

BREVI NOTE SUI PROFILI PENALI TRIBUTARI DEL D.L. N. 124/2019 (*)

(ART. 39)

SOMMARIO: 1. Confisca “allargata” e reati tributari: dalla confisca dell’evasione alla confisca del patrimonio ingiustificato – 1.1. La “confisca allargata” come strumento di lotta alla criminalità organizzata – 1.2. Confisca allargata ed evasione fiscale – 1.3. Confisca allargata e reati tributari: ridefinizione (in senso restrittivo) del catalogo dei reati presupposto – 1.4. Confisca allargata e reati tributari commessi in presenza di contribuenti-persone giuridiche – 2. L’incremento delle sanzioni – 2.1. La fattispecie di dichiarazione infedele – 2.2. La fattispecie di omessa dichiarazione – 2.3. La fattispecie di occultamento o distruzione delle scritture contabili – 2.4. La fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici – 3. Dichiarazione infedele e “soglia valutativa” del 10% – 4. Inasprimento e “sdoppiamento” delle fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 – 4.1. Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – 4.2. Il riferimento all’ “*importo non rispondente al vero*” introdotto nell’art. 8 – 5. Responsabilità amministrativa degli enti e delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti – 5.1. Responsabilità degli enti ed illeciti penali tributari: la Direttiva PIF e la recente Legge delega n. 117/2019 – 5.2. Responsabilità degli enti ed illeciti penali tributari: il divieto di *bis in idem*

L’art. 39 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, interviene sul testo del Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, a distanza di quasi cinque anni dalla riforma apportata dal Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158.

Si tratta, all’evidenza, di un intervento per molti versi in controtendenza rispetto alla precedente riforma (emblematico, ad esempio, l’abbassamento di soglie di punibilità in allora innalzate) e che presenta numerosi profili meritevoli di riflessione. In questo sintetico contributo si cercherà di passare rapidamente in rassegna alcuni degli aspetti che, almeno ad avviso dello scrivente, potrebbero richiedere qualche ripensamento o, quantomeno, un ulteriore approfondimento.

(*) Le norme citate, quando non è indicato diversamente, sono riferite al Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Data la natura del presente contributo, i riferimenti giurisprudenziali e dottrinali sono ridotti all’essenziale.

1. CONFISCA “ALLARGATA” E REATI TRIBUTARI: DALLA CONFISCA DELL’EVASIONE ALLA CONFISCA DEL PATRIMONIO INGIUSTIFICATO

L’innovazione che, con ogni probabilità, appare destinata ad incidere in misura più dirompente sul sistema penale tributario è rappresentata dall’**estensione** della sfera applicativa della particolare ipotesi di **confisca prevista dall’art. 240 bis c.p.** a gran parte delle fattispecie di evasione fiscale penalmente rilevante.

Un tale risultato è ottenuto attraverso l’inserimento, nel Decreto legislativo n. 74/2000, di un nuovo art. 12 *ter* volto ad estendere il perimetro della cosiddetta “confisca allargata” di cui all’art. 240 *bis* c.p. anche ai casi in cui vi sia condanna o “patteggiamento” per talune fattispecie penali tributarie. Ci si soffermerà in seguito sul catalogo dei delitti tributari interessati da tale innovazione: valga solo la pena rilevare fin d’ora che **tra questi vi sono anche** la fattispecie di **dichiarazione** (meramente) **infedele** di cui all’art. 4 e l’ipotesi di pericolo di cui all’art. 10 (occultamento o distruzione delle scritture contabili).

Vero ciò, non è forse fuori luogo spendere qualche brevissima considerazione in ordine alla genesi ed alla correlata natura di una tale ipotesi di confisca che, si badi bene, va ad **aggiungersi alla confisca “per equivalente”** che già da oltre un decennio presidia la materia in esame e che è oggi contemplata dall’art. 12 *bis*.

1.1. La “confisca allargata” come strumento di lotta alla criminalità organizzata

La confisca cosiddetta “allargata” vede la luce a seguito della strage di Capaci¹, allorquando il legislatore intese introdurre (tra le altre) misure assai incisive per contrastare l’accumulo di capitali di provenienza illecita in capo ad organizzazioni criminali, con il correlato ricorso a soggetti prestanome disposti ad apparire titolari di beni di ingente valore provenienti da attività delittuose. Di qui l’origine di una penetrante forma di confisca inizialmente racchiusa nell’art. 12 *sexies* del D.L. 8 giugno 1992, n. 306, e poi confluita, dal 2018², nell’art. 240 *bis* del Codice penale.

In coerenza con il fenomeno criminologico che mirava a contrastare, la peculiare forma di confisca in questione affranca l’intervento ablativo da qualsiasi correlazione con specifici fatti di reato per spostarne il baricentro sulla sussistenza di una **sproporzione** tra (i) il denaro, i beni o le altre utilità di cui il condannato ha la disponibilità (anche attraverso l’interposizione di altri soggetti) e (ii) il reddito da questi dichiarato ai fini delle imposte sul reddito.

All’esito di un tormentato percorso giurisprudenziale, poi, la norma attuale prevede che **l’evasione fiscale non possa giustificare la legittima provenienza dei beni**: è

¹ Per tutti, si fa rinvio a BARAZZETTA, *sub Art. 240 bis*, in *Codice delle confische*, a cura di EPIDENDIO-VARRASO, Milano, 2018, 1009 e ss.

² Cfr. art. 6, co. 1, Decreto legislativo 1° marzo 2018, n. 21.

questa, peraltro, una previsione che lascia intuire come per molto tempo proprio l'evasione fiscale sia stata utilizzata per (tentare di) giustificare accumuli di ricchezza incongruenti rispetto alle dichiarazioni dei redditi presentate dal condannato ma comunque non riconducibili ad *ulteriori* attività illecite (traffico di sostanze stupefacenti, attività estorsive, etc.) e, dunque, da **non sottoporre** a confisca³. Ciò a marcare la natura di un'ipotesi ablativa destinata ad incidere su di una criminalità di matrice diversa rispetto a quella tributaria, al cospetto della quale l'incompatibilità tra i redditi dichiarati ed il patrimonio disponibile doveva fungere da **mero elemento rivelatore** di una situazione di anomalia da riconnettersi, ragionevolmente, alla commissione di **altri** (e, direi, assai più gravi) **delitti**.

Non solo. L'accumulo di capitali sproporzionati rispetto ai redditi e non giustificati è fenomeno storicamente riconducibile all'operatività di **organizzazioni strutturate**, dedite al governo di attività illecite che si dipanano nel tempo, di talché il disallineamento tra la consistenza patrimoniale ed i flussi di denaro giustificabili diviene endemico ed assume dimensioni marcate. Ciò ammette, evidentemente, un intervento ablativo che presenta una connotazione fortemente presuntiva, ai confini delle misure di prevenzione e che, almeno nella sua *ratio* originaria, doveva sottendere **fenomeni criminali assai gravi e particolarmente organizzati**.

1.2. Confisca allargata ed evasione fiscale

Nulla di tutto ciò accade, almeno di regola, in presenza di condotte di evasione fiscale, specie laddove una tale evasione trovi concretizzazione in fatti privi dei connotati della fraudolenza.

Ed allora, applicare la confisca allargata all'evasione fiscale significa, in un primo momento, accertare con le garanzie ed il rigore del processo penale la sussistenza di una evasione fiscale che, prendendo a riferimento il futuro delitto di dichiarazione infedele, dovrà superare i centomila euro. Giunti alla condanna per un tale delitto e confiscato, anche per equivalente, il profitto di siffatta evasione, si schiuderanno le porte ad un **ulteriore ed assai più sommario processo di verifica**, volto a **scrutinare l'intero patrimonio del condannato**. E se un tale patrimonio sarà incongruente con i redditi dichiarati ed i consumi accertati (o talora anche solo presunti), **oggetto di confisca sarà la quota di tale patrimonio rimasta priva di giustificazione**.

Si noti che, in un tale scenario, neppure l'eventuale **evasione fiscale penalmente irrilevante** appare suscettibile di "giustificare" la sproporzione tra redditi e patrimonio, atteso che – come si è rilevato – la norma dispone espressamente che "*in ogni caso il*

³ Cfr. Cass., sez. VI, 1° giugno 2012, n. 21265; Cass., sez. VI, 26 luglio 2011, n. 29926; nonché, per la sottolineatura della differente disciplina che governa le misure di prevenzione, Cass., Sez. Unite, 29 luglio 2014, n. 33451, Repaci. Per approfondimenti, per tutti, BARAZZETTA, *sub Art. 240 bis*, in *Codice delle confische*, a cura di EPIDENDIO-VARRASO, cit., 1029 e ss.

condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale". E si badi: "dell'evasione fiscale", non "dell'evasione fiscale penalmente rilevante".

Ecco allora che la condanna anche per **un solo reato tributario di modesta gravità e circoscritto ad un solo periodo d'imposta** (si pensi ad una isolata dichiarazione infedele di poco superiore alla soglia di punibilità) rischia di trasformarsi **nell'occasione per porre in discussione l'intera consistenza patrimoniale di un contribuente**. È ciò che già accade abitualmente nell'attuale applicazione della confisca allargata e della confisca (per molti versi analoga) di prevenzione, con il condannato o il proposto posti in condizione di dover giustificare la provenienza di somme di denaro ormai lontane nel tempo, spesso con l'impossibilità di reperire adeguati riscontri documentali. E se la Corte costituzionale ha di recente posto rilevanti limiti al riconoscimento della sussistenza dei presupposti applicativi delle misure di prevenzione (ossia della pericolosità del proposto)⁴, in ambito penale tributario sarà **sufficiente la condanna per un solo delitto** per poter dare avvio ad un così penetrante scrutinio patrimoniale.

E ciò, è evidente, con ovvie ripercussioni sull'utilizzo di **misure cautelari reali** già nella fase delle indagini.

È vero che, nel corso degli anni, la sfera applicativa della confisca allargata si è andata arricchendo anche con molte ipotesi di reato che già l'hanno allontanata dalla originaria matrice di contrasto alla criminalità mafiosa o, quantomeno, organizzata: basti pensare, per tutti, all'inserimento dei reati contro la Pubblica amministrazione tra le fattispecie presupposto. Nondimeno, il tema diviene particolarmente delicato proprio allorché si appunti l'attenzione sulle fattispecie penali tributarie: in tale contesto, infatti, l'**evasione fiscale** funge contemporaneamente tanto (i) da **fattispecie presupposto** ("reato spia") quanto da (ii) **elemento rivelatore della sproporzione** e, quindi, indiziante della provenienza illecita di (almeno) una quota del patrimonio.

Come ha recentemente affermato la Corte costituzionale⁵, "*costituisce ... approdo ermeneutico ampiamente consolidato nella giurisprudenza di legittimità ... che ... il giudice non debba ricercare alcun nesso di derivazione tra i beni confiscabili ed il reato per cui è stata pronunciata condanna, e neppure tra i medesimi beni e una più generica attività criminosa del condannato*". Con la conclusione che vede "*la confiscabilità non esclusa dal fatto che i beni siano stati acquistati in data anteriore o successiva al reato per cui si è proceduto, o che il loro valore superi il provento di tale reato*".

Unico limite temporale, capace di evitare un "*monitoraggio temporale esteso all'intera vita del condannato*" sarebbe così il parametro della "*ragionevolezza temporale*", in forza del quale "*il momento di acquisizione del bene non dovrebbe*

⁴ Corte cost., 27 febbraio 2019, n. 24.

⁵ Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 33.

risultare ... talmente lontano dall'epoca di realizzazione del reato spia da rendere ictu oculi irragionevole la presunzione di derivazione del bene stesso da una attività illecita, sia pure diversa e complementare rispetto a quella per cui è intervenuta condanna”.

Ed allora, alla luce di tali riflessioni, si ritiene di dover segnalare tale aspetto della riforma come **meritevole di attenta ponderazione**, quantomeno sotto il profilo della **limitazione delle fattispecie penali tributarie** che dovrebbero innescare la confisca allargata di cui all'art. 240 *bis* c.p.

1.3. Confisca allargata e reati tributari: ridefinizione (in senso restrittivo) del catalogo dei reati presupposto

Attualmente, l'art. 39 del D.L. n. 124/2019 dispone che tale ipotesi di confisca si applichi a pressoché tutti i reati tributari: restano esclusi, infatti, solamente i delitti di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, mentre per i delitti di cui agli artt. 3, 5, 10 *quater* e 11 la confisca allargata trova applicazione in presenza di fenomeni di evasione che, pur con la diversa declinazione propria di ciascuna fattispecie, sono di entità superiore a centomila euro. Per le fattispecie di cui agli artt. 2 ed 8 a rilevare, invece, è l'entità degli **elementi passivi fittizi** oggetto di dichiarazione (art. 2) oppure degli “*importi non rispondenti al vero*” indicati nelle fatture emesse (art. 8): vale a dire che qui il parametro di riferimento per l'operatività della confisca non è più l'imposta evasa (estranea a tali fattispecie) ma la **base imponibile**.

Come si è già accennato, inoltre, la nuova ipotesi di confisca dovrebbe trovare applicazione anche in presenza di condanna per il delitto di **dichiarazione infedele** (art. 4) che, prevedendo già una soglia di punibilità di centomila euro di imposta evasa, non è stato destinatario di alcuna ulteriore soglia.

Infine, merita una particolare sottolineatura il delitto di **occultamento o distruzione delle scritture contabili** di cui all'art. 10, paradigmatica ipotesi volta a tipizzare nulla più che un mero “pericolo di evasione”: nonostante ciò, l'art. 240 *bis* c.p. viene ad essere esteso anche a tale fattispecie e – di necessità – **senza** che neppure possa operare una qualche **soglia di punibilità**, trattandosi di delitto sussistente indipendentemente dall'accertamento della concreta presenza di evasione fiscale. Il risultato appare paradossale, in quanto condotte marcatamente frodatorie come quelle previste dall'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) daranno luogo alla confisca allargata solamente se foriere di evasione superiore a centomila euro, mentre l'occultamento o la distruzione di documenti contabili innescherà tale meccanismo ablatorio **indipendentemente dalla dimensione quantitativa dell'evasione** ipotizzabile.

Le considerazioni fin qui svolte, per quanto necessariamente assai sintetiche, inclinano quindi verso una **complessiva riconsiderazione** della scelta legislativa di estendere ai delitti tributari la confisca allargata di cui all'art. 240 *bis* c.p. E se davvero

si vuole mantenere ferma una tale scelta, allora sembra necessario – quantomeno – **rivedere in senso restrittivo** il catalogo delle fattispecie presupposto, **limitando la rilevanza esclusivamente ai delitti che presentano connotati marcatamente frodatori, come quelli previsti dagli artt. 2, 3 e 8 e, al più, 10 quater, co. 2** (in considerazione della diffusione che sta assumendo il fenomeno dell'utilizzo di crediti inesistenti in compensazione di debiti tributari).

Con riguardo alle ipotesi (anch'esse con venature frodatorie) racchiuse nell'art. 11, alquanto peculiari ed indirizzate ad una particolare forma di evasione in sede *lato sensu* esecutiva, queste risultano già sufficientemente presidiate dalla confisca cosiddetta “diretta” e, ancor più, da quella per equivalente di cui all'attuale art. 12 *bis*. Ciò anche in considerazione della limitata propensione alla serialità che presentano tali condotte.

E ciò, *a fortiori*, sembra valere per gli altri delitti contemplati dal Decreto legislativo n. 74/2000.

Non solo. Laddove dovesse ritenersi di estendere l'alveo della confisca allargata, potrebbe utilmente essere presa in esame l'opportunità sia (i) di **innalzare ulteriormente i limiti quantitativi** di intervento di tale confisca, sia (ii) di prevedere che la sentenza di condanna abbia ad oggetto una **pluralità di periodi d'imposta**.

Il primo elemento, infatti, consentirebbe di tenere in considerazione il fatto che centomila euro di elementi passivi fittizi si risolvono, in un contribuente soggetto all'imposta sulle società, in un'evasione di neppure trentamila euro. Ed ancora inferiore è il dato relativo all'imposta sul valore aggiunto. Probabilmente, stanti la particolare natura e la matrice dell'ipotesi di confisca in esame, ne sarebbe auspicabile un intervento limitato a fenomeni di ***evasione*** quantitativamente superiori (quantomeno) ai **centomila euro** (come ipotizzato per l'art. 3) ed aventi natura **non isolata o sporadica**.

Di qui il secondo elemento dianzi indicato, ossia l'opportunità di prevedere che la sentenza di condanna **abbracci una pluralità di periodi d'imposta** oppure che sia dichiarata la recidiva: sarebbe, questa, una **previsione del tutto inedita** rispetto alla sfera applicativa della confisca allargata. Nondimeno, il “doppio ruolo” che l'evasione fiscale verrebbe a svolgere in questo contesto (come “reato spia” e come parametro rivelatore della sproporzione) potrebbe giustificare una delimitazione del perimetro applicativo della confisca allargata imperniata proprio sulla reiterazione nel tempo del “reato spia”. Ciò a rafforzamento della presunzione che identifica nella sproporzione del patrimonio il portato dell'attività illecita del reo.

1.4. Confisca allargata e reati tributari commessi in presenza di contribuenti-persone giuridiche

Un'ultima considerazione attiene al solco che viene a scavarsi tra l'evasione realizzata da contribuenti **persone fisiche** e contribuenti **persone giuridiche**. Infatti, è

chiaro che una simile forma di confisca sarebbe destinata a trovare applicazione **unicamente nei confronti della persona fisica** autrice del reato, con conseguente vaglio di giustificatezza patrimoniale dei beni di proprietà o nella disponibilità del condannato.

In presenza di evasione fiscale realizzata nell'ambito di persone giuridiche (o per meglio dire, di soggetti sottoposti all'IRES), i benefici dell'evasione confluiscono (*rectius*: permangono) in un patrimonio (quello della persona giuridica) **comunque estraneo alla sfera ablativa dell'art. 240 bis c.p.** Ergo, i fenomeni di evasione che intervengono in seno alle persone giuridiche (ossia, verosimilmente, i più rilevanti) continueranno a rimanere **immuni non solo dalla confisca per equivalente** (con la sola eccezione dell'art. 2, di cui si dirà innanzi) **ma anche dalla confisca allargata.**

E qui un esempio può davvero essere chiarificatore: l'evasore persona fisica che sottrarrà al fisco oltre centomila euro sarà esposto (*i*) alla confisca di denaro e beni fino ad un valore equivalente al *quantum* di evasione; (*ii*) allo scrutinio complessivo della congruenza tra redditi dichiarati e patrimonio accumulato, per giunta da estendersi ad un arco temporale di ampiezza consistente, limitato solo dal parametro della "irragionevolezza" evocato – come si è detto – dalla Corte costituzionale.

Per contro, un analogo (o magari più consistente) fenomeno di evasione fiscale realizzato in seno ad una persona giuridica vedrebbe (*i*) il patrimonio dell'autore del reato sottoposto ad identiche misure, mentre (*ii*) **il patrimonio della società-beneficiaria dell'evasione potrebbe essere aggredito nei limiti della confisca cosiddetta "diretta" o "tradizionale"** di cui all'art. 240 c.p. Il che si traduce, anche dopo la nota sentenza Gubert della Cassazione a Sezioni Unite⁶, nella possibilità di confiscare una somma pari al *quantum* delle imposte evase **solo se tale somma risulta giacente sui conti della società.** Società che, si ribadisce, resta quindi estranea al perimetro di intervento sia della confisca per equivalente sia, *a fortiori*, di quella allargata di nuova introduzione.

Vero ciò, la previsione della confisca allargata, accompagnata da una limitata introduzione dei reati tributari tra i reati presupposto per l'applicazione del Decreto legislativo n. 231/2001 (come dispone il Decreto n. 124/2019 in esame), finisce con il **divaricare ulteriormente** le conseguenze penali e patrimoniali che discendono a seconda che l'evasione fiscale sia realizzata da un **contribuente persona fisica o persona giuridica.** In questa prospettiva, quindi, lo sforzo del legislatore dovrebbe probabilmente essere indirizzato sul fronte della responsabilizzazione dell'ente e, quindi, dell'ulteriore estensione della confisca per equivalente che ne deriverebbe. Si tratta di un tema che, tuttavia, pone altre e rilevanti questioni, che verranno accennate nel successivo § 5 di queste note.

⁶ Cass., Sez. Unite, 5 marzo 2014, n. 10561.

2. L'INCREMENTO DELLE SANZIONI

Un ulteriore aspetto sul quale appare utile spendere qualche considerazione è forse quello più evidente e che immediatamente è stato colto dai primi commenti che si sono occupati della novella: l'inasprimento sanzionatorio. È chiaro come un tale impulso in chiave repressiva sia frutto di una scelta di politica criminale che può essere più o meno condivisibile in virtù della differente sensibilità e dei diversi convincimenti che, sul punto, ciascun interprete può avere. Nondimeno, data la natura del presente contributo, che vuole essere di natura strettamente tecnica, ci si asterrà dal formulare qualsiasi giudizio di valore in ordine a tali determinazioni, così come sull'abbattimento subito da alcune soglie di punibilità.

Tuttavia, può forse essere utile, a livello di confronto sistematico, accostare le sanzioni che oggi si vorrebbero introdurre per i delitti tributari con i limiti edittali presenti in fattispecie di reato che, secondo una valutazione indubbiamente soggettiva, possono essere ritenute in qualche misura confrontabili con i delitti tributari. Come si cercherà di evidenziare, infatti, gli innalzamenti delle pene previste per talune delle fattispecie penali tributarie – segnatamente per quelle prive di connotati di frodolenza – appaiono non sempre del tutto coerenti con la sistematica degli illeciti in materia *lato sensu* economica.

2.1. La fattispecie di dichiarazione infedele

Si prenda l'abbrivio dalla fattispecie forse più critica: la **dichiarazione infedele** di cui all'art. 4, la cui sanzione passa dall'attuale reclusione da uno a tre anni alla **reclusione da due a cinque anni**. Ebbene, un primo profilo di disallineamento può essere colto rispetto all'art. 11, co. 1, il quale contempla un'ipotesi di evasione connotata da venature **indubbiamente fraudolente** ma che, al cospetto di un pregiudizio per l'erario inferiore ai duecentomila euro, prevede la minore sanzione della reclusione da sei mesi a quattro anni. *Ergo*, **la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte per** – ad esempio – **centoquarantamila euro sarà punita in misura inferiore rispetto alla presentazione di una dichiarazione meramente infedele** che comporti una pari evasione. Evasione che, peraltro, oggi sarebbe penalmente irrilevante ai sensi dell'art. 4 (vista la soglia di punibilità attualmente collocata a centocinquantamila euro).

Non solo. Il delitto di dichiarazione infedele risulterà così più grave (specie rispetto al minimo edittale), solo per fare qualche esempio:

- ✓ della falsificazione di un bilancio in una società non quotata (reclusione da uno a cinque anni: art. 2621 c.c.);
- ✓ dell'aggiotaggio riferito a strumenti finanziari non quotati, anche se in grado di incidere in modo significativo sull'affidamento che il pubblico ripone nella

- stabilità patrimoniale di banche o di gruppi bancari (reclusione da uno a cinque anni: art. 2637 c.c.);
- ✓ dell'ostacolo all'esercizio delle funzioni di vigilanza in una società non quotata (reclusione da uno a quattro anni: art. 2638, co. 1 e 2, c.c.);
 - ✓ della falsità nelle relazioni dei responsabili della revisione, anche se hanno cagionato un danno patrimoniale (reclusione da uno a quattro anni) o se hanno riguardato un ente di interesse pubblico (reclusione da uno a cinque anni) (art. 27, D.Lgs. n. 39/2010, co. 2 e 3);
 - ✓ dell'impedito controllo ai soci di una società (sanzione amministrativa fino a 10.329 euro, reclusione fino ad un anno, ma con querela, se viene cagionato danno ai soci: art. 2625 c.c.);
 - ✓ del mendacio bancario (reclusione fino ad un anno e multa fino a diecimila euro: art. 137, co. 1 *bis*, D.Lgs. n. 385/1993);
 - ✓ del falso ideologico commesso dal privato in un atto pubblico (reclusione fino a due anni: art. 483 c.p.);
 - ✓ della truffa ai danni dello Stato (reclusione da uno a cinque anni, oltre alla multa: art. 640, co. 2, c.p.);
 - ✓ della malversazione a danno dello Stato (reclusione da sei mesi a quattro anni: art. 316 *bis* c.p.);
 - ✓ dell'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (reclusione da sei mesi a tre anni: art. 316 *ter* c.p.).

Vero ciò, può essere forse sorprendente constatare che mentire al fisco senza alcuna condotta ingannatoria (seppur con una evasione superiore a centomila euro) sarebbe più grave – ad esempio – che mentire alla Consob o alla Banca d'Italia. Oppure che il contribuente ha nei confronti del fisco un dovere di verità tutelato più rigorosamente dell'analogo dovere che ha il revisore contabile nei confronti della società, dei soci, dei creditori e del mercato. O, ancora, che la dichiarazione dei redditi è documento la cui veridicità è tutelata in misura nettamente superiore a quella di un atto pubblico (sempre considerando, tuttavia, la soglia di punibilità).

Alla luce di tali considerazioni, quindi, si ritiene che **meriti di essere riconsiderato il proposito di intervenire sulla sanzione attualmente prevista per il reato di dichiarazione infedele**, anche tenendo conto del fatto che l'inasprimento previsto comporterà l'**impossibilità di ricorrere all'istituto della messa alla prova**.

Al più, tenuto conto di quanto previsto dal considerando n. 18 della Direttiva UE 2017/1371 del 5 luglio 2017 (cosiddetta "Direttiva PIF")⁷, **la sola pena massima**

⁷ Si riporta, per comodità di consultazione, il testo di tale considerando:

prevista per tale fattispecie potrebbe essere innalzata fino a **quattro anni** di reclusione, lasciando comunque **invariato il minimo edittale** attuale di un anno di reclusione.

2.2. La fattispecie di omessa dichiarazione

Considerazioni non troppo dissimili possono valere anche per la fattispecie di **omessa dichiarazione**, la cui sanzione subisce un ritocco verso l'alto particolarmente evidente rispetto al massimo edittale, che da quattro anni passa a sei. È chiaro che qui il pensiero corre ai fatti di cosiddetta “esterovestizione”, nei quali l'evasione è il punto di approdo di condotte di delocalizzazione spesso articolate e di non agevole disvelamento. È però altrettanto vero che sia le sanzioni amministrative tributarie che l'operatività della confisca appaiono già rimedi adeguatamente incisivi per contrastare siffatte forme di evasione.

Il tema dell'esterovestizione suggerisce, poi, un'ulteriore riflessione che ha ad oggetto tutte le forme di evasione fiscale particolarmente strutturate, di dimensioni rilevanti e di considerevole insidiosità. Ed invero, fenomeno connaturato a tali strategie di sottrazione agli obblighi dichiarativi è quello del successivo reimpiego del *quantum* oggetto di evasione, in un contesto nel quale il profitto derivante dagli illeciti di natura tributaria è destinato a rifluire nel circuito organizzativo dell'impresa onde finanziarne gli ulteriori sviluppi o, quantomeno, l'ordinario funzionamento. Ebbene, occorre rammentare che, in tali ambiti, alla risposta sanzionatoria derivante dai profili di illiceità tributaria si va ad aggiungere tutto l'acuminato strumentario punitivo previsto dalle fattispecie di “**riciclaggio**” in senso lato (ossia artt. 648 *bis*, 648 *ter* e 648 *ter* 1 c.p.).

Vero ciò, occorre rifuggire dalla tentazione di sanzionare, mediante un inasprimento delle fattispecie penali tributarie, fenomeni marcatamente patologici di contaminazione dell'economia che, tuttavia, trovano già in altre (e severe) fattispecie un'adeguata risposta punitiva.

“(18) *Le sanzioni per le persone fisiche dovrebbero prevedere, in taluni casi, una pena massima di almeno quattro anni di reclusione. Tra tali casi dovrebbero essere ricompresi almeno quelli in cui siano stati arrecati danni o ottenuti vantaggi considerevoli, presumendo considerevoli i danni o vantaggi per un valore superiore a 100.000 EUR. Qualora il diritto di uno Stato membro non preveda una soglia esplicita per un danno o vantaggio considerevole quale base per una pena massima, lo Stato membro dovrebbe assicurare che i suoi tribunali prendano in considerazione l'entità del danno o del vantaggio in sede di determinazione delle sanzioni per frode e altri reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione. La presente direttiva non osta a che gli Stati membri prevedano altri elementi che indichino il carattere di gravità di un reato, ad esempio nei casi in cui il danno o il vantaggio sia potenziale ma di carattere molto consistente. Tuttavia, per i reati contro il sistema comune dell'IVA, la soglia al raggiungimento della quale il danno o il vantaggio dovrebbe essere presunto considerevole è, in conformità della presente direttiva, pari a 10.000.000 EUR. L'introduzione di livelli minimi delle pene detentive massime è necessaria a garantire una tutela equivalente degli interessi finanziari dell'Unione in tutta l'Unione. Le sanzioni si prefiggono di servire da forte deterrente per potenziali autori di reati, con effetti in tutta l'Unione”.*

2.3. La fattispecie di occultamento o distruzione delle scritture contabili

Una particolare sottolineatura va, ancora, alla pena prevista per il **delitto di occultamento o distruzione delle scritture contabili**. Tale fattispecie di pericolo, meramente *sintomatica* di fatti di evasione ed autentico “fossile vivente” del diritto penale tributario, vede addirittura **raddoppiato il minimo edittale di pena**, che da un anno e mezzo di reclusione passa a tre anni di reclusione.

È vero che la norma trova perfezionamento solo se il pregiudizio al compendio documentale è tale da “*non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari*”. Tuttavia, è anche nota l’interpretazione giurisprudenziale che viene data di tale fattispecie, per la cui integrazione è sufficiente la presenza di un *ostacolo* alla ricostruzione delle grandezze rilevanti fiscalmente⁸, sicché appare davvero concreto il rischio di applicazioni eccessivamente penalizzanti della disposizione normativa.

In questa prospettiva, il già non esiguo limite minimo edittale oggi vigente (un anno e sei mesi di reclusione, come si è detto) consente al giudice di tenere adeguatamente in conto lo scarso disvalore che, non sporadicamente, possono presentare casi di occultamento o distruzione delle scritture contabili di modesta rilevanza, magari perché intervenuti in contesti imprenditoriali del tutto marginali. Si rammenti che, per la sua particolare struttura, **la fattispecie non contempla alcuna soglia di punibilità**.

Vero ciò, sembra quindi appropriato **abbandonare il proposito di innalzare il minimo edittale oggi previsto dall’art. 10.**

2.4. La fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Infine, osservazioni analoghe a quelle svolte per l’art. 10 possono essere ripetute anche per l’innalzamento apportato al **minimo edittale** previsto per il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** di cui all’art. 3, destinato ad essere raddoppiato (da un anno e sei mesi di reclusione si passa a tre anni di reclusione). Infatti, la fattispecie in esame ha contorni applicativi compatibili con fenomeni di evasione di disvalore intermedio, rispetto ai quali appare forse opportuno lasciare al giudice penale la possibilità di irrogare una pena di consistenza non eccessivamente gravosa. Ciò anche in considerazione della difficoltà che può talora incontrare il contribuente nel risarcire in modo *integrale* il debito tributario per poter, poi, usufruire sia della diminuzione di pena che gli proviene dall’attenuante di cui all’art. 13 *bis*, co. 1, sia, eventualmente, dell’ulteriore riduzione di pena derivante dal “patteggiamento” (com’è noto, precluso dall’art. 13 *bis*, co. 2, in assenza di risarcimento del danno).

⁸ Per tutti, da ultimi, ZUNICA-GENTILI, *I delitti di occultamento, omesso versamento e indebita compensazione*, in AA.VV., *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, a cura di SCARCELLA, Torino, 2019, 228.

3. DICHIARAZIONE INFEDELE E “SOGLIA VALUTATIVA” DEL 10%

L'art. 39 del D.L. n. 124/2019 prevede, al co. 1, lett. g), l'abrogazione del co. 1 *ter* dell'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000. La norma che dovrebbe essere abrogata, dettata nella cornice del delitto di dichiarazione infedele, prevede quanto segue: *“fuori dei casi di cui al comma 1 bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)”*.

Il comma in questione fu inserito nel 2015 ma il principio in esso affermato risale alla primigenia versione della normativa penale tributaria del 2000 (cfr. art. 7, co. 2, abrogato nel 2015) e prevede una regola di buon senso: al cospetto di questioni valutative, viene riconosciuta una “fascia di verità” della valutazione che ha ampiezza pari al 10%. *Ergo*, una valutazione che sia effettuata per eccesso (si pensi ad un costo) o per difetto (si pensi ad un ricavo) in misura non superiore al 10% del valore ritenuto “corretto” non ha alcuna rilevanza penale.

Si tratta di una previsione certamente condivisibile ed opportuna, che cerca di evitare di portare all'attenzione del giudice penale questioni valutative spesso assai complesse, nelle quali **scostamenti inferiori al 10% sono del tutto fisiologici** e non certo sintomatici di un'evasione meritevole addirittura dello stigma penale.

Peraltro, disposizione analoga negli effetti (presunzione di assenza di colpa), anche se con soglia più contenuta (5%), è presente anche nel sistema sanzionatorio **amministrativo** tributario (art. 6, co. 1, D.Lgs. n. 472/1997), sicché l'entrata in vigore della modifica prospettata dal Decreto in esame comporterebbe **la rilevanza penale di scostamenti** valutativi che, percentualmente, verrebbero invece valutati come **non meritevoli neppure di sanzione amministrativa**. La secca cancellazione di tale soglia, quindi, darebbe luogo ad una vera e propria aporia sistematica, mentre anche un suo appiattimento sulla percentuale prevista in sede amministrativa (5%) non terrebbe conto della maggiore severità che deve presentare comunque l'intervento penale.

Si tratta, quindi, di una **ipotesi abrogativa che merita**, a modesto giudizio dello scrivente, **di essere del tutto abbandonata**.

4. INASPRIMENTO E “SDOPPIAMENTO” DELLE FATTISPECIE DI CUI AGLI ARTT. 2 E 8

Il Decreto in esame interviene in modo significativo anche sulle fattispecie di **dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti** (art. 2) e sulla fattispecie di **emissione di fatture per operazioni inesistenti** (art. 8).

Riguardo alla prima ipotesi, questa subisce una sorta di sdoppiamento, di talché l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti viene ad essere sanzionato con la reclusione **da quattro a otto anni** se gli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione sono di ammontare **pari o superiore a centomila euro**. Resta la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni se l'entità di tali elementi passivi fittizi è inferiore a centomila euro.

Stesse modifiche, in modo speculare, sono state apportate all'emissione di fatture per operazioni inesistenti, con la previsione della reclusione da quattro a otto anni per l'emissione di fatture false pari o superiori (in un periodo d'imposta) a centomila euro.

La novella suscita alcune riflessioni. In primo luogo, essa vede il ritorno ad un modello di fattispecie strutturato su **due livelli**: una fattispecie base ed una attenuata⁹, esattamente come accadeva nella primigenia versione del Decreto legislativo n. 74/2000. Sennonché, in allora, l'ipotesi di utilizzo di fatture false per un importo inferiore a circa 155 mila euro (trecento milioni di lire) contemplava **la reclusione da sei mesi a due anni**, mentre l'attuale ipotesi attenuata si ferma a centomila euro di fatture false ma prevede una reclusione che, **nel minimo** (un anno e sei mesi) **è di poco inferiore al massimo che in allora era previsto** (due anni). Senza contare che, trattandosi di circostanza attenuante, questa **ricade nel giudizio di bilanciamento** previsto dall'art. 69 c.p. e, quindi, può essere dichiarata equivalente o soccombente rispetto ad eventuali circostanze aggravanti: ciò avrebbe l'effetto di vedere applicata una pena davvero assai severa a fenomeni di evasione quantitativamente contenuti.

Oltre i centomila euro di elementi passivi fittizi la reclusione è, **nel minimo, pari a quattro anni**. E ciò, si badi, in presenza di evasione che, di fronte a centomila euro di fatture false, di norma non raggiunge i trentamila euro¹⁰. Vi è allora da chiedersi se l'evasione di trentamila euro attraverso il ricorso a fatture per operazioni inesistenti meriti una pena che – nella migliore delle ipotesi – potrà essere sospesa solo in capo a chi sarà in grado di risarcire il danno estinguendo il debito con il fisco (cfr. art. 13 *bis*, co. 1), per poi “patteggiare” (cfr. art. 13 *bis*, co. 2).

Una sanzione che, **nel suo minimo edittale, è superiore a pressoché tutte le pene previste per gli altri delitti in materia economica**: basti pensare ai due anni di reclusione del delitto di manipolazione del mercato, ai tre anni previsti per la bancarotta e per le false comunicazioni sociali nelle società quotate, mentre un minimo edittale di

⁹ Per la natura di circostanza attenuante assunta dal previgente co. 3 dell'art. 2, cfr., per tutti, PRICOLO, *sub Art. 2*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, Padova, 2001, 122; MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di MUSCO, Milano, 2002, 54; PISANO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *Trattato di diritto penale dell'impresa*, a cura di DI AMATO, Padova, 2002, 432. Per la natura di fattispecie autonoma di reato, invece, cfr., ad esempio, Cass., 20 giugno 2008, n. 25204, in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 119, con nota di SOLDI. Ulteriori riferimenti in BOFFELLI, *I reati tributari - Rassegna di giurisprudenza (2005-2012)*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 561, nt. 3.

¹⁰ Solo se si tratta di reddito sottoposto ad IRPEF si giunge a 43 mila euro di evasione, grazie all'aliquota marginale del 43%.

quattro anni è presente, ad esempio, nella fattispecie di **riciclaggio** (art. 648 *bis* c.p.). Questo per dare la misura della gravità che viene attribuita al delitto in esame.

È questo, ad avviso dello scrivente, un profilo che merita forse un'ulteriore riflessione. E ciò non tanto per quanto riguarda l'inasprimento sanzionatorio, ma piuttosto con riferimento alle scansioni quantitative nelle quali si articola un tale inasprimento.

Ed invero, per quanto concerne la fattispecie base, la soglia di **elementi passivi fittizi** potrebbe forse essere **innalzata** fino a trecento o trecentocinquantamila euro, di talché una reazione punitiva così incisiva sarebbe riservata a fenomeni che presentano una **evasione** quantitativamente prossima a **centomila euro di imposte** (e non di **base imponibile**).

Non solo. I minimi di pena pari ad un anno e sei mesi di reclusione contemplati dall'ipotesi attenuata non sembrano compatibili con l'utilizzo di fatture false di qualche migliaio di euro. Sotto questo profilo, la situazione che emergerebbe dal decreto in esame non è diversa da quella attuale, in vigore da quando (nel 2011) fu abrogata l'ipotesi attenuata in precedenza presente al co. 3 dell'art. 2. Nondimeno, è questo un profilo della vigente disciplina che da più parti viene considerato una stortura¹¹, così da caldeggiare **l'inserimento di una soglia di punibilità** anche in seno alle fattispecie di cui agli **artt. 2 e 8**; una soglia di certo modesta ma, comunque, del tutto auspicabile. Sarebbe così possibile immaginare un intervento repressivo maggiormente graduato, articolato in tre scaglioni, ferme restando le attuali pene:

- ✓ nessuna sanzione penale al di sotto (ad esempio) dei diecimila euro di elementi passivi fittizi;
- ✓ l'attuale ipotesi attenuata tra i diecimila ed i trecentomila euro;
- ✓ l'attuale ipotesi base (quindi reclusione da quattro ad otto anni) oltre i trecento mila euro di elementi passivi fittizi.

4.1. Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti

Il progettato inasprimento sanzionatorio rende vieppiù urgente la differenziazione della repressione (quantomeno) dell'utilizzo di due tipologie di fatture relative ad operazioni inesistenti. Il riferimento è alle operazioni **oggettivamente inesistenti** (ossia operazioni non realmente intervenute, in tutto o in parte) ed alle operazioni **soggettivamente inesistenti** (vale a dire operazioni effettive ma riferite a soggetti diversi rispetto a quali reali). Si tratta di operazioni espressamente equiparate dall'art. 1 lett. a) ma espressione di fenomeni di evasione assai differenti.

¹¹ È noto che, di recente, la Corte costituzionale (sentenza n. 95 del 18 aprile 2019) ha affermato la compatibilità con le norme costituzionali dell'assenza di soglie di punibilità in seno alla fattispecie di cui all'art. 2. Nondimeno, la compatibilità della previsione con i principi costituzionali non significa, ovviamente, la piena armonia sistematica della previsione stessa.

Non è possibile, in questa sede, affrontare il tema con l'approfondimento che meriterebbe¹². Ci si limita a segnalare che la giurisprudenza non sempre si è dimostrata compatta nel valutare la rilevanza penale delle operazioni **soggettivamente inesistenti**, specie allorquando l'incidenza delle stesse si è limitata all'imposizione diretta in quanto concernenti operazioni non soggette ad Iva o sottoposte a particolari regimi che ne hanno impedita l'evasione (si pensi al c.d. regime del “*reverse charge*”)¹³.

È questo, quindi, un tema che meriterebbe un intervento legislativo mirato, magari volto non solo a chiarificarne la disciplina ma – soprattutto – a differenziarne il trattamento sanzionatorio rispetto all'ipotesi di fatturazione di operazioni *oggettivamente* inesistenti. E, in tale prospettiva, la fattispecie di riferimento, eventualmente destinata ad accogliere una patologia che interessa la fatturazione di operazioni comunque reali, potrebbe essere quella della **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3**, rispetto alla quale mantenere gli attuali limiti edittali di pena, così da assicurare una risposta sanzionatoria più modulata e coerente con la repressione di condotte di gravità inferiore.

A ben vedere, stante il riferimento alle operazioni “*simulate oggettivamente o soggettivamente*” già presente in seno all'art. 3, un tale risultato potrebbe forse essere raggiunto semplicemente modificando l'art. 1, lett. a), nel senso di sopprimere il riferimento alle fatture che “*riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*”.

4.2. Il riferimento all' “importo non rispondente al vero” introdotto nell'art. 8

L'art. 39, co. 1, lett. m) del Decreto n. 124/2019, volto ad introdurre in seno all'art. 8 la già citata circostanza attenuante, dispone che “*se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni*”.

¹² Per tutti, CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di GIARDA-PERINI-VARRASO, Padova, 2015, 204; PRICOLO, *sub Art. 2*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria*, a cura di CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, cit., 103; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 2^a ed., Milano, 2017, 201; ARDITO-MUSCO, *Diritto penale tributario*, 3^a ed., Bologna, 2016, 132; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, 297 e s.; ACETO, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in AA.VV., *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, a cura di SCARCELLA, cit., 75.

¹³ Cfr. Trib. Pinerolo, 7 marzo 2001, in *Dir. pen. processo*, 2001, 1411; Trib. Genova, 12 marzo 2003, in *Il fisco*, 2003, 6759, con nota di PERINI. Cfr. altresì Cass., 13 maggio 2004, in *Il fisco*, 2004, 7659; Cass., sez. III, 17 aprile 2019, n. 16768. Tuttavia, a conclusioni differenti, nel senso della rilevanza penale del fatto – anche sotto il profilo dell'imposizione diretta – cfr. Cass., 15 luglio 2015, n. 43393, argomentando (anche) dalla asserita natura di costi indeducibili in quanto connessi alla commissione di illeciti penali dei costi riconducibili alla fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti. Cfr., sul punto, art. 14, co. 4 bis, L. 24 dicembre 1993, n. 537, modificato dall'art. 8, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in L. 26 aprile 2012, n. 44. In realtà, tuttavia, giova avvertire che tale pronuncia è stata resa in un peculiare caso di c.d. “frode carosello”. Più recentemente, cfr. Cass., sez. III, 29 novembre 2018, n. 53637; Cass., sez. III, 4 giugno 2018, n. 24856.

A tale riguardo, sembra possibile osservare che il riferimento alla non rispondenza al vero “*dell’importo ... indicato nelle fatture*” potrebbe essere interpretato nel senso di riguardare non solo la base imponibile ma anche l’**imposta sul valore aggiunto** che viene indicata in fattura. In conseguenza di ciò, quindi, potrebbe essere ritenuta penalmente rilevante anche una fattura che, pur indicando fedelmente la base imponibile dell’operazione, si limiti ad esporre un’imposta non corretta in quanto, ad esempio, frutto dell’applicazione di **un’aliquota IVA non adeguata**. Si noti, a tale proposito, che l’art. 6, co. 6, Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, dispone che, “*in caso di applicazione dell’imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o dal prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o del committente alla detrazione ... l’anzidetto cessionario o committente è punito*” con una sanzione amministrativa ridotta e avente natura forfettaria. In sostanza, quindi, con la proposta formulazione del co. 2 *bis* dell’art. 8 rischierebbe di assumere rilevanza penale un profilo di irregolarità che, sotto l’aspetto amministrativo, viene sanzionato in modo particolarmente attenuato.

5. RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI E DELITTO DI UTILIZZAZIONE DI FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

Il comma 2 dell’art. 39 del Decreto n. 124/2019 in esame introduce un’innovazione a lungo caldeggiata, perlomeno da una parte della dottrina¹⁴, e resa quanto mai attuale dalla recente approvazione della Legge delega 4 ottobre 2019, n. 117: si tratta dell’esordio di un reato tributario nel novero delle **fattispecie presupposto per l’applicazione della responsabilità amministrativa degli enti**.

Viene così ad essere inserito, in seno al Decreto legislativo n. 231/2001, l’art. 25 *quinquiesdecies*, a norma del quale la commissione del delitto di cui all’art. 2 potrà dare corso all’applicazione di una sanzione pecuniaria **fino a cinquecento quote**.

5.1. Responsabilità degli enti ed illeciti penali tributari: la Direttiva PIF e la recente Legge delega n. 117/2019

Esula dalle finalità del presente contributo affrontare il vasto e complesso tema concernente l’opportunità, le limitazioni e le modalità attraverso le quali potrebbe proficuamente essere introdotta, nel nostro sistema normativo, una generalizzata corresponsabilizzazione degli enti a fronte della commissione di illeciti penali tributari.

¹⁴ Si vedano, con differenza di accenti, per tutti, IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista 231*, 2007, n. 3, 7; SANTORIELLO, *La sentenza Ifil-Grande Stevens, la giurisprudenza comunitaria sul divieto di punire più volte la medesima condotta e le conseguenze sulla responsabilità da reato degli enti collettivi*, in *Rivista 231*, 2014, n. 4, 50; ALAGNA, *I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2012, 397; e, volendo, anche PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *Rivista 231*, 2006, n. 2, 79.

Ci si limita solo ad osservare che la recente Legge delega n. 117/2019 prevede, all'art. 3, lett. e), che il legislatore provveda ad *“integrare le disposizioni del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, ... prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo Decreto legislativo”*.

La medesima legge, all'art. 3 lett. a), identifica *“i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea”* affermando che tale categoria deve essere individuata *“in conformità a quanto previsto dagli articoli 1, 2, 3, 4 e 5 della Direttiva (UE) 2017/1371”*. E l'art. 2, co. 2, della Direttiva afferma che *“la presente Direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente Direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale ... siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro”*.

In modo ancora più preciso, il considerando n. 4 della medesima Direttiva afferma che *“la nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto ... fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA ... I reati contro il sistema comune dell'IVA dovrebbero essere considerati gravi qualora siano connessi al territorio di due o più Stati membri, derivino da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA e il danno complessivo causato dai reati sia almeno pari a 10.000.000 EUR”*.

Vero ciò, è quindi possibile che la citata Legge n. 117/2019 si trovi, più o meno consapevolmente, a delegare il legislatore ad **introdurre profili di responsabilità degli enti** discendenti dalla commissione di reati tributari **a condizione che** tali illeciti siano (i) connessi al territorio di due o più Stati, (ii) derivino da un sistema fraudolento e (iii) cagionino un'evasione complessiva superiore a dieci milioni di euro.

Difficile valutare quanto una simile lettura, fortemente riduttiva, della Legge delega sia corretta. Sta di fatto che il Decreto n. 124/2019 introduce, in piena autonomia rispetto a tale Legge delega, una forma di responsabilità degli enti in conseguenza della violazione **del solo art. 2**, senza attribuire rilevanza alcuna alle altre fattispecie penali tributarie: significativa, al riguardo, appare la **mancata previsione** – quantomeno – della speculare fattispecie di **emissione di fatture per operazioni inesistenti** di cui all'art. 8, con la conseguente impossibilità di ritenere responsabili (e quindi **esposte a confisca per equivalente**) le cosiddette “società cartiere”.

Si noti che, con riferimento all'art. 2, non viene prevista la sussistenza di limitazioni di sorta, né di tipo quantitativo, né derivanti dalla connessione o meno del fatto con una pluralità di Stati dell'Unione europea, così come invece sembrerebbe suggerire la normativa comunitaria. Inoltre, sempre con riferimento all'art. 2, la responsabilità

dell'ente sussiste sia in presenza di evasione dell'imposta sul valore aggiunto sia delle imposte sui redditi. Si tratta, in ogni caso, di profili che non presentano punti di contrasto con la Direttiva comunitaria, atteso che il considerando n. 16 lascia ai legislatori nazionali la facoltà di “*mantenere in vigore o di adottare norme più rigorose*”.

Resta da valutare, in ogni caso, quale impatto avrà, sulla previsione in esame, il futuro decreto delegato chiamato a recepire la Legge delega n. 117/2019.

5.2. Responsabilità degli enti ed illeciti penali tributari: il divieto di *bis in idem*

Inoltre, l'introduzione di una tale forma di responsabilità, destinata a **sovrapporsi alle sanzioni amministrative** che ex art. 7. D.L. n. 269/2003 già affliggono le persone giuridiche in presenza di fenomeni di evasione fiscale, alimenta certamente il rischio di **uplicazioni sanzionatorie**, destinate a ricadere nell'alveo del **divieto di *bis in idem***¹⁵.

Certo, una tale moltiplicazione dei profili sanzionatori sarà circoscritta alla fattispecie prevista dall'art. 2 e, opportunamente, il Decreto legge non prevede una sanzione minima, anche se l'art. 10, co. 2, D.Lgs. n. 231/2001 dispone che la sanzione pecuniaria **non possa essere applicata in numero inferiore a cento quote**. Tuttavia, al fine di assicurare un trattamento sanzionatorio complessivamente compatibile con il principio del *ne bis in idem*, il giudice penale potrebbe essere chiamato a tenere conto della sanzione amministrativa eventualmente già subita dall'ente (che, ad esempio, abbia già definito la pendenza tributaria con un accertamento con adesione) e, in ragione di ciò, comminare una sanzione “*ex 231*” anche di **importo inferiore rispetto alla**

¹⁵ In argomento, cfr. Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43; Corte EDU, 4 marzo 2014, n. 18640/2010, Grande Stevens c. Italia. Su tale pronuncia, per tutti, ALESSANDRI, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, I, 855; ZACCONE-ROMANO, *Il concorso tra sanzioni penali e sanzioni amministrative: le fattispecie di cui agli artt. 185 e 187 ter TUF alla luce di una recente sentenza della Corte di Strasburgo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, III, 147; FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. società*, 2014, 953; SANTORIELLO, *La sentenza Ifil-Grande Stevens, la giurisprudenza comunitaria sul divieto di punire più volte la medesima condotta e le conseguenze sulla responsabilità da reato degli enti collettivi*, cit., 43 e ss.

Cfr. altresì Corte EDU, 20 maggio 2014, Nykanen c. Finlandia, in *www.penale contemporaneo.it*; Corte EDU, 27 novembre 2014, n. 11828/11, Lucky Dev c. Svezia, *ivi*; Corte EDU, 15 novembre 2016, n. 24130/11, A. e B. c. Norvegia; Corte EDU, 18 maggio 2017, Johannesson e a. c. Islanda, n. 22007/11; Corte EDU, 6 giugno 2019, Nodet c. Francia, in *www.penale contemporaneo.it*, con nota di SCOLETTA, *Il ne bis in idem “preso sul serio”: la Corte EDU sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell'ordinamento italiano)*.

Nella giurisprudenza domestica, per la cumulabilità delle sanzioni, cfr. Cass., sez. III, 15 maggio 2014, n. 20266, in *Riv. dir. trib.*, 2014, IV, 55 e ss., con nota di CESARI, *Illecito penale tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e della Cassazione*, *ivi*, 74 e ss.

Cfr. altresì FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, 939; per un'aggiornata ed ampia panoramica sul tema, cfr. ANDRONIO, *Il problema del “ne bis in idem” tributario*, in AA.VV., *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, a cura di SCARCELLA, cit., 393 e ss.

soglia minima di cento quote. È un percorso interpretativo sul quale, in qualche misura, già si è avventurato il giudice milanese chiamato a districare un complesso problema di *bis in idem* in materia di abusi di mercato¹⁶.

Certo, nel campo degli abusi di mercato sussiste, quantomeno, una norma quale l'art. 187 *terdecies* del Testo unico della finanza¹⁷ che contribuisce ad indicare un percorso applicativo, mentre in ambito penale tributario la disciplina oggi prevista dall'art. 21, Decreto legislativo n. 74/2000 appare insufficiente a reggere l'urto della responsabilità *ex* Decreto legislativo n. 231/2001.

Si tratta, è evidente, di un tema molto complesso, che reclama un intervento di ampio respiro del legislatore, chiamato a **coordinare l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario con la responsabilità amministrativa degli enti**. In ciò il legislatore dovrà fare buon governo di quei principi, recentemente ribaditi con chiarezza dalla Corte costituzionale¹⁸, secondo i quali non vi è *bis in idem* laddove “*le due sanzioni perseguono scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito*”.

In un tale scenario, l'isolata introduzione di una responsabilità “*ex 231*” derivante dalla commissione del delitto di cui all'art. 2 appare una vera e propria fuga in avanti, assai **probabilmente da rinviare ad un'organica e complessiva sistemazione della materia**.

E ciò anche se un portato indubbiamente positivo di tale previsione sarebbe rappresentato **dall'introduzione della confisca per equivalente** del profitto dell'evasione fiscale **a carico** (non del solo autore del reato ma anche) **della persona giuridica** che dell'evasione fiscale ha beneficiato.

È questo, in realtà, un profilo certamente **auspicabile** per il futuro sistema penale tributario, assodato che accresce significativamente le potenzialità applicative della confisca consentendone l'applicazione nella forma **per equivalente** a quei soggetti che

¹⁶ Cfr. Trib. Milano, 1° febbraio 2019, in , in www.penale.contemporaneo.it, 15 marzo 2019, con nota di MUCCIARELLI, “*Doppio binario*” sanzionatorio degli abusi di mercato e *ne bis in idem*: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica. In tale ambito, è stata irrogata una pena detentiva inferiore a quella minima prevista, disapplicando il minimo edittale in conseguenza della sottrazione, a tale minimo, di una pena detentiva commisurata alla sanzione amministrativa che già era stata inflitta al reo. È stata così inflitta (in applicazione dell'art. 185 T.U.F.) una pena detentiva di anni uno e mesi quattro di reclusione a fronte di un minimo edittale di anni due di reclusione.

¹⁷ Si riporta, per comodità di lettura, il testo della norma: “*quando per lo stesso fatto è stata applicata a carico del reo o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187 septies, la esazione della pena pecuniaria e della sanzione pecuniaria dipendente da reato è limitata alla parte eccedente quella riscossa dall'Autorità amministrativa*”.

¹⁸ Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222.

davvero beneficiano delle forme più rilevanti di evasione fiscale, ossia le persone giuridiche. Un'innovazione da tempo reclamata anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione¹⁹ e recentemente auspicata dalla Corte costituzionale²⁰.

Peraltro, con riferimento ai **modelli di compliance** che fungerebbero da esimenti della responsabilità, sarebbe utile prevedere forme di interlocuzione e di dialogo con l'Agenzia delle Entrate nel solco già tracciato, per i grandi contribuenti, dal cosiddetto "**adempimento collaborativo**", con gli effetti previsti dall'art. 6, del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128²¹.

Tuttavia, affinché una tale innovazione possa essere introdotta, appare necessario preparare adeguatamente il tessuto normativo onde evitare che l'introduzione di una siffatta forma di attribuzione di responsabilità in capo alla persona giuridica si risolva nell'innesto di un corpo estraneo, foriero di un'illegittima duplicazione sanzionatoria.

Prof. Andrea Perini

¹⁹ Cass., Sez. Unite, 5 marzo 2014, n. 10561.

²⁰ Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43.

²¹ L'art. 6, rubricato "Effetti", così recita:

"1. L'adesione al regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle Entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.

2. L'adesione al regime comporta altresì per i contribuenti una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. L'Agenzia delle Entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle Entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono disciplinati i termini e le modalità applicative del presente articolo in relazione alla procedura abbreviata di interpello preventivo.

3. Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

4. In caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

5. Il contribuente che aderisce al regime è inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate.

6. I contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette".