



**CORTE DI CASSAZIONE**  
**UFFICIO DEL MASSIMARIO**  
**Settore penale**

Rel. n. III/05/2015

Roma, 28 ottobre 2015

Novità legislative: Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23.

(GU n.233 del 7-10-2015 - Suppl. Ordinario n. 55)

**Rif. Norm.:**

Legge 11 marzo 2014, n. 23

D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Legge 27 luglio 2000, n. 212

D. Lgs. n. 5 agosto 2015, n. 128

D.L. 13 agosto 2011, n. 138, conv., con modif., in Legge 14 settembre 2011, n. 158

**Sommario:** Premessa – **1. Art. 1 (Modifica dell'articolo 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74) - 1.1. Le operazioni "simulate". - 1.2. Le operazioni "elusive". - 1.3. I "mezzi fraudolenti" - 2. Art. 2 (Modifica dell'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) - 3. Art. 3 (Modifica dell'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) - 3.1. I "mezzi fraudolenti" nella condotta ex art. 3. - 3.2. I "documenti falsi": le false fatturazioni. - 3.3. Le operazioni "simulate": la problematica delle operazioni soggettivamente inesistenti. - 3.4. Le nuove soglie di punibilità dell'art. 3. 4. Art. 4 (Modifica dell'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione infedele) - 4.1. Sulla irrilevanza delle "valutazioni": la problematica delle "classificazioni". - 4.2. Le nuove soglie di punibilità dell'art. 4. - 5. Art. 5 (Modifica dell'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omessa dichiarazione) - 6. Art. 6 (Modifica dell'articolo 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di occultamento o distruzione di documenti contabili) - 7. Art. 7 (Modifica dell'articolo 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute certificate) - 7.1. La nuova soglia di punibilità dell'art.10-bis. - 8. Art. 8 (Modifica dell'articolo 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto) - 9. Art. 9 (Modifica dell'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di indebita compensazione. 10. Art. 10 (Confisca) – 10.1. Il primo comma del nuovo art. 12-bis del d. lgs. 74/2000. - 10.1.1. Sulla nozione di profitto del reato e sul nesso di derivazione. - 10.1.2. (segue): sulla natura della confisca di somme di denaro depositate su conto corrente bancario. 10.1.3. (segue): considerazioni riepilogative. - 10.1.4. (segue): i corollari che ne derivano. 10.1.5. (segue): reati tributari e responsabilità dell'ente ai sensi del d. lgs. n. 231 del 2001. - 10.1.6. (segue): reati tributari e confisca senza condanna. - 10.2. Il secondo comma del nuovo art. 12 bis del d. lgs. n.74 del 2000 - 11. Art. 11 (Modifica dell'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di cause di estinzione e circostanze del reato. Pagamento del debito tributario) - 12. Art. 12 (Circostanze del reato) – 12.1. La circostanza speciale dell'elaborazione di modelli "seriali" di evasione. - 13. Art. 13 (Custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito di procedimento penali relativi a delitti tributari) - 14. Art. 14 (Abrogazioni).**

## **Premessa.**

Il decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2015<sup>1</sup> attua le previsioni contenute nell'articolo 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita; l'art. 8, in particolare, detta principi e criteri direttivi per la revisione dell'assetto sanzionatorio tributario, penale ed amministrativo, in attuazione dei principi di tassatività e di proporzionalità delle sanzioni rispetto all'effettiva gravità dei comportamenti.

Sul versante penale, l'esigenza di razionalizzazione del sistema sanzionatorio trae origine dal riconoscimento, da parte del legislatore, dell'inadeguatezza e insufficienza dell'attuale assetto normativo.

E' noto come la struttura portante della precedente riforma portata con il decreto legislativo n. 74 del 10 marzo 2000 – in sintesi: un'estesa depenalizzazione; il superamento dei c.d. "reati ostacolo" previsti dalla precedente legge n. 516/82; la criminalizzazione delle sole condotte decettive in danno della Amministrazione Finanziaria; l'introduzione di elevate soglie di punibilità e la conseguente criminalizzazione delle sole condotte di evasione caratterizzate da una certa gravità – sia stata molto presto incisa (per la constatazione del permanere di un enorme livello di evasione fiscale, soprattutto sul terreno dell'omesso versamento dell'IVA) per effetto dell'introduzione, nel corpo del d. lgs. 74/2000, delle fattispecie di cui agli articoli 10-bis<sup>2</sup> e 10-ter<sup>3</sup>, mediante le quali il legislatore è tornato a punire il mero inadempimento del debito tributario a prescindere da ogni condotta fraudolenta o comunque attinente al momento dichiarativo.

Nello stesso solco antinomico rispetto all'impianto originario si è inserita poi la legge n. 148 del 14 settembre 2011<sup>4</sup>, intervenuta nuovamente sul d.lgs. 74/2000 attraverso l'abbassamento delle soglie di punibilità, l'abrogazione delle circostanze attenuanti legate alle modeste entità del fatto e la subordinazione del patteggiamento all'avvenuto pagamento del debito tributario.

La scarsa tenuta del tessuto normativo così risultante rispetto all'incedere della crisi economica – testimoniata in primo luogo dal crescente moltiplicarsi di procedimenti penali derivanti dalla situazione di insolvenza o di crisi di liquidità delle imprese – ha indotto il legislatore a conferire nuova delega al Governo al fine di riordinare il sistema penale tributario, anche alla luce dei contemporanei richiami della giurisprudenza Cedu al rispetto del *ne bis in idem* a fronte del cumulo di sanzioni penali ed amministrative.

Ai sensi dell'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23, dunque, *"Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di*

---

<sup>1</sup> In vigore dal 22 ottobre 2015.

<sup>2</sup> Introdotto dall'art.1, comma 414, l. 30 dicembre 2004, n. 311

<sup>3</sup> Introdotto dall'art. 35, comma 7, d.l. 4 luglio 2006, n. 233, conv., con mod., in l. 4 agosto 2006, n. 248.

<sup>4</sup> Cfr. Rel. n. III/13/2011, Ufficio del Ruolo e del Massimario, 20 settembre 2011.

*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".*

Come dichiarato nella Relazione governativa di illustrazione del provvedimento<sup>5</sup>, l'obiettivo è quello di "...una riduzione dell'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo"; la finalità di riduzione delle fattispecie penali è perseguita anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità.

La Relazione governativa sottolinea anche la circostanza che la legge di delegazione parli di «revisione», e non già di «riforma» o di «riscrittura» del diritto penale tributario, a significare che il legislatore intende muoversi entro le coordinate di fondo del sistema vigente, per come originariamente delineate dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, a cominciare da quelle della preminente focalizzazione della risposta repressiva sul momento dell'«auto-accertamento» del debito di imposta, ossia della dichiarazione.

Deve peraltro ancora necessariamente ricordarsi che il tema – contenuto nell'art. 8 della delega – della individuazione e possibile rilevanza penale delle condotte elusive non trova disciplina nel decreto legislativo in commento, bensì nel precedente d. lgs. n. 128 del 5 agosto 2015: mediante l'introduzione dell'art. 10-bis alla legge 27 luglio 2000, n. 212, tale provvedimento ha statuito che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, mentre resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie; è opportuno premettere, peraltro, che in questa sede il tema dell'abuso e dell'elusione tributaria non sarà oggetto di specifico approfondimento, se non per limitati

---

<sup>5</sup> Reperibile alla pagina <http://www.governo.it/Governo/Provvedimenti/dettaglio.asp?d=78894>.

accenni in ordine ai confini con la nuova categoria delle operazioni "simulate".

In concreto, il decreto legislativo 158/2015 è composto da un Titolo Primo, dedicato alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, ed un Titolo Secondo, volto alla Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo. L'articolato normativo finale recepisce buona parte delle condizioni e delle osservazioni contenute nei pareri resi dalle competenti Commissioni parlamentari della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Con gli inevitabili limiti e le approssimazioni di una prima lettura, nella presente relazione si tenterà una ricognizione delle sole modifiche apportate al sistema sanzionatorio penale, provando ad evidenziare le possibili criticità anche alla luce dell'esperienza giurisprudenziale maturata nel vigente assetto; per ragioni di comodità espositiva, l'analisi si articolerà seguendo pedissequamente l'ordine delle singole disposizioni di cui al Titolo Primo del decreto n.158/2015.

### **1. Art. 1. - Modifica dell'articolo 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74.**

L'articolo 1 del decreto prevede una serie di nuove "definizioni", che vanno ad integrare il contenuto dell'art. 1 del d. lgs. n. 74/2000.

In particolare, la nuova disposizione interviene:

- sull'espressione "elementi attivi o passivi" (lettera b), includendovi le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta: alla luce dell'opportuno innesto, è eliminata ogni incertezza sul fatto che la condotta decettiva o infedele possa riguardare tanto le componenti che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili, quanto quelle componenti - come ad esempio i crediti d'imposta e le ritenute - che intervengono dopo la determinazione del reddito complessivo o della base imponibile Iva e che quindi possono determinare una variazione dell'imposta netta;

- sulla definizione di "dichiarazioni" (lett. c), nelle quali sono adesso ricomprese anche quelle del sostituto d'imposta nei casi previsti dalla legge: l'addizione si spiega alla luce della estensione (di cui si dirà oltre) ai sostituti di imposta della incriminazione per omessa dichiarazione;

- sul concetto, assai rilevante ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità, di "imposta evasa" (lett. f), nel quale non viene fatta rientrare quella teorica collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio che all'utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili: il riferimento è all'ipotesi che l'imposta evasa sia solo teorica perché "assorbita" (o "ridotta" sotto soglia) dalla perdita di esercizio verificata in quel periodo o negli anni precedenti, utilizzabile ai fini del calcolo degli elementi detraibili per l'esercizio in contestazione. Come noto, nella giurisprudenza della Corte si è ritenuto che, ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo

configurabile alcuna pregiudiziale tributaria<sup>6</sup>, con la precisazione che, in caso di accertamento con adesione o successivo concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario al fine della verifica del superamento o meno della soglia di punibilità, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta<sup>7</sup>. E' ipotizzabile la conferma di tale orientamento, alla luce di una perimetrazione della definizione di "imposta evasa" che certifica, sul piano normativo, la rilevanza delle "perdite", delle quali è necessario verificare (con il necessario rispetto delle regole tributarie in materia) in primo luogo se sono "spettanti e utilizzabili" e, subito dopo, se il loro ammontare incide sul calcolo dell'evasione in maniera tale da determinare o meno il superamento delle soglie.

### **1.1. Le operazioni "simulate".**

Un intervento altrettanto rilevante sull'ambito definitorio deriva dall'aggiunta, dopo la lettera g)<sup>8</sup> di una lettera g-bis), dove viene affermato che per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Con riferimento alle "operazione simulate", spicca - in prima battuta - l'utilizzo del binomio "oggettivo/soggettivo"<sup>9</sup>, in luogo della canonica ripartizione della simulazione in "assoluta" e "relativa", a seconda che gli interessi dedotti nel negozio risultino in tutto inesistenti o solo diversi rispetto a quelli in realtà perseguiti.

Più in generale, l'introduzione della categoria della simulazione pone evidenti problemi di coordinamento, nella misura in cui non è semplice stabilire se vi sia o meno coincidenza fra le operazioni "inesistenti" documentate in fatture e di cui alla lettera a) dell'art.1 del d. lgs. 74/2000 (rimasta invariata), ossia quelle "*non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*", e le operazioni "simulate", ossia quelle "*poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*" di cui alla nuova lettera g-ter) dell'articolo medesimo.

---

<sup>6</sup> Sez. 3, n. 38684 del 4 giugno 2014, Agresti, Rv. 260389; Sez. 3, n. 37335 del 15 luglio 2014, Buonocore, Rv. 260188.

<sup>7</sup> Così Sez. 3, n. 5640 del 2 dicembre 2011, Manco, Rv. 251892.

<sup>8</sup> Singolare - sul piano della tecnica di redazione normativa - l'utilizzo, in luogo della prosecuzione con le lettere successive, della iterazione "g-bis" e "g-ter", non giustificata peraltro da alcuna comunanza fra l'oggetto delle nuove definizioni e quello della lettera "g". Opportunamente, invece, in sede di stesura definitiva, si è scelto (non recependo così un'osservazione di cui al parere reso dalle Commissioni riunite 2° Giustizia e 6° Finanze del Senato) di non ricomprendere in una medesima categoria le definizioni di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" e di "mezzi fraudolenti": sebbene riconducibili ad una più ampia accezione di frode intesa quale comportamento artificioso e con capacità/finalità decettive, si tratta di categorie diverse idonee a definire comportamenti eterogenei.

<sup>9</sup> Già sottolineata nei primi commenti: cfr. S. Cavallini, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penale tributaria*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

E ciò tanto più in quanto la giurisprudenza di legittimità<sup>10</sup> è incline a ritenere che 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.

Secondo tale rigoroso orientamento, infatti, ogni divergenza tra la realtà fattuale e quanto risulta dai documenti fiscali integra la situazione indicata dalla disposizione, nel senso che l'operazione descritta in fattura, diversa quanto a qualificazione giuridica rispetto a quella realmente posta in essere nei fatti, genera comunque la falsità di tale documento fiscale<sup>11</sup>; anche la situazione di simulazione relativa parrebbe dunque ricadere nella "inesistenza" della operazione, allorché nella fattura viene descritto un negozio che, in quanto diverso rispetto a quello effettivamente intercorso tra le parti e realmente voluto dalle stesse allo scopo di disciplinare i reciproci rapporti, tuttavia consente un alleggerimento del peso fiscale.

### **1.2. Le operazioni "elusive".**

Dalla categoria delle operazioni "simulate" sono invece dichiaratamente escluse le operazioni "elusive", quelle cioè disciplinate dal nuovo art. 10-bis<sup>12</sup> (inserito dall'art.1, comma

---

<sup>10</sup> Sez. 3, n. 13975 del 6 marzo 2008, PM in proc. Carcano e altri, Rv. 239910, in una fattispecie nella quale la Corte ha ritenuto erroneo l'assunto del giudice di merito che, in relazione ad alcune operazioni di finanziamento dissimulate da accounti su forniture oggetto di false fatturazioni, ne aveva escluso la natura di operazioni inesistenti.

<sup>11</sup> Così, in motivazione, Sez. 3, n. 1996 del 25 ottobre 2007, Figura, Rv. 238547; contra, quella dottrina (ex multis: L. Imperato, Art. 2 d. lgs. n. 74 del 2000, in Falsitta, Fantozzi, Marongiu, Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova 2011, 526; E. Musco - F. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 116) secondo cui dall'utilizzo nella disposizione dell'avverbio "realmente" consegue che l'inesistenza rilevante ai fini penali è solo quella materiale, non anche quella giuridica, in quanto nel caso della simulazione relativa sussiste un rapporto economico reale ed effettivo, i cui estremi essenziali sono riprodotti in fattura o negli altri documenti fiscali e nonostante la causale sia fallace, o comunque differente dal vero, il passaggio di denaro tra gli interessati avviene *in rerum natura*.

<sup>12</sup> Art. 10-bis (*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*), Legge 27 luglio 2000, n. 212.

1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

1. a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

2. b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto.

5. Il contribuente può proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sono disciplinate le modalità applicative del presente comma. Fino all'emanazione del decreto, si applica il regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di

1, D. lgs. 5 agosto 2015, n. 128) della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente), che provocano conseguenze solo sul piano tributario.

Sul punto, è opportuno ricordare come la Corte - Sez. 5, n. 36859 del 16 gennaio 2013, Mainardi e altri, Rv. 258037 - si sia mostrata sin qui ferma nell'affermare che intanto si può parlare di operazione elusiva in quanto l'operazione è effettivamente esistente sotto il duplice profilo giuridico ed economico; con il risultato di ritenere ricadente nella sfera punitiva penale (sub art. 2 o art. 3, a seconda dell'utilizzo o meno di fatture o documenti equipollenti) l'operazione che, pur se valida sotto il profilo giuridico, è in realtà fittizia (nel senso di inesistente) sul piano economico.

La non sempre agevole distinzione fra operazioni simulate (inesistenti) e operazioni elusive emerge dalla lettura dell'arresto appena citato, in cui è stata ritenuta "inesistente" l'operazione di *dividend washing* avente ad oggetto la distribuzione di utili mai conseguiti: in quella fattispecie, la Corte ha escluso la ricorrenza di "contratti simulati in senso civilistico", visto che gli acquisti e le retrocessioni di quote delle varie società erano voluti, anche sul piano della minima dimensione cronologica del trasferimento dei relativi diritti, sostenendo tuttavia che "un conto è che una proprietà passi davvero di mano, sia pure a prezzo vile o per una frazione di secondo..., ben altra cosa è che la traslazione riguardi anche un contenuto economico che il diritto oggetto di cessione non può avere (nella fattispecie, i dividendi

---

notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie."

2. L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento.

4. I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea.

5. Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

derivanti dagli utili, proprio perché appunto mai conseguiti).

Nella pronuncia, la Corte afferma che si deve parlare di operazione inesistente anche quando un'operazione giuridica vi sia, ma debba intendersi non coincidente, sul piano economico, da quella documentata, che è la sola presa in considerazione, agli effetti penali, dal D. lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 8<sup>13</sup>. Anche ciò che giuridicamente è effettivo può essere senz'altro fraudolento, se sul piano economico non vi è stata affatto l'operazione che le parti di un contratto abbiano convenuto: e ciò per la ragione che, <<...nell'ipotesi di un accordo per far figurare come realmente avvenute operazioni in realtà inesistenti, la cosa non cambia imbastendoci sopra un negozio giuridico formalmente ineccepibile>>.

Prudentemente, è ipotizzabile che una tale posizione interpretativa possa conservare validità anche di fronte al nuovo dato normativo - quello rappresentato dal citato art. 10-bis della legge 212/2000 - che, nel definire le operazioni "abusive" come quelle "prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti" (comma 1), le sottrae espressamente a qualsiasi sanzione di carattere penale (comma 13): la "sostanza economica" - per come definita nel comma secondo dell'art. 10-bis - dovrebbe attenere alla "ragione economica", ossia alla sola "inidoneità delle operazioni (fatti, atti, contratti) a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali", ma sempre però sul presupposto che le operazioni intanto siano qualificabili come "non inesistenti" sotto il profilo del loro contenuto commerciale.

Al contrario - e sempre con tutte le riserve di una prima cauta lettura - potrebbe essere messa seriamente in discussione<sup>14</sup>, in forza della espressa previsione di legge, la sorte penale di operazioni dotate di reale consistenza economica, ma poste in essere nella totale assenza di ragioni diverse dal risparmio fiscale che le possano giustificare economicamente; operazioni che invece nel passato<sup>15</sup>, pur con qualche incertezza<sup>16</sup>, sono state ritenute penalmente rilevanti in presenza di specifiche disposizioni fiscali antielusive, quali quelle di cui all'art. 37, comma terzo, e - ancor più - di cui all'abrogato successivo art. 37-bis del d. P.R. n. 600 del 1973. In tale prospettiva, deve darsi conto di una prima - *Sez. 3, n. 40272 del 1 ottobre 2015 (dep. 7 ottobre 2015), non ancora massimata*<sup>17</sup> - importante applicazione del nuovo art.10-bis

<sup>13</sup> Cfr. anche *Sez. 3, n. 13975 del 6 marzo 2008, PM in proc. Carcano e altri, Rv. 239910*, cit.

<sup>14</sup> Sebbene la Relazione governativa del 2° aprile 2015, illustrativa dello schema poi tradottosi nel decreto legislativo n. 128 del 2015, osservi a pag. 11 che "Resta, di contro, impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)".

<sup>15</sup> Così: *Sez. 2, Sentenza n. 7739 del 22 novembre 2011, PM in proc. Gabbana e altri, Rv. 252019*, in una fattispecie di "esterovestizione"; *Sez. 5, n. 36894 del 23 maggio 2013, Della Gatta, Rv. 257190*, proprio in una fattispecie di "retrocessione di dividendi" conseguiti da una società; *Sez. 4, n. 3307 del 20 novembre 2014, Bellavista Caltagirone, Rv. 262026*, fattispecie nella quale la S.C. ha valutato immune da censure la decisione del Tribunale del riesame che riteneva sussistente il "fumus" del reato di omessa dichiarazione in ragione della cosiddetta "estero-vestizione" della società, avente residenza fiscale all'estero ma operante effettivamente in territorio nazionale; *Sez. 3, n. 19100 del 6 marzo 2013, Pm in proc. Bova, Rv. 254992*, in una fattispecie relativa alla cessione dei diritti di utilizzazione economica dell'immagine di un attore ad una società appositamente costituita, nella quale le quote erano ripartite dall'indagato con la sorella, il ruolo di procuratrice era svolto dalla moglie e le funzioni di amministratore unico erano esercitate da un'altra sorella, con il fine di ottenere la riduzione della base imponibile mediante trasformazione dei guadagni costituenti poste attive in costi deducibili come poste passive

<sup>16</sup> *Sez. 3, n. 14486 del 26 novembre 2008, Rusca, Rv. 244071*

<sup>17</sup> Per un commento della pronuncia, cfr. F. Mucciarelli, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa*

dello Statuto del contribuente, in una fattispecie di prestito di azioni effettuato essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale. Ivi la Corte, stimando che l'operazione, "né inesistente, né simulata, ma esistente e voluta", presenta "tutti gli elementi che il nuovo art. 10-bis considera essenziali per la configurabilità di un'operazione abusiva", ha ritenuto di conseguenza che "la predetta condotta non può che essere considerata come penalmente irrilevante in forza della statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive sancita comma 13 del nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente"; disposizione "destinata ad esplicare effetto, oltre che naturalmente per le nuove operazioni abusive poste in essere dalla data del 1° ottobre 2015, anche per quelle poste in essere prima di tale data per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 del cod. pen.". In motivazione, la Corte ha comunque ribadito che "rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che - alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione".

### **1.3. I "mezzi fraudolenti".**

Infine, sempre dopo la lettera g), è aggiunta una lettera g-ter) contenente la definizione di "mezzi fraudolenti", intendendosi per tali le condotte artificiali o omissive (queste ultime in presenza di uno specifico obbligo giuridico) che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Con riferimento ai "mezzi fraudolenti", il legislatore delegato ha preferito continuare ad impiegare tale formula, già presente nella previgente formulazione, anziché quella di «comportamenti fraudolenti» contenuta nella legge delega, "... anche per garantire la continuità con gli approdi interpretativi al riguardo raggiunti nell'ormai significativo periodo di vigenza del decreto legislativo n. 74 del 2000..."<sup>18</sup>.

A tale riguardo - ed anticipando per un momento (per mere ragioni di necessità espositiva) le osservazioni dedicate al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - deve segnalarsi che la nozione di "mezzi fraudolenti" di cui all'art. 1 deve leggersi in coordinamento con il comma 3 del "nuovo" art. 3, disposizione che esclude espressamente che nella definizione possano rientrare le semplici violazioni degli obblighi di fatturazione o annotazione, ovvero i fenomeni di c.d. "sottofatturazione".

---

*limiti e ambiti applicativi*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it) del 9 ottobre 2015.

<sup>18</sup> Relazione governativa illustrativa, cit., pag. 7.

Nelle prime letture<sup>19</sup> si è evidenziato come tale delimitazione dell'ambito della definizione rischia di pregiudicare la concreta configurabilità omissiva della fattispecie, in quanto è molto ardua l'individuazione di obblighi giuridici, in materia, distinti da quelli di (corretta) fatturazione/annotazione; tuttavia, la scelta del legislatore pare appunto corrispondere agli insegnamenti della giurisprudenza di legittimità sviluppatasi sul regime previgente, che ha sempre reclamato, per la realizzazione del mezzo fraudolento, di un *quid pluris* rispetto non solo alle mere condotte di mendaci indicazioni di componenti attivi, ma anche alla condotta di sottofatturazione dei ricavi.

Già nel vigore della legge n. 516 del 1982 (art. 4, n.7), infatti, l'elaborazione giurisprudenziale<sup>20</sup> aveva condotto a ritenere come, successivamente alla declaratoria di illegittimità costituzionale parziale recata da Corte cost. n. 35 del 1991, la mera sottofatturazione di corrispettivi di cessioni di beni non potesse rivestire gli estremi del delitto di frode fiscale per difetto di una condotta fraudolenta.

Anche con riferimento all'art. 3 sino a ieri vigente, la Cassazione<sup>21</sup> ha precisato come la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se finalizzata ad evadere le imposte, non è sufficiente, di per sé, ad integrare il delitto, dovendosi invece verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

## **2. Art. 2. - Modifica dell'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.**

L'art. 2 opera una modifica limitatissima della pari numero disposizione del d. lgs. 74/2000, ampliando il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato ivi previsto mediante l'eliminazione dell'aggettivo "annuale".

L'iniziale proposta di introdurre una fascia di mera rilevanza amministrativa dei documenti falsi - sino a diecimila euro dell'importo in essi indicati - è stata abbandonata, vista anche la contraddizione interna con l'abrogazione - operata dalla legge 148/2011 e rimasta confermata nella formulazione odierna - dell'originario terzo comma dell'art. 2, che contemplava una pena più ridotta, da sei mesi a due anni, per il caso in cui gli elementi passivi fittizi fossero inferiori a euro 154.937,07. Sul punto, valga il richiamo alla Relazione di questo Ufficio del Massimario n. III/13/2011 del 20 settembre 2011, nella quale veniva già evidenziata "la vistosa differenza" esistente, quanto meno in astratto, tra il trattamento sanzionatorio riservato al reato di presentazione di una dichiarazione fraudolenta con utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, anche di modestissimo importo, e quello previsto per il delitto di omessa dichiarazione; una differenza che risalta anche nell'odierno

<sup>19</sup> S. Cavallini, *Osservazioni...*, cit.

<sup>20</sup> Sez. 3, n. 9486 del 12 maggio 1999, Tomatis, Rv. 214076; Sez. 3, n. 201 del 10 dicembre 1991, Simonato, Rv. 188878; Sez. 3, n. 3273 del 25 febbraio 1991, Aloia, Rv. 186573.

<sup>21</sup> Così, in motivazione, Sez. 3, n. 13641 del 12 febbraio 2002, Pedron, Rv. 221274, cit.

assetto, dove se è vero che la pena per il reato ex art. 4 d. lgs. 74/2000 è aumentata, la fattispecie vede tuttavia un sensibile innalzamento delle soglie di punibilità, soglie invece del tutto assenti della fattispecie di cui all'art. 2 del decreto medesimo.

Per effetto della cancellazione del riferimento alla annualità delle dichiarazioni, il delitto in questione può dunque ora perfezionarsi con qualunque dichiarazione, fra le quali rientrano, a titolo meramente esemplificativo, le dichiarazioni dei redditi ed IRAP infra-annuali conseguenti alla messa in liquidazione di una società, le dichiarazioni nell'ipotesi di trasformazione, fusione e scissione societaria, le dichiarazioni di operazioni intracomunitarie relative agli acquisti, le dichiarazioni mensili di acquisti di beni e servizi compiuti da enti o altre associazioni non soggetti passivi di imposta. Il campo di applicazione della norma risulta dunque ampliato, ma non, naturalmente, con efficacia retroattiva, trattandosi di nuova incriminazione, anche se parziale.

### **3. Art. 3. - Modifica dell'articolo 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.**

Intervento senza dubbio più consistente sull'impianto esistente è quello recato dall'art. 3, che modifica la norma incriminatrice della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dilatandone i confini applicativi.

Come anche sottolineato nella Relazione illustrativa, se la disposizione sinora vigente era articolata in tre segmenti distinti – una falsa dichiarazione dei redditi o Iva, una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie posta a base del predetto mendacio, una utilizzazione di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento" - con la modifica del comma 1 del citato articolo 3, la struttura dell'illecito viene semplificata, tramite l'eliminazione dell'elemento della "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" e una più articolata descrizione delle condotte artificiose.

Importanti le conseguenze dell'operazione, tanto sul versante soggettivo che su quello oggettivo della fattispecie.

Sul piano soggettivo, si tende a ritenere<sup>22</sup> che, nonostante l'uso del pronome "chiunque", la formulazione sino a ieri in vigore configurasse un reato proprio, non limitandosi a pretendere che il soggetto attivo del reato sia un contribuente obbligato alla presentazione di una delle dichiarazioni annuali sulle imposte dirette o sull'Iva, ma richiedendo, quale elemento ulteriore, che si tratti di un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili<sup>23</sup>; e ciò in

---

<sup>22</sup> Così, in motivazione, Sez. 3, n. 2156 del 18 ottobre 2011, P.M. in proc. Iossa e altro, Rv. 251877; esplicitamente Sez. 3, n. 46785 del 10 novembre 2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251622, secondo cui "il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3 del D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è configurabile esclusivamente nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, in ciò differenziandosi dal reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del citato decreto, che può essere commesso da qualsiasi soggetto obbligato alle dichiarazioni dei redditi o IVA; cfr. anche Sez. 3, n. 13641 del 12/02/2002, Pedron, Rv. 221274, cit.).

<sup>23</sup> Per l'individuazione dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture si deve fare riferimento all'art. 13 del d.P.R. del 29.9.1973 n. 600 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), intendendo per scritture obbligatorie quelle previste dall'art. 2214 del Codice Civile e quelle previste specificatamente dalla normativa fiscale. Si tratta: delle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del T.U.I.R.; delle società in nome collettivo, in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate; delle società soggette all'imposta sul reddito delle

quanto per la commissione del reato è (era) necessario che l'artificio si sviluppi, tra l'altro, in una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie.

Ai sensi della nuova formula, invece, il delitto dovrebbe ascrivarsi non solo ai contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ma a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o a fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Da un punto di vista oggettivo, la condotta, adesso a struttura "bifasica", passa attraverso l'effettuazione di operazioni simulate ovvero l'utilizzo di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti (per come questi ultimi individuati nella nozione dall'art. 1), idonei ad ostacolare l'accertamento e, congiuntamente, ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria: l'utilizzo della disgiuntiva fa ritenere che ciascuna delle due connotazioni modali (operazioni simulate "ovvero" documenti falsi/mezzi fraudolenti) sia sufficiente ad integrare il reato; la non sintatticamente perfetta formulazione del periodo non permette invece di chiarire se l'idoneità ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria sia una caratteristica esclusiva del secondo binomio o debba essere un requisito riscontrabile anche nelle operazioni simulate.

Sul punto, non pare superfluo ricordare che, per quanto riguarda l'idoneità della condotta a determinare questo ostacolo, la giurisprudenza della Corte è ferma nel ritenere che tale giudizio vada effettuato con valutazione *ex ante*, non invece *a posteriori* sulla base del dato meramente contingente costituito dalle difficoltà, più o meno rilevanti, dai verificatori nella ricostruzione del reddito imponibile<sup>24</sup>.

Come sottolineato nella Relazione illustrativa, la soppressione del riferimento alle scritture contabili obbligatorie non significa che tale elemento abbia perso qualsiasi rilievo nella configurazione del reato: infatti, la condotta può essere integrata, oltre che compiendo operazioni simulate ovvero mediante mezzi fraudolenti, anche avvalendosi di "documenti falsi", i quali - ai sensi del comma secondo del nuovo testo - valgono ad integrare la condotta del reato solo in quanto "sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie"<sup>25</sup> o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria".

---

persone giuridiche, compresi gli Enti Pubblici e Privati diversi dalle società, inclusi i Trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Sono inoltre obbligate alla tenuta di particolari scritture contabili, definite nell'art. 19 del D.P.R. 600/1973, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'art. 53 del T.U.I.R. e le società o associazioni fra artisti e professionisti, di cui alla lettera c dell'art. 5 del T.U.I.R. Per gli Enti Pubblici e Privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i Trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali le scritture contabili obbligatorie sono definite nell'art. 20 del D.P.R. 600/1973. Restano, invece, fuori dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili di cui all'art. 2214 cod. civ. gli imprenditori agricoli (art. 2135 c.c.) e quei soggetti che, pur percependo redditi di lavoro autonomo, non esercitano professionalmente arti e professioni (art. 67 lettera l del T.U.I.R.).

<sup>24</sup> Così in motivazione, Sez. 3, n. 20785 del 18 aprile 2002, *Caramia*, Rv 221460.

<sup>25</sup> Per quanto riguarda l'individuazione delle scritture contabili qui rilevanti, sono identificate in quelle considerate obbligatorie per espressa previsione normativa civilistica o tributaria: si fa riferimento a quelle previste dall'art. 2214 c.c. per le imprese commerciali (libro giornale e libro degli inventari), dal titolo II del d.P.R. n. 600/1973 (ove sono indicate le scritture contabili obbligatorie in materia di accertamento delle imposte) e dagli artt. 23, 24, e 25 del d.P.R. n. 633/1972 (in materia di IVA). Inoltre, tra di esse sono compresi anche il bilancio - considerando la sua natura di scrittura contabile - e, ex art. 15 del d.P.R. n. 600/1973, l'inventario ed il conto dei profitti e delle perdite. Sebbene non richiamate esplicitamente nell'art. 2214 cod. civ., anche le schede di mastro dovrebbero rientrare fra le scritture contabili la cui tenuta è obbligatoria "considerata la natura e le dimensioni dell'impresa", tenuto conto che, per effetto della gestione computerizzata, il libro giornale (dove sono riportate cronologicamente le operazioni) è accompagnato alle schede di mastro, cosicché senza di queste non è possibile ricostruire il movimento degli affari allorché si ha a che fare con attività non minimali.

### **3.1. I "mezzi fraudolenti" nella condotta ex art. 3.**

Capovolgendo per necessità espositive l'ordine di apparizione nella norma, con riguardo ai "mezzi fraudolenti" si è già detto in precedenza (*sub* art. 1) che il comma terzo dell'art. 3 nella nuova formulazione si premura di stabilire che non rientra tra essi la mera violazione degli obblighi di fatturazione o di emissione di altri documenti di rilievo probatorio analogo (scontrini fiscali, documenti di trasporto, ecc.) e di annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili, o la mera indicazione nelle fatture o nei documenti ovvero nelle annotazioni di corrispettivi inferiori a quelli reali.

Si consacra dunque, sul terreno del diritto positivo, il principio per il quale non vengono sanzionati dalla norma comportamenti meramente omissivi, quali – appunto – la mera omessa fatturazione o registrazione, essendo, invece, necessaria una condotta di natura commissiva nella quale il supporto fraudolento deve tradursi in espressioni (le operazioni simulate, l'utilizzo di documenti falsi o di altri artifici) oggettivamente distinte dalle mere violazioni contabili, funzionali a dare credibilità alla dichiarazione mendace e dotate dunque di idoneità decettiva; comportamenti la cui capacità ingannatoria, in assenza di elementi tipizzati, è rimessa al libero convincimento del Giudice, chiamato a decidere se gli stessi siano atti ad eludere la normale possibilità di accertamento del mendacio seguendo le regole di ordinaria diligenza.

Nella Relazione illustrativa<sup>26</sup> è espresso il timore che, una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile quale requisito di fattispecie, la giurisprudenza possa essere indotta a far rientrare proprio nel concetto di mezzi fraudolenti le suddette violazioni; ciò soprattutto nel caso di indicazione – nelle fatture o nelle annotazioni nelle scritture – di corrispettivi inferiori a quelli effettivi, potendosi in tal caso teoricamente ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conseguente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi: si teme allora che una siffatta interpretazione, lungi dall'ottenere gli auspicati effetti di deflazione del settore penale tributario, comporti una trasformazione dei fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione infedele in fatti di dichiarazione fraudolenta (peraltro aventi soglie di punibilità notevolmente più basse) nei confronti della gran parte dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili.

Al riguardo, si può prudentemente ipotizzare che la più volte ribadita<sup>27</sup> necessità di un *quid pluris* per la configurazione del mezzo fraudolento possa difficilmente condurre, solo per effetto della soppressione dell'elemento della falsa rappresentazione nelle scritture contabili, ad un disconoscimento di un principio espresso nella vigenza della legge 516/1982 ma mai abbandonato, per il quale – siccome ai fini della frode fiscale non è sufficiente semplicemente indicare nella dichiarazione componenti positivi inferiori al reale o componenti negativi

---

<sup>26</sup> Rel. III., cit., pag. 8.

<sup>27</sup> Sez. 3, n. 2292 del 22 novembre 2012, Stecca, Rv. 254136.

superiori, ma occorre invece che nel far ciò si utilizzino "documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero" ovvero si pongano in essere "altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento dei fatti materiali" - la mera sottofatturazione dei ricavi non costituisce comportamento fraudolento<sup>28</sup>. Peraltro, un ulteriore ostacolo alla interpretazione paventata potrebbe derivare dal riconoscimento della disparità di trattamento tra omessa fatturazione e sottofatturazione, la cui eventuale inclusione nell'orbita del nuovo art. 3 farebbe punire in modo più grave un comportamento che non solo si estrinseca in modo simile alla omessa fatturazione, ma che rispetto a quest'ultima risulta anche essere meno lesivo degli interessi dell'Erario, posto che almeno una parte dei corrispettivi non vengono sottratti alla imposizione.

Non è questa la sede per analizzare le possibili concrete estrinsecazioni dei "mezzi fraudolenti": a supporto della lettura della norma, può essere utile ricordare come, nella non sempre agevole opera di demarcazione della fattispecie, la giurisprudenza di legittimità abbia sempre guardato alla ricorrenza o meno, nella fattispecie esaminata, di una particolare potenzialità decettiva del mezzo adoperato<sup>29</sup>.

### **3.2. I "documenti falsi": le false fatturazioni.**

Per quanto attiene all'avvalimento di "documenti falsi", si tratterà di vedere l'impatto sulla interpretazione della disposizione della lunga elaborazione giurisprudenziale in tema di fatture false.

Come noto, in una prima fase di applicazione dell'art. 3 nel testo sino ad oggi in vigore, la giurisprudenza della Cassazione ha ritenuto che l'ipotesi di fattura materialmente falsa rientrasse in tale fattispecie di reato e non invece in quella di cui all'art. 2, ritenendo che quest'ultima avesse ad oggetto unicamente l'utilizzazione in dichiarazione di documenti ideologicamente falsi<sup>30</sup>.

L'indirizzo è stato tuttavia successivamente abbandonato in favore di una lettura dell'art. 2 come norma che punisce l'utilizzo di fatture relative ad operazioni inesistenti senza alcuna

---

<sup>28</sup> Sez. 3, n. 9486 del 12 maggio 1999, *Tomatis*, Rv. 214076, cit.

<sup>29</sup> La riconosciuta potenzialità ingannatoria ha condotto la Corte a ritenere integrati gli estremi del reato previsto dall'art. 3 nel regime sinora in vigore, nell'ordine:

- nella condotta di chi, ricorrendo ad artifici realizzati mediante gli strumenti informatici di tenuta della contabilità, altera in maniera sistematica le risultanze contabili e la loro rappresentazione (Sez. 3, n. 13641 del 12 febbraio 2002, *Pedron*, Rv. 221274, cit., in una fattispecie di predisposizione di codici di accesso sui sistemi contabili informatizzati della ditta, al fine di non rendere rilevabile la contabilità "in nero" e di prospettare ai terzi una realtà diversa da quella effettiva);

- nel ricorso sistematico a titoli di credito emessi senza indicazione del beneficiario o all'ordine medesimo al fine evidente di occultare i pagamenti effettuati in relazione ad operazioni di acquisto o di vendita di merci (Sez. 3, n. 36977 del 24 giugno 2005, *Petrucci*, non massimata);

- nel sistematico accredito degli elementi attivi in conti correnti non inseriti nei libri, in quanto mezzo fraudolento idoneo a ostacolare l'accertamento delle imposte evase, aggiuntivo e distinguibile dalla "falsa rappresentazione nelle scritture contabili", posto che quest'ultima è già integrata dalla semplice omessa indicazione degli elementi attivi, laddove l'utilizzo di conti correnti occulti (in quanto non inseriti nei libri) per l'accredito di detti elementi costituisce una modalità ulteriore di realizzo dell'evasione non necessitata dalla falsa rappresentazione ma evidentemente funzionale ad ostacolarne la scoperta (Sez. 6, n. 13098 del 18 febbraio 2009, *Molon*, non massimata sul punto).

Di converso, non sono stati riconosciuti gli estremi del "mezzo fraudolento" nella mera condotta omissiva della mancata comunicazione delle operazioni mediante il cosiddetto modello "Intrastat" (Sez. 3, n. 8962 del 1 dicembre 2010, *Rossi*, Rv. 249689).

<sup>30</sup> In motivazione, Sez. 3, n. 1994 del 10 dicembre 2004, *Molina*, Rv. 230667 e Sez. 3, n. 30896 del 25 giugno 2001, *Giandolfo*, Rv. 219935; espressamente, Sez. 1, n. 32493 del 20 febbraio 2004, *Barduca e altro*, Rv. 229282.

distinzione tra fatture false nella loro materialità obiettiva e fatture ideologicamente false<sup>31</sup>; per cui integra il reato di cui al d. lgs. n. 74 del 2000, art. 2, comma 1, e non già la diversa fattispecie di cui all'art. 3, l'utilizzo, ai fini dell'indicazione di elementi passivi fittizi, di fatture false non solo sotto il profilo ideologico, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, ma anche sotto il profilo materiale, perché apparentemente emesse da ditta in realtà inesistente.

Secondo la dominante interpretazione delle norme sinora applicate, dunque, l'ipotesi di reato ex art. 2 si differenzia dall'ipotesi ex art. 3 non per la natura del falso, ma per il rapporto di specialità reciproca in cui si trovano le due norme: infatti, ad un nucleo comune, costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, si aggiungono in chiave specializzante, da un lato, l'utilizzazione di fatture e documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti e, dall'altro (nel testo dell'articolo sino a ieri vigente) una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento; dovendosi aggiungere, per l'art. 3, la presenza di una soglia minima di punibilità. Di conseguenza, l'ipotesi di cui all'art. 3 è stata ritenuta trovare applicazione quando il reo, per l'indicazione di elementi passivi fittizi, non si avvale delle fatture e degli altri documenti aventi un contenuto probatorio analogo alle fatture.

In altra pronuncia<sup>32</sup> la Corte ha osservato che, ai fini del riconoscimento del delitto ex art. 2, d. lgs. n. 74/2000, ciò che tipizza la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è sia l'inesistenza della operazione economica, oggettiva o soggettiva, totale o parziale, sia la natura del documento che la certifica, che deve essere costituito da una fattura o altro documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie<sup>33</sup>.

E' dunque l'efficacia probatoria, in base alle norme tributarie, del documento utilizzato per la dichiarazione fraudolenta l'elemento essenziale che – secondo la Cassazione<sup>34</sup> - qualifica tale fattispecie criminosa e la distingue da quella di cui all'art. 3.

Sarà allora interessante verificare se, anche alla luce del nuovo assetto normativo, troverà conferma la lettura sin qui dominante, da cui dovrebbe discendere, come logica conseguenza, che tanto la falsità ideologica quanto quella materiale sono attratte nell'orbita di applicazione del "nuovo" art. 3 solo in quei casi nei quali abbiano ad oggetto documenti diversi da quelli indicati dall'art. 2 (per i quali si applica quest'ultima fattispecie), di diretta od

---

<sup>31</sup> Sez. 3, n. 2156 del 18 ottobre 2011, P.M. in proc. Iossa e altro, Rv. 251877, cit.; Sez. 3, n. 9673 del 9 febbraio 2011, Chen, Rv. 249613.

<sup>32</sup> Sez. 3, n. 46785 del 10 novembre 2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251622, cit.

<sup>33</sup> A titolo di esempio: autofatture, schede carburanti, ricevute fiscali.

<sup>34</sup> Il percorso giurisprudenziale ha origine già con Sez. 3, n. 12284 del 7 febbraio 2007, Argento, Rv. 236812, dove la Corte osserva che "la norma non presuppone che il documento utilizzabile debba necessariamente essere emesso a favore dell'utilizzatore da un terzo giacché, come dianzi precisato, si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia chi li riceve da terzi compiacenti sia chi li crea ex novo facendo apparire di averli ricevuti da terzi. Invero il delitto in questione è incentrato sulla posizione di colui che artificiosamente si precostituisce dei costi sostenuti al fine di abbattere l'imponibile e non presuppone il concorso con il terzo. Il falso commesso dal cedente rimane estraneo al delitto in questione ed entra nell'orbita applicativa del d. lgs. n. 74 del 2000, art. 8. La riprova è costituita dal fatto che tra i documenti equiparabili alle fatture rientra anche la cosiddetta "autofattura" la quale viene emessa dal cessionario nell'ipotesi in cui il cedente abbia rilasciato una fattura irregolare o più semplicemente non l'abbia emessa"; cfr. anche Sez. 3, n. 5642 del 2 dicembre 2011, Manta, Rv. 252121, Sez. 3, n. 2169 del 3 novembre 2011, Sgaraglia, Rv. 251881; Sez. 3, n. 48486 del 24 novembre 2011, Sorvillo, Rv. 251625.

indiretta rilevanza fiscale, e che siano ovviamente diversi dalle scritture contabili.

### **3.3. Le operazioni "simulate": la problematica delle operazioni soggettivamente inesistenti.**

In ordine alle "operazioni simulate oggettivamente", valga il richiamo alle osservazioni operate con riferimento alla definizione datane all'art. 1 (lett. g-bis).

Quanto alle simulazioni "soggettive", come noto i casi di fatture (ai fini Iva) emesse per operazioni solo soggettivamente inesistenti sono stati sinora ricondotti dalla giurisprudenza<sup>35</sup> entro lo schema dell'art. 2 d.lgs. 74/2000, sull'affermazione che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti, mentre 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, con riguardo invece all'Iva comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura».

La motivazione della posizione interpretativa della Corte è bene espressa in *Sez. 3, n. 10394 del 14 gennaio 2010, Gerotto, Rv. 246327*, della quale pare utile riportare il cuore della motivazione: «<... la detrazione Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione. Non entrano cioè nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni inesistenti per quanto concerne il rapporto relativo alle operazioni fatturate. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti. In proposito questa corte, sezione quinta, con la sentenza n. 15374 del 2002 ha statuito che in tema d'imposta sul valore aggiunto, la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad una ipotesi di fatturazione con "indicazioni incomplete o inesatte" di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 41, comma 3, ne' a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui la operazione è effettuata, prescritta dall'art. 21, comma 2, n. 1, stesso decreto. Di conseguenza deve essere necessariamente riconducibile ad un'operazione inesistente. Invero, tutto il sistema dell'Iva poggia sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha eseguito prestazioni imponibili (che a sua volta potrà compensarla con l'Iva versata per l'acquisto di beni e di servizi) mentre il versamento dell'Iva ad un soggetto non operativo apre la strada al recupero indebito dell'Iva stessa. Il principio è stato anche affermato dalla Corte CE, nella decisione n. 78 del 2003. In tale decisione si è sottolineato che l'avvenuta fatturazione di un'operazione con applicazione dell'Iva mediante addebito alla controparte non è elemento assorbente per stabilire che l'Iva resti definitivamente dovuta. Quest'effetto discende, in altre parole, dalla ricorrenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione del tributo, rispetto alle quali l'addebito, isolatamente considerato, non ha che una valenza indicativa del comportamento tenuto dal soggetto

---

<sup>35</sup> *Sez. 3, n. 27392 del 27 aprile 2012, PM in proc. Bosco e altro, Rv. 253055.*

passivo. Cercando di astrarre dei principi dall'affermazione della Corte, si può stabilire che l'imposta si applica sulle operazioni che oggettivamente e soggettivamente sono comprese nella sfera di applicazione del tributo; di qui nasce l'obbligo della rivalsa (cioè dell'addebito), in mancanza del quale non può sorgere nella controparte il potere di esercitare la detrazione. Per la realizzazione dello schema attuativo dell'Iva nel suo complesso l'addebito è necessario ma non sufficiente. La soggezione di un'operazione ad Iva, peraltro, non dipende dall'addebito (altrimenti basterebbe ometterlo - o effettuarlo - per condurre l'operazione stessa fuori dal - o rispettivamente dentro il - campo applicativo dell'imposta) ma esclusivamente dalla ricorrenza delle condizioni normative (desunte da direttive comunitarie e legislazione interna) che riguardano gli elementi oggettivo e soggettivo. Pertanto, non è possibile assegnare all'avvenuto addebito dell'imposta un'efficacia sostitutiva della ricorrenza delle condizioni normative, né l'esercizio della rivalsa costituisce prova certa dell'appartenenza dell'operazione al campo di applicazione dell'Iva, ma, al più, semplicemente un elemento indiziario che denota la convinzione delle parti in buona fede di dover ricondurre lo schema contrattuale della cessione o della prestazione all'interno di quel campo. In conclusione non v'è perfetta simmetria tra pagamento dell'Iva e diritto al rimborso. Pertanto esporre dati fittizi anche solo soggettivamente significa creare le premesse per un rimborso al quale per il principio dianzi esposto non si ha diritto. L'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura, non è circostanza indifferente ai fini dell'Iva, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre...>>.

Orbene, alla luce di tali premesse, non pare così scontata l'ipotesi - prospettata nelle prime osservazioni allo schema di decreto - secondo cui, per effetto del formale riferimento al compimento di "operazioni simulate (anche) soggettivamente", il legislatore abbia inteso riattribuire nell'orbita applicativa dell'art. 3 anche le situazioni testé evidenziate.

Sotto il profilo testuale, infatti, ai fini della esatta definizione dell'attuale perimetro del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d. lgs. 74/2000), occorre pur sempre fare riferimento alla definizione che di tali fatture o altri documenti fornisce la lett. a) dell'art. 1, disposizione che non è stata affatto incisa dalla riforma e che continua a qualificare per tali le "fatture o altri documenti" che, tra le altre ipotesi, "riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi" o "indicano l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale".

Su un piano più generale e sistematico, inoltre, non pare irragionevole - secondo una valutazione suscettibile di essere estesa anche alla simulazione oggettiva - la diversificazione delle situazioni in dipendenza della esistenza, nell'art. 2, della copertura cartolare offerta dalla fattura (art. 2) rispetto al compimento di operazioni simulate prive di tale riscontro (art. 3), in virtù della particolare efficacia probatoria delle fatture o documenti equipollenti secondo il diritto tributario; salvo non prospettare (con un timore, però, che se mal non si interpreta avrebbe potuto trovare analogo fondamento anche nel precedente assetto) il dubbio di

possibile irragionevolezza di un sistema che diversifica il trattamento - non quanto alla pena, identica, ma in dipendenza di un più circoscritto orizzonte applicativo derivante da soglie di punibilità presenti solo nell'art.3, oggi peraltro sensibilmente innalzate - fra condotte (l'utilizzo di fatture false, il compimento di operazioni simulate, l'uso di altri documenti falsi o di ulteriori mezzi fraudolenti) tutte riconducibili all'unico *genus* della frode fiscale e fra le quali non è affatto certo che - quanto meno in determinate fattispecie - proprio quelle di cui all'art. 3 non rappresentino, per la particolare insidiosità, un pericolo in concreto più elevato per il bene giuridico presidiato dall'ordinamento.

#### **3.4. Le nuove soglie di punibilità dell'art.3.**

Affinché il fatto assuma penale rilevanza nel nuovo art. 3, occorre che siano travalicate determinate soglie: è necessario che l'imposta evasa (con riferimento a taluna delle singole imposte) sia superiore ad euro trentamila; ma tale prima condizione non è sufficiente, perché si richiede anche che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi fittizi, sia superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a un milione cinquecentomila euro, ovvero ancora che l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta sia "superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila".

E' prevedibile l'incidenza sui processi in corso dell'intervento "ampliativo" operato sulle soglie di punibilità, in presenza di condotte di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici che, pur travalicando congiuntamente le soglie vigenti all'epoca del fatto, non soddisfino più gli odierni più alti parametri<sup>36</sup>; identiche conclusioni, ex art. 2 comma 2 cod. pen., in punto di cessazione dell'esecuzione e degli effetti penali di condanne intervenute su fattispecie non più conformi alle nuove soglie.

Non dovrebbero riscontrarsi scostamenti nella giurisprudenza di legittimità per la quale il superamento delle soglie ivi indicate opera come una condizione oggettiva di punibilità<sup>37</sup>, come tale sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente.

#### **4. Art. 4. - Modifica dell'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74,**

---

<sup>36</sup> Discussa è la formula liberatoria da adottare: secondo *Sez. 5, n. 25532 del 03/06/2015, Casarola, Rv. 263912* - deve essere annullata senza rinvio, perché il fatto non è previsto dalla legge come reato, la sentenza di condanna per il reato di omesso versamento dell'Iva - per un importo non superiore, per ciascun periodo di imposta a euro 103.291,38, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 - previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, dichiarato costituzionalmente illegittimo con sentenza n. 80 del 2014; altro orientamento distingue il caso in cui il fatto non corrisponda ad una fattispecie incriminatrice in ragione di un'assenza di previsione normativa o di una successiva abrogazione della norma o di un'intervenuta dichiarazione integrale d'incostituzionalità, nel quale l'imputato va assolto perché "il fatto non è previsto dalla legge come reato", permanendo in tutti tali casi la possibile rilevanza del fatto in sede civile, affermando invece che mentre la formula "il fatto non sussiste", che esclude ogni possibile rilevanza anche in sede diversa da quella penale, va adottata quando difetti un elemento costitutivo del reato (così *Sez. 3, n. 36859 del 26 giugno 2014, Bottaro, Rv. 260187*, proprio in una fattispecie in cui la Corte ha annullato, "perché il fatto non sussiste", la sentenza di condanna per il reato di omesso versamento Iva di importo inferiore alla soglia normativa di punibilità).

<sup>37</sup> *Sez. 3, n. 25213 del 26 maggio 2011, Calcagni, Rv. 250656; Sez. 3, n. 52038 del 11 novembre 2014, Ferri, Rv. 261520.*

### ***in materia di dichiarazione infedele.***

L'articolo 4 del d. lgs. 158/2015 effettua un'operazione sostitutiva e additiva sull'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, in particolare aggiungendo alla disposizione due nuovi commi (1-bis e 1-ter) che modificano sensibilmente la disciplina penalistica della dichiarazione infedele.

Nella Relazione governativa<sup>38</sup> si indicano le ragioni dell'intervento nella necessità di superare l'attuale descrizione del fatto incriminato che - per un verso, prescindendo da comportamenti fraudolenti e, per altro aspetto, rendendo penalmente rilevanti non solo le omesse o mendaci indicazioni di dati oggettivi ma anche l'effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette - aumenta il "rischio penale" a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni e non sufficientemente compensato dalla previsione di un dolo specifico di evasione.

Nel nuovo art. 4, la struttura della condotta - consistente nella indicazione, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi - rimane inalterata, fatta eccezione per la sostituzione del termine "fittizi" con "inesistenti".

Tuttavia, il comma 1-bis aggiunto all'art. 4 prevede ora che, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza di elementi passivi reali, della non deducibilità di elementi passivi reali.

La disposizione deve essere letta, peraltro, congiuntamente alla soppressione dell'art. 7 del d. lgs. 74/2000 (Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio), operata dall'art. 14 del decreto in commento: anticipando per ragioni espositive le osservazioni sul punto, occorre qui ricordare che l'art. 7 prevedeva la non punibilità non solo della dichiarazione infedele ma anche della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art.3) in relazione alle rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché in relazione alle valutazioni estimative (ad es: immobilizzazioni materiali soggette ad ammortamento, rimanenze di merci, accantonamenti a fondi rischi) rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.

Rispetto all'abrogato art. 7, dunque, la modifica legislativa, se confina l'esonero della rilevanza penale al solo ambito della dichiarazione infedele, amplia però sensibilmente il perimetro delle "valutazioni", sopprimendo la condizione prevista dalla disposizione abrogata

---

<sup>38</sup> Relazione illustrativa, cit., pagg. 8-9

in ordine alla non deviazione da metodi costanti di rilevazione contabile e consentendo che l'indicazione dei criteri di stima possa avvenire anche in documenti rilevanti ai fini fiscali.

In particolare, il comma 1-bis esclude in primo luogo la ricorrenza della fattispecie di dichiarazione infedele, in presenza di difformità nelle valutazioni di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio. La disposizione pare dunque precludere ogni sindacato sulla scelta del criterio adoperato, in cui si sostanzia a ben vedere gran parte dell'operazione di valutazione, a condizione che del criterio sia data indicazione e che, una volta prescelto, esso sia correttamente (cioè nella sua correttezza intrinseca) applicato al valore da stimare e indicare.

La totale irrilevanza penale della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza potrebbe a questo punto far rimettere in discussione quell'indirizzo secondo cui <<le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio che, ai sensi dell'art. 7 del d. lgs. n. 74 del 2000 [NDR: articolo, come già anticipato, soppresso dall'art. 14 del d. lgs. in commento] non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 dello stesso decreto sono solo quelle che, pur eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, rispondono a "metodi costanti di impostazione contabile", a condizione che tale corrispondenza emerga con chiarezza dalla lettura dei bilanci e delle scritture nella loro interezza e non sulla base di semplici rilievi a campione>><sup>39</sup>.

Per quanto riguarda il concetto di "non inerENZA", il riferimento è alla condizione prevista dalla normativa per la deducibilità dei costi dal reddito di impresa o anche per la detraibilità dell'IVA da acquisti: fra i casi più icastici, le spese di rappresentanza, di pubblicità, o gli acquisti di beni che il soggetto imprenditore dichiara di aver sostenuto perché inerenti all'attività svolta, ma che invece il Fisco contesta come tali.

La norma introdotta sembra sbarrare la strada a qualsiasi ipotesi di dichiarazione infedele nella quale l'infedeltà sia basata esclusivamente sulla non inerENZA di un costo; con l'unica condizione che si tratti di elementi passivi reali, cioè che non si tratti di costi non realmente sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quanto dichiarato.

La generalizzazione del principio di irrilevanza penale della non inerENZA pone evidenti problemi in relazione ai costi non inerenti direttamente connessi a fatti di reato realizzati dal contribuente: anche per ragioni di coerenza con la previsione dell'articolo 14, comma quarto-bis, l. n. 537 del 1993 (come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012) – per il quale sono indeducibili i costi e le spese dei beni e delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o di attività qualificabili come delitto non colposo per le quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale – sarebbe stata probabilmente opportuna una deroga per tali casi, la cui mancata previsione suscita inevitabili interrogativi sulla futura tenuta dell'indirizzo secondo cui l'indeducibilità dei componenti negativi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili

---

<sup>39</sup> Sez. 3, n. 36910 del 27 marzo 2013, *Giannotte*, Rv. 256509

come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorché realmente sostenuti<sup>40</sup>.

#### **4.1. Sulla irrilevanza delle "valutazioni": la problematica delle "classificazioni".**

Nei primi commenti alla riforma del sistema sanzionatorio dei reati fiscali<sup>41</sup> si è sottolineato come tale scelta di sostanziale depenalizzazione si inserisca nella tendenza normativa più generale che ha condotto ad escludere la penale rilevanza dei contenuti valutativi delle comunicazioni sociali, per effetto dell'espunzione del termine "informazioni" dagli artt. 2621 e 2622 cod. civ. e della adozione dell'espressione "fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero", operata dalla legge n. 69 del 2015.

In proposito, un utile conforto, ai fini della configurazione del nuovo reato ex art. 4 d. lgs. 74/2000, potrebbe provenire proprio dalla lettura dai primi approdi di legittimità sul "nuovo" falso in bilancio, in particolare da *Sez. 5, n. 33774 del 16 giugno 2015, in corso di massimazione*: nell'arresto, al culmine di una lunga ricostruzione del nuovo assetto dettato dalla legge 69/2015, la Corte considera che, se è vero che la maggior parte delle poste di bilancio altro non è se non l'esito di procedimenti valutativi e che quindi non può essere in alcun modo ricondotta nell'alveo dei soli "fatti materiali", sono comunque ipotizzabili casi nei quali possa trovare applicazione anche una condotta incentrata sul mendacio ricadente solo su fatti materiali, ad esempio, nelle ipotesi di ricavi "gonfiati", di costi effettivamente sostenuti ma sottaciuti, di falsità aventi ad oggetto l'esistenza di conti bancari o a rapporti contemplati da fatture emesse per operazioni inesistenti, di crediti lasciati in bilancio sebbene ormai definitivamente inesigibili per il fallimento senza attivo del debitore, di omessa indicazione della vendita o dell'acquisto di beni, di mancata svalutazione di una partecipazione nonostante l'intervenuto fallimento della società controllata o, ancora, di omessa indicazione di un debito derivante da un contenzioso nel quale si è rimasti definitivamente soccombenti.

Sarà interessante allora verificare - alla luce di un riconquistato parallelismo di disciplina che (inopportuno in questa sede ogni giudizio di valore sulla scelta legislativa, anche in termini di mera efficacia special-preventiva della norma) appare comunque più rispondente a criteri logici<sup>42</sup> - se, ed in quale misura, la perimetrazione dell'intervento di depenalizzazione delle "valutazioni" effettuata dalla Corte per la materia societaria sarà mutuata anche in ambito penal-tributario: in particolare, sarà interessante verificare se, ad esempio, casi di errori di classificazione macroscopici (l'indicazione di un ricavo all'interno degli elementi negativi e viceversa) saranno tranquillamente ricondotti nell'ambito delle valutazioni e non, piuttosto, in

---

<sup>40</sup> Sez. 3, n. 22108 del 19 dicembre 2014 (dep. 27/05/2015 ), Berni e altri, Rv. 264010, in una fattispecie di utilizzo di fatture per prestazioni effettivamente rese, i cui costi venivano fraudolentemente trasferiti a società "cartiere" costruite per frodare il Fisco.

<sup>41</sup> Si cfr. in particolare, le osservazioni contenute in F. Di Vizio, *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, Relazione per la Scuola superiore della Magistratura, Struttura territoriale di Genova, 9 ottobre 2015.

<sup>42</sup> La disarmonia tra la disciplina delle "valutazioni" risultante dalla legge n. 69 del 2015 e quella derivante dal d. lgs. 74/2000 nella versione ante riforma - che avrebbe potuto condurre ad esiti diversi sul piano penale in relazione allo stesso comportamento storico - era stata sottolineata nella stessa sentenza n. 33774/2015, cit..

quel concetto di "inesistenza" che potrebbe rientrare in gioco quando la non rispondenza al vero non attiene alla qualificazione e valutazione dell'elemento, ma alla sua corretta indicazione (classificazione) sotto il profilo della natura (*idest*: della materialità) dell'elemento<sup>43</sup>.

La ricordata collocazione della penale irrilevanza delle "valutazioni" all'interno del solo art. 4, unita al mantenimento del concetto di "fittizietà giuridica" all'interno degli artt. 2 e 3 fa peraltro ritenere che il legislatore abbia inteso deliberatamente separare gli ambiti dell'evasione penale, con contenuti declinati differentemente a seconda della tipologia di delitto<sup>44</sup>: il che dovrebbe condurre alla ricomprensione nell'area del penalmente illecito fatti di "valutazione", quando accompagnati dagli altri elementi costitutivi delle fattispecie fraudolente ed in particolare in presenza di falsa documentazione (art. 3 d. lgs. 74/2000)<sup>45</sup>.

#### **4.2. Le nuove soglie di punibilità dell'art. 4.**

Definito il perimetro della condotta, occorre rammentare che, per espressa previsione contenuta nella stessa norma, l'indicazione nelle dichiarazioni di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi inesistenti è, in ogni caso, penalmente rilevante alla duplice congiunta condizione che:

a) l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantamila: il limite, già originariamente indicato in euro 103.291,38 e poi sceso ad euro 50.000,00 per effetto della modifica apportata dall'art. 2, comma 36-vicies semel, lett. d), d.l. 13 agosto 2011, n. 138 (conv., con modif., dalla legge 14 settembre 2011, n. 148), subisce dunque un nuovo innalzamento verso l'alto;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni: anche in questo caso, il limite, già originariamente indicato in euro 2.065.827,60 e poi abbassato ad euro 2.000.000,00 per effetto della predetta modifica, viene sensibilmente accresciuto.

Valgono anche per tale fattispecie le considerazioni spese in precedenza sulla natura giuridica (condizioni obiettive di punibilità) delle soglie e sulla prova del travalicamento.

---

<sup>43</sup> Per la irrilevanza penale degli errori di classificazione solo se entro la medesima macro-classe, cfr. F. Di Vizio, *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, cit..

<sup>44</sup> La stessa Relazione governativa di illustrazione al decreto in commento afferma che "La circostanza che il contribuente supporti la violazione dei criteri di rilevazione contabile con manovre a carattere fraudolento, idonee ad ostacolarne l'accertamento, fa apparire, in effetti, inopportuno e, almeno per certi versi, contraddittorio il mantenimento delle predette regole di esclusione del dolo di evasione, ferma restando la possibilità, per il giudice, di pervenire alla conclusione della insussistenza dell'elemento soggettivo del reato sulla base delle peculiarità dei singoli casi concreti".

<sup>45</sup> Cfr., ancora, F. Di Vizio, *La revisione...*, cit., in cui si postula il rilievo penale, in presenza degli altri presupposti di cui all'art. 3 d. lgs. 74/2000, di condotte di cd. "transfer pricing", sostenendosi che il comportamento del contribuente che non si adegui al precetto normativo ed ometta di indicare il valore "normale" della componente di reddito, secondo quanto imposto dall'art. 110 comma 7 del d.P.R. n. 917/86, non può affatto dirsi formalmente rispettoso delle norme fiscali (come nel caso delle operazioni economiche prive di sostanza economica che realizzano essenzialmente vantaggi fiscali), bensì illecito, in quanto trasgressivo di una norma volta a reprimere il fenomeno dei prezzi di trasferimenti, per il pericolo che può derivarne all'interesse erariale nazionale, a prescindere dal conseguimento di un risultato elusivo.

Allo stesso modo, è da replicare quanto osservato sulle ripercussioni, sui processi in corso e sulle condanne intervenute di cui siano ancora in corso l'esecuzione o gli effetti penali, tanto dei nuovi e più ridotti confini della condotta quanto dell'innalzamento delle soglie; la necessità, nel caso specifico, di verificare se la condotta originariamente contestata, oltre a rientrare nei nuovi parametri numerici di cui al comma 1 lett. a) e b), consenta di escludere che la dichiarazione infedele abbia riguardato le "valutazioni" di cui al comma 1-bis deliberatamente escluse dallo spazio penalmente presidiato (ovvero ancora le altre valutazioni di cui al comma 1-ter - di cui si dirà appena oltre - rispetto alle quali occorre controllare l'avvenuto scostamento rispetto alle ulteriori soglie introdotte), potrebbe peraltro portare alla adozione, in sede di giudizio per cassazione, a formule di annullamento con rinvio tutte le volte in cui sono coinvolte valutazioni di merito precluse al giudice di legittimità.

Qualche incertezza interpretativa suscita la lettura del nuovo comma 1-ter, secondo cui "fuori dai casi di cui al comma 1 bis" - ossia al di fuori delle "valutazioni" già escluse dal paradigma della dichiarazione infedele - non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e che degli importi compresi in tale "scarto tollerato" non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)".

La disposizione pare avere una funzione di "chiusura" del sistema, mirando a tutte le possibili situazioni residuali rispetto alle possibili discrasie valutative elencate nel precedente comma 1-bis ed esplicitando la volontà legislativa di escludere il rischio penale per qualsiasi indicazione di elementi attivi/passivi la cui "infedeltà" sia agganciata alla stima del valore e non alla sua esistenza materiale.

Tuttavia, da una parte non è affatto agevole immaginare quali possano essere, in concreto, valutazioni "diverse" da quelle elencate nel comma 1-bis, ossia che non attengano in qualche modo alla classificazione, ai criteri di inserimento in bilancio, ai criteri di competenza, alla inerenza, alla deducibilità; per altro e più importante aspetto, non è ben chiaro il significato di un intervento che - affermando che non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e che degli importi compresi in tale "scarto tollerato" non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b) - riproduce nella sostanza il comma 2 dell'abrogato art. 7, una disposizione che trovava significato nel sistema previgente ma che però - pare di poter dire - diventa poco comprensibile in un assetto, quello disegnato dal comma 1-bis, nel quale le "valutazioni", in quanto tali e a prescindere da qualsiasi soglia, sono già prive di rilevanza penale. A meno di non formulare l'ipotesi, opposta, che il legislatore abbia inteso assegnare alle valutazioni un confine quantitativo ultimo, il cui territorio interno è totalmente immune da riflessi sanzionatori ma al di là del quale riguadagnano valenza penale le valutazioni estimative: una interpretazione che però deve confrontarsi con l'ostacolo di una struttura

dell'intera disposizione che depone in senso contrario, tenuto conto – in particolare - della clausola di riserva ("fuori dai casi di cui al comma 1-bis") che, come evidenziato, fa pensare ad un ambito di applicazione del comma 1-ter completamente diverso da quello del comma precedente.

**5. Art. 5. - Modifica dell'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omessa dichiarazione.**

L'articolo 5 del decreto opera un triplice intervento sull'art. 5 del d. lgs. n. 74/2000.

E' innalzata anche in questo caso la soglia di punibilità (dove le consuete conseguenze sui fatti di reato pregressi sotto i nuovi limiti), prevedendosi che la fattispecie delittuosa di omessa dichiarazione si configura quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a cinquantamila euro (e non più trentamila). Contemporaneamente, è aumentata la misura minima e massima della pena, portata, rispettivamente, da un anno a un anno e sei mesi, e da tre a quattro anni<sup>46</sup>. Infine, è punita, con la stessa soglia e con le stesse previsioni edittali, anche la condotta dei sostituti d'imposta che non presentano, essendovi obbligati, la dichiarazione di sostituto d'imposta.

Si nota che nella formulazione del comma 1-bis dell'art. 5 - che tale nuova incriminazione contempla - non è presente il riferimento al dolo specifico del "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto": sarà interessante verificare, nello sviluppo giurisprudenziale, se la discrepanza, di difficile decifrazione immediata, verrà addebitata ad un mero lapsus legislativo (in un'ottica di interpretazione sistematica) o, all'opposto, sarà letta come la precisa intenzione di qualificare la condotta di omessa dichiarazione del sostituto come reato a dolo generico.

Quanto alla nuova incriminazione per la mancata presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta (cod. modello 770), potrebbe teoricamente ipotizzarsene l'applicabilità anche alla dichiarazione da presentare nell'anno in corso: se è vero infatti che il termine è scaduto il 21 settembre 2015, ossia prima dell'entrata in vigore del decreto in commento, occorre tuttavia considerare che, secondo le regole già vigenti per l'omessa presentazione di dichiarazioni dei redditi e IVA, la dichiarazione non si considera omessa se presentata entro l'ulteriore lasso di giorni novanta dalla scadenza del termine originario, il che sposta il termine di perfezionamento<sup>47</sup> dell'eventuale reato al 20 dicembre 2015, in epoca cioè successiva all'entrata in vigore del decreto 158/2015.

**6. Art. 6. - Modifica dell'articolo 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74,**

---

<sup>46</sup> Con conseguenze sul piano della applicabilità delle misure cautelari, integrando ora la soglia edittale prevista per gli arresti domiciliari.

<sup>47</sup> Cfr. Sez. 3, n. 17120 del 20 gennaio 2015, Nicosi, Rv. 263251, secondo cui il termine di prescrizione del reato di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, decorre non dal giorno in cui l'accertamento del debito di imposta diviene definitivo, ma dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale. (In motivazione, la S.C. ha precisato che, nel vigente sistema, l'atto di accertamento ha effetti interruttivi della prescrizione, ma non costituisce più condizione di procedibilità dell'azione penale).

### ***in materia di occultamento o distruzione di documenti contabili.***

Attraverso l'articolo 6 del d. lgs. in commento è stato modificato l'art. 10 del decreto legislativo n. 74 del 2000, prevedendo un innalzamento della pena - da un anno e sei mesi fino a sei anni di reclusione per chi al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari; un aumento non privo di conseguenze anche sul piano delle conseguenze procedimentali, aprendo la strada alle operazioni di intercettazione.

Se è vero che, in quanto peggiorativo, l'intervento non può valere per i fatti pregressi, deve peraltro considerarsi che la condotta di occultamento (non quella di distruzione, ovviamente istantanea) è considerata dalla costante giurisprudenza di legittimità<sup>48</sup> come reato permanente: il che potrebbe condurre l'applicazione della nuova disciplina anche a situazioni di occultamento iniziate in vigenza della previgente normazione ma tuttora in corso<sup>49</sup>.

### ***7. Art. 7. - Modifica dell'articolo 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute certificate.***

L'articolo 7 interviene sull'art.10-bis del d. lgs. 74/2000 prevedendo che la condotta di omesso versamento riguarda le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti di cui all'articolo 10-bis o "quelle dovute sulla base della dichiarazione".

Come noto, nella giurisprudenza della Cassazione si è fatto strada negli ultimi tempi un indirizzo<sup>50</sup> per il quale la prova dell'elemento costitutivo del reato di omesso versamento di ritenute certificate, rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate - ed il cui onere incombe all'accusa - non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione contenuta nel cd. "modello 770" proveniente dal datore di lavoro: l'art. 10-bis - nella formulazione sino ad oggi vigente - punisce infatti solo l'omesso versamento sopra soglia delle ritenute oggetto di certificazione e non il mancato versamento delle ritenute esclusivamente indicate nella dichiarazione modello 770, che non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni: in altri termini, il mod. 770 contiene una dichiarazione non vincolante per il sottoscrittore che, se non integrata dall'elemento della avvenuta consegna delle certificazioni, non vale a costituire prova del delitto.

L'orientamento in questione si è posto in consapevole contrasto con precedenti decisioni

---

<sup>48</sup> Da ultimo, Sez. 3, n. 5974 del 5 dicembre 2012 (dep. 7 febbraio 2013), PG in proc. Buonocore, Rv. 254425.

<sup>49</sup> Per tale ipotesi, cfr. *Riforma dei reati tributari: le note di indirizzo della Procura di Trento, Nota in data 8 ottobre 2015 del Procuratore della Repubblica di Trento (Dott. G. Amato)*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 15 ottobre 2015.

<sup>50</sup> Da ultimo, Sez. 3, n. 10475 del 9 ottobre 2014, Calderone, Rv. 263007, arresto nel quale la Corte afferma espressamente che il mancato versamento delle ritenute esclusivamente indicate nella dichiarazione modello 770 integra illecito amministrativo; in precedenza, sullo stesso solco, Sez. 3, n. 11335 del 15 ottobre 2014 (dep. 18 marzo 2015), Pareto, Rv. 262855; Sez. 3, n. 6203 del 29 ottobre 2014, Rispoli, Rv. 262365; Sez. 3, n. 40526 del 8 aprile 2014, Gagliardi, Rv. 260090.

della Corte<sup>51</sup>, secondo cui dal solo modello 770 emergerebbe la prova delle ritenute operate e che tali ritenute devono ritenersi per ciò stesso certificate. La questione è stata recentemente rimessa al vaglio delle Sezioni Unite<sup>52</sup>, la cui decisione tuttavia è rimasta preclusa dall'intervenuta estinzione del reato.

L'estensione del comportamento omissivo non più alle sole ritenute "certificate", ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, ha evidenti conseguenze future sul conflitto interpretativo, ove l'aggiunta venga letta nel senso che il modello 770 assume una valenza formale di tipo confessorio sulla circostanza di aver rilasciato le dichiarazioni (fatte salve tutte le possibili perplessità su una disposizione che pone una sorta di presunzione dai confini non chiari, che rischia di entrare in contraddizione con il principio dell'assenza di prove legali nel processo penale e del libero convincimento del giudice).

Più complesso il discorso se l'interpolazione dovesse essere interpretata non sul piano probatorio ma - sotto il profilo della struttura materiale della fattispecie - come specificazione normativa della possibilità che il reato discenda dal mancato versamento di ritenute risultanti, indifferentemente, dalle certificazioni o dalla dichiarazione: in questa ipotesi, potrebbero riprendere vigore tutti i dubbi sollevati sulla razionalità del sistema<sup>53</sup> che erano stati sopiti dall'intervento delle Sezioni Unite "Favellato"<sup>54</sup>, secondo cui attraverso il previgente art. 10-bis il legislatore del 2000 ha reintrodotto la distinzione tra illecito amministrativo ed illecito penale, mantenendo ferma la punizione con una sanzione amministrativa per il mancato versamento di qualsiasi tipo di ritenuta, e punendo (oltre che con la sanzione amministrativa) anche con la sanzione penale il mancato versamento di ritenute certificate che superino una certa soglia; un impianto normativo che si basava dunque sul presupposto che ben possono esistere (e di solito esistono) omessi versamenti di ritenute per le quali non è stata rilasciata certificazione ed omessi versamenti di ritenute per le quali essa è stata rilasciata.

In ogni caso, saranno tutte da verificare le ripercussioni sui processi in corso: pare comunque di poter escludere che la disposizione introdotta possa definirsi norma di interpretazione autentica, intanto perché così non si autoqualifica, ma soprattutto perché non si limita a chiarire la portata applicativa della disposizione precedente ma anzi ne integra il precetto, così dando mostra di non rispettare i tradizionali indicatori della norma

---

<sup>51</sup> Fra le altre, Sez. 3, n. 19454 del 27 marzo 2014, Onofrio, Rv. 260376, Sez. 3, n. 1443 del 15 novembre 2012, Salmistrano, Rv. 254152; Sez. 3, n. 27479 del 30 maggio 2014, Giua, Rv. 259198.

<sup>52</sup> Sez. III, Ordinanza n. 21629 del 29 aprile 2015.

<sup>53</sup> Nonché - in ipotesi - sulla compatibilità del regime con il divieto di *bis in idem*, per come interpretata la portata del termine "stessa infrazione" dalla giurisprudenza Cedu - cfr. *Grande Stevens e altri contro Italia* (Ric. n. 18640/10, 4 marzo 2014), e cioè intesa nella sua materialità e non negli elementi costitutivi della fattispecie.

<sup>54</sup> Sez. U, Sentenza n. 37425 del 28 marzo 2013, Favellato, Rv. 255759, così massimata: "Il reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D. lgs. n. 74 del 2000), che si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore ad euro cinquantamila delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale, non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con l'art. 13, comma primo, D. lgs. n. 471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni"

interpretativa, per come rassegnati nella giurisprudenza costituzionale<sup>55</sup>.

### **7.1. La nuova soglia di punibilità dell'art.10-bis.**

Un ulteriore intervento sull'art. 10-bis riguarda la soglia di non punibilità, innalzata da cinquantamila euro a centocinquantamila.

Attraverso l'aumento della soglia - operato come si dirà fra breve anche per il reato di omesso versamento Iva - il legislatore delegato ha inteso così intervenire per ridurre l'area di penale rilevanza dei cd. reati di riscossione, rinunciando all'idea di decriminalizzarli totalmente (e dunque non aderendo pienamente all'indicazione della legge delega di dare rilievo ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa), ma al contempo fissando un limite piuttosto alto, superato il quale può dirsi in qualche modo giustificato una reazione diversa e più importante da parte dell'ordinamento, considerato che sotto il profilo qualitativo la condotta materiale non muta affatto a seconda che la soglia sia o meno raggiunta. Scontate paiono, anche in questo caso, le conseguenze già prima evidenziate, rispetto ai reati commessi precedentemente all'entrata in vigore del decreto di riforma.

### **8. Art. 8. - Modifica dell'articolo 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto.**

Come sottolineato nella Relazione illustrativa<sup>56</sup>, l'intervento sulla fattispecie di cui all'art. 10-ter del d. lgs. è direttamente ispirato a dare attuazione al criterio direttivo che demanda al Governo di applicare per le fattispecie meno gravi «sanzioni amministrative anziché penali», obiettivo che - in modo semplificato - il legislatore persegue portando la soglia di punibilità per il delitto di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, già oggetto di precedenti interventi e vicissitudini<sup>57</sup>, ad euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, e ritenendo così che per i fatti "sotto-soglia" siano sufficienti le sanzioni amministrative già comminate dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471<sup>58</sup>.

Il legislatore, dunque, sceglie di ridurre in maniera significativa l'area di rilevanza penale delle fattispecie di omesso versamento mediante un'operazione "quantitativa", rinunciando dunque a sciogliere una volta per tutte la questione relativa alla scelta se criminalizzare o meno condotte di mero inadempimento fiscale, non caratterizzate da alcun profilo di

<sup>55</sup> Cfr. Corte Costituzionale, n. 525 del 27 novembre 2000 e n. 41 del 7 febbraio 2001.

<sup>56</sup> Rel. Ill., cit., pag. 10

<sup>57</sup> Come noto, la Corte Costituzionale (Sentenza n. 80/2014) ha dichiarato l'illegittimità del D. lgs. n. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 ter, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad Euro 103.291,38. Secondo la Consulta, la norma censurata, nel prevedere, per effetto del richiamo all'art. 10- bis dello stesso d. lgs., una soglia di punibilità più bassa (50,000 euro) di quelle previste (anzitutto alle modifiche introdotte con il d.l. n. 138 del 2011, aggiunto dalla legge di conversione n. 148 del 2011) per i reati di omessa dichiarazione (77.468,53 euro) e di dichiarazione infedele (103.291,38 euro), lede il principio di uguaglianza per le conseguenze sanzionatorie palesemente illogiche che ne derivano.

<sup>58</sup> Sanzioni amministrative che, in base all'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Sez. U., n. 37424 del 28 marzo 2013, Romano, Rv 255757), si cumulano alla pena prevista dall'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000.

fraudolenza; peraltro non si rinvenivano elementi che spieghino la differenziazione, quanto al valore concretamente individuato, fra la condotta di cui all'art. 10-ter (euro duecentocinquantamila) e quella ex art. 10-bis (euro centocinquantamila), tenuto conto anche della rilevanza "comunitaria" dell'Iva.

Inevitabili le ricadute sui tanti processi in corso, concretando l'innalzamento una evidente *abolitio criminis* quanto alle condotte sotto soglia.

### **9. Art. 9. - Modifica dell'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di indebita compensazione.**

L'articolo 9 del decreto "riscrive" integralmente l'art. 10-quater del decreto legislativo n. 74 del 2000, operando una scissione all'interno della precedente previsione.

Nel primo comma, la fattispecie originaria è confermata nella sostanza ma ridisegnata in maniera autonoma, eliminando il richiamo all'art. 10-bis e prevedendo che la sanzione della reclusione da sei mesi a due anni prevista per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, del d. lgs. 9 luglio 1997, n.241, crediti "non spettanti", scatti solo al superamento - anche in questo caso - di una soglia di punibilità, determinata in cinquantamila euro.

Con il secondo comma è invece punita più gravemente, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, la fattispecie, maggiormente offensiva, di utilizzo in compensazione, sempre ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, di crediti "inesistenti" per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

E' pronosticabile una non sempre agevole distinzione fra crediti "non spettanti" e crediti "inesistenti": salvo errori, in questa seconda categoria dovrebbero potersi includere, oltre ai crediti che risultano inesistenti sin dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta), anche quei crediti che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione) ovvero quelli sottoposti a condizione sospensiva; nella prima dovrebbero invece ricomprendersi, ad esempio, quei crediti utilizzati oltre il limite normativo, ovvero utilizzati in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati.

L'inasprimento per l'indebita compensazione mediante crediti inesistenti non può che valere, trattandosi di norma meno favorevole, solo per i fatti commessi dopo l'entrata in vigore del decreto; anche in questo caso, l'aumento di pena non è privo di conseguenze anche sul terreno procedimentale, consentendo sul piano investigativo le operazioni di intercettazione e permettendo, altresì, in presenza delle altre condizioni del codice di procedura, finanche la custodia cautelare in carcere.

### **10. Art. 10 - Confisca.**

L'art. 10 del d. lgs. n. 158 del 2015, introducendo l'art. 12-bis, riconduce nell'ambito del

decreto legislativo n. 74 del 2000 la disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 [legge finanziaria 2008].

Si tratta(va) della disposizione con cui era stata estesa (a partire dal 1° gennaio 2008) la confisca - anche per equivalente - prevista dall'articolo 322-ter c.p. ai reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 ["Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale"].

Il nuovo art. 12-bis del d. lgs. n. 74 del 2000 prevede la confisca in relazione ad "uno dei delitti previsti dal presente decreto" ed ha come presupposto costitutivo una sentenza di condanna o di applicazione di pena su richiesta delle parti.

La disposizione di legge è strutturata in due commi.

Il primo comma, definisce l'oggetto del provvedimento ablativo e riproduce la distinzione, già contenuta in numerose altre disposizioni, tra confisca obbligatoria diretta del prezzo o del profitto del reato - salvo che appartengano a persona estranea - e, nel caso in cui non sia possibile la confisca di proprietà, confisca per equivalente di cose corrispondenti al valore del prezzo o del profitto derivante dal reato.

Nel secondo comma la norma prevede che la confisca "non opera" per la parte che il contribuente "si impegna a versare" all'erario anche in presenza di sequestro, precisandosi peraltro che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

#### **10.1. Il primo comma del nuovo art. 12-bis del d. lgs. 74/2000.**

In relazione al primo comma, restano sullo sfondo, irrisolte, una serie di questioni di indubbio rilievo che vertono:

1) sulla nozione di profitto del reato, con particolare riferimento al nesso di derivazione che deve sussistere fra vantaggio ed illecito;

2) sulla struttura del profitto con specifico riferimento ai reati tributari, in cui il vantaggio derivante dal reato consiste non in incremento del patrimonio del reo quanto, piuttosto, in un mancato decremento (risparmio di spesa);

3) su come debba essere qualificata la confisca avente ad oggetto le somme di danaro, depositate su conto corrente, che costituiscono i risparmi di spesa derivanti dal reato tributario;

4) su quale sia il rapporto tra la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti prevista dal d. lgs. n. 231 del 2001 ed il sistema sanzionatorio tributario;

5) sul se ed in che limiti possa essere disposta la confisca in presenza di una sentenza di non doversi procedere per intervenuta estinzione del reato per prescrizione.

In questa sede si farà solo un sintetico riferimento alle questioni indicate, senza alcuna pretesa di esaustività.

### **10.1.1. Sulla nozione di profitto del reato e sul nesso di derivazione.**

Facendo rinvio alla relazione predisposta sul tema dall'Ufficio del Massimario<sup>59</sup>, è necessario evidenziare come nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, anche a Sezioni unite, fossero stati individuati nel tempo una serie di stabili principi:

a) il profitto, per rilevare ai fini della disciplina della confisca, deve essere accompagnato dal requisito della «*pertinenzialità*», inteso nel senso che deve derivare in via immediata e diretta dal reato che lo presuppone (principio di "causalità" del reato rispetto al profitto)<sup>60</sup>.

b) tale collegamento diretto reato-profitto esiste anche rispetto ai c.d. surrogati, cioè rispetto al bene acquisito attraverso l'*immediato* impiego/trasformazione del profitto diretto del reato, ma tale estensione del concetto di "pertinenzialità" trova il suo limite estremo in siffatto requisito di immediatezza (del reimpiego), che – in sostanza – ne garantisce la "riconoscibilità" probatoria<sup>61</sup>.

c) in virtù del "principio di causalità" e dei requisiti di materialità e attualità, il profitto, per essere tipico, deve corrispondere a un mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale del suo beneficiario ingenerato dal reato attraverso la creazione, trasformazione o l'acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica, sicché *non* rappresenta "profitto" un qualsivoglia *vantaggio* futuro, immateriale, o non ancora materializzato in termini strettamente economico-patrimoniali<sup>62</sup>.

d) quanto al c.d. profitto risparmio di spesa, esso avrebbe potuto assumere rilievo solo se inteso non in senso assoluto ma in senso relativo, presupponendo tale concetto un ricavo introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere; anche nel caso di profitto - risparmio sarebbe stato, cioè, necessario un risultato economico positivo concretamente determinato<sup>63</sup>.

Il tema del profitto risparmio di spesa è storicamente connesso con quello dei reati tributari in relazione ai quali era condivisa l'affermazione secondo cui l'illiceità connota non la produzione della ricchezza da sottoporre a tassazione quanto, piuttosto, la sua sottrazione a tassazione.

Nella gran parte dei casi, infatti, il profitto del reato si realizza, come già detto, attraverso il mancato pagamento della imposta dovuta e, quindi, mediante un risparmio che si

<sup>59</sup> Ufficio del Massimario, Relazione di orientamento di giurisprudenza, n. 41 del 17 giugno 2014.

<sup>60</sup> Sez. Un., 3 luglio 1996, n. 9149, Chabni, Rv. 205707; Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29951, Focarelli, in motivazione; Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29952, Romagnoli, in motivazione; Sez. Un., 25 ottobre 2005, n. 41936, Muci, Rv. 232164; Sez. Un., 27 marzo 2008, n. 26654, Fisia Impianti, Rv. 239924; Sez. Un., 25 giugno 2009, n. 38691, Caruso, in motivazione, in cui si è invece sempre fatto riferimento alla circostanza che il parametro della pertinenzialità al reato del profitto rappresenta l'effettivo criterio primario selettivo di ciò che può essere confiscato in via diretta; le stesse Sez. Un., 25 ottobre 2007, n. 20208/08, Miragliotta, Rv. 238700, pure valorizzate dalla sentenza Gubert, pur ammettendo la confiscabilità dell'utilità mediata – c.d. surrogati- hanno sempre fatto riferimento alla necessità di individuazione del profitto originario e di accertare i passaggi attraverso i quali si è compiuta la trasformazione. Si presuppone, cioè, la positiva verifica che si sta andando a colpire esattamente il provento del reato: ciò è chiarito proprio dalle Sezioni Unite nella sentenza Miragliotta del 2008, richiamata dalla pronuncia in commento, dove, nell'ancorare la confiscabilità dell'utilità mediata alla descrizione del legame di derivazione causale con il provento diretto, si è rimarcata la necessità di una indagine circa l'effettività di tale collegamento; Sez. Un., 25 giugno 2009, n. 38691, Caruso, in motivazione..

<sup>61</sup> Sez. Un., 25 ottobre 2007, n. 12208, Miragliotta; Sez. Un., 25 giugno 2009, n. 38691, Caruso.

<sup>62</sup> Sez. V, 28 dicembre 2013, n. 10265, Banca Italease s.p.a, Rv. 258577; ma anche Sez. un. "Fisia impianti", cit.

<sup>63</sup> Sez. U,n. "Fisia impianti", cit.; nello stesso senso, anche letteralmente, Sez. VI, 28 maggio 2013, n. 35490/14, Ri.va. Fire s.p.a. ed altro, Rv. 244274.

traduce non in un miglioramento della situazione patrimoniale, quanto, piuttosto, in un mancato decremento patrimoniale. La frode fiscale non origina proventi sicuramente identificabili e riconoscibili come tali nel patrimonio, traducendosi per lo più in un risparmio fiscale (nell'ipotesi di frode per evasione di spesa) ovvero in un potenziale arricchimento futuro sub specie di indebito rimborso (nell'ipotesi di frode per rimborso).

Con specifico riferimento al tema dei reati tributari, si assumeva che il profitto non potesse essere assoggettato a confisca diretta perché:

1) il valore sottratto, cioè l'imposta non corrisposta, essendo già presente nel patrimonio del reo, non poteva considerarsi "proveniente da reato";

2) era impossibile ricostruire il nesso di derivazione tra *res*, cioè il denaro risparmiato, e il reato.

Si affermava, cioè, che in tema di reati tributari il profitto consistesse, salvo casi eccezionali<sup>64</sup>, solo in un mancato esborso conseguente all'inadempimento di un'obbligazione di pagamento.

Sul punto, come è noto, era intervenuto il legislatore, attraverso l'art. 1, comma 143, della legge finanziaria 24 dicembre 2007, n. 244, prevedendo espressamente l'applicabilità dell'art. 322-ter cod. pen. ai reati tributari.

Le Sezioni unite hanno affermato il principio secondo cui, in tema di reati tributari, il profitto confiscabile anche nella forma per equivalente è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (*Sez. Un., 31 gennaio 2013, n. 18734, Adami, Rv. 255036*).

In tale articolato quadro di riferimento, si colloca *Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10651, Gubert* in cui è stata invece recepita una nozione quanto mai estesa di profitto funzionale alla confisca, capace di accogliere al suo interno <<*non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa... la trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è quindi di ostacolo al sequestro preventivo il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito. Infatti, il concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca e quindi nelle indagini preliminari, ai sensi dell'art. 321, comma 2, cod. proc. pen., il suddetto sequestro, deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa*>>.

Nel affermare tali principi, la Corte ha espressamente qualificato come risparmio di spesa il profitto, corrispondente all'imposta evasa, derivante dal reato tributario.

---

<sup>64</sup> Si può pensare ad un indebito rimborso d'imposta laddove sia possibile quantificare esattamente ed individuare la somma acquisita illecitamente dal reo.

Come intuibile, il recepimento di una tale nozione di profitto conduce ad un allargamento della sfera applicativa della confisca, idonea a colpire ogni utilità, anche indiretta e riflessa, derivante dal reato.

Sul tema sono nuovamente intervenute le Sezioni unite della Corte di cassazione con la sentenza emessa il 24 aprile 2014, n. 38343, Rv. 261117, nel processo per i tragici fatti della "Tyssen", in cui non si verteva su risparmi di spesa derivanti dal mancato pagamento della imposta, quanto, su mancati esborsi, cioè sul denaro che avrebbe dovuto essere speso nel corso degli anni dalla società se questa avesse osservato le prescrizioni in tema di sicurezza sul lavoro.

La Corte di cassazione, nel confermare la confisca delle somme in sequestro, ha sostanzialmente recepito il principio affermato nella sentenza "Gubert" secondo cui *"il concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa"*.

Dalla ricostruzione estensiva della nozione di profitto, e, in particolare, dalla possibilità di far rientrare in essa ogni utilità, anche indiretta e mediata, derivante dal reato sembrerebbe essersi allontanata Sez. Un., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci, che, pur facendo riferimento al c.d. profitto accrescitivo, pare aver riaffermato la necessità ai fini della individuazione della nozione di profitto che il vantaggio derivi in via diretta ed immediata dal reato.

#### **10.1.2. (segue): sulla natura della confisca di somme di denaro depositate su conto corrente bancario.**

Chiarito che in tema di reati tributari il profitto è costituito dal risparmio di spesa in senso assoluto derivante dall'inadempimento di una obbligazione, la questione sulla quale si è diretta l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza è se la confisca delle somme di denaro depositate su un conto corrente bancario debba qualificarsi come diretta o per equivalente: il tema attiene, da una parte, alle caratteristiche intrinseche del bene oggetto dall'ablazione, cioè l'essere il denaro un bene fungibile, e, dall'altra, al nesso di pertinenzialità che, in caso di confisca diretta, deve intercorrere, tra il bene e il reato.

La questione non è meramente classificatoria.

Qualificare la confisca delle somme di denaro disponibili su un conto corrente bancario come confisca diretta ovvero come confisca per equivalente produce infatti almeno due decisive conseguenze, alla luce dello stato attuale della giurisprudenza di legittimità.

La prima attiene alla possibilità di aggredire il patrimonio di un ente nel quale sia "rimasto" il profitto del reato fiscale commesso dal suo legale rappresentante.

La seconda riguarda la possibilità di disporre la confisca anche nel caso in cui il reato si estingua per prescrizione.

Si tratta di questioni che per la loro portata non possono essere trattate compiutamente nella presente relazione, in cui invece ci si limiterà in seguito a brevissimi cenni alla luce degli ultimi arresti giurisprudenziali.

Le Sezioni unite della Corte di Cassazione avevano in passato affrontato il tema del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta di somme di denaro costituenti "*profitto del reato*", affermando che il sequestro deve ritenersi ammissibile sia quando la somma si identifichi proprio in quella che è stata acquisita attraverso l'attività criminosa, sia ogni qual volta vi siano indizi per i quali il denaro di provenienza illecita sia stato depositato in banca ovvero investito in titoli, trattandosi di assicurare ciò che proviene dal reato e che si è cercato di occultare.

In particolare, *Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29951, Focarelli, Rv. 228166*, chiamate a pronunciarsi in una fattispecie in cui si procedeva per i reati di associazione per delinquere, reati fiscali e truffe ed era stato disposto il sequestro di somme di denaro depositate su conti correnti bancari, ritennero che la fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le medesime specie monetarie illegalmente percepite, bensì la somma corrispondente al loro valore nominale, ovunque sia stata rinvenuta, purché sia attribuibile all'indagato<sup>65</sup>; si sottolineò, tuttavia, con chiarezza, che anche per il denaro deve pur sempre sussistere il rapporto pertinenziale, quale relazione diretta, attuale e strumentale, tra il "bene" sequestrato ed il reato del quale costituisce il profitto illecito (utilità creata, trasformata od acquisita proprio mediante la realizzazione della condotta criminosa).

Con specifico riferimento agli illeciti tributari, le Sezioni unite esclusero tuttavia la possibilità di fare riferimento a nessi di derivazione esclusivamente congetturali tra denaro e reato, che avrebbero potuto condurre "*all'aberrante conclusione di ritenere in ogni caso e comunque legittimo il sequestro del patrimonio di qualsiasi soggetto venga indiziato di illeciti tributari*"<sup>66</sup>.

Secondo le Sezioni unite:

1) la fungibilità del bene non può sostituire il giudizio di relazione fra "res" e reato, che funge da presupposto per la confisca diretta;

2) per confiscare in via diretta le somme di danaro disponibili su un conto corrente bancario, occorre provare che il denaro provento del reato sia stato depositato in banca;

3) nessun automatismo può essere consentito anche nei casi in cui il profitto è costituito da un risparmio di spesa.

Significativa pare al riguardo anche *Sez. V, 26 gennaio 2010, n. 11288, Natali, Rv. 246360* in cui, in fattispecie relativa al sequestro preventivo disposto in relazione a reati tributari, la Corte ha affermato che il provvedimento che dispone il sequestro preventivo ex

<sup>65</sup> In tal senso cfr. anche *Sez. VI, 1 febbraio 1995, n. 4289, Carullo, Rv. 200752*.

<sup>66</sup> Nello stesso senso, in precedenza, *Sez. VI, 25 marzo 2003, n. 23773, Madaffari, Rv. 225757, Sez. I, 20 gennaio 1994, n. 325, Pirazzini, Rv. 197134*, successivamente, *Sez. II, 20 settembre 2007, n. 38600, Corigliano, Rv. 238161*.

art. 321 cod. proc. pen., sia pur nei suoi limiti connaturati, deve pur sempre riguardare cose che si trovino in rapporto di pertinenza con i reati in ordine ai quali sono svolte le indagini, e, qualora oggetto del sequestro siano somme di denaro depositate presso istituti di credito, il rapporto di pertinenza fra le cose ed i reati deve essere individuato e chiarito nella motivazione del provvedimento, nel senso che deve trattarsi di denaro che costituisca il prodotto, il profitto o il prezzo del reato oppure che sia servito a commetterlo o, comunque, concretamente destinato alla commissione del medesimo.

Secondo la Corte, l'astratta possibilità di destinare il denaro a tale fine non è sufficiente a farlo ritenere cosa pertinente al reato ed una tale analisi s'impone soprattutto ove venga prospettata la commissione di reati fiscali, attesa la giurisprudenza secondo cui le provviste di denaro esistenti sui conti correnti non costituiscono corpo di reato o cosa comunque ad esso pertinente, giacché non possono essere considerate il "quantum" di imposta non versata all'erario<sup>67</sup>.

Tale indirizzo giurisprudenziale porterebbe a ritenere che ogniqualvolta non vi sia la prova che sul conto corrente sia stato versato il prezzo o il profitto del reato, ovvero, comunque, manchi la prova del nesso di derivazione tra denaro e reato, la confisca dovrebbe essere qualificata come di valore.

Si tratta tuttavia di un orientamento rivisitato in senso critico da *Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10651, Gubert*, secondo cui, invece, proprio in tema di reati tributari, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, la confisca non è qualificabile per equivalente, ma diretta, e, soprattutto, essa non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato<sup>68</sup>.

Le Sezioni unite hanno fatto riferimento ad un orientamento di legittimità già esistente secondo cui:

- se il profitto del reato è costituito da numerario, cosa fungibile, è legittimo il sequestro delle disponibilità di conto corrente dell'imputato in base alla prima parte e non alla seconda parte dell'art. 322 ter cod. pen., comma 1;

- nella dizione dell'art. 322 ter cod. pen. il denaro, come cosa essenzialmente fungibile e, anzi, quale parametro di valutazione unificante rispetto a cose di diverso valore rispettivo, non può qualificarsi come cosa di valore corrispondente ed esorbita pertanto dal sistema della confisca per equivalente;

---

<sup>67</sup> Nello stesso senso, *Sez., II, 28 aprile 2011, n. 19105, Iapigio e altro, Rv. 250194*. Più in generale, non difformi sembrano essere anche *Sez. II, 12 marzo 2014, n. 14600 Ber Banca spa, Rv. 260145*; *Sez. VI, 26 marzo 2015, n. 15923, Antonelli, Rv. 263124*, in fattispecie tuttavia di peculato, *Sez. V, 12 febbraio 2015, n. 16008, Capriotti*, non massimata in fattispecie di sequestro preventivo finalizzata alla confisca diretta delle somme depositate su un conto corrente bancario e ritenute profitto del reato di bancarotta fraudolenta per distrazione; *Sez. V, 22 aprile 2014, n. 45510, Messina, Rv. 260759*

<sup>68</sup> Nello stesso senso, *Sez. III, 9 maggio 2012, dep. 4 ottobre 2012, n. 38740, Sgarbi, Rv. 254795*, ha affermato il principio così massimato: "È consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto derivante dal reato di omesso versamento di ritenute certificate commesso dall'amministratore, profitto consistente nell'imposta non versata la cui somma corrispondente sia rimasta nelle casse della società".

- la norma indicata dev'essere intesa nel senso che, ove sia impossibile sottoporre a confisca i beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato e nel patrimonio del condannato non vi sia disponibilità di denaro liquido, si ricorrerà alla confisca di beni diversi, eventualmente disponibili, nei limiti del valore corrispondente al prezzo del reato<sup>69</sup>.

A fronte di questa interpretazione, ha ritenuto la Corte che erroneamente si esclude la configurabilità della confisca, e quindi del sequestro, in relazione al denaro liquido disponibile sul conto corrente dell'imputato, atteso che la fungibilità del bene e la confusione delle somme che ne deriva nella composizione del patrimonio, rendono superflua la ricerca della provenienza con riferimento al prezzo o al profitto del reato<sup>70</sup>.

Nondimeno in alcune sentenze, la Corte di cassazione, anche successive alla pronuncia delle Sezioni unite *Gubert*, ha chiaramente qualificato, in caso di reati tributari e, dunque, in casi in cui si discute di profitto - risparmio, la confisca delle somme di denaro come confisca per equivalente.

Prima della sentenza *Gubert*, attraverso *Sez. III, 6 ottobre 2011, n. 36293, Leg. rappresentante Hipo Alpe Adria Bank s.p.a, Rv. 251133*, in tema di reati tributari, la Corte ha testualmente affermato che l'inciso contenuto nell'art. 322 ter cod. pen. [*quando essa non è possibile*] è diretto a consentire la confisca per equivalente in ogni caso in cui il bene che costituisce il profitto del reato sia un bene fungibile, come il denaro, perché questo non può essere oggetto di confisca diretta, in quanto non materialmente individuabile.

Negli stessi termini, sempre in tema di reati tributari, *Sez. III, 16 maggio 2012, n. 25677, Caneva e altro*, in motivazione; *Sez. III, 20 marzo 1996, n. 1343, P.M. in proc. Centofanti, Rv. 205466*, secondo cui in tema di frode fiscale non è assoggettabile a sequestro preventivo nella prospettiva di una successiva confisca il saldo liquido di conto corrente in misura corrispondente all'imposta evasa non sussistendo il necessario rapporto di derivazione diretta tra l'evasione dell'imposta e le disponibilità del conto dal momento che non può affermarsi che la disponibilità liquida sia frutto dell'indebito arricchimento per una somma equivalente all'imposta evasa.

Sempre prima della sentenza *Gubert*, nell'ambito di tale orientamento devono essere ricondotte, ancora, *Sez. III, 25 settembre 2012, n. 1261, Marseglia, Rv. 254175*, in tema di reati tributari; *Sez. VI, 23 giugno 2006, n. 25877, P.M. in proc. Maniglia, Rv. 234851*, secondo cui «qualora il profitto tratto da taluno dei reati per i quali, ai sensi dell'art. 322 ter cod. pen., è prevista la confisca per equivalente, sia costituito da danaro, l'adozione del sequestro preventivo in vista dell'applicazione di detta misura non può essere subordinata alla verifica che il danaro sia confluito nella effettiva disponibilità dell'indagato giacché, altrimenti, si

<sup>69</sup> In particolare, nello stesso senso, *Sez. VI, 26 novembre 2009, n. 14174, P.G. in proc. Canalia, Rv. 24672*; *Sez. VI, 14 giugno 2007, n. 30966, Puliga, Rv. 236984*.

<sup>70</sup> Nello stesso senso si collocano - dopo le Sezioni unite "Gubert" - *Sez. VI, 7 gennaio 2015, n. 2336, Pretner Calore, Rv. 262082* (fattispecie in tema di peculato, in cui la Corte ha precisato che la confisca di denaro versato su conto corrente deve considerarsi diretta in relazione alla fungibilità del bene), *Sez. VII, ordinanza 12 novembre 2014, n. 50482, Castellani, Rv. 261199* (in tema di concussione e peculato), e, fra le altre, *Sez. III, 8 maggio 2014, n. 39177, P.M. in proc. Civil Vigilanza, srl., Rv. 260547*, in tema di reati tributari)

verrebbe a ristabilire la necessità di un nesso pertinenziale tra la "res" ed il reato che la legge, con l'istituto della confisca per equivalente, ha inteso invece escludere>>; più recentemente, *Sez. II, 29 aprile 2014, n. 21228, Riva Fire, s.p.a., Rv. 259717*, in tema di truffa; *Sez. VI, 20 dicembre 2013, n. 3635/2014, Riva Fire s.p.a., Rv. 257788*.

In tale contesto, significativa è - dopo la sentenza *Gubert - Sez. V, 4 giugno 2014, n. 27523, Argento e altro, Rv. 259855*.

Nella specie era stato disposto un sequestro preventivo per equivalente di denaro corrispondente al valore derivante dalla mancata corresponsione di oneri previdenziali e contributivi cioè di un indebito trattenimento disposto per il reato di truffa: la Corte di cassazione ha affermato che quando la illecita locupletazione si sostanzia in un mancato esborso, il sequestro dovrà necessariamente avvenire "per equivalente" e ciò, non solo perché il denaro è bene assolutamente fungibile (di talché non avrebbe senso, come è ovvio, il vincolo apposto su quelle specifiche banconote), ma principalmente perché, in tal caso, esso non ha mai avuto una sua dimensione fisica, ma è consistito in una immateriale entità contabile che, proprio perché non ha dato luogo a un esborso, non si è mai "incorporata" in moneta contante.

Non diversamente, proprio in tema di reati tributari, *Sez. III, 30 maggio 2014, n. 49631, P.M. in proc. Guarracino, Rv. 261148*, in cui la Corte ha testualmente affermato che il denaro del quale è chiesto il sequestro non entra nel patrimonio del reo, andandosi a sommare con gli altri beni di esso facenti parte, ma, semplicemente, non ne esce, perché esso è illecitamente risparmiato, essendo il frutto della mancata corresponsione di imposte dovute.

Sulla base di tale presupposto, la Corte ha chiarito che, allorché l'illecita locupletazione si sostanzia in un mancato esborso, il sequestro dovrà necessariamente avvenire nella forma per equivalente e ciò, non solo perché il denaro è bene assolutamente fungibile (di talché non avrebbe senso, come è ovvio, l'apposizione di un vincolo su taluni individuati beni nummari), ma principalmente perché, in tal caso, esso non ha mai avuto una sua materialità fisica, ma è consistito in una immateriale entità contabile che, proprio perché non ha dato luogo a un esborso, non si è mai reificata in moneta contante<sup>71</sup>.

Sul tema sono nuovamente intervenute le Sezioni unite della Corte di cassazione che, recependo i principi della sentenza *Gubert*, hanno ribadito che la confisca di somme di denaro depositate su conto corrente bancario costituenti prezzo o profitto (accrescitivo) del reato deve essere qualificata come confisca diretta (*Sez. U., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci*).

### **10.1.3. (segue): considerazioni riepilogative.**

Alla luce delle affermazioni delle Sezioni unite della Corte di cassazione sembrerebbe, allo stato, configurarsi un terzo genere di confisca.

Il primo sarebbe costituito dalla classica forma di confisca diretta, avente natura di misura di sicurezza patrimoniale, sottratta allo statuto di garanzia di cui al principio di legalità,

---

<sup>71</sup> Nel senso che in tema di reati tributari la confisca del profitto ha natura di valore, tra le altre, *Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 25166, Rv. 247770; Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, Rv. 263409; Sez. III, 6 febbraio 2014, n. 18308, Rv. 261501; Sez. VI, 16 dicembre 2014 n. 6705/15, Rv. 262394; Sez. III, 30 maggio 2014, n. 49631, Rv. 261148*.

e che, attenendo alla *res*, richiederebbe sempre la prova del nesso di derivazione della cosa dall'illecito.

Il secondo sarebbe costituita dalla confisca c.d. di valore, avente, secondo l'orientamento maggioritario, natura punitiva, riconducibile, quanto alla natura giuridica, nel *genus* delle sanzioni "penali" e quindi al principio di legalità penale in tutte le sue espressioni di garanzia, come il divieto di interpretazione analogica o il principio di irretroattività. Tale forma di confisca prescinde dalla prova della pertinenzialità della *res* dall'illecito, essendo sufficiente che il reo abbia la disponibilità della cosa.

Una terza forma di confisca, quella avente ad oggetto somme di denaro, che sembra cumulare le caratteristiche delle prime due, nel senso che manterrebbe la natura giuridica di misura di sicurezza patrimoniale, con gli importanti corollari di essere soggetta all'art. 200 cod. pen. e non al principio di legalità penale in tutte le sue manifestazioni, ma, al tempo stesso, non richiederebbe la prova del nesso di derivazione del bene dall'illecito.

#### **10.1.4. (segue): i corollari che ne derivano.**

Qualificare la confisca delle somme di denaro disponibili su un conto corrente bancario, come confisca diretta produce, come già detto, due decisive conseguenze.

La prima attiene alla possibilità di aggredire il patrimonio di un ente nel quale sia rimasto il profitto del reato fiscale commesso dal suo legale rappresentante.

La seconda riguarda la possibilità di disporre la confisca anche nel caso in cui il reato si estingua per prescrizione.

#### **10.1.5. (segue): reati tributari e responsabilità dell'ente ai sensi del d. lgs. n. 231 del 2001.**

Le Sezioni unite della Corte di cassazione sono state chiamate a dirimere la questione relativa alla possibilità di disporre nei confronti dell'ente la confisca del profitto derivante del reato tributario commesso dal legale rappresentante della persona giuridica; il tema attiene alla possibilità di fare ricorso alla confisca allorquando si sia in presenza di uno sdoppiamento tra l'autore del fatto - ovvero la persona fisica - amministratore della persona giuridica - ed il soggetto nel cui patrimonio viene a maturare il profitto conseguito a mezzo del reato - ovvero la società che ha evaso l'imposta.

In tal caso, qualificare la confisca come diretta o per equivalente significava ammettere o escludere la possibilità di aggredire il patrimonio dell'ente, attesa, da un parte, la natura giuridica di sanzione della confisca prevista dall'art. 19 del d. lgs n. 231 del 2001 nonché la natura punitiva della confisca di valore, e, dall'altra, la mancata previsione dei reati tributari fra quelli c.d. presupposto per la responsabilità da reato della persona giuridica.

Ove si fosse qualificata la confisca delle somme di denaro costituenti il profitto del reato tributario - rimaste nella disponibilità dell'ente - come confisca di valore, la conseguenza sarebbe stata quella di escludere la possibilità di aggredire il patrimonio dell'ente, non essendo

previsti i reati tributari fra quelli idonei a fondare la responsabilità della persona giuridica ed avendo la confisca di valore la natura di "pena"; a conclusioni diverse si poteva giungere qualificando invece la confisca del denaro come confisca diretta, come, cioè, misura di sicurezza, e l'ente come soggetto non estraneo al reato.

Anche nel caso in cui la confisca fosse stata qualificata come diretta, residuava inoltre il tema del se ed in che limiti, in caso di risparmi di spesa assoluti, l'ablazione del denaro dai conti correnti bancari dell'ente richiedesse la prova di un nesso di derivazione dal reato.

Se si fosse ritenuta necessaria la prova del nesso di derivazione la conseguenza sarebbe stata quella di qualificare comunque la confisca come di valore in tutti i casi in la prova in questione non fosse stata raggiunta.

Le Sezioni Unite hanno escluso la possibilità di disporre la confisca per equivalente nei confronti dell'ente, salvo il caso in cui quest'ultimo costituisca un mero schermo della persona fisica, affermando, tuttavia, il principio secondo cui laddove il profitto del reato consista in somme di denaro o in altri beni fungibili il sequestro preventivo e la confisca assumerebbero sempre la natura di confisca diretta e, di conseguenze, sarebbe senz'altro adottabile anche nei confronti di una società in relazione agli illeciti tributari commessi dalla persona fisica che l'amministra e la dirige, non potendo ritenersi l'ente che si avvantaggia dal reato commesso nel suo interesse una persona estranea all'illecito.

Affermato, in particolare, che laddove il profitto del reato sia rappresentato da una somma di denaro la confisca è sempre diretta, le Sezioni unite hanno poi precisato che in caso di confisca di somme di denaro corrispondenti al profitto dell'illecito fiscale, la natura fungibile del bene – denaro, non richiede la <<verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare>>.

Il corollario che ne consegue è che il profitto del reato tributario commesso dal legale rappresentante dell'ente, rappresentato dal risparmio di spesa in senso assoluto e costituito dal mancato pagamento della imposta, è individuabile in una somma di denaro, confiscabile sempre in via diretta anche nei riguardi dell'ente, soggetto terzo non estraneo al reato, senza che sia necessaria la prova del nesso di derivazione della "res" dal reato.

#### **10.1.6. (segue): reati tributari e confisca senza condanna.**

Nella consapevolezza della complessità del tema e della impossibilità di trattarlo compiutamente in questa relazione, è doveroso segnalare tuttavia che le Sezioni unite della Corte di Cassazione, anche sulla base dei principi affermati dalla Corte Costituzionale con la sentenza 26 marzo 2015, n. 49, hanno affermato i seguenti principi di diritto:

1) il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può disporre, ai sensi degli artt. 240, comma 2, n. 1 e 322 ter cod. pen. la confisca diretta del prezzo o del profitto a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e che

l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto rimanga nei successivi gradi di giudizio inalterato nel merito.

2) il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, non può disporre, atteso il suo carattere afflittivo e sanzionatorio, la confisca per equivalente delle cose che ne costituiscono il prezzo o il profitto.

Anche in questo caso la qualificazione della confisca del denaro costituente profitto del reato tributario in termini di confisca diretta assume decisiva valenza perché consente, alle condizioni fissate dalle Sezioni unite, di disporre la confisca anche in presenza di un reato prescritto.

### **10.2. Il secondo comma del nuovo art. 12-bis del d. lgs. n.74 del 2000**

Il secondo comma dell'art. 12 bis del d. lgs. n. 74 del 2000 prevede che la confisca, di cui al primo comma, "non opera" per la parte che il contribuente "si impegna a versare" all'erario anche in presenza di sequestro, e precisa che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

La *ratio* di tale disposizione sembrerebbe quella di far prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in modo non dissimile da quanto previsto all'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001 (che esclude la confisca all'ente "per la parte che può essere restituita al danneggiato") e in modo coerente con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario (v. *infra*, art. 13).

La formulazione della norma è diversa da quella comparsa nello schema di decreto, in cui si faceva riferimento alla "*parte che può essere restituita all'Erario*".

Si erano segnalati da parte della dottrina i rischi connessi all'allora dato letterale della disposizione e se ne era auspicata una maggiore precisione, così da limitare i relativi problemi interpretativi e applicativi, inerenti - ad esempio - alla possibilità o meno, per il reo, di evitare l'esecuzione della misura ablativa allegando un programma di restituzione rateizzata del debito. Una simile preoccupazione era stata manifestata anche dalle competenti commissioni parlamentari chiamate ad esprimere un parere sullo schema citato: la locuzione "*può essere restituita*" è stata infatti ritenuta "suscettibile di ingenerare dubbi applicativi" e se ne auspicava la modifica<sup>72</sup>.

L'intervento manipolativo è stato operato, ma il risultato non sembra eliminare una serie di profili problematici.

Infatti, "se - da un lato - può apparire ragionevole non assoggettare a sequestro chi dimostri la concreta possibilità e intenzione di restituire all'Erario l'imposta evasa, così che possa godere degli istituti premiali che la stessa riforma introduce e che, altrimenti, rischierebbe di vedersi ingiustamente preclusi; per altro verso, sembra irragionevole

---

<sup>72</sup> Si tratta, in particolare, della condizione di cui alla lett. k) del parere reso dalle Commissioni riunite II Giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati.

permettere al condannato di evitare la confisca semplicemente "impegnandosi a versare all'Erario" ciò che, fino a quel momento, non ha mai versato e che presumibilmente non verserà certo dopo la pronuncia della sentenza. In relazione alla confisca giunta a valle della condanna, quindi, sarebbe stato preferibile che la norma si esprimesse in termini di "*parte che è già stata restituita*", così da godere di maggiore precisione e da recepire l'approdo giurisprudenziale secondo cui la restituzione all'erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca"<sup>73</sup>.

La Corte di cassazione aveva infatti affrontato la questione relativa al se l'intervenuta sanatoria della posizione tributaria potesse determinare il venir meno dei presupposti della confisca e, quindi, consentire la revoca del sequestro preventivo disposto in funzione della futura esecuzione di tale misura ablativa.

La Corte aveva osservato che col versamento dell'imposta evasa veniva meno la funzione sanzionatoria della confisca e che tale finalità si realizzava attraverso l'eliminazione dell'ingiustificato arricchimento derivante dalla commissione del reato, impedendo che, attraverso l'impiego dei beni di provenienza delittuosa o del loro equivalente, il colpevole potesse assicurarsi quel vantaggio economico che era oggetto specifico del disegno criminoso<sup>74</sup>; in tal caso, si assumeva, ove fosse stata accertata la responsabilità dell'indagato, alle pene previste per i reati finanziari di cui al d.lvo n. 74 del 2000 si sarebbe dovuta aggiungere, quale sanzione accessoria, la confisca di beni di valore equivalente a quello costituente il profitto del reato. Secondo la Corte, tuttavia, se il reo avesse provveduto al pagamento dell'imposta, considerato che il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, col pagamento sarebbe venuto meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio, cioè, 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.

La Corte aveva aggiunto che non doveva farsi discendere dalla natura di pena accessoria di tale forma di confisca la conclusione che essa avrebbe dovuto sempre e comunque trovare applicazione (nel caso di accertamento della responsabilità), anche quando l'indagato avesse provveduto a sanare il suo debito verso l'erario. La natura prevalentemente sanzionatoria riconosciuta non doveva cioè condurre ad un indiscriminato automatismo nella sua applicazione, che non tenesse conto che con l'adempimento, sia pure tardivo, dell'obbligazione tributaria, veniva meno quel profitto del reato che la misura ablatoria era destinata ad aggredire.

Diversamente opinando, si sarebbe assistito, secondo la Corte, ad un ingiustificato ricorso alla misura sanzionatoria in quanto l'indagato, oltre ad aver adempiuto al suo debito verso l'amministrazione finanziaria, si sarebbe visto privato, all'esito dell'accertamento della

---

<sup>73</sup> Così testualmente Finocchiaro, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d. lgs. 158/2015*, in *diritto penale contemporaneo*, 9 ottobre 2015.

<sup>74</sup> Sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120, Rv. 249752.

responsabilità penale, anche di beni equivalenti per valore al profitto del reato, ormai dismesso con il versamento dell'imposta evasa.

Ne discendeva, secondo il Supremo Collegio, che l'adempimento del debito verso l'amministrazione finanziaria faceva venir meno lo scopo principale che si intendeva perseguire con la confisca.

La restituzione all'erario del profitto derivante dal reato eliminava in radice lo stesso oggetto sul quale avrebbe dovuto incidere la confisca. Pertanto il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca, nonostante l'intervenuta sanatoria fiscale, avrebbe dato luogo ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato.

Il corollario che se ne faceva derivare era che il mantenimento della misura ablativa era giustificato fino al momento in cui era realizzato il recupero delle imposte evase a favore dell'amministrazione finanziaria con corrispondente *deminutio* del patrimonio personale del contribuente, momento superato il quale non aveva più ragione di essere mantenuto in vita il sequestro preventivo<sup>75</sup>.

È fondato ritenere il principio affermato alla giurisprudenza quello per cui il pagamento integrale del debito impedisce la confisca e, se intervenuto prima dell'adozione della misura ablativa, impone la revoca del sequestro; in caso di restituzione parziale del profitto, il sequestro preventivo e l'eventuale confisca non potrebbero essere disposti o mantenuti in relazione a quanto effettivamente restituito.

In tale contesto si colloca la norma in esame, che, nonostante la modifica intervenuta nel corso dell'iter parlamentare, non recepisce i principi elaborati dalla giurisprudenza ma fa riferimento all'"impegno di restituire", cioè all'assunzione dell'obbligo restitutorio del profitto da parte del reo.

La norma non chiarisce in cosa debba consistere "l'impegno": a) se esso debba avere carattere formale con l'amministrazione finanziaria; b) se, per produrre effetti nel procedimento penale, possa essere anche solo unilaterale, cioè solo del soggetto che "rischia" la confisca del profitto o se, invece, come parrebbe logico, debba essere consacrato in un accordo con l'Amministrazione finanziaria che, quindi, fornisca un riscontro formale al giudice penale dell'intervenuto obbligo restitutorio, della sua entità, delle sue modalità adempitive; c) quale sia il termine ultimo entro il quale l'impegno a restituire possa intervenire; d) se la prestazione restitutoria concordata possa essere adempiuta da un terzo garante o debitore ceduto.

---

<sup>75</sup> Sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120/11, Rv. 249752; Sez. III, 17 luglio 2012, n. 46726, Rv. 253851; in senso simmetrico si pongono le pronunce secondo cui in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, non può essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma deve essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, Rv. 258903; Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, Rv. 263409).

Con specifico riferimento a tale ultimo complesso profilo, in questa sede è sufficiente evidenziare che la Corte di cassazione in passato aveva affermato che la sanatoria della posizione tributaria non determinava il venir meno dei presupposti della confisca per equivalente (e del prodomico sequestro), nel caso in cui il versamento all'Erario dell'imposta evasa fosse eseguito non da parte dall'obbligato principale, bensì da parte terzi garanti, ragione per cui permarrebbe in capo al primo l'indebito vantaggio economico conseguito dall'azione criminosa che giustifica il mantenimento del sequestro, proprio perché ad effettuare il pagamento sono terzi e non il reo, che continua a fruire di tali vantaggi (*Sez. VI, 9 aprile 2010, n. 25166, Rv. 247770*).

Sul tema, deve essere segnalata anche *Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, Rv. 258903*, secondo cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta evasa non può essere mantenuto qualora, a seguito di procedura coattiva di pignoramento presso terzi, intrapresa dall'agente della riscossione ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, il debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal terzo debitore in luogo del contribuente effettivamente obbligato verso l'Amministrazione finanziaria, posto che, per effetto di questa operazione solutoria, non residua all'indagato alcun indebito arricchimento o vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa.

La norma in esame non è inoltre chiara sul se la confisca, in presenza "dell'impegno a versare", possa o meno essere disposta.

Nonostante la parte finale della disposizione precisi che, in caso di mancato versamento, "la confisca è sempre disposta", e lasci in tal modo sullo sfondo l'opzione interpretativa secondo cui solo il mancato versamento consentirebbe la adozione della confisca, una opzione interpretativa differente sembra ipotizzabile.

L'uso del termine "opera" utilizzato nella prima parte della norma sembrerebbe interpretabile nel senso di ritenere che la confisca debba comunque essere disposta nonostante l'impegno a restituire e che essa, nondimeno, produca effetti (operi) e, quindi, sia eseguibile solo in un momento successivo, cioè in caso di mancato adempimento dell'impegno assunto.

In tale contesto si dovrebbe ipotizzare una forma di costante e virtuosa comunicazione tra amministrazione finanziaria e Autorità giudiziaria finalizzata ad informare quest'ultima della esecuzione del programma obbligatorio e, soprattutto, dell'intervenuto inadempimento dell'obbligo restitutorio.

Il corollario che pare potersi fare derivare è, quindi, che comunque il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, adottato prima o dopo l' "impegno a restituire", dovrebbe ritenersi legittimo.

Non è chiaro ancora quale sia il termine ultimo entro il quale l'impegno a versare il profitto possa intervenire e, in particolare, se possa essere concordato con l'amministrazione finanziaria anche successivamente alla sopravvenuta irrevocabilità della sentenza di condanna o di applicazione di pena ex art. 444 cod. proc. pen..

Il tema attiene alla possibilità della stessa parte, che avrebbe potuto adoperarsi prima della irrevocabilità della sentenza, di bloccare la effettività della confisca, concordando la restituzione del profitto.

La parte, cioè, si troverebbe a beneficiare, dopo la sopravvenuta irrevocabilità della sentenza, di un ulteriore periodo di tempo, quello intercorrente fra la costituzione dell'impegno a restituire e l'effettiva restituzione del profitto, in cui gli effetti della definitiva confisca sarebbero provvisori<sup>76</sup>.

**11. Art. 11. - Modifica dell'articolo 13 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di cause di estinzione<sup>77</sup> e circostanze del reato<sup>78</sup>. Pagamento del debito tributario.**

L'art. 11 del decreto n. 158/2015 provvede a sostituire il previgente art. 13 del d. lgs. n. 74/2000, introducendo speciali istituti premiali, finalizzati ad ottenere il "ravvedimento" e la percezione, in capo all'Erario, del debito fiscale da questi dovuto.

Nello specifico, il primo elemento di novità è rappresentato dalla disposizione che contempla l'estinzione del debito tributario (comprensivo di sanzioni e interessi) come causa di non punibilità per un significativo elenco di reati, secondo però diverse scansioni temporali.

In primo luogo, l'adempimento del tributo estingue i reati di omesso versamento delle imposte certificate (art. 10-bis), omesso versamento Iva (art. 10-ter) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-quater, comma 1), qualora avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Come sottolineato nella Relazione illustrativa<sup>79</sup>, per tali reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della condotta attraverso una piena soddisfazione della pretesa erariale purché ciò avvenga, evidentemente, prima del processo penale: il contenuto della condotta risiede infatti in un mero inadempimento di un debito fiscale che tuttavia il contribuente ha correttamente indicato, sicché il suo adempimento in tempo utile in rapporto alle scansioni processuali, anche se non spontaneo, giustifica il solo ricorso alle sanzioni amministrative.

Anche i reati di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) sono non punibili se il debito tributario (comprensivo di interessi e sanzioni) sia stato estinto mediante il pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione previsto per il periodo di imposta

---

<sup>76</sup> La tesi favorevole alla possibilità di revoca da parte del giudice della esecuzione della confisca definitiva, a seguito dell'adempimento dell'impegno a restituire, è recepita nella *Nota in data 8 ottobre 2015 del Procuratore della Repubblica di Trento (Dott. G. Amato)*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 15 ottobre 2015..

<sup>77</sup> Esula dall'oggetto della presente relazione, se non per qualche richiamo ritenuto opportuno, il tema collegato della (speciale) causa di non punibilità dei reati tributari derivante dalla attivazione della cosiddetta procedura di *voluntary disclosure*, di cui all'art. 5 quinquies d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e dall'art. 1, comma IV, lett. b), della stessa l. 186/2014.

<sup>78</sup> La titolazione dell'articolo pare frutto di un mancato coordinamento redazionale, considerato che l'intervento sulle "circostanze del reato" è contenuto nel successivo art. 13-bis.

<sup>79</sup> Relazione governativa illustrativa, cit, pag. 8.

successivo, a condizione però che il ravvedimento o la presentazione intervengano prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In questi casi, il nucleo delle condotte non risiede in un mancato pagamento di quanto dichiarato, ma "retrocede" ad un momento precedente, connotato di maggiore disvalore, quale quello della omessa o infedele dichiarazione: ne deriva l'esigenza di una caratteristica diversa ed ulteriore del ravvedimento, ossia di una "spontaneità" individuata in un *agere* tempestivo e anticipatorio rispetto alla formale conoscenza di un accertamento fiscale o di un procedimento penale; un requisito che, se allontana possibili dubbi di incostituzionalità (regolando opportunamente in maniera diversa comportamenti differenti sotto il profilo dell'offesa), sul piano pratico rende poco probabile una significativa applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di "ravvedimento" da omessa/infedele dichiarazione che non siano in qualche modo "sollecitati" dalla conoscenza di accertamenti in corso sulla dichiarazione medesima.

A quest'ultimo riguardo, mentre la "formale conoscenza" di un'indagine preliminare è ricavabile dal codice di rito<sup>80</sup>, le altre situazioni saranno date o dalla fisica presentazione degli organi accertatori presso il luogo del contribuente con contestuale consegna dell'atto che legittima l'accesso, l'ispezione, la verifica, ovvero dalla notifica o comunicazione di un qualsiasi atto posto ad inizio all'accertamento fiscale; un requisito da valutare – sembra di poter dire – con riferimento al singolo indagato/imputato, non rilevando l'eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato<sup>81</sup>.

La disposizione regola altresì l'ipotesi che il contribuente stia provvedendo alla estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, prevedendo la obbligatoria ("è dato") concessione di un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, con proroga a discrezionalità motivata del giudice ("qualora lo ritenga necessario"); in entrambi i casi con l'esplicita sospensione del termine di prescrizione.

## **12. Art. 12. – Circostanze del reato.**

L'art. 12 del decreto 158/2015 inserisce nel corpo del d. lgs. 74/2000 l'art. 13-bis, norma rubricata con il titolo di "circostanze attenuanti" ma contenente anche una disposizione a valenza processuale.

Il primo comma del nuovo art. 13-bis stabilisce che l'eventuale estinzione del debito tributario intervenuta prima dell'apertura del dibattimento, mediante integrale pagamento degli importi dovuti (anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione previste dalle norme tributarie), fuori dai casi in cui integra la causa di non punibilità, funge

<sup>80</sup> Possono considerarsi atti con cui l'indagato acquisisce conoscenza formale di un procedimento penale l'informazione di garanzia, l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari, l'invito a comparire per rendere interrogatorio, la fissazione dell'udienza a seguito di opposizione alla richiesta di archiviazione, i decreti di sequestro, le ordinanze relative a misure cautelari personali, il decreto penale di condanna e gli atti di vocatio in jus.

<sup>81</sup> Differentemente da quanto previsto, per la verità abbastanza inopinatamente, dall'art. 5 quater, comma II, d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e dall'art. 1, comma IV, lett. a), della stessa l. 186/2014, in tema di preclusione all'accesso alla procedura della cd. *voluntary disclosure*, cit..

come circostanza attenuante ad effetto speciale (riduzione sino alla metà della sanzione edittale)<sup>82</sup> ed esclude l'applicazione delle pene accessorie ex art. 12.

Sul punto, è opportuno ricordare la giurisprudenza della Corte<sup>83</sup> che ha sempre ininterrottamente ritenuto che l'attenuante speciale del pagamento del debito tributario non è applicabile in caso di adesione all'accertamento qualora (per esempio, per effetto di rateazione) l'imputato non abbia provveduto all'integrale estinzione dell'obbligazione tributaria, mediante il pagamento dell'intero debito comprensivo di sanzioni ed interessi.

Il secondo comma – confermando l'intervento sul tessuto del d.lgs. 74/2000 già operato con la legge 148/2011<sup>84</sup> - limita l'applicazione della pena su richiesta, condizionandola al pagamento del debito tributario ovvero al ravvedimento operoso. La disposizione si indirizza ovviamente solo alle fattispecie diverse dai reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, per i quali l'adempimento tributario intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento (il che equivale a dire: prima del patteggiamento) vale già come causa di non punibilità; con l'ulteriore precisazione della salvezza della causa di non punibilità anche per i delitti di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione, quando il ravvedimento interviene spontaneamente prima della formale conoscenza dell'accertamento o del procedimento.

Come già sottolineato in precedenza da questo Ufficio<sup>85</sup>, la disposizione potrebbe rivelarsi di non facile realizzazione laddove, in concreto, si dovesse registrare un ampio ricorso, nella fase delle indagini preliminari, al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, con conseguente difficoltà o addirittura impossibilità oggettiva di disporre di somme idonee al saldo del debito tributario.

Ancora, conservano integrale valore le osservazioni già formulate in ordine alla singolarità di un regime di accesso al rito riferito indistintamente a tutte le fattispecie di reato, incluse quelle di cui agli articoli 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) che tuttavia, attesa la loro configurazione, non comportano evasione fiscale per il loro autore, e, plausibilmente, anche al reato di cui all'art.11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) configurato come reato a consumazione anticipata.

Deve anche ricordarsi che la Corte costituzionale ha di recente<sup>86</sup> ritenuto infondato il dubbio di costituzionalità – in relazione all'art. 3 Cost. (per irragionevole disparità di trattamento tra soggetti imputati del medesimo reato, a seconda delle loro condizioni economiche) e all'art. 24 Cost. (per limitazione del diritto di difesa dell'imputato non abbiente

---

<sup>82</sup> Tale riduzione era già prevista antecedentemente alla l. 148/2011: cfr. Relazione Ufficio del Massimario, cit..

<sup>83</sup> Sez. 3, n. 11352 del 10 febbraio 2015, *Murari*, Rv. 262784; Sez. 3, n. 26464 del 19 febbraio 2014, *Manzoni*, Rv. 259299; Sez. 3, n. 176 del 5 luglio 2012, *Zorzi*, Rv. 254146.

<sup>84</sup> Attraverso l'art. 2 comma 36 *vicies semel* della legge n. 158 del 14 settembre 2011, di conversione, con modificazioni, del d. l. 13 agosto 2011, n. 138, si era infatti aggiunto all'art.13 del d. lgs. n. 74/2000, dopo il comma 2 dell'art. 13, un comma 2-bis che già prevedeva che per tutti i delitti considerati dal citato testo normativo il patteggiamento ex art. 444 cod. proc. pen. possa essere chiesto «solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2», ovvero, in altri termini, allorquando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, venga effettuato il pagamento ad estinzione dei debiti tributari conseguenti alle condotte illecite.

<sup>85</sup> Relazione Ufficio del Massimario, n. III/13/2011 del 20 settembre 2011, cit..

<sup>86</sup> Corte costituzionale, Sentenza 28 maggio 2015, n. 95.

- del previgente art. 13, comma 2-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000, che - come ricordato - stabiliva per la prima volta che, per i delitti di cui al medesimo decreto legislativo, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2 dello stesso art. 13, e cioè solo nel caso di estinzione, mediante pagamento, dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei predetti delitti; la sentenza della Consulta - nella quale si sottolinea tra l'altro che <<... con riguardo ai reati tributari vi è, di regola - anche se non immancabilmente - una diretta correlazione tra entità del danno cagionato e risorse economiche del reo (ove questi si identifichi nel contribuente persona fisica), o da lui comunque gestite (ove si tratti dell'amministratore o del liquidatore di società o enti), posto che il profitto conseguente al reato corrisponde all'imposta sottratta al fisco>> - non può che riverberare i propri effetti anche sulla nuova disposizione, del tutto riproduttiva della precedente.

L'ipotesi affrontata dalla Consulta di più concorrenti nel reato apre il tema della rilevanza dell'estinzione (tempestiva) del debito tributario compiuta da soggetto diverso dall'indagato/imputato.

Nel totale silenzio del legislatore delegato, sarà interessante vagliare le risposte interpretative all'interrogativo se il pagamento produca gli effetti previsti dalla normativa anche se eseguito dal concorrente o addirittura da soggetto terzo, tenuto conto del mutevole atteggiarsi della disciplina codicistica a seconda dell'una o dell'altra evenienza, nonché dell'ulteriore diversità di regolazione a seconda che il saldo dell'imposta (comprensiva di interessi e sanzioni) operi come causa di non punibilità o come circostanza attenuante.

A quest'ultimo riguardo, si tratterà di verificare se la nuova attenuante godrà dello stesso inquadramento riservato - nella giurisprudenza di legittimità<sup>87</sup> - alla attenuante di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen., riconosciuta anche quando il risarcimento è effettuato da un terzo, anche se correo, tutte le volte in cui questi ne abbia conoscenza e mostri la volontà di farlo proprio.

### **12.1. La circostanza speciale dell'elaborazione di modelli "seriali" di evasione.**

Per ultimo, nel comma terzo si tipizza una circostanza aggravante ad effetto speciale (aumento della pena fino alla metà) quando il reato è commesso da particolari compartecipi nell'esercizio dell'attività di "consulenza fiscale", attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.

La disposizione contempla una punizione rafforzata in presenza di un contributo concorsuale "qualificato" determinante per la commissione del reato fiscale, già più volte oggetto di riconoscimento nella giurisprudenza della Corte: è stato ritenuto infatti che il commercialista che tiene sistematicamente la contabilità del contribuente accusato di dichiarazione infedele, risponde del reato a titolo concorsuale e, pur non avendo tratto alcun

---

<sup>87</sup> Da ultimo, *Sez. 4, n. 23663 del 24 gennaio 2013, Segatto, Rv. 256194*, per il caso di risarcimento effettuato dalla società o dall'ente nell'ambito del quale opera l'imputato.

profitto dal reato, può essere assoggettato al sequestro preventivo finalizzato alla confisca dei suoi beni personali<sup>88</sup> (secondo un principio conforme all'orientamento già espresso in materia di reati fallimentari<sup>89</sup>, per il quale concorre, in qualità di "extraneus" nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale il consulente contabile che, consapevole dei propositi distrattivi dell'amministratore di diritto della società dichiarata fallita, fornisca consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori e lo assista nella conclusione dei relativi negozi ovvero svolga attività dirette a garantirgli l'impunità o a rafforzarne, con il proprio ausilio e con le proprie assicurazioni, l'intento criminoso); ancora, la Corte ha ritenuto legittima la misura degli arresti domiciliari applicata nei confronti di un professionista che aveva preso parte a una associazione per delinquere, aveva pianificato e realizzato un complesso progetto criminoso in grado di coinvolgere un numero consistente di persone, aveva commesso i reati per un lungo periodo di tempo ed aveva lucrato ingenti capitali destinati all'Erario.<sup>90</sup>

La locuzione normativa lascia peraltro spazio a qualche interrogativo.

In primo luogo, dal punto di vista della esatta individuazione dei "professionisti"<sup>91</sup> che svolgono attività di "consulenza fiscale", non è chiaro se la norma si riferisca solo a coloro che, ai sensi dell'art. 7, comma secondo, del D. lgs. 9 luglio 1997, n. 241<sup>92</sup>, sono abilitati dalla Agenzia delle Entrate alla trasmissione delle dichiarazioni o – come pare preferibile – ricomprenda tutti i soggetti (in primo luogo, gli avvocati) che svolgono attività *lato sensu* di consulenza fiscale. La posizione soggettiva peraltro non basta a fondare l'aggravante, che si riconnette altresì, sotto il profilo della particolare modalità della condotta indicativa di maggior disvalore, alla "elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale" (espressione i cui esatti connotati non potranno che essere riempiti dalla concreta elaborazione giurisprudenziale) e, se mal non si interpreta il termine "attraverso", al diretto rapporto causale tra tale elaborazione seriale e la specifica condotta criminosa.

Dalla formulazione della norma ("le pene ... sono aumentate ... se il reato è commesso...") non si evince con chiarezza se il legislatore vuole estendere l'aggravante su tutti i

---

<sup>88</sup> Sez. 3, n. 24967 del 14 maggio 2015, *Taurino, non massimata sul punto specifico*

<sup>89</sup> Sez. 5, n. 49472 del 9 ottobre 2013, *Albasi e altro, Rv. 257566*.

<sup>90</sup> Sez. 3, n. 23522 del 9 aprile 2014, *Natale, non massimata*, in una fattispecie nella quale la gravità indiziaria poteva trarsi da un complesso mosaico di elementi, che denotavano il debordamento da una "normale" attività di consulenza e assistenza fiscale, tra cui il possesso dei documenti contabili di alcune società, la presenza di contatti telefonici (captati mediante intercettazioni) da cui emergeva che l'indagato aveva impartito alla segretaria vere e proprie "direttive" sulle modalità di emissione delle fatture per operazioni inesistenti, la materiale esecuzione della trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, la tenuta frammentaria e incompleta della documentazione contabile.

<sup>91</sup> Per l'individuazione, invece, degli intermediari finanziari o bancari sembrerebbe doversi ricorrere alla definizione di "intermediario del credito" data dall'art.121 comma 1 lett. h del d. lgs. n. 385/1993, per come sostituito dal d. lgs. n. 141/2010.

<sup>92</sup> 2. Ai soli fini dell'applicazione del presente articolo si considerano soggetti incaricati della trasmissione della dichiarazione:

- a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;
- c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 78, commi 1, lettere a) e b), e 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, le quali possono provvedervi anche a mezzo di altri soggetti, individuati con decreto del Ministro delle finanze.
- d) i centri autorizzati di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati.

compartecipi ovvero solo sul professionista/intermediario che abbia elaborato i modelli seriali di evasione: al riguardo, è opportuno ricordare quanto statuito dalla Corte<sup>93</sup> circa l'estensione ai concorrenti, e sempre che questi ne siano consapevoli, delle sole aggravanti soggettive che, oltre a non essere "inerenti alla persona del colpevole" a norma dell'art. 70, secondo comma, cod. pen., abbiano in qualche modo agevolato la realizzazione del reato, dovendo procedersi ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 118 cod. pen.; il che consente di avanzare qualche prudente perplessità sulla legittimità della estensione oggettiva della nuova aggravante quando manchi qualsiasi riscontro della consapevolezza, in capo al fruitore della "consulenza", non tanto della qualità personale del consulente (da immaginarsi ovviamente conosciuta), quanto della serialità dello schema nel quale rientra la condotta criminosa ideata ed adoperata.

Sia il riscritto art. 13 che il nuovo art. 13-bis non contemplano ulteriormente la previsione contenuta nell'ultimo comma della precedente versione dell'art. 13: scompare dunque la preclusione alla possibilità per il giudice di tenere conto della diminuzione di pena conseguente all'attenuante del pagamento del debito tributario ai fini della sostituzione della pena detentiva con quella pecuniaria ai sensi dell'art. 53 della legge 689/81.

### **13. Art. 13 – Custodia giudiziale dei beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari.**

L'art. 13 del d. lgs. n. 158 del 2015 ha introdotto l'articolo 18 bis, comma 1 del d.lgs. n. 74/2000 dispone: «I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative».

Si tratta di una disposizione che richiama analoghe previsioni, previste, in particolare, in materia di sostanze stupefacenti [articolo 100 del dpr n. 309 del 1990], contrabbando doganale [articolo 301 *bis* del dpr 23 gennaio 1973 n. 43], reati informatici [articolo 86 *bis* disp. att. cod. proc. pen..].

L'assegnazione in custodia non può essere disposta d'ufficio, ma presuppone una richiesta, da rivolgere all' "autorità giudiziaria" [che procede] e, quindi, attesa l'espressione utilizzata, si può supporre che nel corso delle indagini preliminari la richiesta debba essere indirizzata al pubblico ministero.

La richiesta deve essere accompagnata dalla indicazione delle specifiche finalità che si intendono perseguire con l'affidamento.

Pare sostenibile che l'Autorità provveda con decreto non impugnabile.

---

<sup>93</sup> Sez. 2, n. 22136 del 19 febbraio 2013, Nisi e altro, Rv. 255728.

#### **14. Art. 14. – Abrogazioni.**

L'ultimo articolo del Titolo I del decreto 158/2015, dedicato alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, contiene le abrogazioni conseguenti agli interventi operati.

In particolare:

- la lettera a) del comma 1 dell'art. 14 dispone la già ricordata abrogazione dell'art. 7, collegata alla riscrittura dell'art. 4 e in particolare alla nuova disciplina delle "valutazioni"; nonché dell'art. 16 (Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive), collegata evidentemente alla già menzionata riscrittura dell'"abuso del diritto" in ambito fiscale operata dal D. lgs. 5 agosto 2015, n. 128;
- la lettera b) del comma 1 dell'art. 14 dispone l'abrogazione del comma 143 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n.244, disposizione che rimandava alle disposizioni di cui all'articolo 322-ter cod. pen. ai fini della confisca per equivalente nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 e che ora non trova altrimenti giustificazione alla luce del diverso e organico inserimento organico dell'istituto nel corpo del d. lgs. n. 74/2000.

Redattori: Pietro Molino<sup>94</sup>, Piero Silvestri<sup>95</sup>

Il Vice Direttore  
Giorgio Fidelbo

---

<sup>94</sup> Par. 1-9, 11, 12, 14

<sup>95</sup> Par. 10, 13

## ALLEGATO

Titoli I e II del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74,  
coordinati con le modifiche apportate dal D. Lgs. n. 158/2015

### Titolo I DEFINIZIONI

#### Art. 1 *Definizioni*

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

b) per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto **e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;**

c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche **o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge;**

d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

f) per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; **non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.**

g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

**g-bis) per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;**

**g-ter) per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.**

---

**Titolo II**  
**DELITTI**  
**Capo I**  
**Delitti in materia di dichiarazione**

**Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni ~~annuali~~ relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

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

[3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni), si applica la reclusione da sei mesi a due anni.]

---

**Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

~~1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:~~

~~a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;~~

~~b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro un milione.~~

---

**Nuovo art. 3 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

**1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:**

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.
2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.
3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.
- 

#### Art. 4. Dichiarazione infedele

1. Fuori dei casi previsti dagli *articoli 2 e 3*, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi **inesistenti**, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro ~~cinquantamila~~ **centocinquantamila**;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi **inesistenti**, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro ~~due~~ **tre** milioni.

**1-bis.** Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

**1-ter.** 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).

---

#### Art. 5. Omessa dichiarazione

~~1. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro trentamila.~~

**1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.**

**1.bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.**

2. Ai fini della disposizione prevista ~~dal comma 1~~ **dai commi 1 e 1-bis** non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

---

#### **Art. 6. Tentativo**

1. I delitti previsti dagli *articoli 2, 3 e 4* non sono comunque punibili a titolo di tentativo.

#### **Art. 7. Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio**

##### **(Abrogato - vedi fine documento)**

~~1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli *articoli 3 e 4* le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.~~

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

---

### **Capo II**

#### **Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte**

##### **Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

[3. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro 154.937,07 (lire trecento milioni) per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.]

**Art. 9. Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

1. In deroga all'articolo 110 del codice penale:

a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'*articolo 2*;

b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'*articolo 8*.

---

**Art. 10. Occultamento o distruzione di documenti contabili**

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da ~~sei mesi a cinque anni~~ **un anno e sei mesi a sei anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

**Art. 10-bis. Omesso versamento di ritenute *dovute o certificate***

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute **dovute sulla base della stessa dichiarazione o** risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a ~~cinquantamila~~ **centocinquantamila** euro per ciascun periodo d'imposta.

---

**Art. 10-ter Omesso versamento di IVA**

~~1. La disposizione di cui all'*articolo 10-bis* si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.~~

**1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.**

---

**Art. 10-quater Indebita compensazione**

~~1. La disposizione di cui all'*articolo 10-bis* si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'*articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*, crediti non spettanti o inesistenti.~~

**1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.**

**2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.**

---

**Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

---

**Titolo III  
DISPOSIZIONI COMUNI**

**Art. 12. Pene accessorie**

1. La condanna per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa:

- a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
- b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
- c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;
- d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;
- e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale.

2. La condanna per taluno dei delitti previsti dagli *articoli 2, 3 e 8* importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dagli *articoli 2, comma 3, e 8, comma 3*.

2-bis. Per i delitti previsti dagli *articoli da 2 a 10* del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

---

**Art. 12-bis. Confisca**

1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

---

**Art. 13. *Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario***

~~1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.~~

~~2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.~~

~~2-bis. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2.~~

~~3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689.~~

**Nuovo Art. 13. *Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario***

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

2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti 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.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga

necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

---

#### **ART. 13-bis *Circostanze del reato***

**1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.**

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

**3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal compartecipe nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.**

---

#### **Art. 14. *Circostanza attenuante. Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario***

1. Se i debiti indicati nell'*articolo 13* risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

2. La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.

3. Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.

4. Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'*articolo 13*.

5. Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita.

---

#### **Art. 15. *Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie***

1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

---

~~**Art. 16. Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive  
(Abrogato - vedi fine documento)**~~

~~1. Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.~~

---

**Art. 17. Interruzione della prescrizione**

1. Il corso della prescrizione per i delitti previsti dal presente decreto è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale, dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

1-bis. I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo.

---

**Art. 18. Competenza per territorio**

1. Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

2. Per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

3. Nel caso previsto dal comma 2 dell'articolo 8, se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale.

---

**ART. 18-bis. Custodia giudiziale dei beni sequestrati**

**1. I beni sequestrati nell'ambito dei procedimenti penali relativi ai delitti previsti dal presente decreto e a ogni altro delitto tributario, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale, agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta per le proprie esigenze operative.**

**2. Restano ferme le disposizioni dell'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e dell'articolo 2 del decreto-legge 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 novembre 2008, n. 181.**