

**OSSERVAZIONI “DI PRIMA LETTURA”
ALLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO
IN MATERIA PENALTRIBUTARIA**

«Non ridere, non lugere, neque detestari, sed intelligere!» (*)

di Stefano Cavallini

***Abstract.** Il presente contributo tenta di fornire una prima lettura delle significative novità che, ove il relativo decreto legislativo venisse licenziato dal Governo nel testo provvisorio recentemente pubblicato, verrebbero apportate alla materia penale tributaria. Segnatamente, vengono evidenziati gli interventi sulle principali fattispecie delittuose contenute nel d.lgs. 74/2000 (su tutte, la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), nonché in materia di confisca per equivalente; viene altresì analizzata l'inedita introduzione di cause di non punibilità, per taluni reati, in caso di pagamento del debito tributario entro determinate scadenze. Si segnala, infine, la latente irragionevolezza della norma temporanea veicolata dall'art. 31 dello schema di decreto, che ancorerebbe la vigenza del novum legislativo al breve volgere di un biennio: ciò che, ancor più di alcune difettosità tecniche nella redazione di altre previsioni, rischia in concreto di paralizzare gli effetti del complessivo disegno riformatore.*

SOMMARIO: 1. Premessa: le direttrici ideali della novella. – 2. Una questione preliminare e decisiva: l' "in cauda venenum" di una (scarsamente comprensibile) norma temporanea. – 3. Gli interventi sulle fattispecie incriminatrici: a) il nuovo assetto dei delitti di "dichiarazione fraudolenta". – 4. (segue): b) lo "steccato" all'art. 4 d.lgs. 74/2000 e la "biforcazione" dell'indebita compensazione. – 5. (segue): c) le ulteriori novità nel contesto delle previsioni delittuose. – 6. La confisca per equivalente: *ubi dixit, voluit?* – 7. I "ponti d'oro" al contribuente che paga: cause di non punibilità, cause di estinzione, circostanze attenuanti. – 8. Osservazioni (provvisoriamente) conclusive.

1. Premessa: le direttrici ideali della novella

Con lo schema di decreto pubblicato lo scorso 26 giugno sul sito del governo, l'annunciata, ma finora latente, rivisitazione del sistema penaltributario si confronta (finalmente) con un testo ufficiale: un testo di ampio respiro, se è vero che esso si riverbera, tra l'altro, su pressoché tutte le fattispecie incriminatrici contenute nel d.lgs.

(*) Così, riprendendo B. Spinoza, F. NIETZSCHE, *La gaia scienza*, Milano, 2000, p. 293: a questo motto si ispira idealmente il presente lavoro.

74/2000 (ne fanno eccezione soltanto i delitti di emissione di fatture per operazioni inesistenti e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).

Vale dunque la pena spendere qualche considerazione *in progress* sulla ancora precaria novella normativa, nell'auspicio – conviene dirlo sin da subito – di un ripensamento del legislatore in ordine a taluni aspetti nient'affatto marginali, e con l'ovvia cautela suggerita dal breve arco temporale che separa le presenti note dalla bozza di riscrittura della trama penaltributaria.

Chiara peraltro si mostra, nel sentiero tracciato dell'art. 8 comma 1 della l. 23/2014 (c.d. "delega fiscale"¹) la bussola dell'intervento legislativo, orientata a « ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico (...), identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo»²; obiettivo perseguito «anche attraverso (...) una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi non punibilità, (...) destinata a garantire una più efficace risposta (...) ai fatti di reato e, nello stesso tempo, a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano per un disvalore diverso e minore, rispetto al quale, tuttavia, la stessa legge delega detta ulteriori criteri di revisione»³.

In tale orizzonte, invero, le concrete declinazioni legislative⁴ appaiono, in via di grandangolare approssimazione, compendiabili:

a) in una profonda rimodulazione dei confini, interni ed esterni, alle principali fattispecie dichiarative, con elevazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici a vera e propria pietra angolare del sistema repressivo: operazione che, come

¹ Che si riporta per comodità di lettura: *"Il Governo e' 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 Così, testualmente, la Relazione illustrativa del Governo, p. 1, reperibile alla pagina <http://www.governo.it/Governo/Provvedimenti/dettaglio.asp?d=78894>.

³ *Ibidem*.

⁴ In questa sede esaminate solo sul versante penalistico: dunque, in particolare, con riferimento al titolo I (artt. 1 – 14) dello schema di decreto.

si avrà modo di vedere appresso⁵, non appare immune da difettosità tecniche e, dunque, scevra di potenziali (ma fors'anche esiziali) incertezze nelle ricadute applicative;

b) in un generale innalzamento delle soglie di punibilità disseminate nelle singole previsioni delittuose;

c) nell'inedita previsione di "ultime chiamate" – penalisticamente ancorate a cause sopravvenute di non punibilità ovvero di estinzione del reato – per il contribuente che "si ravveda", liquidando il dovuto entro determinate "deadline" temporali; ovvero, comunque, nell'enucleazione di circostanze attenuanti per i casi di avvenuto pagamento dei debiti tributari, cui non sia possibile ricollegare i più favorevoli effetti estintivi del reato o preclusivi della punibilità;

d) nell'inclusione, infine, della confisca per equivalente – oggi veicolata dall'art. 1 comma 143 l. 244/2007 – nel suo *corpus* normativo d'elezione;

Il tutto, nondimeno, sullo sfondo di una norma temporanea che, ove non corretta, travolgerà l'intero ordito normativo di nuovo conio nel breve volgere di un biennio: tema, data la sua dirimente incidenza, da cui conviene immediatamente prendere le mosse.

2. Una questione preliminare e decisiva: l' "in cauda venenum" di una (scarsamente comprensibile) norma temporanea

«Le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017» (art. 31).

Nelle pieghe di una – apparentemente innocua – disposizione regolativa della decorrenza temporale del decreto, si cela invero un primo, insidiosissimo *vulnus* alla stabilità (ma verrebbe da dire: alla essenza stessa) dell'intervento riformatore: posta in chiusura dello schema di decreto⁶, tale inconsueta disposizione, riferendosi inequivocabilmente al "decreto" (e, dunque, tanto al sistema sanzionatorio penale, quanto al sistema sanzionatorio amministrativo), ne ancora *expressis verbis* la vigenza ad un circoscritto e ben definito arco temporale, profilandosi così, a tutti gli effetti, quale "norma temporanea".

Potrebbe forse azzardarsi, valorizzando il comma 1 *bis* del medesimo art. 31 (che regola la disapplicazione, nel medesimo biennio, di talune disposizioni di carattere prettamente tributario), che si tratti di un mero refuso, e che la norma – in origine prevista nel solo contesto della riforma del sistema sanzionatorio amministrativo – abbia trovato collocazione nella sede attuale, senza soluzione di continuità letterale, all'esito di una "fusione" di due distinti provvedimenti legislativi; impressione che risulterebbe rafforzata, peraltro, dal fatto che l'art. 31 è inserito in un "Capo IV", laddove solo il Titolo

⁵ Si veda in particolare *infra*, par. 3.

⁶ Essendo la stessa seguita, all'art. 32, solo dalla stima degli oneri per le finanze pubbliche derivanti dalla novella.

Il del decreto (quello, appunto, riservato agli illeciti amministrativi) è suddiviso in capi⁷, e che la relazione illustrativa non contiene neppure un fugace accenno alla disposizione in parola⁸.

Vero è, altresì, che la materia penaltributaria non sembra in alcun modo riducibile all'*humus* tradizionale delle norme penali temporanee, che si giustificano – e rendono legittima l'applicazione dei principi dell'art. 2 comma 5 c.p.⁹, derogatorio della disciplina della successione di leggi penali nel tempo – soltanto in ragione dell'esigenza di fronteggiare peculiari situazioni transitorie di carattere contingente¹⁰: sicchè più di un'ombra di irragionevolezza sembra allungarsi sulla disposizione in parola¹¹.

Perplessità non marginali si addensano, infatti, ad una rapida disamina dei precipitati operativi della norma, secondo i dettami dell'art. 2 comma 5 c.p.

Volendo (e dovendo) infatti, allo stato, fare i conti con il suo indubbio tenore letterale (voluto o meno che sia dal legislatore), duplice sarebbe l'inevitabile corollario: a) da un lato, giusta il carattere irretroattivo, essa non potrebbe applicarsi, qualora più favorevole, ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore¹²; b) dall'altro, e parallelamente, in ossequio al principio di ultrattività, la stessa non potrebbe venire superata, qualora veicolante invece un regime deteriore, dalla riespansione, alla scadenza del termine, della più favorevole disciplina precedente¹³.

Ne conseguirebbe quindi, ad es., che chi abbia oggi commesso un delitto di infedele dichiarazione mediante indicazione di elementi passivi non inerenti (fatto espunto dal novellato art. 4, come vedremo) non potrà giovare della riformata *littera legis*, neppure ove giudicato nel biennio 2016/2017; né, allo stesso modo, chi nella vigenza del decreto dovesse commettere, ad es., il delitto di cui al novellato art. 2 d.lgs. 74/2000 attraverso l'indicazione di elementi passivi fittizi in una dichiarazione non annuale, potrebbe invocare il sopravvenuto spirare, *in parte qua*, della fattispecie incriminatrice e pretendere un'assoluzione per non essere il fatto (più) previsto dalla legge come reato.

Si tratta, come è facile avvedersi, di conclusioni del tutto sprovviste di giustificazione sul piano politico-criminale, e rispetto alle quali, pertanto, l'auspicio è di una ponderata rimeditazione da parte del legislatore delegato.

⁷ Merita peraltro evidenziarsi, *en passant*, che, anche limitandola al settore amministrativo, detta norma potrebbe manterrebbe intatti i profili di irragionevolezza tratteggiati di seguito nel testo.

⁸ Concludendosi invero a p. 26 con la disamina dell'art. 30 in materia di imposta sugli intrattenimenti.

⁹ Deroghe legittime, appunto, giacchè costituenti un limite "logico" alla successione di leggi penali nel tempo: sul punto, in dottrina, F. MANTOVANI, *Diritto penale*, VII ed., Padova, 2011, p. 90.

¹⁰ In proposito, per tutti, in dottrina, G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, IV ed., Milano, 2012, pp. 118-119.

¹¹ Ciò tanto più perché è lo stesso Governo ad affermare di voler perseguire, la stabilità del quadro giuridico di riferimento (onde rafforzare la competitività del nostro Paese a livello internazionale), rispetto, tra l'altro, alla certezza della misura sanzionatoria: cfr. Relazione illustrativa, cit., p. 1

¹² In argomento, nuovamente, F. MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., p. 91.

¹³ In tema, cfr. ancora G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale*, cit., p. 117.

3. Gli interventi sulle fattispecie incriminatrici: a) il nuovo assetto dei delitti di “dichiarazione fraudolenta”

Venendo alle singole fattispecie delittuose, il punto di partenza dell’analisi non può che radicarsi nella significativa riscrittura delle interrelazioni tra i modelli di frode dichiarativa, da un lato, e tra il riscritto art. 3 d.lgs. 74/2000 e la nuova dichiarazione infedele, dall’altro.

Riservando quest’ultimo aspetto ad un momento successivo, conviene immediatamente rilevare l’astratto ampliamento della previsione condensata all’art. 2 d.lgs. 74/2000, con l’espunzione dell’attributo “annuali” e l’invariabile attrazione nel cono di tipicità di qualunque dichiarazione rilevante in materia di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quali, ad es., le dichiarazioni periodiche IVA e le dichiarazioni straordinarie, in precedenza escluse dal perimetro di penale rilevanza¹⁴.

Senonché, siffatta espansione teorica del paradigma dell’art. 2 deve, a tutta prima, fare i conti con l’incisiva decostruzione e ricostruzione del contiguo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, la cui sagomazione esce significativamente trasfigurata dall’intervento riformatore.

L’incisività della novella sull’art. 3 si riflette con evidenza ad un semplice confronto delle due versioni dei precetti in successione. Sparisce infatti la variante modale della condotta sintetizzata nella “falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie”, sostituita dal compimento di operazioni simulate soggettivamente o oggettivamente, con conseguente apertura della sfera di autorità a tutti i soggetti tenuti a presentare le dichiarazioni sui redditi o a fini IVA¹⁵; mentre le modalità dell’azione rilevano ora in via disgiuntiva (“ovvero”), e si sdoppia il termine di raffronto dell’idoneità decettiva, con l’aggiunta dell’induzione in errore dell’amministrazione finanziaria, prevista peraltro in via cumulativa con l’(immutato) ostacolo all’accertamento.

Detto che quest’ultimo segmento di fattispecie non sembra recare variazioni di rilievo (essendo, a ben vedere, immanente alla frode del mezzo la sua capacità ingannatoria: di talché, riconosciuto il carattere “fraudolento” del mezzo, la sua attitudine decettiva discende per definizione), e che l’impiego di documenti falsi trova sistemazione nella seconda e alternativa modalità della condotta¹⁶, questioni di notevole spessore si insinuano, in particolare, tra le maglie del concetto di simulazione e nella calibrazione del novero dei “mezzi fraudolenti”.

Ma procediamo con ordine, sulla scorta delle definizioni di nuovo conio incastonate nell’elenco dell’art. 1 e delle indicazioni contenute – in negativo – dal nuovo comma 3 della norma incriminatrice.

¹⁴ In argomento, E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2013, p. 93.

¹⁵ In tal senso anche la Relazione illustrativa, cit., p. 4.

¹⁶ Con la precisazione contenuta al comma 2 dell’art. 3, secondo cui – analogamente a quanto già sancito al capoverso dell’art. 2 – il fatto può considerarsi commesso avvalendosi di mezzi falsi solo qualora gli stessi siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie oppure detenuti a fini di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria.

Principiando dalle “operazioni simulate”, curiosa appare anzitutto l’aggettivazione legislativa secondo il binomio oggettivo/soggettivo, laddove, come noto, l’istituto della simulazione si colora a seconda che gli interessi dedotti nel negozio risultino in tutto inesistenti (parlandosi, in tal caso, di simulazione assoluta) ovvero diversi rispetto a quelli in realtà perseguiti (avendosi, in questa evenienza, una simulazione relativa)¹⁷; né soccorre l’interprete la definizione tratteggiata dalla lett. h) dell’art. 1, la quale, nell’innervare l’elemento normativo in parola, ne riconduce l’alveo alle operazioni – diverse da quelle regolate dal nuovo art. 10 *bis* dello Statuto del contribuente (disciplinante il c.d. “abuso del diritto”)¹⁸ – “poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte”, ovvero “riferite a soggetti fittiziamente interposti”.

Ora, sul crinale della simulazione “soggettiva”, il legislatore sembra certificare la *vis* attrattiva dell’art. 3 rispetto alle c.d. fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, sino ad oggi pacificamente sussumibili entro lo schema dell’art. 2 d.lgs. 74/2000¹⁹; ma, al contempo, finisce inopinatamente per sovrapporre – facendone evaporare i contorni – le due norme incriminatrici, ancor più in ragione del fatto che la lett. a) dell’art. 1 (invariata nello schema di decreto) continua a parlare di operazione “riferita a soggetti diversi da quelli effettivi”. Non diversamente deve argomentarsi, in via speculare, in ordine alla simulazione “oggettiva”, rispetto alla quale si rivela quantomeno sdruciolevole il confine tra operazioni “poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte” (art. 1 lett. h) nello schema di decreto) e “operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l’imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale” (art. 1 lett. a) d.lgs. 74/2000).

Due appaiono allora, in primissima battuta, le chiavi di lettura plausibili.

Per un verso, la differenza potrebbe ravvisarsi unicamente nell’impiego, nella cornice dell’art. 2, della copertura cartolare offerta dalla fattura, assente invece nell’art. 3. Con il risultato tuttavia – a fronte, sovente, della prevedibile complessità strutturale delle condotte potenzialmente “simulatorie” – di differenziare, ad es., il trattamento riservato all’indicazione degli elementi passivi fittizi prevedendone un più angusto orizzonte di tipicità (in virtù delle soglie di punibilità²⁰ e di tutti gli ulteriori elementi

¹⁷ Nella dottrina civilistica, per tutti, F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, XV ed., Napoli, 2011, p. 973.

¹⁸ In attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale e sul quale è impossibile soffermarsi nella presente sede; si osservi soltanto, *en passant*, che l’art. 10 *bis* in esame, al comma 13, prescrive espressamente l’irrelevanza penale delle “operazioni abusive” descritte in particolare ai precedenti commi 1-3.

¹⁹ In giurisprudenza, si veda ad es. Cass. pen. sez. III, n. 10394/2010, in *CED Cass.*, rv. 246327: «il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000) è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all’IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura»; conf., Cass. pen. sez. III, n. 27392/2012, in *CED Cass.*, rv. 253055. *Contra*, in dottrina, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, p. 193.

²⁰ Laddove, peraltro, la soglia di cui alla lett. b) dell’art. 3 non è immune dallo schema di decreto, nella misura in cui si innalza l’entità degli elementi attivi comunque sottratti all’imposizione e si inserisce un nuovo limite per i crediti e le ritenute fittizie in diminuzione di imposta.

costitutivi specifici di fattispecie) proprio allorquando più elevato potrebbe invece apparire il pericolo per il bene giuridico presidiato.

Per altro verso, accedendo ad una diversa prospettiva, il senso del nuovo assetto normativo potrebbe cogliersi in un "tentativo di recupero", attraverso il viatico della "simulazione", del concetto di "inesistenza giuridica", intesa quale discrasia tra realtà negoziale e rappresentazione documentale²¹: tassonomia di situazioni, per vero, che parte della giurisprudenza²² – tra le critiche della dottrina²³ – tende già oggi a ricondurre al perimetro dell'art. 2²⁴.

Non del tutto lineare, attesa la non perfetta tecnica normativa, sembra altresì la decifrazione della nozione di "fraudolenza" connotante i "mezzi", alternativamente impiegabili dall'agente per la realizzazione del delitto in esame²⁵.

Spinto forse dalla preoccupazione di approcci esegetici estensivi all'elemento in questione, infatti, il legislatore ha optato per l'approntamento di un duplice presidio definitorio: da un lato, la nuova lett. i) dell'art. 1 d.lgs. 74/2000 ricollega – in positivo – il mezzo fraudolento alla condotta artificiosa attiva ovvero a quella omissiva²⁶ da cui scaturisca una artificiosa rappresentazione della realtà; dall'altro, al comma 3 dell'art. 3, delimita anche in negativo il concetto, escludendo espressamente che possano rientrarvi le semplici violazioni degli obblighi di fatturazione o annotazione ovvero i fenomeni di c.d. "sottofatturazione". Sennonché, mentre si rivela parzialmente tautologico l'aggancio della fraudolenza "commissiva" alla artificiosità della condotta (bastevole essendo, in tal senso, porre mente agli approdi ermeneutici in ordine all'archetipico delitto di truffa), le limitazioni del tipo delineate al comma 3 dell'art. 3 rischiano di privare di pratico impatto l'espressa configurabilità omissiva della fattispecie, essendo a tutta prima difficile l'individuazione di obblighi giuridici, in materia, distinti da quelli proscritti dal tipo²⁷.

²¹ In ordine alla "inesistenza giuridica", in dottrina, E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 115.

²² Cfr., ad es., Cass. pen. sez. III, n. 13975/2008, in *CED Cass.*, rv. 239910: «in tema di reati finanziari e tributari, tra le "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte" di cui all'art. 1, comma primo, lett. a), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, qualificate come "inesistenti" ai fini della configurabilità dei reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato decreto, devono intendersi anche quelle "giuridicamente" inesistenti, ovvero quelle aventi una qualificazione giuridica diversa. (Fattispecie nella quale la Corte ha ritenuto erroneo l'assunto del giudice di merito che, in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulato da acconti su forniture oggetto di false fatturazioni, ne aveva escluso la natura di operazioni inesistenti)».

²³ Che in senso contrario valorizza l'avverbio "realmente" nell'art. 1 lett. a), ritenuto insuperabile espressione della volontà legislativa di perseguire, allo stato, soltanto la materiale inesistenza delle operazioni documentate nelle fatture: così, ancora, E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 116.

²⁴ Atteso peraltro, in linea di fatto, il frequente ricorso, anche in tali vicende, a false fatturazioni.

²⁵ Mezzi fraudolenti che rappresenterebbero il *genus* dei precedenti elementi consistenti nelle operazioni simulate e nell'uso di documenti falsi: cfr. Relazione illustrativa, p. 5.

²⁶ In disparte la superflua precisazione in ordine alla violazione di uno specifico obbligo giuridico cui subordinare la rilevanza delle condotte omissive, trattandosi a ben vedere di mera riproposizione dei generali principi dell'ordinamento penale vigente.

²⁷ In giurisprudenza si è affermata ad es. la rilevanza della mancata registrazione di contratti preliminari, quantunque non imposta da alcuna norma specifica ma inserita in un contesto di mendacio contabile e di scopi fraudolenti: cfr. in proposito Così Cass. pen. sez. III, n. 2292/2012, in *Banca dati Dejure*.

Nel resto, la previsione dell'art. 3 comma 3 novellato cristallizza sostanzialmente un orientamento dottrinario²⁸ e giurisprudenziale già radicato, avendo la Suprema Corte precisato, ancora di recente, che «se è vero che [il mezzo fraudolento] appare indiscutibilmente dotato, nella struttura del reato, di una propria autonomia, è evidente che lo stesso non può certo identificarsi in mere condotte di mendaci indicazioni di componenti attivi, già considerate dalla norma all'interno della "falsa rappresentazione". Allo stesso tempo, non parrebbe possibile qualificare come mezzo fraudolento nemmeno la condotta di sottofatturazione dei ricavi, ricorrente allorquando venga, come nella specie, emessa una fattura avente un corrispettivo inferiore a quello reale (...). E' allora necessaria, per la realizzazione del "mezzo fraudolento", la sussistenza un *quid pluris* che, affiancandosi alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili e nella dichiarazione, consenta di attribuire all'elemento oggettivo una valenza di insidiosità, derivante dall'impiego di artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile ed a costituire ostacolo al suo accertamento»²⁹. D'altra parte, come sottolineato nella Relazione illustrativa³⁰, l'eventuale ricomprensione della "sottofatturazione" entro il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici determinerebbe una disparità di trattamento, in relazione ad identiche condotte, tra i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili (per i quali, appunto, occorrerebbe guardare all'art. 3 d.lgs. 74/2000) e i contribuenti non soggetti a tale obbligo (per i quali, invece, la norma di riferimento sarebbe il meno grave delitto di dichiarazione infedele).

4. (segue): b) lo "steccato" all'art. 4 d.lgs. 74/2000 e la "biforcazione" dell'indebita compensazione

I più tangibili effetti di (parziale) *abolitio criminis*, peraltro, si irradiano proprio dal rinnovato delitto di dichiarazione infedele; e ciò non solo (o non tanto) alla luce del re-innalzamento di entrambe le soglie di punibilità (in linea con la complessiva tendenza dello schema di decreto), ma soprattutto per le frontiere di tipicità fissate nel nuovo comma 1 *bis* dell'art. 4 d.lgs. 74/2000.

Risolvendo un annoso contrasto interpretativo, il legislatore aderisce infatti ad una concezione "autonomistica" del concetto di fittizietà richiamato dal comma 1, il quale – così traghettato su un piano di inesistenza *in rerum natura* – espelle *apertis verbis* dall'area del penalmente illecito l'indicazione in dichiarazione di tutti quei costi che, pur effettivamente sostenuti dal contribuente (e rispetto ai quali i criteri applicati siano stati da questi indicati), si risolvano – in quanto, ad es., perché non di competenza ovvero non

²⁸ In dottrina, per l'atipicità ex art. 3 d.lgs. 74/2000 a tutt'oggi vigente della mera violazione di obblighi fiscali (omesse registrazioni; sottofatturazioni), *ex aliis*, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, cit., pp. 215 e ss.

²⁹ Così Cass. pen. sez. III, n. 2292/2012, cit.

³⁰ Cfr. Relazione illustrativa, cit., p. 6.

inerenti – in elementi passivi insuscettibili di riconoscimento sul piano tributario³¹: con le inesorabili ricadute in punto di travolgimento del giudicato, in omaggio all’art. 2 comma 2 c.p.

Qualche problema di coordinamento, poi, sembra annidarsi nella interrelazione tra l’acclarata espulsione della “valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti”, di cui al comma 1 *bis* appena descritto, e il disposto del successivo comma 1 *ter* dell’art. 4, riproduttivo – nel solo spettro della dichiarazione infedele – dell’abrogato art. 7 cpv. d.lgs. 74/2000: quantomeno nebuloso, invero, appare nella sua *ratio* l’inserimento di una norma quantitativamente limitativa delle valutazioni in uno scenario dove queste ultime sembrano *in apicibus* già escluse dall’orbita di penale rilevanza.

Peraltro, la netta opzione politico-criminale coagulata al comma 1 *bis* dell’art. 4 sembra incrinarsi ove si passi ad esaminare la fattispecie di cui all’art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000, che nella versione novellata tiene fermo il presidio penalistico per l’indebita compensazione di crediti non spettanti, facendolo invero gemmare dal tronco dell’originaria, unitaria previsione criminosa; con il precipuo risultato, al contempo, di sganciare la dosimetria edittale delle più gravi compensazioni di crediti inesistenti dalla cornice dell’art. 10 *bis* (essendo per tali fatti comminata la ben più grave sanzione della reclusione fino a sei anni).

Non sembrano infatti immediatamente afferrabili le *rationes* sottese:

i) da un lato, alla minaccia di una pena addirittura doppia per una fattispecie afferente al modello dell’omesso versamento, rispetto all’ipotesi delittuosa della dichiarazione infedele, comunque contrassegnata da una più sofisticata attitudine decettiva;

ii) dall’altro, alla criminalizzazione dell’impiego di crediti *lato sensu* non spettanti sul piano tributario³² solamente sotto il profilo (terminale, e per certi versi di più agevole individuazione da parte dell’amministrazione finanziaria) dell’utilizzo in compensazione, in presenza invece – sul fronte dichiarativo – di una norma quale quella del menzionato comma 1 *bis* dell’art. 4.

³¹ In tal senso, già in base all’attuale disposto del delitto in esame, in dottrina: E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 176; A. MANGIONE, *La dichiarazione infedele*, in E. MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, p. 127; A. TRAVERSI – S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano 2000, p. 214; G. FLORA, *Analisi del d.lgs. 74/2000*, in *Legisl. Pen.*, 2001, p. 26; sostanzialmente U. NANNUCCI – A. D’AVIRRO, *La riforma del diritto penale tributario (d. legislativo 74/2000)*, Padova, 2000, pp. 176 e ss.; G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, Milano, 2007, pp. 80 e ss., e R. BRICCHETTI, *Dichiarazione omessa e infedele: la fattispecie a condotta monofasica*, Fisco, 2001, p. 7071.

³² Non priva di ambiguità appare infatti il sintagma “non spettanti” contenuto nella fattispecie in esame; parte della dottrina, pur rimarcandone le difficoltà di inquadramento, riconduce la categoria al disposto dell’art. 17 d.lgs. 241/1997, ove il legislatore descrive l’*an* e il *quomodo* della compensazione, sicché non spettante sarà sia un credito non compreso tra quelli elencati al predetto art. 17, sia un credito per il quale è già stato chiesto il rimborso, sia un credito per la cui compensazione non è rispettata la relativa procedura. In tal senso, E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., pp. 298-299; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, cit., p. 315.

5. (segue): c) le ulteriori novità nel contesto delle previsioni delittuose

Esauriti i momenti di maggior respiro sistematico, è ora possibile soffermarsi, brevemente, sulle ulteriori tipologie delittuose, interessate dall'intervento riformatore – ad eccezione dell'omessa dichiarazione e dell'omesso versamento di ritenute certificate – unicamente in punto di soglie di punibilità ovvero di dosimetria sanzionatoria.

Paradigmatico, in tal senso, si rivela proprio l'art. 5 d.lgs. 74/2000, che lo schema di decreto ritocca vuoi rivedendo al rialzo le soglie di rilevanza, vuoi accrescendo la pena detentiva massima (fino a quattro anni); per terminare, come accennato, con l'incriminazione – seppur in forma più lieve, e apparentemente a prescindere dal dolo specifico d'evasione – delle omissioni dichiarative dei sostituti di imposta, in un comma 1 bis.

Maggior interesse ermeneutico restituisce invece, oltre all'innalzamento della soglia quantitativa, l'aggiunta – nel corpo dell'omesso versamento di cui all'art. 10 bis – della locuzione “dovute sulla base della stessa dichiarazione o” tra il vocabolo “ritenute” e l'aggettivo “risultanti”. Così facendo, infatti, il legislatore sembra voler superare l'indirizzo giurisprudenziale recentemente affermatosi, a mente del quale «la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe all'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro»³³; prospettiva esegetica, con ogni evidenza, travolta dall'introduzione dalla possibilità di comprovare la debenza delle ritenute proprio dalla dichiarazione. Ciò che, tuttavia, potrebbe ingenerare qualche problema in punto di necessaria offensività rispetto alla sostituzione di imposta, giacché – se il sostituto si limita a presentare la dichiarazione, senza rilasciare le certificazioni – il sostituto non può considerarsi liberato dall'obbligazione tributaria: solo con il rilascio delle certificazioni e il mancato pagamento del dovuto da parte del sostituto, dunque, viene effettivamente lesa l'interesse erariale alla corretta percezione dei tributi³⁴.

Con qualche problema, tuttavia, in punto di regolazione dei fatti pregressi: se il legislatore, per “blindare” tale risultato, ha proceduto ad interpolare l'originario disegno normativo, *quid iuris* in ordine ai fatti commessi sotto la vigenza del precedente sostegno letterale della fattispecie?

Su una ancor più consistente soglia di punibilità (portata a 250.000 euro) è forgiata, infine, l'omissione in materia di IVA trattenuta all'art. 10 ter; mentre per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. 74/2000) il massimo edittale si attesta ora in sei anni di reclusione.

³³ Così Cass. pen. sez. III, n. 40526/2014, in *CED Cass.*, rv. 260090; conf. Cass. pen. sez. III, n. 6203/2015, in *CED Cass.*, rv. 262365. *Contra*, Cass. pen. sez. III, n. 19454/2014, in *CED Cass.*, rv. 260376.

³⁴ In senso sostanzialmente analogo, tra gli altri, in dottrina, E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 278.

6. La confisca per equivalente: *ubi dixit, voluit?*

Con il nuovo art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000, l'eccentrica collocazione della confisca per equivalente penale tributaria all'interno della l. 244/2007 viene coerentemente rimediata, incapsulando la relativa previsione nel suo naturale orizzonte di riferimento e contestualmente superando la tecnica del mero rinvio all'art. 322 *ter* c.p.: sicché, ora, la norma acquista una piena emancipazione linguistica, pur nella continuità di disciplina rispetto all'assetto previgente.

Qualche perplessità, nondimeno, aleggia ad una fugace lettura del capoverso dell'art. 12 *bis*, il quale – nel paralizzare la sanzione per la parte che può essere restituita all'Erario – potrebbe a prima vista annichilire qualunque capacità di incidenza dell'istituto in parola. La semplice circostanza, infatti (e mai come in questo caso l'utilizzo del verbo modale osterebbe in teoria a differenti soluzioni), che il *quantum* di imposta evasa può essere restituito all'Erario sembrerebbe precludere, per il giudice, la possibilità di disporre la confisca a valle di una sentenza di condanna; senonché, con ogni probabilità, sarà proprio tale mancata irrogazione a suggerire all'agente... di non restituire nulla! Né l'approssimativa formulazione della disposizione di per sé lascerebbe – *rebus sic stantibus* – margini di manovra per letture "correttive" (ma non sarebbe azzardato profetizzare "ortopediche"). Segnatamente, l'accennata connotazione modale del predicato verbale parrebbe a prima vista escludere che il legislatore abbia semplicemente inteso conferire un addentellato normativo all'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale a mente del quale, laddove l'agente «provvede al pagamento dell'imposta, considerato che il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, (...) viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio; 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»³⁵. Decisiva, in tal senso, si mostrerebbe la circostanza per cui l'invocato risultato potrebbe trovare sostegno solo nell'integrale sostituzione del sintagma modale presente "può essere restituito" con il passato prossimo non modale "è stato restituito": manipolazione cui potrebbe evidentemente assolvere solo lo stesso legislatore³⁶.

Vero è però, al contempo (e ad uno sguardo più attento), che a fronte di altre previsioni di analogo tenore (si pensi, su tutti, al disposto dell'art. 19 d.lgs. 231/2001), la giurisprudenza – spinta da preminenti esigenze di non duplicazione della sanzione – ha sostanzialmente aderito a soluzioni distoniche rispetto al disagevole perimetro letterale,

³⁵ Così, *ex multis*, Cass. pen. sez. III, n. 46726/2012, in *Corr. Trib.*, 2013, 7, p. 591, con nota di A. IORIO – S. MECCA, *Il tardivo pagamento dei tributi evasi esclude la confisca per equivalente*.

³⁶ D'altra parte, nemmeno potrebbe argomentarsi nel senso di una mera destinazione "amministrativa" che il legislatore avrebbe voluto imprimere ai beni confiscati: a ben vedere, infatti, in tal caso non sarebbe la confisca a "non operare", bensì la confluenza *aliunde* dei beni ablati; né, ad ogni buon conto, simile previsione troverebbe coerente collocazione proprio in calce alla disposizione comminatoria.

optando per l'impossibilità di confiscare l'utilità economica conseguita dal reo quando la stessa sia già stata restituita al danneggiato³⁷.

La fecondità dell'approccio da ultimo abbozzato – pur mantenendo intatte, per vero, le riserve dovute all'ambiguità del costruito normativo – appare corroborata ad una ricerca sistematica più stringente del (potenziale) fondamento della disposizione in esame. In tal senso, volendo avanzare un'ipotesi di lavoro, si potrebbe ragguagliare il capoverso dell'art. 12 *bis* con le previsioni dei successivi artt. 13 e 13 *bis* (che si esamineranno appresso): nel dettaglio, il legislatore avrebbe voluto scongiurare che – attraverso lo strumento del sequestro per equivalente prodromico alla confisca – l'agente sia in concreto privato della possibilità di optare per la restituzione all'Erario dell'imposta evasa, e, dunque, di accedere alla gamma di istituti premiali che da tale comportamento necessariamente dipendono³⁸. In siffatta prospettiva, detto altrimenti, la disposizione in parola segnerebbe l'estremo avamposto dei “ponti d'oro” per il contribuente che intenda estinguere le proprie pendenze con il Fisco.

7. I “ponti d'oro” al contribuente che paga: cause di non punibilità, cause di estinzione, circostanze attenuanti

Con l'integrale riscrittura dell'art. 13, e l'accostamento ad esso di un nuovo art. 13 *bis*, lo schema di decreto – coerentemente con i postulati di sussidiarietà di cui intende permearsi – completa infatti l'arsenale penalistico attraverso la specificazione di istituti evidentemente incentivanti la “resipiscenza” del contribuente e, dunque, la liquidazione del *quantum* da questi dovuto.

Lumeggiato l'obiettivo, le strategie apprestate dal legislatore divergono, in concreto, vuoi nella modulazione della causa sopravvenuta di non punibilità (a seconda dei delitti con i quali la stessa viene a combinarsi), vuoi – più in generale – in base al momento in cui l'agente provvede all'estinzione del debito tributario (decrecendo, naturalmente, gli effetti di favore al trascorrere del tempo).

Sotto il primo aspetto, segnatamente, l'art. 13 diversifica, ai primi due commi, la disciplina concernente gli omessi versamenti (eccettuata l'indebita compensazione mediante crediti inesistenti) e i delitti di cui agli artt. 4 e 5, tratteggiando per i primi – alla luce del loro minor disvalore – una cornice temporale più ampia per l'operatività della causa di non punibilità. Mentre, infatti, l'opportunità di non punire la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione risiede nell'integrale versamento del dovuto “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” (lambendo dunque, in via generalissima ed approssimativa, i

³⁷ Cfr., ad es., Cass. pen. sez. II, n. 45054/2011, in *Cass. Pen.*, 2013, 1, p. 298, con nota di G. COLLA, *Non confiscabilità della somma sequestrata per equivalente quando la stessa sia stata restituita al danneggiato*.

³⁸ Preoccupazione che, all'indomani del precedente intervento in materia penaltributaria (recato dalla l. 148/2011), era stata espressa, in relazione all'accesso al patteggiamento, dalla *Relazione a cura dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione*, in [questa Rivista](#), 22 settembre 2011, p. 12-13.

lidi di istituti come la desistenza volontaria³⁹), l' "offerta" dell'ordinamento al soggetto attivo degli omessi versamenti contemplati dall'art. 13 comma 1 permane sino all'apertura del dibattimento di primo grado (e resta ancorata anche alla positiva conclusione di procedure conciliative ovvero all'adesione all'accertamento). A tale assetto si aggiunge (art. 13 comma 3), in caso di estinzione del debito tributario ancora non perfezionata *in limine* all'apertura del dibattimento, la concessione (che, invero, la lettera della legge sembra far discendere in automatico) di un termine di tre mesi, a prescrizione sospesa, per il pagamento del residuo (prorogabile – questa volta secondo una facoltà del giudice – una sola volta per un ulteriore trimestre): disposizione che, oltre a confermare il deciso *favor* per la "definizione" degli omessi versamenti secondo logiche diverse dalla mera repressione, assume connotati più sistematici, ove rapportata (stante, peraltro, l'esplicito richiamo all'art. 13 *bis* ivi contenuto) al contiguo addentellato normativo.

Su un differente versante, invero, l'eventuale pagamento prima dell'apertura del dibattimento – laddove non valga ad obliterare le ragioni di opportunità politico-criminale di punizione del reato – assume *ex art. 13 bis* a presupposto per il riconoscimento, in ordine a qualsivoglia tipologia di delitto enucleato nel d.lgs. 74/2000, di una circostanza attenuante ad effetto speciale (e per la mancata irrogazione delle sanzioni accessorie *ex art. 12*), suscettibile (nuovamente⁴⁰) di ridurre la pena sino alla metà.

Resta ferma, da ultimo, la limitazione all'applicazione della pena su richiesta, condizionata al pagamento del debito tributario ovvero al ravvedimento operoso (fatta salva la descritta causa di non punibilità per i delitti di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione); mentre si tipizza una circostanza aggravante ad effetto speciale (aumento della pena fino alla metà) in caso di contributo alla commissione del reato da chi operi nell'esercizio di un'attività di "intermediazione fiscale": locuzione di non immediata intelligibilità (al pari della successiva "elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale"), nel quadro di una disposizione complessivamente non irreprensibile da un punto di vista tecnico⁴¹.

³⁹ La stessa Relazione illustrativa, p. 8, parla del resto di necessaria "spontaneità" del contribuente; l'irriducibilità piena alla desistenza volontaria, naturalmente, discende dall'ovvia constatazione della irrilevanza del tentativo nei reati tributari e dal fatto che, nei casi in esame, a ben vedere il reato è già consumato.

⁴⁰ Essendo tale riduzione già prevista precedentemente alla l. 148/2011, sulla quale, per tutti, si veda la *Relazione a cura dell'Ufficio del Massimario*, cit.

⁴¹ Illuminante in proposito il riferimento alla figura processuale del "correo", invece che a quella sostanziale del "concorrente" o del "partecipe". Ciò che potrebbe a prima vista stupire, se solo si osserva che, di recente, il legislatore ha provveduto a tratteggiare circostanze aggravanti ispirate alla medesima *ratio*, in quanto tali potenzialmente mutuabili in questa sede: in tal senso, ad es., il comma 5 dell'art. 648 *ter.1* in tema di autoriciclaggio.

8. Osservazioni (provvisoriamente) conclusive

Al termine dell'analisi – necessariamente provvisoria, dato il carattere “a caldo” delle precedenti osservazioni e quello “*in itinere*” del disegno normativo – lo schema di decreto, nello specchio del setaccio penalistico, riflette le sembianze ibride di un *mixtum*, in cui i pur apprezzabili elementi di novità si deformano all'incedere incalzante di non trascurabili difetti di redazione normativa: difetti rispetto ai quali – ove un rimedio in via esegetica non appaia praticabile – non può che confidarsi in un pronto intervento correttivo da parte del legislatore.

Il riferimento, su tutti, è alla (illogicamente) indifferenziata norma temporanea delineata all'art. 31, che rischia di rendere evanescente l'intero anelito riformatore; ma, tra l'altro, maggiore precisione meriterebbe il capoverso dell'art. 12 *bis* in materia di confisca, un più penetrante sforzo definitivo renderebbe miglior servizio alla rivoluzionata fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ed un più puntuale coordinamento tra i suoi commi aggiunti accrescerebbe la coerenza intrinseca della nuova dichiarazione infedele.

Tanto evidenziato, il ruolo dell'interprete deve (per il momento) ritenersi esaurito, memore che, in ultima battuta, spetta pur sempre al legislatore il difficile compito di stabilire «chi commette il male, come e quando»⁴².

⁴² PLATONE, *Eutifrone*, ora in PLATONE, *Dialoghi*, vol. I, Milano, 2008, p. 32; l'intera frase di Socrate così recita: «dunque, quanto al doversi punire chi commette male, non ci disputano su, ma solo disputano di chi commette il male, come e quando».