l'elemento soggettivo del dolo sottolineando che *“La Corte territoriale è pervenuta alla assoluzione dell'imputato ritenendo non esigibile la condotta antidoverosa omessa, sulla base del rilievo che i soci di controllo della società capogruppo avevano adottato le iniziative idonee a tentare di fronteggiare la crisi finanziaria che aveva, tra le altre, colpito la società amministrata dall'imputato, facendo ricorso anche a beni personali allo scopo di reperire la liquidità necessaria per assolvere alle obbligazioni sociali, e anche insussistente l'elemento soggettivo del reato, sottolineando che la scelta dell'imputato di provvedere al pagamento di dipendenti e fornitori era avvenuta in una prospettiva di continuità aziendale, nella convinzione che tale opzione avrebbe consentito la prosecuzione dell'attività d'impresa, il conseguimento di ricavi e la produzione utili e, quindi, anche l'adempimento alla scadenza della obbligazione tributaria, con la conseguente insussistenza della rappresentazione da parte dell'imputato medesimo della mancanza delle risorse necessarie per assolvere a tale adempimento alla scadenza”* Cass. Pen., Sez. III, 16 ottobre 2019, 42522. Sul punto si veda Ferrara, *In crisi non paga l'Iva: assolto*, in *ItaliaOggi*, 17 ottobre 2019, pag. 38.

4. GLI EFFETTI DELLA PROMESSA DI PAGAMENTO

L'art. 12-bis al primo comma prevede che *“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.”*

Di conseguenza, il giudice che pronunci sentenza di condanna per un reato tributario di cui al D.Lgs. 74/2000 è tenuto dapprima a verificare se sia possibile procedere alla confisca diretta dei beni che costituiscono profitto del reato e laddove vi sia l'impossibilità di apprendere direttamente il profitto, dovrà disporre la confisca per equivalente. Sul punto la novella legislativa si è limitata individuare una collocazione sistematica alla disciplina della confisca per equivalente la quale tuttavia trovava già applicazione in relazione alla maggior parte dei reati tributari¹⁵³ in forza del disposto dell'art. 1, comma 143, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.¹⁵⁴

Le principali innovazioni attengono, invece, quanto previsto dal secondo comma del citato art 12-bis ai sensi del quale *“La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”*.

¹⁵³ Si precisa che a seguito dell'entrata in vigore delle modifiche al sistema sanzionatorio la confisca per equivalente è stata estesa al reato di cui all'art.10 D.Lgs. 74/2000.

¹⁵⁴ Ai sensi del quale *“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'art. 322-ter del codice penale”*.

Coerentemente con le scelte di politica criminale analizzate nei paragrafi precedenti, la scelta di escludere l'operatività della misura a fronte dell'impegno del contribuente a versare all'erario quelle stesse somme potenzialmente confiscabili pare espressiva della volontà di far prevalere le pretese 'creditorie' del fisco su quelle ablatorie conseguenti alla confisca.¹⁵⁵

In realtà, già prima dell'entrata in vigore della disposizione in commento, la giurisprudenza aveva escluso l'operatività della confisca (e del sequestro ad essa propedeutico) per gli importi versati, seppur tardivamente, dal contribuente.¹⁵⁶ Se infatti si riconosce all'istituto della confisca per equivalente nei reati tributari finalità sanzionatoria che si realizza attraverso l'eliminazione dell'ingiustificato arricchimento derivante dal reato, la stessa non avrebbe ragione di esistere a seguito del risanamento della posizione fiscale da parte del contribuente. D'altra parte l'oggetto della confisca (sebbene per equivalente) è l'ammontare dell'imposta evasa, di conseguenza con il pagamento del debito tributario viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire con il provvedimento ablatorio ed anzi *“viene meno la stessa ragione giustificatrice della confisca, da rinvenirsi proprio nella necessità di evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo al reo”*.¹⁵⁷ Qualora si procedesse a confiscare l'intero profitto, senza tener conto di quanto è stato già versato all'erario dopo la consumazione del reato, verrebbe a crearsi un'inammissibile duplicazione sanzionatoria in contrasto col principio per cui l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivante dal reato, in quanto l'indagato *“oltre ad*

¹⁵⁵ Finocchiaro, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, 14 dicembre 2015, www.penalecontemporaneo.it.

¹⁵⁶ Iorio - Mecca, *Il tardivo pagamento dei tributi evasi esclude la confisca per equivalente*, in *Corriere tributario* n. 7/2013, pag. 591.

¹⁵⁷ Cass. Pen., Sez. III, 3 dicembre 2012, n. 46726.

*aver adempiuto al suo debito verso l'Amministrazione finanziaria, si vedrebbe privato, all'esito dell'accertamento della responsabilità penale, anche di beni equivalenti per valore al profitto del reato, ormai dismesso con il versamento dell'imposta".*¹⁵⁸

La norma qui in esame va oltre in quanto non si limita a prevedere l'esclusione del sequestro a quanto già versato dal contribuente ma prevede l'esclusione dello stesso a fronte della mera promessa di pagamento.

Infatti, solo l'effettivo pagamento fa venir meno la possibilità di disporre la confisca, la quale deve invece essere disposta per quelle somme che non sono state pagate, ma che il contribuente si è formalmente impegnato a versare.¹⁵⁹ Dunque, mentre l'effettivo versamento di somme incide sul *quantum* sequestrabile, l'impegno di per sé non incide sulla misura cautelare reale.

La norma non chiarisce quali forme debba assumere l'impegno del contribuente affinché possa considerarsi idoneo ad impedire la misura ablativa né il termine ultimo entro cui l'impegno a restituire possa intervenire.

E' evidente che l'impegno non possa essere inteso quale mera intenzione da parte dell'imputato di procedere al pagamento dell'obbligazione tributaria, in quanto ciò condurrebbe tuttavia ad una *"sostanziale neutralizzazione generalizzata dell'istituto, in*

¹⁵⁸ Cass. Pen., Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887.

¹⁵⁹ Cass. Pen., Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, secondo cui *"in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, non può essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma deve essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa".*

contrasto con i criteri di logicità e ragionevolezza”,¹⁶⁰ dunque all’impegno può essere riconosciuto valore solo nella misura in cui si sostanzia in un impegno “formale”.

Sicuramente possono considerarsi idonei a sospendere l’efficacia del sequestro gli strumenti di pagamento, anche dilazionato, previsti dall’ordinamento tributario, in quanto tali misure presuppongono che il contribuente abbia assunto un impegno sottoposto all’accettazione dell’Amministrazione Finanziaria. Si rileva infatti che, anche in assenza di specifiche previsioni sul punto, alcuni autori hanno sottolineato l’insufficienza di un impegno unilateralmente assunto dal privato ritenendo altresì necessaria l’approvazione dello stesso da parte dell’Amministrazione Finanziaria.¹⁶¹ La giurisprudenza ha escluso qualsivoglia valore in tal senso alle eventuali garanzie di natura extra-penale in quanto determinerebbe un’irragionevole situazione di rischio rinunciare all’applicazione del sequestro sulla base dell’esistenza di strumenti extra-penalmente suscettibili di essere disattesi, revocati o comunque resi inefficaci, senza alcuna possibilità di interlocuzione, in merito, da parte degli organi del processo penale.¹⁶²

Deve concludersi che la sospensione della confisca e del sequestro ad essa propedeutico è rimessa al prudente apprezzamento del giudice circa la congruità dell’impegno senza che questo possa essere vincolato dall’applicazione di strumenti privatistici di garanzia in quanto non ha la possibilità di esercitare alcun controllo sugli stessi.

¹⁶⁰ Cass. Pen., Sez. III, 13 luglio 2016, n. 42470.

¹⁶¹ Santoriello - Perini, *La riforma dei reati tributari*, 2016, Milano, pag.54 “Non pare possa prescindere dalla presentazione da parte dell’indagato di una formale istanza diretta tanto al giudice che all’Amministrazione finanziaria, con la quale per l’appunto palesi tale sua intenzione. In particolare, presumibilmente dovrà richiedersi che il contribuente faccia ricorso alle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie producendo davanti all’autorità giudiziaria l’accordo in quella sede raggiunto”.

¹⁶² Finocchiaro, *La confisca condizionalmente sospesa in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna*, 14 novembre 2016, www.penalecontemporaneo.it.

CAPITOLO III

INCERTEZZA E COLLABORAZIONE NEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE

1. INTERPRETAZIONE DI NORME TRIBUTARIE

La mutevolezza della normativa fiscale, la mole di interventi legislativi in materia, il carattere altamente tecnico delle disposizioni tributarie, il continuo sovrapporsi di atti di natura amministrativa, nonché delle direttive di enti sovranazionali, spesso difficilmente coordinabili tra loro, hanno portato all'attenzione del legislatore e dell'interprete la complessità dell'interpretazione delle norme tributarie, norme la cui applicazione, lo si ricorda, è sempre rimessa, almeno in prima battuta al contribuente. L'equivocità delle norme tributarie ha reso particolarmente sentito in tale ambito il tema della certezza del diritto imponendo l'introduzione di strumenti idonei a cautelare adeguatamente il contribuente da reazioni dell'Amministrazione Finanziaria (ed eventualmente dell'Autorità Giudiziaria) non univocamente determinabili. Esigenza, questa, ancor più sentita quando dall'erronea applicazione o interpretazione della norma tributaria derivi l'applicazione della sanzione penale.

2. LA SCUSABILITA' DELL'ERRORE

In tema di limitazione dell'area del penalmente rilevante assume sicuramente rilievo la disciplina dell'errore su legge tributaria contenuta nell'art. 15 del D.Lgs. n. 74 del 2000. Il legislatore conscio dell'ipertrofia della normativa tributaria, a cui si accompagna un accentuato profilo di repentina mutevolezza degli orientamenti giurisprudenziali, che

rende spesso “incerte” le scelte del contribuente, introduce all’art. 15 del D.Lgs. n. 74 del 2000 una causa di esclusione della colpevolezza in forza della quale è possibile escludere la punibilità per errore sul precetto laddove lo stesso sia stato cagionato dalla scarsa intellegibilità della norma tributaria.

Com’è noto, l’errore può essere genericamente inteso quale una fallace rappresentazione della realtà fattuale o normativa da parte del soggetto che pone in essere la condotta illecita.

Facendo riferimento alla disciplina codicistica è possibile distinguere tra errore di fatto ed errore di diritto. Nel primo caso l’errore ricade sulla percezione della realtà naturalistica, mentre nella seconda ipotesi l’errore attiene alla mancata conoscenza della realtà normativa¹⁶³.

Mentre la scusabilità dell’errore di fatto è espressamente prevista dal primo comma dell’art. 47 c.p., per quanto concerne l’errore di diritto trova applicazione il principio, espresso dall’art 5 c.p., secondo cui *ignorantia legis non excusat*. Del resto, non sarebbe accettabile escludere la punibilità di una determinata condotta, percepita con esattezza per quella che è, cioè lesiva di un bene, solo perché l’autore ritiene erroneamente che la stessa sia lecita.

Quando l’errore dipende dalla mancata conoscenza o dall’errata interpretazione di una norma extrapenale occorre distinguere tra errore su legge extrapenale che si risolve in errore sul fatto, così scusando ex art. 47, comma 3 c.p.; e errore su norma extrapenale che invece non si risolve in errore sul fatto e che pertanto, in quanto errore sul precetto, non è scusabile¹⁶⁴. La giurisprudenza¹⁶⁵ facendo leva sulla c.d. “teoria dell’incorporazione”

¹⁶³ Mantovani, *Diritto penale parte generale*, Padova, 2013, pag. 369.

¹⁶⁴ Cfr., anche per gli esempi riportati, Mantovani, cit., 390.

¹⁶⁵ Cass., 14 febbraio 1975, in Cass. Pen. Mass. Ann. 1975, p 516.

ha costantemente negato efficacia scusante all'errore su norma extrapenale.

Secondo il prevalente orientamento giurisprudenziale, affinché una norma possa considerarsi parte integrante del precetto è sufficiente che questa sia richiamata, anche in modo implicito, dalla norma penale. Tale prospettiva si basa sul presupposto per cui gli elementi normativi richiamati dalla fattispecie contribuiscono a definire l'illecito acquisendo esse stesse natura penale; di conseguenza dovrebbe essere considerata norma "diversa dalla norma penale incriminatrice" esclusivamente quella destinata a regolare rapporti giuridici di carattere non penale e non incorporata implicitamente o esplicitamente in una norma penale¹⁶⁶. Tuttavia, accogliendo tale orientamento si finisce per escludere ogni ipotesi di non punibilità in quanto si ammette la scusabilità solo dell'errore su una norma extrapenale che, non essendo richiamata neppure implicitamente dalla norma penale, è totalmente estranea alla stessa, in tal caso risulta quantomeno complesso comprendere in che modo un errore sulla stessa possa risolversi in un errore sul fatto di reato e, dunque, escludere la punibilità. La soluzione prospettata dalla giurisprudenza si risolve di fatto in un'abrogazione implicita dell'art. 47, comma 3, in quanto per essere rilevante l'errore deve ricadere sugli elementi normativi del fatto e ciò presuppone che siano richiamati, almeno implicitamente, nella norma incriminatrice.¹⁶⁷

Per comprendere a pieno l'importanza della disciplina dettata dal D.Lgs. n.74 del 2000 in materia di errore occorre ricordare la storica sentenza della Corte Costituzionale 28 marzo 1988 n. 364, che ha dichiarato illegittimo l'articolo 5 nella parte in cui "non ammette la scusabilità dell'ignoranza o dell'errore inevitabili sul precetto penale". La Corte Costituzionale, con essa, ha individuato il criterio della "possibilità-impossibilità" di

¹⁶⁶ Cass. Pen., Sez. III, 18 gennaio 1986, n. 5144, in *Rivista Penale* 1987, pag. 377.

¹⁶⁷ Lanzi, *L'errore su legge extrapenale. La giurisprudenza degli ultimi anni e la non applicazione dell'art 47/3 c.p.*, in *Indice Penale* ,1976, pag. 299;

conoscenza della legge penale, tracciando le linee guida per individuare concretamente le ipotesi di errore inevitabile.

Il giudice delle leggi giunge a elaborare la teoria della scusabilità dell'errore inevitabile partendo da un'attenta analisi dell'art. 27 Costituzione: affinché un soggetto possa essere ritenuto penalmente responsabile di una determinata condotta è necessario che sussista la colpevolezza, ossia che la condotta risulti soggettivamente attribuibile all'agente.¹⁶⁸ La maggiore innovazione apportata dalla sentenza in esame è data dall'individuazione della possibilità di conoscere l'illiceità del fatto commesso tra i requisiti minimi dell'imputazione soggettiva, poiché proprio in questa apertura trova spazio la possibile scusabilità del soggetto che non conosca, o meglio non possa conoscere, la norma.¹⁶⁹

La Corte riconosce un onere di conoscenza delle leggi in capo a tutti consociati.¹⁷⁰ La punibilità potrà essere esclusa solo ove il soggetto, nonostante abbia adempiuto agli "obblighi informativi", non sia comunque in grado di percepire l'antigiuridicità del proprio comportamento.¹⁷¹ Il giudizio di evitabilità dell'errore si traduce in un giudizio sull'adempimento dei doveri strumentali di informazione; e nonostante tale obbligo gravi sulla generalità dei consociati, la misura della diligenza richiesta per l'adempimento dello stesso varia in relazione alle capacità del singolo.

¹⁶⁸ Dolcini, *Responsabilità oggettiva e principio di colpevolezza*, in *Rivista Italiana Diritto e Procedura Penale*, 2000, pag. 863

¹⁶⁹ Pulitanò, *Una storica sentenza che restaura il principio di colpevolezza*, in *Rivista Italiana Diritto e Procedura Penale*, 1988, pag. 714 e ss.

¹⁷⁰ Nella citata sentenza la Corte ha ritenuto che i doveri di conoscenza e informazione possano considerarsi tra "*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*" sanciti dall'art. 2 Costituzione poiché "*La Costituzione richiede dai singoli soggetti la massima, costante tensione ai fini del rispetto dell'altrui persona umana; ed è per la violazione di questo impegno di solidarietà sociale che la stessa Costituzione chiama a rispondere penalmente anche chi lede tali interessi pur non conoscendone positivamente la tutela giuridica*".

¹⁷¹ Vassalli, *L'inevitabilità dell'ignoranza come causa generale di esclusione della colpevolezza*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1988, pag. 3 ss.

Se il soggetto deve ritenersi responsabile ogni qualvolta lo stato di ignoranza o l'errore interpretativo siano a lui imputabili per il mancato adempimento dell'obbligo di informazione sulle norme penali, allora sarà necessario individuare uno standard di diligenza che permetta di comprendere quando tale dovere sia stato effettivamente rispettato. La Corte Costituzionale esclude che possa farsi riferimento ai c.d. "criteri soggettivi puri", ossia quei parametri che valutano la conoscibilità del precetto esclusivamente alla luce delle specifiche caratteristiche personali, intellettuali, morali, psico-fisiche dell'agente.¹⁷² Tuttavia, la stessa Corte ammette che nel giudizio sulla scusabilità dell'errore non si può prescindere da una valutazione circa il soggetto che abbia posto in essere la violazione nel caso concreto, pertanto deve escludersi che il giudizio possa avere ad oggetto esclusivamente parametri c.d. "oggettivi puri", i quali prendono in considerazione i casi in cui vi sia un'obiettiva e assoluta impossibilità di conoscenza della legge penale da parte di ogni singolo consociato, quali che ne siano le caratteristiche personali. Deve concludersi che anche il giudizio formulato su parametri oggettivi deve essere integrato con l'esame di "eventuali particolari conoscenze e abilità possedute dal singolo agente" qualora queste ultime abbiano consentito "all'autore del reato di cogliere i contenuti e il significato determinativo della legge penale". Quindi, anche in presenza di circostanze che potrebbero portare all'affermazione della non conoscibilità della norma, ove sia ravvisabile una particolare capacità dell'agente di conoscere il divieto, non è legittimo che questo si giovi della scusabilità dell'errore in cui

¹⁷² Fiandaca-Musco, *Diritto penale parte generale*, Bologna, 2010, pag. 402 per cui "*Tali criteri consentono di personalizzare il giudizio di colpevolezza, ma allo stesso tempo recano il rischio di esiti giudiziari manipolati per eccesso di indulgenzialismo o, all'opposto, di rigore*"

sarebbe potuto incorrere un altro soggetto privo delle sue conoscenze.¹⁷³

Poste tali indispensabili premesse, guardiamo da vicino l'articolo 15 del decreto del 2000. La norma esordisce affermando la piena applicabilità nel settore penal-tributario dell'art 47 comma 3 c.p.; si tratta di una clausola di salvezza, per cui laddove l'ignoranza o l'errata interpretazione della norma tributaria si traduca in un errore sul fatto materiale sarà comunque applicabile la disciplina generale dell'errore su norma extrapenale. La scelta legislativa sembra voler "rammentare" la presenza di tale disposizione, attesa la richiamata interpretazione abrogatrice della giurisprudenza.

Chiarito, allora, che non è l'errore di fatto quello preso direttamente in considerazione dall'art. 15, deve concludersi che la disposizione rilevi come ipotesi di operatività di errore sul precetto.

Salvo che si voglia intendere l'art. 15 come una mera riproposizione del principio di scusabilità della sola ignoranza inevitabile, deve ritenersi che la disposizione costituisca una previsione "speciale" destinata ad ampliare l'ambito di non punibilità dell'art 5 c.p. così come riformulato dalla Corte Costituzionale. Per comprendere il rapporto sussistente tra l'art. 5 c.p. e l'art 15 è necessario verificare se le "obiettive condizioni di incertezza" possano essere considerate una mera esplicitazione di ipotesi di errore inevitabile che in quanto tale sarebbe comunque scusabile ex art 5, ovvero se queste introducano profili di non punibilità ulteriori rispetto al giudizio di scusabilità effettuato secondo i parametri elaborati dalla giurisprudenza in relazione all' art. 5.

In dottrina¹⁷⁴ è stato sostenuto che il rapporto sussistente tra le due disposizioni sia un

¹⁷³ Butti, *Art.5 del codice penale e soggetti particolarmente qualificati*, in *Diritto Penale e Procedura*, 1995, pag.76.

¹⁷⁴ Flora, *Errore tentativo, concorso di persone e reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Rivista Italiana Diritto e Procedura Penale*, 2001, pag. 701.

rapporto di specialità, l'art. 5 ha portata generale e trova sicuramente applicazione anche in relazione alle norme penal-tributarie, l'art. 15 è invece una disposizione speciale relativa al solo errore interpretativo su norme tributarie caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza.

La specialità dell'art. 15 sembrerebbe potersi individuare nel fatto che in tal caso la valutazione circa la scusabilità dell'errore dovrebbe essere svolta facendo riferimento esclusivamente a parametri di natura oggettiva, prescindendo da qualsivoglia valutazione circa le abilità dell'agente.

Proprio in tale contesto di accentuata responsabilizzazione dei soggetti qualificati, si inserisce l'art. 15 D.Lgs. n.74 del 2000, che sembra ritagliarsi uno spazio ulteriore rispetto a quello tracciato dalla sentenza n. 364 del 1988: in effetti, l'efficacia dell'art. 15 prescinde dalla personalizzazione del giudizio di inevitabilità.¹⁷⁵

In altri termini, l'“incertezza oggettiva”, ricorrente in via di massima in ipotesi di leggi oscure o ambigue oppure in posizioni giurisprudenziali o circolari ministeriali contraddittorie, dovrebbe potersi rivelare utile a tutti i consociati e, quindi, anche a chi ricopre una posizione privilegiata sul piano conoscitivo, che potrebbe consentirgli di superare le difficoltà interpretative insuperabili per gli altri cittadini¹⁷⁶.

Ai fini dell'applicazione dell'art. 15, una volta accertata che la violazione di norme tributarie sia stata cagionata da “obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione”, l'errore potrà considerarsi scusabile senza che si renda necessario indagare circa le caratteristiche dell'agente.

¹⁷⁵ Severino, *L'errore su norme tributarie*, in *Diritto penale tributario*, a cura di Fiandaca - Musco, Milano, 1997, pag. 325 e ss.

¹⁷⁶ Manes, *Le violazioni dipendenti da “obiettive condizioni di incertezza” e l'errore nel sistema dei reati tributari*, in *Rivista Trimestrale Diritto Penale dell'Economia*, 2001, pag. 501.

Giova poi precisare che nel caso formalizzato all'art. 15 non può rilevare, per così dire, l'ignoranza della norma stessa, intesa cioè come mancata conoscenza della medesima, atteso che a tale contingenza non pare riferibile il presupposto dell'obiettiva incertezza (profilo che, al più, può riguardare la vigenza della disposizione e non il dato rappresentato dalla sua emanazione); ma potrà dunque avere rilievo solo la falsa rappresentazione *sic et simpliciter* del significato della norma¹⁷⁷.

La sussistenza di "obiettive condizioni di incertezza" impedisce di conoscere il contenuto di una norma anche laddove il soggetto, non solo sia consapevole dell'esistenza della norma, ma sia in grado di conoscere anche il dato testuale. In altri termini il soggetto conosce la legge pur rimanendo nell'impossibilità di conoscere la norma.

Deve, dunque, trattarsi di un'incertezza "obiettiva" ossia generale, concreta, riscontrabile e determinante. E proprio in tale mancanza di intellegibilità deve essere ravvisata la causa della violazione vi deve essere, cioè, un rapporto causale fra la generale perplessità sulla norma e l'inosservanza al precetto, la quale non può essere attribuita alla condizione personale dell'agente. In tale prospettiva deve riconoscersi rilevanza scusante del dubbio interpretativo: questo indica un conflitto di rappresentazioni in capo al soggetto agente, in relazione a un medesimo fatto egli si rappresenta come possibili due soluzioni entrambe plausibili. Secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale del 1988 l'errore è sempre evitabile quando il soggetto si sia effettivamente rappresentato la possibile anti giuridicità del fatto. Applicando i canoni elaborati dalla giurisprudenza in relazione all'art. 5 in tale ipotesi il soggetto sarebbe tenuto a risolvere il dubbio attraverso "l'esatta e completa conoscenza della singola legge" e, nell'impossibilità di risolvere lo stesso, dovrebbe astenersi, poiché si ritiene che porre in essere la condotta senza aver

¹⁷⁷ Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., pag. 231.

preventivamente accertato che la stessa sia lecita implica aver accettato la possibile illiceità della stessa. Tale impostazione oltre a costituire un limite allo svolgimento di numerose attività non tiene conto della necessità di operare una scelta senza che la poca chiarezza del legislatore possa essere addossata al contribuente.

Si rileva che l'applicazione giurisprudenziale dell'esimente in esame è estremamente limitata,¹⁷⁸ tuttavia si ritiene opportuno fare riferimento a quanto elaborato dalla giurisprudenza in relazione all'art. 6 del D.Lgs. 472/1997¹⁷⁹ il quale introduce nell'ambito delle sanzioni amministrative una norma il cui contenuto è analogo a quello del più volte citato art. 15.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Uno dei rari casi in cui la giurisprudenza ha ritenuto applicabile l'art. 15, riguarda la fattispecie di dichiarazione infedele prevista dall'art. 4 del D.Lgs. 74/2000. Nel caso di specie il Tribunale di Crotone (Ufficio del Giudice per le Indagini preliminari) il 22 maggio 2003, in banca dati *fisco on line* ha emesso sentenza di non luogo a procedere rilevando, tra gli altri motivi, l'oggettiva difficoltà di individuare la normativa applicabile e l'ambiguità e la complessità delle disposizioni in materia.

Nel caso esaminato, l'Agenzia delle Dogane, in seguito ad accertamento, aveva segnalato alla competente Procura della Repubblica l'irregolare fatturazione di un rivenditore d'auto usate che, in relazione a veicoli venduti in Germania, aveva applicato il c.d. "regime del margine" (ex artt. 36 ss. L. 22 marzo 1995, n. 85) applicando l'I.V.A. al 20% non sul prezzo pieno pagato dall'acquirente ma, sulla differenza tra prezzo di vendita e prezzo d'acquisto. Nella motivazione alla sentenza, prendendo atto della complessità della disciplina del "regime del margine", il Gip fa espressamente riferimento all'art. 15, sottolineando che le obiettive condizioni di incertezza a cui fa riferimento la disposizione possono essere individuate, nel caso di specie, nel difficile raccordo tra normativa europea e italiana, nonché nelle differenti modalità applicative a seconda dei tipi di beni, dei soggetti agenti, nonché di alcune particolarità relative al prezzo d'acquisto. Secondo il Giudice del Tribunale di Crotone, l'art. 15 introduce nell'ordinamento penal-tributario una vera e propria "regola di civiltà", indispensabile per identificare una causa di esclusione della punibilità in situazioni di obiettive condizioni di incertezza, sulla portata delle norme tributarie e sulla loro applicazione pratica.

¹⁷⁹ Art. 6, comma 2, D.Lgs 472/1997 *"Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento"*

¹⁸⁰ L'applicabilità dei principi elaborati dalla giurisprudenza amministrativa in relazione alle fattispecie delittuose trova la sua giustificazione in primo luogo nell'esigenza di coerenza di un sistema che individua nelle soglie di punibilità la linea di confine tra la sanzione amministrativa e quella penale. Nella maggior parte dei casi, infatti, le condotte sanzionate sono le medesime ma, la concreta applicazione della diversa tipologia di sanzione dipende

In assenza di una definizione normativa delle “condizioni di oggettiva incertezza”, la giurisprudenza ha individuato una serie di indici dell’esistenza di obiettive condizioni di incertezza quali “la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge”, “la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà”, “la mancanza di precedenti giurisprudenziali” ovvero “il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale”¹⁸¹.

dalla “quantità” di imposta evasa. Infatti, avrebbe poco senso ammettere, ad esempio, la scusabilità del soggetto che a fronte di una norma poco chiara e di difficile interpretazione non abbia incluso determinate operazioni nella dichiarazione annuale presentando quindi una dichiarazione infedele per un importo, relativo alle singole imposte, superiore a 150.000 euro ex art. 4 D.Lgs 74/2000 ed ammettere la punibilità di chi abbia posto in essere la medesima violazione ma per un importo inferiore (per cui sarebbe applicabile l’art. 1, comma 2, D.Lgs 471/1997).

Ulteriore indizio della possibilità di considerare unitariamente le obiettive condizioni di incertezza nell’intero ambito sanzionatorio deriva da quanto disposto dal Ministero delle Finanze con la circolare n.154/E del 4 agosto 2000, concernente la disciplina dei reati tributari in cui per la disposizione di cui all’art. 15 e la definizione di obiettive condizioni di incertezza fa espresso rinvio a quanto previsto dalla circolare 180/E, del 10 luglio 1998, in merito all’art. 6 del D.Lgs 472/1997. La stessa circolare precisa che per ragioni di coerenza, nella misura in cui gli uffici ritengono motivatamente non applicabile la sanzione amministrativa ex art. 6, gli stessi devono astenersi dal comunicare la notizia di reato al giudice penale.

¹⁸¹ Sul punto si rileva che recentemente la Corte di Cassazione, sempre con riferimento all’applicazione del disposto dell’articolo 6 del D.Lgs. 472/1997, ha ribadito tale orientamento con la sentenza n. 18405 del 12 giugno 2018 affermando “*L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili*”.

Tuttavia, come precisato dalla Corte di Cassazione¹⁸², gli indici non sono di per sé sufficienti ad escludere la punibilità dell'agente in quanto la sussistenza delle obiettive condizioni di incertezza deve essere valutata dal giudice nel caso concreto: sarà infatti necessario verificare che tali indizi di incertezza inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili¹⁸³.

In relazione alla tematica del “dubbio” nel diritto tributario, meritano infine, un cenno le novità introdotte dal legislatore con il D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 (c.d. Decreto internazionalizzazione).

Il citato decreto ha introdotto all'art. 2 il c.d. Interpello nuovi investimenti¹⁸⁴. In estrema sintesi, si tratta di un istituto che permette di prevenire il rischio fiscale e il conseguente

¹⁸² Cass. Civ. Sez. V, 29 luglio 14, n. 17250, per cui “<<incertezza normativa oggettiva tributaria>> deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie”.

¹⁸³ Di particolare interesse risulta, infine, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 180/E, del 10 luglio 1998, la quale, esaminando l'ipotesi di esclusione delle sanzioni amministrative per la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza di cui all'art. 6 del D. Lgs. 471/1997, ha chiarito che “si deve reputare che sussista incertezza obiettiva di fronte a previsioni normative equivocate, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie assai spesso complesse e non univoche, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori”. In tale ottica, l'esclusione delle sanzioni, tanto penali quanto amministrative, risponde all'esigenza sempre più avvertita nel settore tributario, di garantire il contribuente dalle conseguenze negative che potrebbero gravare sullo stesso a causa dell'incomprensibilità della norma.

¹⁸⁴ Si tratta di un'istanza che può essere rivolta all'Agenzia delle Entrate da parte degli investitori, italiani o stranieri, che intendono effettuare nel territorio dello Stato importanti investimenti, aventi un valore non inferiore a trenta milioni di euro, con rilevanti e durature ricadute occupazionali. Gli investitori interessati possono formulare, mediante presentazione

rischio di sanzione, anche di natura penale, mediante un accordo preventivo tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria. Facendo ricorso a detto istituto i soggetti non residenti che intendano esercitare parte della propria attività in Italia hanno la possibilità di definire preventivamente se questa costituisce una “stabile organizzazione”.¹⁸⁵

Per i fini che qui interessano, si rilevi che emerge chiaramente dalla copiosa giurisprudenza, anche penale, in materia,¹⁸⁶ nonché dai innumerevoli documenti di prassi tanto ad opera dell'amministrazione nazionale,¹⁸⁷ quanto di organizzazioni internazionali,¹⁸⁸ che nella pratica può risultare particolarmente complesso individuare se l'esercizio di un'attività commerciale nel territorio di uno Stato possa configurare l'esistenza di una stabile organizzazione e, dunque, far sorgere il capo al soggetto che la esercita obblighi di natura tributaria.

di un'istanza unitaria, quesiti riconducibili ad una o più delle tipologie di interpello disciplinate dallo Statuto dei diritti del contribuente (interpretativo, qualificatorio, probatorio e antiabuso), nonché presentare istanze dirette ad individuare con certezza il complessivo trattamento tributario applicabile al *business plan* descritto.

¹⁸⁵ La stabile organizzazione è un concetto proprio della legislazione fiscale che sta a indicare il “radicamento” in uno Stato di un'impresa non residente. Sotto questa particolare angolazione, la stabile organizzazione rappresenta la “soglia minima” su cui si poggia la ripartizione “convenzionale” del potere impositivo tra Stato della fonte (dei redditi) e Stato della residenza (dell'impresa); una volta integrata tale “soglia minima”, lo Stato della fonte è legittimato a tassare i redditi ivi prodotti dall'impresa non residente. Si può affermare che il vigente sistema normativo prevede che lo Stato può tassare i redditi di impresa prodotti da un soggetto non residente, in quanto sia possibile localizzarne l'ubicazione della fonte (e, pertanto l'attività produttiva) nel suo territorio, attraverso la configurazione, giustappunto, di una stabile organizzazione dotata della forza di attrarre i redditi prodotti attraverso una struttura stabile nel tempo.

¹⁸⁶ Oltre il noto caso *Philp Morris*, per una rassegna sul tema si veda Valente, *La stabile organizzazione «occulta» nella giurisprudenza italiana*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 5/2012 pag. 30-35.

¹⁸⁷ Circolare 12/E del 13 maggio 2013.

¹⁸⁸ Il rinvio è al Commentario OCSE peraltro oggetto di continue revisioni e aggiornamenti.

Dal riconoscimento o meno dell'esistenza della stabile organizzazione, derivano significative conseguenze sul piano pratico, specie con riferimento ai profili riguardanti agli aspetti "patologici" del rapporto d'imposta quale l'irrogazione di sanzioni, anche di natura penale.¹⁸⁹

Infatti, laddove ricorrano il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale e quello territoriale della stabilità in Italia di un'organizzazione del soggetto non residente, è la stessa entità organizzativa situata sul territorio nazionale a costituire l'unico centro di imputazione fiscale; questa è, pertanto, tenuta al rispetto dei doveri formali e sostanziali in materia di imposte, la cui violazione può certamente integrare fattispecie delittuose.¹⁹⁰

Al contrario, ove non sussistano i presupposti per individuare l'esistenza di una stabile organizzazione, le eventuali attività poste in essere nel territorio dello Stato non sono soggette a tassazione nello stesso; di conseguenza i redditi non sono accertabili e in ultima analisi il soggetto non è punibile.¹⁹¹

La differenza è sostanziale, tuttavia, posta l'oggettiva incertezza circa le fattispecie che in concreto possano configurare l'esistenza di una stabile organizzazione, queste costituiscono frequente oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Considerato che in assenza di stabile organizzazione viene meno l'obbligo dichiarativo non è raro che le contestazioni abbiano ad oggetto il reato di omessa dichiarazione, specie nel caso di stabile organizzazione occulta.¹⁹²

¹⁸⁹ Proietti, *Stabile organizzazione occulta ed imposte dirette: profili critici in punto di soggettività tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2012, pag. 653.

¹⁹⁰ Cass. Pen., Sez. III, 9 marzo 2017, n. 21959.

¹⁹¹ Cass. Pen., Sez. III, 4 marzo 2015 n. 26728.

¹⁹² Tanto che, come osservato da attenta dottrina, potrebbe essere invocata l'esimente dell'oggettiva incertezza normativa di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000 Myer, *La stabile organizzazione*, Milano, 2016, pag. 576.

In questo complesso quadro normativo si introduce la previsione di cui al citato art. 2, il quale con l'intento di restituire maggiore certezza nei rapporti con il fisco anche per i soggetti non residenti consente, al ricorrere di determinate condizioni, di instaurare un contraddittorio preventivo con l'Agenzia delle Entrate, volto a definire per mezzo di un'analisi anticipata la qualificazione tributaria delle attività svolte nel territorio dello Stato.

Considerazioni sostanzialmente analoghe possono essere svolte con riferimento a quanto disposto dall'art. 31-ter TUIR il quale disciplina gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale consentendo al contribuente di addivenire ad un accordo preventivo con l'Amministrazione Finanziaria circa le norme, anche di diritto convenzionale, applicabili al proprio *business*.

Il riconoscimento di uno strumento che consenta di ottenere preventivamente la corretta interpretazione delle norme fiscali rappresenta una forma di esercizio consensuale e condiviso delle modalità di controllo e verifica di cui dispongono gli organi dell'Amministrazione Finanziaria ed è sicuramente destinato a ridurre, nella pratica, il ricorso allo strumento penale.

3. LA COOPERATIVE COMPLIANCE

Nel descritto quadro normativo si innestano ulteriori previsioni legislative volte a promuovere una spontanea collaborazione da parte del contribuente. In relazione a dette disposizioni la rinuncia alla pena ovvero la riduzione della sanzione (di natura amministrativa) trova la propria giustificazione appunto nella collaborazione del contribuente in una fase antecedente quella dell'accertamento.

In tal senso merita sicuramente un cenno il regime di adempimento collaborativo introdotto con il Decreto 5 agosto 2015, n.128, rubricato “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8 della Legge 11 marzo 2014, n. 23” e altrimenti noto come “*cooperative compliance*”.

Occorre preliminarmente rilevare che, sebbene nel nostro ordinamento con detta espressione si faccia riferimento alle specifiche disposizioni che disciplinano il regime di adempimento collaborativo; per “*cooperative compliance*” non si intende un istituto giuridico specifico ma, una strategia di finanza pubblica, volta regolare il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti, specialmente quelli di più rilevanti dimensioni.

La terminologia di derivazione OCSE¹⁹³ è stata coniata a margine di uno studio condotto dall’Organizzazione nel 2013,¹⁹⁴ e riassume in sé sia l’obiettivo che si mira a raggiungere mediante un radicale cambio di rotta nei rapporti tra fisco e contribuente, vale a dire la *compliance*, sia lo strumento mediante il quale si intende realizzare detto intento, vale a dire la *cooperative*.¹⁹⁵

Il sistema promuove forme di collaborazione rafforzata tra l’Amministrazione Finanziaria e i contribuenti mediante l’instaurazione di un dialogo preventivo tra le parti.

¹⁹³ L’OCSE già dal 2008 ha iniziato a porre l’accento su alcuni principi fondamentali che avrebbero dovuto guidare Fisco e contribuente nella loro relazione elaborando cinque fondamentali principi (c.d. “*five key pillars*”) che avrebbero dovuto essere posti alla base del rapporto tra Fisco e contribuente: i) la comprensione dei driver commerciali; ii) l’imparzialità; iii) la proporzionalità nella gestione delle risorse; vi) la collaborazione e reattività; v) la comunicazione e trasparenza da parte dei contribuenti. Detti principi costituivano la c.d. “*enhanced relationship*” o relazione rafforzata, finalizzata a spingere le autorità fiscali a stabilire con i contribuenti di grandi dimensioni una relazione basata sulla reciproca fiducia e collaborazione.

¹⁹⁴ Si fa riferimento al rapporto OCSE “*from enhanced relationship to cooperative compliance*”.

¹⁹⁵ Tamburo, Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. Tax Assurance, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2016, pag. 938.

Detto strumento ha trovato diverse declinazioni nei vari ordinamenti, a mero titolo esemplificativo si può fare riferimento all'*Horizontal Monitoring Programme* di derivazione olandese¹⁹⁶ ovvero al *Tax Compliance Program* di origine anglosassone.

Nonostante le differenti modalità applicative la *ratio* dei vari strumenti adottati deve essere individuata nella volontà di mutare radicalmente l'approccio del Fisco nei confronti del contribuente: passando da un controllo *ex post*, basato sulle dichiarazioni e fonte di conflittualità che spesso sfocia nel contenzioso tributario, ad un confronto *ex ante*, nel quale le parti possano condividere e verificare le reciproche posizioni con l'intento garantire di maggiore certezza giuridica e minore conflittualità tra le parti.

Tradizionalmente un sistema fiscale, basato sull'autoliquidazione dell'imposta, demanda al controllo *ex post* del fisco la valutazione circa la correttezza dei comportamenti del contribuente in materia di adempimenti fiscali. A fronte di una normativa tributaria ampia, variegata e spesso di non agevole interpretazione, l'appetibilità dei sistemi di *cooperative compliance*, specialmente per i contribuenti con *business* più articolati, trova il proprio fondamento nella possibilità di minimizzare il rischio fiscale, soprattutto in relazione alle questioni caratterizzate da maggiore complessità quali, ad esempio, quelle in materia di fiscalità internazionale ovvero di riorganizzazione aziendale.

Il contribuente si impegna a fornire proattivamente informazioni all'Amministrazione Finanziaria e contestualmente accresce il grado di certezza circa la corretta

¹⁹⁶ Il modello olandese, che ha ricevuto nel corso 2012 parere favorevole da parte dell'OCSE presenta talune peculiarità di estremo interesse, specie per quanto concerne il ruolo svolto dagli intermediari fiscali i quali, a seguito dell'adesione del contribuente al regime di collaborazione, sono chiamati in prima battuta a realizzare un "accertamento preventivo" degli adempimenti fiscali. Gli stessi infatti hanno l'onere di comunicare all'Amministrazione Finanziaria eventuali errori o irregolarità.

interpretazione delle norme fiscali poiché ottiene un parere preventivo da parte dell'Amministrazione Finanziaria circa l'applicazione delle norme nel caso concreto; quest'ultima ha il beneficio di una sensibile riduzione dei costi e dei tempi impiegati nell'attività di accertamento nonché dell'eventuale, successivo, contenzioso.

Di seguito verranno esaminate le modalità applicative del regime recentemente introdotto in Italia a seguito del recepimento delle direttive poste dall'OCSE, per i fini che qui rilevano si evidenzia come le misure introdotte costituiscano un ulteriore spazio "non punibilità" nell'ambito delle violazioni tributarie. Ed infatti, anche in assenza di una specifica previsione che escluda espressamente il ricorso alla pena¹⁹⁷ per le violazioni tributarie, un sistema basato sul controllo preventivo, sul confronto tra le parti e soprattutto sull'implementazione di un modello di prevenzione e gestione del rischio fiscale può essere sicuramente considerato un argine all'area di punibilità.

3.1. IL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Come accennato nel precedente paragrafo la *cooperative compliance* ha trovato un primo riconoscimento a livello normativo nel nostro Paese con il Decreto 5 agosto 2015, n. 128, rubricato "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23" il quale al Titolo III, ha introdotto il "Regime dell'adempimento collaborativo". Detto istituto si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocazione costante e preventiva con

¹⁹⁷ Ad esclusione di quanto espressamente previsto in materia di *voluntary disclosure* delle stabili organizzazioni trattate nel paragrafo 3.2.

il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

Infatti, come chiarito all'art. 3 del citato decreto, detto regime mira a promuovere *“forme di comunicazione e cooperazione rafforzata basate sul reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, nonché a favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale”*.

Come evidenziato in precedenza, il regime mira ad aumentare l'efficienza del sistema di accertamento e a ottimizzare le funzioni di controllo esercitate dall'Amministrazione Finanziaria, per tale ragione sono state introdotte limitazioni soggettive per l'accesso allo stesso. Più in dettaglio possono accedere al regime opzionale di adempimento collaborativo, oltre i soggetti che abbiano preso parte al c.d. progetto pilota, i soggetti residenti e non residenti che abbiano realizzato un volume di affari ovvero ricavi, non inferiori a 10 miliardi di euro.¹⁹⁸

I contribuenti che intendano accedere a detto regime sono inoltre tenuti a dotarsi delle *“soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno”*. I contribuenti che intendono accedere al regime premiale sono pertanto tenuti a dotarsi di un *Tax Control Framework*¹⁹⁹ o per meglio dire un sistema interno di rilevazione,

¹⁹⁸ Si precisa che sono ammessi al regime in commento, indipendentemente dal volume di affari o dai ricavi prodotti, i soggetti che abbiano presentato istanza di interpello di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. “Decreto Internazionalizzazione”).

¹⁹⁹ Per l'individuazione dei modelli di rinvia al rapporto OCSE 2016 – *Building Better Tax Control Framework* il quale offre un'analisi di carattere sostanziale, al fine di determinare cosa deve ritenersi rilevante per fini di sistemi di controllo (come a esempio la revisione esterna dei conti di una multinazionale), e in termini di imposte. Vengono fornite, inoltre,

misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.²⁰⁰ Occorre precisare che l'adozione di un adeguato sistema di controlli costituisce una condizione oggettiva di accesso al regime esso è pertanto oggetto di valutazione preventiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Oltre un effetto premiale di carattere generale, vale a dire l'opportunità per i contribuenti di pervenire ad una valutazione comune con l'Amministrazione Finanziaria delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali mediante un'anticipazione del controllo, l'art. 6 individua ulteriori incentivi più specifici, quali: la possibilità di accedere a una procedura abbreviata di interpello preventivo, nell'ambito della quale l'Agenzia delle Entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni

indicazioni alle giurisdizioni tributarie su come testare la solidità di un *Tax Control Framework* nei differenti casi.

²⁰⁰ Sul punto si veda Geramani- Mariotti, *La cooperative compliance: come cambia il rapporto fra fisco e contribuente* i quali evidenziano che “Il sistema dei controlli, che in questo ambito assume una rilevanza fondamentale, è da intendersi in senso orizzontale e verticale. Quanto al primo, la sua applicazione dipende dalle risorse che concretamente l'impresa ha a propria disposizione; in assenza di risorse idonee, potranno essere definiti e attuati idonei controlli compensativi, anche esterni, volti a ridurre ad un livello accettabile il rischio generato dalla mancata segregazione (*segregation of duties*). Invece a livello verticale il principio mira a tenere separate le funzioni operative da quelle di controllo per evitare conflitti di interesse. L'applicazione di tale principio può articolarsi su tre livelli: il primo è demandato alle funzioni operative, quindi quelle di business e quella fiscale (nella sua gestione degli adempimenti e attività di consulenza), che devono costantemente interagire fra di loro; il secondo ad una funzione indipendente (es. compliance o una unità inserita nella funzione fiscale ma “segregata”), compresi i comitati rischi di natura endo-consiliare o manageriale o altri organi analoghi nel cui ambito siano individuabili competenze specialistiche in materia fiscale; il terzo ad una funzione interna o esterna di livello elevato che dia un giudizio sull'affidabilità del sistema. Il principio della separatezza delle funzioni operative da quelle di controllo non deve, tuttavia, intendersi come segregazione delle funzioni di business dalla funzione fiscale. Quest'ultima, infatti, deve essere sempre costantemente coinvolta nelle decisioni di business, attraverso la partecipazione istituzionale del responsabile della funzione fiscale o dei suoi delegati ai comitati in cui sono valutate o decise le operazioni e i progetti rilevanti relativi alla società e/o al gruppo di appartenenza. In ogni caso, le funzioni di controllo devono poter disporre dell'autorità, delle risorse e delle competenze necessarie allo svolgimento dei loro compiti. Inoltre, i responsabili delle funzioni di controllo in materia fiscale dovranno essere collocati in posizione gerarchico-funzionale adeguata ed avere accesso diretto agli organi sociali”.

decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta; l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime; la pubblicazione sul sito istituzionale dell'Agenzia dell'elenco dei contribuenti che hanno aderito al regime.

Per quanto attiene i profili sanzionatori che qui interessano l'art. 6, comma 3, prevede che quando i rischi fiscali sono comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, anche nella misura in cui questa non condividesse il comportamento tenuto dal contribuente, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e, in ogni caso non possono essere attuabili in misura superiore al minimo edittale.

Per quanto concerne invece le sanzioni penali, il decreto si limita a prevedere che, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito a regime di adempimento collaborativo, eventualmente fornendo ogni informazione utile al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità che il sistema adottato prevede. Sebbene, detta previsione non escluda l'applicazione della pena né, tanto meno, faccia cadere la responsabilità penale, la stessa sembra voler suggerire che l'adozione di un adeguato sistema di controllo del rischio fiscale e l'adesione a regime, rappresentino comunque degli elementi rilevanti nell'ambito penalistico.²⁰¹

Anche in assenza di una specifica disposizione normativa, che escluda esplicitamente il ricorso alla sanzione penale, occorre rilevare che risulta complesso ipotizzare casi in cui un comportamento che ha preventivamente trovato l'avallo dell'amministrazione fiscale

²⁰¹ Romano-Chiodaroli, *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Corriere tributario*, n. 20/2015, pag.1540.

possa di fatto condurre, nonostante l'applicazione in misura estremamente ridotta delle sanzioni amministrative, all'applicazione della sanzione di natura penale. D'altra parte, si osservi che, come già rilevato nel primo capitolo, la maggior parte delle fattispecie delittuose in ambito tributario si caratterizza per la previsione di un dolo specifico di evasione, elemento soggettivo che non è agevolmente ravvisabile in chi abbia previamente sottoposto la propria condotta al vaglio dell'Amministrazione Finanziaria.

3.2. LA PROCEDURA DI COOPERAZIONE E COLLABORAZIONE RAFFORZATA

La Legge 21 giugno 2017, n. 96, in sede di conversione del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, ha introdotto all'art. 1-bis la "*procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata*" la quale si sostanzia in una procedura volta ad agevolare l'emersione delle stabili organizzazioni occulte.

Anche la collaborazione si inserisce tra gli istituti di matrice bilaterale per l'attuazione dell'obbligazione tributaria. Trattasi infatti di una procedura di *disclosure*, incentivata da alcuni benefici, operanti anche sul piano sanzionatorio. La procedura è su base volontaria, è attivabile dai soggetti non residenti rientranti nei requisiti previsti dalla norma e risulta finalizzata a consentire agli stessi, qualora avessero dubbi circa l'esistenza di una loro Stabile Organizzazione nel territorio dello Stato, di definire in contraddittorio, sia l'esistenza della stabile, che gli importi eventualmente dovuti in considerazione dell'attività svolta sul territorio italiano.

La procedura nota anche come "*web tax transitoria*" nasce come reazione dell'ordinamento alla crescente attenzione, anche in ambito internazionale, alla

tassazione dei fenomeni di economia digitale,²⁰² tuttavia l'accesso alla stessa non è in alcune modo limitata a soggetti che operano in detto settore²⁰³. Infatti, possono accedere alla stessa i soggetti Ires che siano parte di un gruppo internazionale, il quale realizzi ricavi consolidati superiori a un miliardo di euro e che effettui cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro. Ai fini dell'accesso alla procedura è altresì necessario che il gruppo multinazionale sia strutturato avvalendosi del supporto di una società consociata residente in Italia o di una stabile organizzazione in Italia di una società consociata estera. Tale previsione è probabilmente ascrivibile alla circostanza che quasi tutti i maggiori gruppi multinazionali che negli ultimi anni hanno subito verifiche da parte dell'Amministrazione Finanziaria, a seguito delle quali è stata contestata l'esistenza di una stabile organizzazione occulta, operavano nel territorio dello Stato mediante società che fornivano supporto (solitamente logistico e/o di marketing) all'impresa estera e che venivano remunerate per le attività svolte sulla base dei costi sostenuti. Inoltre, il requisito in esame trova la sua *ratio* nella circostanza che, in mancanza di una società locale svolgente attività di supporto, l'esistenza di una stabile organizzazione sarebbe connessa ad attività occulte, in quanto tali non meritevoli di accesso al regime premiale in oggetto.²⁰⁴

²⁰² OCSE *"Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting"*. In occasione della stessa è stato raggiunto un accordo per continuare a lavorare su base multilaterale per il raggiungimento di una soluzione globale e definitiva sulle problematiche fiscali connesse alla digitalizzazione dell'economia

²⁰³ Sepio -D'Orsogna, *La Web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *Il fisco*, n. 31/2017, pag. 3020.

²⁰⁴ Cerrato *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2017, pag. 751-778.

Ai sensi dei commi 5 e 6 una volta avviato il contraddittorio su istanza del contribuente laddove si ravvisi l'esistenza di una stabile organizzazione la determinazione dell'imposta, nonché della relativa sanzione, avviene in contraddittorio nell'ambito della procedura di accertamento con adesione.

In particolare il comma 5 prevede che *“qualora in sede di interlocuzione con l'Agenzia delle entrate sia constatata la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per i periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate invia al contribuente un invito ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, al fine di definire, in contraddittorio con il contribuente, i debiti tributari della stabile organizzazione”*.

Gli evidenti vantaggi sul piano sanzionatorio riconosciuti ai contribuenti che spontaneamente sottopongono all'Amministrazione Finanziaria la valutazione circa la sussistenza della stabile organizzazione in Italia sono disciplinate dai commi 6 e 7 del medesimo art. 1-bis.

Più in dettaglio, il comma 6²⁰⁵ prevede l'abbattimento alla metà delle sanzioni amministrative, prevedendo altresì, mediante il richiamo all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 che il versamento integrale degli importi

²⁰⁵ Nei confronti dei soggetti di cui al comma 1, che estinguono i debiti tributari della stabile organizzazione, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, versando le somme dovute in base all'accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, le sanzioni amministrative applicabili ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del medesimo decreto legislativo n. 218 del 1997 sono ridotte alla metà.

dovuti entro 20 giorni dalla notifica dell'invito, deve dunque escludersi la possibilità di un pagamento rateale.²⁰⁶

Il comma 7, invece, introduce una specifica causa di esclusione della pena in relazione al reato di omessa dichiarazione a fronte dell'integrale pagamento delle somme dovute a seguito della procedura in commento. La norma, infatti, prevede che *“Il reato di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non è punibile se i debiti tributari della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono estinti nei termini di cui al comma 6 del presente articolo.”*

In estrema sintesi, il completamento della procedura configura, in ambito amministrativo, ragione di attenuazione della risposta sanzionatoria e, in ambito penale, una causa di non punibilità.

Per quanto attiene la causa di non punibilità prevista dal comma 7 la stessa è modellata sullo schema generale delineato dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, ciò non di meno la stessa presenta numerosi tratti di specialità.

In primo luogo, a differenza della previsione generale, la procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione trova applicazione in relazione a una platea ben più ristretta di contribuenti. Inoltre, sono diversi gli strumenti dei quali il contribuente può avvalersi al fine di escludere l'applicazione della sanzione penale. Infatti, sebbene in entrambi i casi sia prevista l'esclusione della pena a fronte

²⁰⁶ La necessità del completamento della procedura, sino al versamento integrale del dovuto, è ulteriormente ribadita dal comma 8 dell'art. 1-bis, che espressamente prevede che la causa di non punibilità non operi in caso di mancata sottoscrizione dell'accertamento con adesione ovvero di omesso o parziale versamento delle somme dovute.

del pagamento dell'obbligazione tributaria mentre ai sensi dell'art 13 il contribuente può liberamente scegliere di quale "strumento" di matrice amministra avvalersi (ad esempio il ravvedimento operoso), nell'ambito della procedura di cui all'art 1-bis la regolarizzazione passa necessariamente attraverso l'esperimento di una procedura che dovrebbe concludersi con l'emissione di un accertamento e l'adesione allo stesso. La procedura prevista dal D.L. n. 50/2017 si fonda sulla determinazione in contraddittorio fra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, tanto della sussistenza di una stabile organizzazione quanto degli imponibili a questa attribuibili per tutti i periodi di imposta accertabili, inquadrata nell'istituto dell'accertamento con adesione. La procedura costituisce, pertanto, una sorta di "strada a senso unico" che, una volta intrapresa, può essere completata o meno, con conseguenze di carattere opposto,²⁰⁷ ma che non consente deviazioni.²⁰⁸

Ne consegue che il contribuente che abbia intrapreso la procedura in commento non può giovare della causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, che richiede espressamente, l'estinzione del debito tributario attraverso ravvedimento operoso o presentazione della dichiarazione omessa, senza la possibilità di estendere l'ambito applicativo della norma all'accertamento con adesione.

Inoltre, avviata la procedura di "emersione" - che dà avvio ai sensi dell'art. 1-bis, comma 5, ad un procedimento di accertamento con adesione - si configurerebbe la

²⁰⁷ La struttura del procedimento di "emersione" delle stabili organizzazioni, appena sinteticamente descritta, implica che il contribuente si autodenunci: sicché, in ipotesi di mancato completamento della procedura, egli stesso avrà fornito all'autorità giudiziaria gli elementi utili a sostenere l'accusa in giudizio.

²⁰⁸ Gigliotti-Scala, *L'istruttoria di cooperazione e collaborazione rafforzata per la definizione delle SO*, in *Il fisco*, n. 21/2019, pag. 2047.

preclusione disciplinata dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, in termini, quanto meno, di *“inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo”*.

Sul punto si osservi inoltre che, mentre l'art. 13, comma 2, esclude l'applicazione del regime premiale quando l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali; l'art. 1-bis, comma 11, precisa la produzione dei benefici sul piano sanzionatorio tanto amministrativo quanto penale è preclusa dalla formale conoscenza dell'avvio di procedimenti penali relativi all'ambito di applicazione dell'istanza di cui al comma 1 dell'art. 1-bis e anche dal prodursi della formale conoscenza, oltre che nei confronti delle società ed enti che possono presentare l'istanza introduttiva, anche nei confronti dei soggetti che svolgono “funzioni di supporto” alle stabili organizzazioni occulte.

Si tratta, dunque, di una causa di non punibilità dettata espressamente per la procedura di “emersione” delle stabili organizzazioni, che rende inapplicabile la causa di non punibilità generale di cui all'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000.

Detta causa di non punibilità deriva dall'integrale estinzione dei debiti tributari – comprese le sanzioni amministrative, peraltro ridotte, ai sensi del comma 6 della disposizione, ad un sesto del minimo edittale e gli interessi - nel termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione. Sotto questo profilo, la norma in commento non fa che ribadire una linea normativa ed interpretativa consolidata, in forza della quale gli effetti premiali derivanti dall'estinzione del debito tributario (da ritenersi comprensivo di imposte, sanzioni ed interessi) si perfezionano soltanto nel momento in cui il contribuente abbia completato il versamento integrale delle somme dovute.

Dal punto di vista procedurale a seguito del contraddittorio con il contribuente laddove l'Agenzia delle Entrate ritenga *“sia constatata la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato”* provvede alla notifica dell'invito previsto dall'art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997.

L'accertamento di detta circostanza determina altresì la sussistenza dei presupposti della condotta del delitto di omessa presentazione della dichiarazione, che rappresenta il *fumus* di reato necessario e sufficiente per l'obbligo di denuncia del pubblico ufficiale. Pertanto, la stessa Agenzia delle entrate dovrà provvedere all'invio della denuncia del reato di cui all'art. 5 del D.Lgs 74/2000.

A seguito dell'integrale pagamento del dovuto (imposta, interessi e sanzioni ad un sesto del minimo), il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 non è punibile.²⁰⁹ A tal fine l'art. 1-bis, comma 9, stabilisce che entro trenta giorni dalla data di esecuzione del pagamento l'Agenzia delle Entrate trasmetta all'autorità giudiziaria competente l'avvenuta definizione dei debiti tributari.

Parrebbe, dunque, che il legislatore abbia introdotto una sorta di automatismo fra il perfezionamento del procedimento amministrativo e la dichiarazione di non punibilità del reato di omessa presentazione della dichiarazione. Tuttavia, occorre rilevare come nel nostro ordinamento sia ispirato a principio del c.d. doppio binario, secondo il quale, il procedimento ed il processo penale non possono essere vincolati dai risultati del procedimento e del processo amministrativo, e viceversa.

²⁰⁹ L'eventuale, successivo, pagamento del debito tributario, qualora la procedura di emersione non venga portata a compimento, potrà comunque operare quale circostanza attenuante ai sensi dell'art. 13-bis, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000.

Pertanto, teoricamente, la decisione dell'autorità giudiziaria penale in merito alla punibilità del legale rappresentante della stabile organizzazione non potrebbe essere vincolata al completamento del procedimento amministrativo di "emersione".

Ed infatti, la valutazione autonoma operata dal magistrato, anche in merito alla corretta determinazione degli imponibili, potrebbe astrattamente condurre a un risultato diverso da quello prospettato in sede di adesione.²¹⁰

Nel caso di specie, infatti, l'iniziale pretesa tributaria oggetto di valutazione in sede penale non è determinata sulla base di un accertamento operato dal giudice tributario bensì da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto. Nondimeno il giudice penale non può ritenersi in linea di principio vincolato da tale accordo ben potendo discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione.

La previsione in esame, pure in apparente contrasto con i principi generali dell'ordinamento, mira a tutelare l'esigenza pratica di non disperdere il risultato dell'attività di accertamento svolta dalla stessa Amministrazione, soprattutto quando venga condotta, come accade nel caso di specie non solo in contraddittorio con il contribuente ma addirittura su iniziativa dello stesso.

²¹⁰ Sul punto si veda la sentenza della Suprema Corte n. 5640 del 14 febbraio 2012 per cui, *"ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario. Quindi è ben possibile che la pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario. Ciò però non vincola il giudice penale e quindi non può escludersi che quest'ultimo possa eventualmente pervenire - sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario - ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario"*.

Pertanto, dovrebbe concludersi che nella procedura di “emersione” delle stabili organizzazioni, il pagamento del debito tributario comporta la non punibilità del delitto di omessa presentazione della dichiarazione, fatto salvo il caso in cui il Pubblico Ministero acquisisca elementi di fatto non considerati nel contraddittorio con l’Amministrazione Finanziaria.

Da ultimo, si ritiene opportuno esaminare gli effetti della procedura di emersione della stabile organizzazione circa l’applicazione di misure cautelari.

Posto che, come ricordato l’emissione dell’accertamento è accompagnata dalla comunicazione della notizia di reato appare corretto chiedersi se la pendenza del procedimento penale, in attesa della sua auspicata definizione attraverso il completamento della procedura, possa indurre all’applicazione del sequestro preventivo per equivalente sui beni della stabile organizzazione ovvero sui quelli del suo legale rappresentante. Avvenuto pagamento del debito tributario, il reato non è punibile, pertanto, dovrebbe ritenersi scongiurato anche il pericolo di un eventuale sequestro soprattutto tenuto conto della serrata tempistica dettata dalla procedura di emersione in tema di pagamenti, tuttavia il sequestro dovrebbe essere comunque escluso in quanto la sola sottoscrizione dell’accertamento con adesione dovrebbe ritenersi “impegno” formale a versare il debito tributario che ai sensi dell’art. 12-*bis* è idoneo ad escludere il sequestro.

Considerazioni riepilogative e conclusive

Come si è osservato nelle pagine precedenti il diritto penale tributario è stato, nel corso del tempo, oggetto di profondi mutamenti ed oggi l'area di intervento della sanzione penale risulta, in concreto, estremamente circoscritta rispetto al passato. Sebbene l'obiettivo dichiarato dal legislatore sia quello di una feroce lotta all'evasione fiscale volta ad assicurare una piena percezione del tributo, nel tempo le logiche e gli strumenti cui ha fatto ricorso sono profondamente mutati.

Lo si è visto, chiarita l'impossibilità di un'efficace repressione a tappeto dei reati tributari si è maturata la consapevolezza della necessità di un sistema che mostrasse efficacia repressiva nei confronti di quelle condotte espressive di un'effettiva lesione del bene giuridico tutelato. Con le innovazioni da ultimo introdotte si è realizzato un ulteriore passo in avanti limitando l'area di intervento della sanzione penale a quei comportamenti fraudolenti che per loro natura risultano più insidiosi e maggiormente lesivi.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015 la riduzione dell'area di applicazione della sanzione penale si realizza su due piani differenti. In primo luogo, viene realizzata un'opera di depenalizzazione mediante la modifica delle singole fattispecie delittuose in tal senso è possibile fare riferimento alla nuova definizione di imposta evasa e al generale innalzamento delle soglie di punibilità.

In secondo luogo, il ricorso alla sanzione penale viene attenuato dalla previsione di una specifica causa di non punibilità collegata al pagamento dell'obbligazione tributaria, la cui operatività, come si ha avuto modo di osservare, è modulata in modo in relazione alle diverse figure delittuose. L'istituto è volto a valorizzare la sopravvenuta carenza di interesse alla repressione penale in conseguenza di condotte che, attraverso una

“controazione compensativa”, non solo eliminano le conseguenze dannose per l’erario dopo la consumazione del reato (con il versamento di imposta e interessi), ma offrono piena soddisfazione alla risposta sanzionatoria tributaria (mediante il versamento delle sanzioni).

Come era prospettabile, la novella del 2015 non ha rappresentato un punto di arrivo per l’evoluzione del diritto penale tributario. Infatti, come si è cercato di evidenziare nel corso della trattazione a latere della riforma dei reati tributari si innestano una serie di previsioni speciali di certo non prive di rilevanza in ambito penale.

Le modifiche legislative cui si è fatto riferimento nei capitoli precedenti, pur non essendo frutto di un’organica riforma del sistema sanzionatorio penale, rappresentano elementi indiziari *gravi precisi e concordanti* del ruolo che sta assumendo lo strumento penale nel rinnovato panorama normativo sempre più orientato a garantire il recupero del gettito fiscale.

La minaccia della pena è assunta, sempre più, quale elemento servente all’apprensione del tributo. Non vi è dubbio infatti che misure quali l’esclusione del ricorso alla pena a fronte del pagamento dell’obbligazione tributaria, ricolleghino effetti premiali al mero pagamento dell’imposta.

Il diritto penale è funzionale alla riscossione del tributo, per tale ragione una volta ottenuto il pagamento dell’imposta, maggiorata di interessi e sanzioni, trova piena giustificazione la rinuncia alla pena. In quest’ottica appare più che corretto parlare di diritto penale della riscossione ma, forse, vi è di più in quanto la rinuncia alla pena è posta solo quale strumento per conseguire il pagamento dell’obbligazione tributaria ma altresì come incentivo volto a ottenere la collaborazione del contribuente anche nella fase di accertamento, con evidenti effetti positivi in ottica deflattiva.

Dunque, gli strumenti introdotti dal legislatore oltre a rispondere a un'evidente esigenza di "fare cassa" sembrano trovare la propria giustificazione anche nelle esigenze di "economicità" dell'accertamento.

Ed infatti l'ordinamento esclude il ricorso alla sanzione penale (talvolta riducendo anche quella di natura amministrativa) non solo a fronte del pagamento dell'obbligazione tributaria ma, altresì, a fronte della cooperazione del contribuente.

In tal senso devono considerarsi gli strumenti di matrice bilaterale che trovano nella proprio nella collaborazione del contribuente il fondamento della inapplicabilità della sanzione (anche) penale.

BIBLIOGRAFIA

Abbenante, *I riflessi penal-tributari della dichiarazione infedele coniugati con l'istituto del consolidato fiscale nazionale*, in *Controlli fiscali*, a cura di Pezzuto – Tomassoli, Milano, 2011, pag. 261 e ss.

Alagna, *Efficacia nel tempo*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, pag. 47 e ss.

Albano, *La rettifica sul transfer price non porta al reato tributario*, in *Italia Oggi*, 6 settembre 2018, pag. 20

Aldrovandi, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, pag. 143.

Ambrosetti, *Sub art.13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Leggi penali complementari e commentate*, a cura di Gatto – Ronco, Torino, 2008, pag. 3103.

Ambrosi-Iorio *Per il calcolo del tetto di punibilità, rilevano i costi inesistenti. Inerenza «sterilizzata»*, in *Il Sole24Ore*, 25 settembre 2015, pag. 45.

Amodeo, in *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino – Putinati, Torino, 2015,

Annunzi, *Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio e le valutazioni estimative: problemi e rischi*, in *Il fisco*, n. 46/2000, pag. 13785.

Antolisei, (a cura di Grosso) *Manuale di diritto penale - Leggi complementari*, II, Milano, 2008, pag. 368.

Basilavecchia, *Dubbi sull'ammissibilità della partecipazione dell'Amministrazione Finanziaria al processo per reati tributari*, in *Rassegna Tributaria*, 1986, II, pag. 406.

Basile, *Omesso versamento IVA e obblighi nascenti dal concordato preventivo: la Cassazione dirime il conflitto di doveri*, 9 gennaio 2018, www.penalecontemporaneo.it

Beghin, *L'accertamento di un maggior reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali pregresse inutilizzate, l'irrogazione delle sanzioni tributarie e l'imposta "double face"*, in *Rivista. Diritto Tributario*, 2012 pag. 629 ss.;

Butti, *Art.5 del codice penale e soggetti particolarmente qualificati*, in *Diritto Penale e Procedura*, 1995, pag.76.

Capolupo, *Frode fiscale nel regime consolidato: i limiti della responsabilità della società consolidante*, in *Il fisco*, n. 22/2018, pag. 2148.

Capolupo, *L'accertamento con adesione*, allegato a *Il fisco*, n. 30/1997, pag. 8940.

Caraccioli, *Valutazioni estimative e soglie di punibilità*, in AA.VV. *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2011, pag. 136;

Carotenuto, *L'imposta evasa: una svolta nel sistema penale tributario*, in *Il fisco*, 2003, pag.14828;

Cartoni, *Natura giuridica della soglia di punibilità e sue conseguenze pratiche*, in *Il fisco*, n. 7/2002, pag. 130.

Cavallini, *Osservazioni 'di prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penalttributaria*, 20 luglio 2015, www.penalecontemporaneo.it.

Cavallini, *Osservazioni generali sulla riforma del diritto penale tributario*, in *I nuovi reati tributari. Commento al D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158*, a cura di Caraccioli, Milano, 2016, pag. 6.

Cerqua, *Sulla natura delle soglie di punibilità nei delitti in materia di dichiarazione*, in *Il fisco*, n. 26/2001, pag. 8961.

Cerrato, *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2017, pag. 751-778.

Crepaldi, *Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 20 ottobre 2017.

D'Arcangelo, *False fatture: sul concorso di persona chiariti gli ambiti della doppia imputazione*, in *Sole24ore* del 24 marzo 2014.

De Franco, *Il diritto al riconoscimento delle perdite fiscali in sede amministrativa*, in *Corriere Tributario*, n. 41/2012, pag. 3155 e ss.

Della Volpe, *La (seconda) questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3, d.lgs. 74/2000: tra esigenze di coerenza dell'ordinamento e attuazione del principio di sussidiarietà della pena*, www.giurisprudenzapenale.it

Di Martino, *La sussidiarietà del sistema sanzionatorio penale: il significato delle soglie di punibilità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016.

Di Siena, *La definizione dell'imposta evasa nella dinamica dei delitti dichiarativi: fra affermazioni draconiane ed incoerenze sistematiche*.

Di Siena, *Profili penal-tributari del consolidato fiscale nazionale alla luce dell'art. 40-bis DPR n. 600/1973*, in *Rivista diritto tributario*, 2010, III, pag. 164

Dolcini, *Responsabilità oggettiva e principio di colpevolezza*, in *Rivista Italiana Diritto e Procedura Penale*, 2000, pag. 863

Doneddu – La Candia, *La documentazione del “transfer pricing” come causa di non punibilità*, in *Corriere tributario*, n. 7/2012, pag. 515.

Donini, *Il delitto riparato: una disequazione che può trasformare il sistema sanzionatorio*, 18 maggio 2015, www.penalecontemporaneo.it.

Donini, *Le logiche del pentimento e del perdono nel sistema penale vigente*, in *Studi in onore di Franco Coppi*, II, a cura di Brunelli, Napoli, 2011, pag. 889 ss.

Famiani – Izzo, *Gli effetti “in bonam partem” della riforma dei reati tributari*, 21 aprile 2016, www.penalecontempraneo.it.

Ferrara, *In crisi non paga l'Iva: assolto*, in *ItaliaOggi*, 17 ottobre 2019, pag. 38.

Fiandaca-Musco, *Diritto penale parte generale*, Bologna, 2010, pag. 402

Finocchiario, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, 14 dicembre 2015, www.penalecontemporaneo.it.

Finocchiario, *La confisca condizionalmente sospesa in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna*, 14 novembre 2016, www.penalecontemporaneo.it.

Finocchiario, *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della Corte Costituzionale da un'ordinanza del tribunale di Treviso*, 4 aprile 2016, www.penalecontemporaneo.it.

Flick, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giurisprudenza Commerciale*, n. 38/2011, pag. 465-593.

Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem variazioni italiane su un tema europeo*, www.penalecontemporaneo.it

Flora, *Errore tentativo, concorso di persone e reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Rivista Italiana Diritto e Procedura Penale*, 2001, pag. 701.

Fondaroli, *Illecito penale e riparazione del danno*, Milano, 1999, pag. 550 e ss.

Fransoni, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Rivista diritto tributario*, 2004, I, pag. 515 e ss.

Gallo, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei suoi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giur. Comm.*, 1984, p.298

Geramani- Mariotti, *La cooperative compliance: come cambia il rapporto fra fisco e contribuente*

Giarda – Alloisio, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità. Le circostanze del reato*, AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria, i reati, il processo*, a cura di Giarda - Perini - Varraso, Padova, 2016, pag. 450 e ss.

Gigliotti-Scala, *L'istruttoria di cooperazione e collaborazione rafforzata per la definizione delle SO*, in *Il fisco*, n. 21/2019, pag. 2047.

Grosso, *Quale diritto penale tributario per gli anni novanta*, in *Rivista Italiana. Diritto e Procedura Penale*, 1995, pag. 1010.

Iavagnilio, *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, in *Diritto pratica tributaria*, 2011, I, pag. 50.

Ingrassia, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale" Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016.

Iorio - Mecca, *Il tardivo pagamento dei tributi evasi esclude la confisca per equivalente*, in *Corriere tributario*, n. 7/2013, pag. 591.

Iorio, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012, pag. 43

Iorio, *Reati tributari: attenuanti, patteggiamento e condizionale*, in *Corriere tributario*, n. 41/2011, pag. 3357.

Izzo, *Risarcimento del danno e riparazione dell'offesa nella riforma dei reati tributari*, in *Il fisco*, n. 21/2000, pag. 7022.

Lanzi, *L'errore su legge extrapenale. La giurisprudenza degli ultimi anni e la non applicazione dell'art 47/3 c.p.*, in *Indice Penale*, 1976, pag. 299.

Lanzi-Aldrovandi, *Manuale di diritto penale tributario*, 2014, Padova, p. 324 e ss.

Lei, *Inapplicabilità delle presunzioni tributarie in sede penale*, in *Cassazione Penale*, 2010, pag. 1126

Libranti-Sansonetti, *Regole chiare per lo scomputo delle perdite in accertamento e in adesione*, in *Il fisco*, n. 34/2015, pag. 1-3207.

Manes, *Le violazioni dipendenti da “obiettive condizioni di incertezza” e l’errore nel sistema dei reati tributari*, in *Rivista Trimestrale Diritto Penale dell’Economia*, 2001, pag. 501.

Mantovani, *Diritto penale parte generale*, Padova, 2013, pag. 369.

Mariani, *Patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario: nessuna deroga per i delitti di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000*, 8 marzo 2019, www.penalecontemporaneo.it.

Marinozzi, *Transfer pricing a basso rischio penale*, in *Il fisco* n. 46/2015, pag. 1-4416.

Mastroberti, *Più certezza sullo scomputo delle perdite in accertamento*, in *Il fisco*, n. 43/2015 pag. 4115.

Mastrogiacomo, *Art. 13 – Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario*, in *Diritto e procedura penale tributaria* a cura di Caraccioli – Giarda – Lanzi, Padova, 2001, pag. 385.

Mastrogiacomo, *Commento agli artt. 13 e 13 bis dlgs 158/2014* in Caraccioli, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016.

Mastrogiacomo, *Profili penali dell'accertamento con adesione*, in *Il fisco*, n. 43/1997, pag. 12825.

Melis, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2016, pag. 589.

Meoli, *Le pene accessorie nei reati tributari*, in *Il fisco*, n. 10/2013, pag. 1465.

Musco -Ardito, *Diritto penale tributario*, Torino, 2010, pag. 24.

Musco, *I nuovi reati societari*, Milano, 2007, pag. 159.

Musco, *La premialità nel diritto penale*, in *Indice penale*, 1986, pag. 606.

Musco, *La riforma del diritto penale tributario*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 6/1999, pag. 2462.

Myer, *La stabile organizzazione*, Milano, 2016, pag. 576.

Napoleoni, *I fondamenti del diritto penale tributario*, Milano, 2000, pag. 6.

Padovani, *Il traffico delle indulgenze. <<Premio>> e <<corrispettivo>> nella dinamica della punibilità*, in *Rivista italiana diritto e procedura penale*, 1986, pag.409.

Padovani, *Leggi penali complementari*, 2007, Milano, pag. 1111.

Palasciano, *Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*, in *Il fisco* n. 37/2019;

Perini, *Elementi di diritto penale tributario*, Torino, 1997, pag. 42.

Perini, in Cianci-Perini-Santoriello, *La disciplina penale dell'economia, Fisco, banche, responsabilità penale delle società*, Santoriello (a cura di), Milano, 2008, pag. 138 e ss.

Perini, *La repressione penale dell'evasione fiscale nella legislazione italiana: evoluzione della normativa*, in *Il Fisco*, 2002, pag. 2980.

Perini, *La riforma dei reati tributari*, in *Diritto Penale e Processo*, 2016, XXII, pag. 14-36.

Perini, *Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delegazione*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 1999, III, pag. 680-727.

Proietti, *Stabile organizzazione occulta ed imposte dirette: profili critici in punto di soggettività tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2012, pag. 653.

Pulitanò, *Una storica sentenza che restaura il principio di colpevolezza*, in *Rivista Italiana Diritto e Procedura Penale*, 1988, pag. 714 e ss.

Ricca, *La non punibilità dei reati tributari dipenderà dalla volontà degli uffici*, in *Italia Oggi* del 9 settembre 1997, pag. 29.

Romano-Chiodaroli, *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Corriere tributario*, n. 20/2015, pag.1540.

Rossi, *Art 10-bis del D.LGS 74/2000: omesso versamento di ritenute*, in *Fisco*, 2005, pag. 4945.

Rossi, *Omesso versamento iva e indebita compensazione. Art. 10 ter e 10 quater ex D.L. 223/2006*, in *Il fisco*, n. 31/2006, pag. 4879.

Russo, *I soggetti IRES*, in *Rivista diritto tributario*, 2004, I, pag. 313;

Santoriello - Perini, *La riforma dei reati tributari*, 2016, Milano, pag.54

Santoriello, *Il pagamento del debito tributario non esclude la punibilità per gli altri concorrenti nel reato*, in *Il Fisco*, n. 25/2017, pag. 1-2481.

Santoriello, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, in *Il Fisco*, n. 34/2018, pag. 3284.

Sepio - D'Orsogna, *La Web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *Il fisco*, n. 31/2017, pag. 3020.

Sepio - Silvetti *La non punibilità delle questioni interpretative nella riforma del diritto penale-tributario*, in *Il fisco*, n. 23/2016., pag. 1-2252

Severino, *L'errore su norme tributarie*, in *Diritto penale tributario*, a cura di Fiandaca - Musco, Milano, 1997, pag. 325 e ss.

Soana, *I reati tributari*, Milano, 2009.

Soana, *I reati tributari*, Milano, 2016.

Tamburo, *Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. Tax Assurance*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2016, pag .938.

Termine, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: ragionevole una deroga alla retroattività in bonam partem?*, 14 novembre 2017, www.penalecontemporaneo.it.

Termine, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: una norma di favore 'ibrida'?*, 4 luglio 2017, www.penalecontemporaneo.it.

Thione, *Rilevanza penale degli elementi passivi fittizi*, in *Il fisco*, n.44/2009, pag. 7294.

Tinti, *Disegno di legge delega per un nuovo sistema penale tributario*, in *Il Fisco*, 1988 n. 7.

Tinti, *Il risarcimento del danno nei processi penali per reati tributari*, in *Il fisco*, 1998, pag. 4397

Todini, *I profili penali dell'infedeltà dichiarativa nel consolidato fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2013, pag.1358-1389;

Traversi, *I reati tributari in materia di imposte dirette e IVA*, Milano, 1986, pag. 106

Tripodi, *L' impossibilità di ricostruzione dei redditi o del volume di affari nell' art. 10 d. lgs. 74/2000 ed il principio di necessaria offensività*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, n. 1-2/2003, pag. 331-347.

Ubiali, *La Corte Costituzionale sulla rateizzazione del pagamento del debito tributario ex art. 13, co. 3, d.lgs. 74/2000*, 12 dicembre 2017, www.penalecontemporaneo.it.

Valente – Caraccioli – Di Mattia, *“Transfer pricing”: valutazioni estimative e rilevanza penale*, in *Corriere Tributario*, n. 2/2016, pag. 98 e ss.

Valente, *La stabile organizzazione «occulta» nella giurisprudenza italiana*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 5/2012 pag. 30-35.

Vassalli, *L'inevitabilità dell'ignoranza come causa generale di esclusione della colpevolezza*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1988, pag. 3 ss.