

Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione.

di **Roberto Crepaldi**

RELAZIONE AL CONVEGNO “*I REATI TRIBUTARI DOPO LA RIFORMA DEL PROCESSO PENALE E DELLE SENTENZE DELLE CORTI EUROPEE UE ED EDU*” – MILANO, 19 OTTOBRE 2017

Sommario: **1.** Dal diritto penale della frode fiscale a quello della riscossione tributaria. - **2.** Il rilievo del versamento tardivo dell’imposta. - **2.1.** Crisi di liquidità e omesso versamento: lo *status quo*. - **2.2.** Concordato preventivo e omesso versamento. - **3.** La confisca come esecuzione forzata del debito tributario. - **4.** Il rafforzamento della tutela penale. - **4.1.** L’omessa dichiarazione: il nuovo delitto relativo al mod. 770. - **4.2.** Le modifiche all’art. 10. - **4.3.** L’indebita compensazione - **4.4.** Le modifiche dei delitti di omesso versamento. - **5.** Scelte controcorrente: cenni di sussidiarietà e sprazzi di sostanziale impunità.

1. Dal diritto penale della frode fiscale a quello della riscossione tributaria.

Il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 ha rappresentato l’ulteriore passo del legislatore verso un diritto penale dell’esazione tributaria.

Il legislatore delegato, infatti, pare essersi mosso (non è dato comprendere quanto volontariamente) lungo una triplice direttrice: da un lato, il progressivo rafforzamento degli istituti volti a dare rilievo al versamento delle imposte evase dopo la consumazione della condotta criminosa; dall’altro, l’espansione dell’area di rilevanza penale e l’inasprimento del trattamento sanzionatorio, proprio con riferimento alle fattispecie omissive o assimilate; infine, il recupero di scampoli di sussidiarietà mediante l’innalzamento delle soglie di punibilità.

Tali direttrici implicano una chiara scelta di politica criminale da parte del legislatore: lo strumento penale diviene funzionale, affiancando eventualmente le sanzioni amministrative già previste dall’ordinamento tributario nel disegno classico del doppio binario, quasi esclusivamente a determinare il contribuente – o qualcuno per lui – a versare quanto dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

Si tratta di un disegno legislativo che ha progressivamente deviato dalle scelte del legislatore del 2000 il cui obiettivo, in netto distacco dalle precedenti “manette agli

evasori”¹, era di “*limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie*” e, quindi, incentrare la punibilità “*su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e da dolo specifico di evasione*”².

Sulla delineata fisionomia del diritto penale tributario hanno profondamente inciso le successive riforme legislative, tutte nel segno di una progressiva valorizzazione dell’omesso versamento e, all’opposto, del ravvedimento tardivo del contribuente:

- l’art. 1, comma 154, L. n. 311/04 e l’art. 35, comma 7, D.L. 223/06 hanno introdotto, rispettivamente, i delitti di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-bis) e dell’IVA (art. 10-ter) nonché quello di indebita compensazione (art. 10-quater), dando rilievo per la prima volta quale bene giuridico alla “corretta e puntuale percezione dei tributi”³;
- l’art. 1, comma 143, L. n. 224/2007 ha esteso l’ambito di applicabilità della confisca per equivalente di cui all’art. 322-ter c.p. a tutti i delitti previsti dal D.Lgs 74/00 (con la sola eccezione dell’art. 10). Si tratta di una scelta che, pur lasciando aperti notevolissimi problemi interpretativi⁴, è volta a rafforzare proprio l’efficacia conformativa del diritto penale tributario, obbligando l’imputato ad adempiere personalmente al versamento dei tributi per scongiurare l’esecuzione forzata nel proprio patrimonio ogniqualvolta quello della società si riveli insufficiente;
- infine, con la D.L. 138/2011 il legislatore ha introdotto forti limiti agli istituti premiali e all’accesso ai riti alternativi: ci si riferisce, in particolare, all’art. 12, comma 2bis, che non consente la sospensione condizionale della pena solo se l’ammontare dell’imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d’affari e l’ammontare dell’imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro; nonché all’art. 13, comma 2bis, (oggi art. 13bis, comma 2), che preclude il patteggiamento se non vi è stato il pagamento integrale delle imposte, sanzioni e interessi prima dell’apertura del dibattimento.

¹ Ci si riferisce, ovviamente, alla L. n. 516 del 1982 di conversione del D.L. 10 luglio 1982 n. 429, focalizzata su reati di pericolo astratto e sulla criminalizzazione di mere violazioni formali propedeutiche all’evasione fiscale oltre che sulle condotte di omesso versamento. In proposito si veda CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria: commento alla legge 7 agosto 1982, n. 516*, Padova, CEDAM, 1989.

² Relazione governativa al Decreto legislativo n. 74/00, par. 1.

³ Relazione alla L. 311/2004, cd. finanziaria per l’anno 2005.

⁴ Basti pensare all’alluvionale produzione giurisprudenziale che ha fatto seguito all’introduzione della confisca per equivalente, che ha portato per la prima volta la remissione alle Sezioni Unite di una questione concernente il diritto penale tributario (Cass. pen., Sez. Unite, 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert). Effettivamente la giurisprudenza di legittimità ha iniziato ad occuparsi dei reati tributari solo all’indomani dell’introduzione della confisca e del funzionale sequestro. In precedenza la tardività dell’accertamento penale e la falcidia della prescrizione avevano sempre impedito che la Cassazione si occupasse della materia.

Ebbene, proprio la lettura cronologica delle riforme intervenute sul tema in questi anni evidenzia il progressivo rafforzamento del diritto penale della riscossione⁵ anche a discapito della centralità delle fattispecie di frode, che avrebbe dovuto costituire il cuore dell'incriminazione in campo tributario.

IL D.Lgs. n. 158/2015 si inserisce perfettamente nella traiettoria legislativa, ancorché non ci si possa esimere dal dare conto delle storture del sistema come ridisegnato, delle incongruenze delle scelte di politica criminale – oggetto di continue revisioni e ribaltamenti che incidono sulla linearità del sistema normativo e sulla certezza del diritto – e della persistenza di aspetti problematici.

2. Il rilievo del versamento tardivo dell'imposta.

Numerosi sono stati gli interventi volti a dare rilievo al tardivo pagamento del debito tributario, modulandone gli effetti sull'imputazione e regolandone l'incidenza sull'eventuale sequestro e sulla confisca.

In primo luogo, il legislatore del 2015 ha provveduto a riscrivere l'art. 13, introducendo al primo comma una causa di non punibilità per i reati di omesso versamento e indebita compensazione (limitatamente al solo utilizzo di crediti non spettanti, con l'esclusione, quindi, di quelli inesistenti) qualora l'imputato provveda, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, all'estinzione di tutti i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, *“anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso”*.

Il riferimento alle procedure di accertamento con adesione e di quella del ravvedimento operoso risentono, evidentemente, della mancata considerazione delle peculiarità del sistema del controllo automatizzato, il quale non prevede alcun “accertamento” in senso proprio bensì la semplice costatazione dell'omissione nel versamento, compendiata nei cd. avvisi bonari⁶.

Trattasi, in tutta evidenza, di un istituto volto a valorizzare la sopravvenuta carenza di interesse alla repressione penale in conseguenza di condotte che, attraverso una *“controazione compensativa”*⁷, non solo eliminino le conseguenze dannose per l'erario dopo la consumazione del reato (con il versamento di imposta e interessi), ma diano piena soddisfazione alla risposta sanzionatoria tributaria (mediante il versamento delle sanzioni)⁸.

⁵ L'espressione è di LANZI-ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, 2014, pag. 324 e ss. Il tema è stato di recente ripreso da un'interessante monografia sul tema di INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'*, 2016.

⁶ Si leggano l'art. 36-bis, comma 3, DPR n. 600/1973 per le violazioni IRPEF e IRES e l'art. 56-bis, comma 3, DPR n. 633/1972 per l'IVA. In questo senso, PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, fasc. 1, pag. 33

⁷ INGRASSIA, *Ragione fiscale cit.*, pag. 140.

⁸ La stessa relazione governativa (pag. 11) spiega che la *“scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito, risultando in seguito*

Il differente rilievo del pagamento tardivo in relazione all'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta non spettanti e inesistenti è coerente con la distinzione anche sul piano sanzionatorio operata dalla riforma del 2015⁹: come si vedrà, in quest'ultimo caso, la condotta risulta maggiormente dannosa sul piano erariale nonché più insidiosa per gli organi dell'accertamento.

Al secondo comma, invece, la novella ha introdotto un'ulteriore causa di non punibilità per la dichiarazione infedele o omessa qualora, sempre a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione di una dichiarazione ultra-tardiva, vi sia stato l'integrale pagamento delle imposte 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"*.

La diversa tempistica del pagamento per i reati dichiarativi rispetto a quelli omissivi si spiega sulla scorta della diversa efficacia ostativa all'accertamento tributario delle due classi di comportamenti: mentre l'omissione è agevolmente constatata sulla scorta di un controllo automatizzato della corrispondenza tra versato e dichiarato, l'infedeltà o l'omissione della dichiarazione annuale richiedono comunque un'attività istruttoria dell'Agenzia Fiscale che, una volta iniziata, impedisce la restaurazione piena dello *status quo ante* mediante il semplice adempimento tardivo.

Invece di attendere l'apertura del dibattimento, l'imputato/contribuente dovrà provvedere all'estinzione del debito tributario entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo per la violazione di cui all'art. 5 e al termine del ravvedimento operoso per la dichiarazione infedele (e, quindi, fino alla decadenza dell'azione di accertamento)¹⁰.

In entrambi i casi, il limite è fissato nella formale conoscenza da parte del reo di atti di accertamento da parte dell'autorità fiscale, così da garantire la spontaneità del ravvedimento.

inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative".

⁹ Il nuovo art. 10 quater, infatti, ha distinto tra l'utilizzo di crediti non spettanti (punito dal primo comma con la reclusione da sei mesi a due anni) da quelli inesistenti (sanzionati più gravemente dal secondo comma, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni). Sulle problematiche generate dalla distinzione si dirà *ultra*.

¹⁰ L'accesso al predetto istituto, infatti, è stato di recente riformato eliminando – quantomeno per i tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate - qualsiasi preclusione in conseguenza dell'inizio di atti di verifica o accertamento, richiedendosi invece la formale notifica degli atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni). Ci si riferisce all'art. 1, comma 637 lett. b) n. 1) punto 1.1), L. n. 190/2014 che ha inserito all'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 il comma 1-ter, alla stregua del quale *"non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni"*. In questo senso, PERINI, La riforma cit., pag. 33; AMADEO, sub art. 13, in AA.VV. *La riforma dei reati tributari*, di NOCERINO-PUTINATI (a cura di), pag. 328.

In ogni caso, trattandosi di circostanza che esclude la pena di natura oggettiva che opera sul piano dell'offensività del comportamento, l'imputato potrà giovare anche del pagamento, della presentazione della dichiarazione o del ravvedimento operato da terzi¹¹.

Ugualmente la causa di punibilità, rivestendo natura oggettiva, si estenderà a tutti i concorrenti nel reato ex art. 119 c.p.

D'altro canto, il ri-novellato art. 13-bis prevede una circostanza attenuante ad efficacia speciale (fino alla metà) per l'agente che provveda al pagamento dei debiti tributari (comprensivi di imposta, sanzioni e interessi) prima dell'apertura del dibattimento.

L'applicazione della predetta attenuante è rimasta condizione per l'accesso all'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p.¹², ma la novella del 2015 ha inteso aggiungere, anche in questo caso, un riferimento al ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997.

Ciò comporta che il pagamento dei tributi avvenuto successivamente all'apertura del dibattimento ma mediante il cd. ravvedimento operoso, pur non integrando gli estremi dell'attenuante, consentirà l'accesso al rito speciale.

Resta da comprendere quale sia la sorte dei reati che non danno luogo ad evasione fiscale (artt. 8, 10 e 11), per i quali i presupposti di accesso al patteggiamento paiono essere quelli ordinari.

Quanto al problema intertemporale, nessuna norma in tal senso è stata prevista dal legislatore della novella.

I principi generali escludono qualsiasi "rimessione in termini": la norma contiene in sé un chiaro spartiacque temporale, individuato nell'apertura del dibattimento (per l'art. 13, comma 1, e 13-bis) e l'inizio degli accertamenti (per l'art. 13, comma 2).

Cosicché *nulla quaestio* se il comportamento dell'imputato sia stato tenuto prima dell'apertura del dibattimento o dell'inizio degli accertamenti fiscali: a prescindere dalla vigenza o meno, in quel momento, della novella, il reato andrà dichiarato estinto¹³.

Qualora, invece, tale momento sia già spirato, il termine processuale previsto della norma precluderà qualsiasi applicazione, anche retroattiva.

Nel complesso, la graduazione dell'*an* e del *quantum* della punibilità degli illeciti in parola, in ragione dell'estinzione del debito, è certamente un'innovazione positiva, non solo sul piano deflattivo, ma soprattutto su quello, ben più importante, della sussidiarietà dell'intervento penale.

Non si può fare a meno di notare, tuttavia, come l'atteggiamento del legislatore risulti quantomeno ambiguo sul punto: già l'art. 14, comma 5, L. n. 408/1990

¹¹ In tal senso, Corte d'Appello di Milano, sez. II, sent. 20/04/2017, n. 2810.

¹² Sulla legittimità costituzionale della preclusione al patteggiamento si è pronunciata Corte cost., sent. 28 maggio 2015, n. 95.

¹³ In tal senso, Cass. pen., Sez. III, sent. 12/04/2017, n. 30139; Sez. III, sent. 01/02/2017, n. 15237;

aveva previsto la non punibilità delle fattispecie previgenti in caso di ravvedimento operoso e l'art. 2, comma 3, D.Lgs. 218/97 aveva previsto un'analogia causa di non punibilità per l'accertamento con adesione. Il legislatore del 2000, poi, aveva abbandonato un approccio orientato a dare rilievo al versamento tardivo dell'imposta, salvo che come circostanza attenuante ex art. 13 (dapprima ad effetto speciale, poi dal 2011 ordinaria ed, infine, nuovamente capace di ridurre la pena fino alla metà)¹⁴.

Appaiono ingenerose, allora, le critiche rivolte al legislatore nel recente provvedimento di remissione alla CGUE¹⁵ della questione attinente la legittimità della causa di non punibilità in ipotesi di pagamento tardivo del debito tributario in relazione all'omesso versamento dell'IVA e all'obbligo di prevedere sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate a tutela degli interessi finanziari dell'Unione (art. 325 TFUE).

Non si tratta affatto di una previsione criminogena, che consente all'imprenditore di auto-finanziarsi mediante gli illeciti fiscali senza conseguenze: in primo luogo, perché l'esperienza dimostra come il tentativo di autofinanziarsi in modo prolungato a spese dell'erario abbia come esito pressoché certo il fallimento (e l'ipotesi di bancarotta fiscale di cui all'art. 223, comma 2 n. 2) L. fall. non si misura con alcuna causa di non punibilità); ma, anche a non voler considerare la necessità per il contribuente di far fronte alle sanzioni amministrative (anche se in maniera ridotta), la causa di non punibilità risponde perfettamente alle esigenze unionali, volta com'è a determinare il contribuente a far fronte, pur tardivamente, agli obblighi IVA senza sconti sulla sorte capitale¹⁶.

Lo stesso Avvocato generale, nel concludere per il rigetto della questione pregiudiziale sul punto, ha riconosciuto la *ratio* della disposizione in questione: *“la motivazione della causa di non punibilità [...] favorisce l'adempimento e, pertanto, promuove l'effettività e la capacità dissuasiva del sistema di esecuzione. L'efficacia delle sanzioni è connessa all'incentivo a versare l'imposta. La capacità dissuasiva è assicurata dalla necessità di ottenere non solamente l'importo principale, ma anche gli interessi maturati e il corrispondente importo delle sanzioni amministrative. [...] Infine, occorre tenere presente che, nell'imporre sanzioni effettive e dissuasive entro l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, gli Stati membri devono anche rispettare il principio di proporzionalità. Dai documenti preparatori del decreto legislativo 158/2015 emerge che il legislatore italiano ha scelto di adottare una scala progressiva di sanzioni amministrative e penali. In ossequio a considerazioni di proporzionalità,*

¹⁴ PERINI, *La riforma, cit.*, pag. 32.

¹⁵ Tribunale di Varese, Ufficio Giudice per le indagini preliminari, 30 ottobre 2015, Giud. Sala.

¹⁶ Correttamente, INGRASSIA, *Illecito fiscale cit.*, pag. 147 fa notare come la norma in commento si allontani di molto dall'esperienza dei condoni che era stata fortemente criticata da CGUE, Grande Sezione, sent. 17 luglio 2008, nella causa C-132/06, in quanto implicante *“una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili”*.

*esso ha riservato le sanzioni penali per i casi più gravi. In tale contesto, la motivazione della causa di non punibilità di cui trattasi può anche essere intesa come ulteriore inclusione delle considerazioni di proporzionalità all'interno del regime di esecuzione generale*¹⁷.

La causa di non punibilità in parola avrebbe potuto avere un impatto certamente maggiore se solo il legislatore avesse voluto farne la chiave di volta della compatibilità euro-unitaria e convenzionale del doppio binario sanzionatorio.

Ancorché non sia questa la sede per affrontare il problema dell'estensione del divieto di *bis in idem* comunitario, la costruzione di una causa di non punibilità generale estesa, quantomeno nei casi meno gravi, anche alle altre violazioni tributarie avrebbe non solo costituito un forte incentivo all'estinzione del debito tributario, ma anche consentito di scongiurare il problema della duplicazione sanzionatoria, precludendo l'applicazione della sanzione penale ogniqualvolta l'imputato abbia già fatto fronte integralmente a quella amministrativa.

Tuttavia, l'aspetto maggiormente problematico dell'applicazione degli istituti – il cui impatto pratico, proprio per tale ragione, è stato finora abbastanza limitato – è costituito dall'esiguo termine che il giudice è facoltizzato a concedere all'imputato per completare il versamento, termine spesso incompatibile con i piani di rateizzazione in corso¹⁸.

E' vero che, ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità o dell'attenuante, è sufficiente che il contribuente paghi un numero di rate sufficienti ad eguagliare l'imposta, sanzioni e interessi relativi all'imputazione, senza che assumano rilievo altri tributi o tasse (e i relativi accessori) dovuti per altra causa; ma un rinvio di soli tre mesi, prorogabile una sola volta per un uguale periodo, può non rivelarsi incompatibile, nonostante la buona volontà del contribuente, con la rateizzazione concordata con l'Agenzia.

La scelta pare, ancora una volta, sintomatica dei dubbi amletici che attanagliano il legislatore: dibattuto tra depenalizzare il mero inadempimento – quello che autorevole dottrina ha definito icasticamente “arresto per debiti”¹⁹ - e criminalizzare il fenomeno dell'autofinanziamento dell'imprenditore con l'omesso versamento, il legislatore del 2015 ha scelto di concedere un'ulteriore dilazione di pagamento al

¹⁷ Conclusioni dell'Avvocato generale Michal Bobek presentate il 13 luglio 2017 nella causa C-574/15, par. 3-a, 126.

¹⁸ La questione è stata anche posta all'attenzione della Corte costituzionale da Trib. Treviso, sez. pen., ord. 23 febbraio 2016, Giud. Vettoruzzo per violazione del principio di ragionevolezza (art. 3 cost.) e del diritto di difesa dell'imputato (art. 24 cost.). Al di là della soluzione che la Corte darà al quesito preme considerare come il limite dei sei mesi può essere facilmente aggirato dal giudice di merito, qualora ritenga che le tempistiche del piano di rateizzazione siano compatibili con le esigenze del processo penale, semplicemente concedendo un rinvio su richiesta del difensore dell'imputato, con conseguente sospensione del termine di prescrizione fino alla successiva udienza ex art. 159, comma 1 n. 3, c.p.

¹⁹ FLICK, *Dall'andante con moto all'adagio ma non troppo e viceversa (Variazioni sul tema del diritto penale dell'economia)*, in *Banca borsa e titoli di credito*, 2011, fasc. n. 4, parte I, pag. 424.

contribuente prima di servirsi dell'arma del diritto penale.

Resta irrisolta, però, la questione di maggiore impatto con riferimento all'omesso versamento, vale a dire la possibile rilevanza della crisi che impedisca al contribuente di adempiere.

2.1. Crisi di liquidità e omesso versamento: lo status quo.

Uno dei principali punti di frizione tra il diritto penale della riscossione e il principio di personalità della responsabilità penale va individuato proprio nel tema della crisi dell'impresa.

La questione dei rapporti tra crisi di liquidità dell'imprenditore e reati tributari omissivi è stata ampiamente affrontata in dottrina²⁰ e in giurisprudenza²¹.

In sintesi, la giurisprudenza di legittimità ha optato per l'irrilevanza, salvo alcune precisazioni, della crisi di liquidità rispetto alla consumazione dei delitti di cui agli artt. 10bis e 10ter D.Lgs. 74/00.

A tali conclusioni si è pervenuti sulla scorta di una (discutibile) anticipazione del disvalore penale della fattispecie, incentrato non già sull'omesso versamento del termine alla scadenza prevista dalla norma penale incriminatrice (il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto nel primo caso e quello per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo nel secondo) ma sul mancato accantonamento da parte dell'imprenditore delle somme ricevute dal cliente o dallo stesso trattenute al dipendente.

La natura dei tributi in questione, infatti, induce la Corte a ritenere che l'inottemperanza agli obblighi tributari di versamento periodico non consente all'imprenditore di giovare degli accadimenti successivi: quest'ultimo ha scommesso di riuscire a far fronte al tributo alla scadenza finale, recuperando *aliunde* le somme non accantonate; laddove non vi riesca risponderà anche qualora eventi sopravvenuti gliel'abbiano impedito, avendo messo in conto fin dall'inizio

²⁰ Senza pretesa di completezza, si richiamano TROYER-INGRASSIA, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi e le (as)soluzioni giurisprudenziali: tout comprendre c'est tout pardonner?*, in Riv. dott. comm., 2013, pag. 961 e ss.; VALSECCHI, *La Cassazione conferma la (tendenziale) irrilevanza dell'impossibilità ad adempiere rispetto alla consumazione del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali*, in Penalecontemporaneo.it, 20 aprile 2015; SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di iva (artt. 10 bis e 10 ter D.Lgs. 74/2000)*, ivi, 7 ottobre 2013; VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento dell'iva (art. 10 ter d.lgs. 74/00) e (non) rimproverabilità dell'amministratore della società insolvente: qualche spunto di riflessione*, ivi, 11 febbraio 2011; A. CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10 bis del D.Lgs. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2005, pp. 5194 ss.; D. TERRACINA, *Omesso versamento di tributi dichiarati tra forza maggiore e carenza di dolo*, in *Dialoghi tributari*, 2013, pp. 89 ss. FORTE, *I reati in materia di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione e le fattispecie penali minori*, in A. MANNA (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, pp. 547 ss.; ROMOLI, *Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità*, in *Arch. pen.*, 2013, pag. 323.

²¹ Cass. pen., Sez. III, sent. 09/09/2015, n. 43599; Sez. III, sent. 24/06/2014, n. 8352; Sez. III, sent. 08/04/2014, n. 20266; Sez. III, sent. 05/12/2013 n. 5467.

l'eventualità di non riuscirvi.

Si tratta di una ricostruzione che richiama gli echi oggettivisti dell'*actio* (in questo caso, invero, *omissio libera in causa*: il momento rappresentativo e volitivo vengono anticipati fino al momento della scadenza degli obblighi tributari - anticipata rispetto alla soglia di rilevanza penale - così da rendere irrilevanti gli accadimenti successivi che possano aver escluso l'elemento soggettivo.

Peraltro, la ricostruzione è in aperta contraddizione con quanto affermato dalla Corte in tema di *bis in idem*: è proprio sulla diversità del momento consumativo dell'illecito tributario rispetto a quello penale che la Corte basa l'impredicabilità di un *eadem factum*²².

Al di là dell'obiezione (più che legittima) di chi sottolinea come il tenore letterale della norma imponga di incentrare il disvalore integralmente sul momento finale dell'omissione²³, l'argomentazione che si basa essenzialmente sulla natura dei tributi considerati pare entrare in crisi qualora il contribuente non entri nemmeno in possesso delle somme da accantonare.

L'esempio paradigmatico è quello dell'impresa che, vincitrice di importanti gare d'appalto, una volta espletati i lavori, emetta fattura per poter ricevere il pagamento dal cliente - così esponendo l'IVA a debito - senza però ottenere che questa venga onorata.

Pare difficile sostenere, in questi casi, la punibilità dell'imprenditore. L'alternativa è secca: non emettere fattura e, quindi, non avere alcuna *chance* di essere pagato (pur avendo sostenuto tutti i costi dell'azione) ovvero emetterla ma con il rischio di non riuscire a far fronte agli obblighi tributari che ne derivano.

Neppure in questi casi la Suprema Corte ritiene giustificato l'omesso versamento: salvo per le imprese che operano secondo il regime IVA per cassa, infatti, il modello di riscossione dell'IVA prescinde dall'effettiva percezione del compenso da parte del cliente²⁴.

La problematica è stata poi, fortunatamente, risolta almeno in parte dal legislatore il quale non solo ha progressivamente ampliato l'ambito applicativo del cd. *reverse charge*, ma ha anche introdotto il cd. *split payment*²⁵.

²² Cass. pen., Sez. Un., sent. 28/03/2013, n. 37425 secondo la quale "*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*".

²³ FORTE, *I reati in materia di dichiarazione cit.*, pag. 550, ROMOLI, *Omesso versamento cit.*, pag. 323; CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo cit.*, pag. 5194; INGRASSIA-TROYER, *I delitti di omesso versamento cit.*, pag. 966.

²⁴ In tal senso, Cass. pen., Sez. III, Sentenza n. 19099 del 06/03/2013

²⁵ Si tratta di un istituto (previsto dall'art. 17-ter DPR 633/1972, introdotto dall'art. 1, comma 629 lett. b), L. n. 190/2014) grazie al quale il fornitore delle pp.aa. e dei soggetti ad

L'iter argomentativo della Suprema Corte per escludere la natura esimente della crisi di liquidità è basato anche sull'obbligo dell'imprenditore di organizzare i propri mezzi economici e patrimoniali in modo da adempiere agli obblighi tributari.

Ne deriva che sarà sufficiente, in tale ottica, dimostrare la colpa dell'imprenditore nelle scelte imprenditoriali – ad esempio avendo riorganizzato male l'impresa, non avendo ridotto a sufficienza i costi, etc. in modo da non riuscire comunque a far fronte alle imposte entro la scadenza – per escludere la rilevanza della conseguente crisi di liquidità.

Ad esempio, non può dirsi idonea ad escludere il dolo l'inadempimento dei clienti alle proprie obbligazioni, in particolare qualora manchi la prova che tale circostanza sia improvvisa e che l'imprenditore non abbia potuto fare ricorso ai normali canali di finanziamento (*in primis* lo sconto bancario delle fatture dei clienti)²⁶.

In altre parole, occorre la prova che non sia stato in alcun modo possibile per il contribuente rintracciare in seno al patrimonio sociale le risorse necessarie a consentire l'adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutto quanto possibile (p.e. con rinunce relative a utili o alla restituzione di finanziamenti personali, mediante il ricorso al credito, la riduzione dei costi e finanche l'affitto o la liquidazione dell'azienda) a consentirgli di recuperare le somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà.

Che l'impossibilità che esclude la rilevanza penale dell'omissione non deve essere stata volontariamente provocata dal soggetto è desunto non solo sulla scorta della definizione stessa di colpevolezza, ma anche dalla norma in tema di stato di necessità: non può *“essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (...) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta”*²⁷.

Sul punto occorre intendersi: l'imprenditore che scelga di utilizzare *aliter* le somme che sarebbero sufficienti a far fronte agli obblighi tributari non potrà allegare alcuna crisi di liquidità. Proprio in quella scelta, infatti, risiede il dolo del reato omissivo improprio, laddove l'imprenditore non possa dirci certo di reperire altrove la liquidità necessaria a far fronte all'obbligo tributario prima della scadenza.

La naturale dinamicità dell'impresa implica, quindi, l'esistenza di un ulteriore requisito: è necessario che la ragionevole convinzione dell'imprenditore sia stata

esse equiparate possa emettere fattura comprensiva dell'IVA senza essere tenuto a versare l'imposta in sede di liquidazione periodica, poiché la stessa sarà versata direttamente dall'ente pubblico.

²⁶ Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2013, n. 19099.

²⁷ Cass. pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37425 e, in relazione alla fattispecie di cui all'art. 10-bis, cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 10120 del 1 dicembre 2010, dep. 2011, Provenzale

travolta in modo improvviso e imprevedibile da un evento che realizzi gli estremi di una forza maggiore, tale da rendere impossibile l'adempimento agli obblighi *ex lege*.

Anche la giurisprudenza di merito - che si è mostrata più sensibile ad attribuire valore scriminante alla crisi di liquidità - richiede che la crisi di liquidità che investa l'impresa e impedisca il regolare pagamento delle imposte sia improvvisa o per il susseguirsi di diversi amministratori nella carica²⁸ o per *“un comportamento omissivo e dilatorio da parte di enti pubblici”*²⁹.

Sotto tale profilo appare emblematica la motivazione del precedente del Tribunale di Novara³⁰, il quale - onde evitare una illimitata impunità a fronte di qualsivoglia crisi finanziaria che possa colpire il contribuente - attribuisce rilevanza solo a *“quella determinata da fattori tutt'affatto estranei alla sfera di controllo dell'imprenditore, e in alcun modo riconducibili ad una sua mala gestio: in ciò tali da delineare una sorta di illiquidità non prevedibile né evitabile”*.

Ancor più espliciti sono i precedenti del Tribunale di Roma³¹ - che ancora la possibilità di invocare la forza maggiore a precise condizioni, quali l'indipendenza della situazione di crisi da scelte consapevoli dell'imprenditore e l'irrimediabilità della situazione, anche ricorrendo ad alcuno degli strumenti che in concreto risultino idonei allo scopo - e del Tribunale di Milano³². In particolare, tale ultima sentenza precisa che per dare rilievo scusante alla situazione di crisi *“occorrerebbe cioè la dimostrazione che il soggetto che abbia omesso il versamento delle ritenute operate nei termini contemplati dalla disciplina fiscale avesse inteso provvedervi entro il termine penalmente rilevante, ma il verificarsi di accadimenti del tutto eccezionali, imprevedibili e non imputabili all'agente abbiano successivamente reso impossibile il versamento, in quanto determinanti una situazione di illiquidità assoluta, a cui era impossibile far fronte con il ricorso a qualsivoglia misura, anche a scapito della prosecuzione dell'attività aziendale”*.

2.2. Concordato preventivo e omesso versamento.

Strettamente legato al tema della natura esimente della crisi è quello attinente agli effetti che il concordato preventivo produce sull'omesso versamento.

La giurisprudenza di legittimità prevalente ha escluso che l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, anche se antecedente alla scadenza del termine previsto per il pagamento dell'imposta, impedisca la consumazione del reato di omesso versamento dell'IVA³³.

²⁸ Trib. Firenze, Uff. Gip, sentenza 27 luglio 2012, giud. Belsito; Trib. Milano, sez. III pen., sentenza 19 ottobre 2013, giud. Gamacchio;

²⁹ Trib. Milano, Uff. Gip, sentenza 7 gennaio 2013, giud. Castelli e nello stesso senso Trib. Venezia, sentenza 5 gennaio 2013, giud. Caruso.

³⁰ Trib. Novara, sentenza 20 marzo 2013, giud. Filice.

³¹ Trib. Roma, sentenza 12 giugno 2013, giud. Di Nicola.

³² Trib. Milano, 15 dicembre 2015, giud. Mannucci Pacini.

³³ Cass. pen., Sez. III, sent. 04/02/2016, n. 12912; Sez. III, sent. 14/05/2013, n. 44283. Alle medesime conclusioni, la Suprema Corte è pervenuta con riferimento alle ritenute

L'argomentazione posta alla base dell'orientamento maggioritario è duplice: da un lato la natura istantanea preclude qualsiasi rilevanza delle vicende successive la scadenza del termine (ivi compresa l'eventuale ammissione del concordato); dall'altro è la stessa struttura del concordato preventivo che ne escluderebbe la natura esimente, poiché prima dell'ammissione l'imprenditore resta libero di versare l'imposta e, in ogni caso, anche l'eventuale piano di concordato non potrebbe incidere sugli obblighi tributari.

Si è fatto strada di recente anche un orientamento opposto³⁴ e la tempistica non è casuale: l'art. 182-ter l. fall.– introdotto con dall'art. 146, comma 1, D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 – prevede che il piano di concordato possa contenere una transazione fiscale con una riduzione o una dilazione dei debiti tributari.

Tale eventualità, tuttavia, era notevolmente ridotta rispetto alle ritenute fiscali e all'IVA, per le quali la proposta poteva prevedere unicamente una dilazione di pagamento.

Ma l'art. 1, comma 81, L. 11 dicembre 2016, n. 232 ha integralmente sostituito la norma in questione per consentire che lo stesso piano di concordato preventivo possa prevedere *“il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e dei relativi accessori [...], nonché dei contributi [...], se il piano ne prevede la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione”*.

La modifica legislativa è conseguenza diretta della storica decisione della Corte di Giustizia nel caso “Degano Trasporti”³⁵, secondo la quale il diritto dell'Unione europea non osta ad una legislazione nazionale che permetta ad un imprenditore insolvente di chiedere, attraverso il concordato preventivo, di pagare parzialmente il debito IVA, purché vi sia l'attestazione, da parte di un esperto indipendente, che il predetto debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento.

E' inevitabile, allora, chiedersi quali siano gli effetti di un concordato che contenga una riduzione del debito tributario o anche una semplice dilazione nel tempo, che venga quantomeno ammesso prima della scadenza del termine previsto dalla norma incriminatrice.

previdenziali: cfr. Cass. pen., Sez. III, sent. 25/09/2007, n. 38502; Sez. III, sent. 10/06/1997, n. 8002. Sul punto si veda JANNUZZI-REGI, *Crisi d'impresa e reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali: un esempio paradigmatico del disallineamento tra la normativa fallimentare e quella penale*, in *Penalecontemporaneo*, n. 3/2017, pag. 219 e ss.

³⁴ Cass. pen., Sez. III, sent. 26/10/2016, n. 6591; Sez. III, sent. 12/03/2015, n. 15853.

³⁵ Corte di Giustizia dell'UE, Seconda Sezione, sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, secondo la quale *“l'ammissione di un pagamento parziale di un credito IVA, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo che, a differenza delle misure di cui trattasi nelle cause che hanno dato origine alle sentenze Commissione/Italia (C 132/06, EU:C:2008:412) e Commissione/Italia (C 174/07, EU:C:2008:704) cui fa riferimento il giudice del rinvio, non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione”*.

Infatti, se ciò avviene dopo la scadenza del termine, mi pare innegabile ritenere che il reato si sia definitivamente consumato e che il successivo piano di concordato - ancorché intervenga sul debito tributario - non possa avere alcuna efficacia, salvo che ex art. 13 D. Lgs. 74/00.

Ma l'ammissione ad un concordato il cui piano ex art. 160 l. fall. incida sul debito tributario prima della scadenza del termine produrrebbe un duplice effetto: in primo luogo, determinerebbe un mutamento del legale rappresentante, con la nomina del commissario giudiziale. L'apparente questione è risolta in nuce dalle norme sul concorso, poiché il mancato pagamento del tributo da parte del commissario potrà essere ritenuto conseguenza della condotta dell'amministratore precedente che ha determinato l'impossibilità del successivo pagamento, con una conseguente (co)responsabilità di quest'ultimo³⁶.

Ma soprattutto il concordato produrrebbe un'apparente contraddizione in seno all'ordinamento: da un lato, il giudice civile - nell'interesse non solo del singolo imprenditore ma anche della produttività complessiva del sistema economico e dei livelli occupazionali - prima autorizza e poi omologa una dilazione o una riduzione del debito tributario, con l'accordo della maggioranza dei creditori; dall'altro, la norma penale sanziona il comportamento omissivo protrattosi dopo la scadenza o il pagamento parziale eseguito dal commissario.

La risoluzione del conflitto tra obbligo penale e norma giuridica che facoltizza il comportamento mi pare non possa prescindere da una seria analisi dell'eventuale portata scriminante della norma civile. Sarebbe paradossale, infatti, negare che le norme sul concordato siano poste non solo nell'interesse dell'imprenditore ma anche in un'ottica sistemica.

Non vi sono, infatti, ragioni per escludere la prevalenza di quest'ultima norma sul divieto penale, se non altro in ossequio al criterio della specialità.

Una simile conclusione non deve scandalizzare: il Tribunale fallimentare e i creditori paiono baluardi sicuri contro eventuali abusi.

In ipotesi di concordato cd. in bianco - cioè con riserva del piano di concordato ex art. 161, comma 6, l. fall. - solo la predisposizione del piano e la successiva

³⁶ Nel caso della successione di più amministratori alla guida della società, dei quali solo il secondo era investito dell'obbligo di versamento al momento della scadenza del termine di cui all'art. 10ter mentre il primo si è limitato a firmare la dichiarazione e a non eseguire i versamenti periodici (penalmente irrilevanti), la Suprema Corte sembra avanzare due ipotesi in cui anche il primo amministratore, pur privo della qualifica del reato proprio, potrà essere chiamato a risponderne:

- nel caso in cui il primo amministratore abbia dimesso la carica proprio allo scopo di sfuggire alla responsabilità penale, attribuendo la qualità di amministratore ad una testa di legno (il quale risponderà del reato solo qualora sia consapevole del mancato versamento e abbia la possibilità concreta di adempiere agli obblighi fiscali);
- qualora la successione non sia intrinsecamente fraudolenta, la responsabilità del primo amministratore, invece, può essere affermata solo qualora egli abbia fornito un contributo consapevole alla realizzazione del reato omissivo (ad esempio, nella forma dell'istigatore all'omissione). Cfr sul punto Cass. pen., Sez. III, sent. 02/07/2014, n. 53158; Sez. III, sent. 22/01/2014, n. 12248.

declaratoria di ammissibilità da parte del Tribunale prima della scadenza del termine potranno giovare all'amministratore. Prima della formalizzazione del piano, infatti, l'amministratore resta libero di compiere gli atti di ordinaria amministrazione ex art. 161, comma 7, l. fall. e quindi di ottemperare agli obblighi tributari.

Qualora, invece, il concordato venga dichiarato ammissibile prima della scadenza del termine, l'amministratore giudiziario non potrà ottemperare al pagamento delle imposte prima della scadenza del termine previsto dalla norma penale, dovendosi attenere al piano di concordato che prevede la dilazione o la riduzione del debito tributario. In questo caso, la delibazione del Tribunale e l'intervento del PM sembrano tutele sufficienti per scongiurare usi strumentali del concordato.

3. La confisca come esecuzione forzata del debito tributario.

L'art. 10 del D. Lgs. 158/2005 ha ricondotto al *corpus normativo* l'ipotesi di confisca tributaria: il nuovo art. 12-bis, infatti, prevede che *“nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto”*.

La formulazione della norma non pone particolari problemi rispetto alla successione con il previgente art. 1, comma 143, L. n. 244/2007, che faceva integrale richiamo dell'art. 322ter c.p.³⁷, stante la formulazione pressoché identica delle due norme.

L'aspetto certamente innovativo è costituito dal comma 2 che prevede che *“la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro”* soggiungendo che *“nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”*.

L'infelice e a-tecnica espressione letterale – secondo la quale appunto *“la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare”* – sembra, per certi versi, complementare all'evoluzione giurisprudenziale in materia.

Già da tempo, infatti, la giurisprudenza di legittimità si era espressa nel senso che il profitto confiscabile non dovrebbe mai superare quello effettivamente conseguito dal reato, cosicché eventuali somme versate dal contribuente o comunque recuperate, anche forzatamente, dal fisco anche dopo la consumazione del reato andrebbero detratte dall'imposta evasa al fine di determinarne l'ammontare³⁸. Verrebbe, altrimenti, a determinarsi *“una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva*

³⁷ Sul punto Cass. pen., Sez. II, sent. 22/09/2016 n. 50338 e prima ancora Sez. III, sent. 16/06/2016 n. 35226.

³⁸ In questo senso, Cass. pen., Sez. III, sent. 19/01/2016, n. 4097; Sez. III, sent. 26/10/2016 n. 6054; Sez. III, sent. 15/04/2015, n. 20887; Sez. III, sent. 08/01/2014, n. 6635.

di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa"³⁹.

L'art. 12-bis, comma 2, dando evidentemente per scontato la riduzione dell'ammontare del profitto confiscabile in conseguenza dell'adempimento parziale, prevede l'inoperatività della confisca quale effetto del mero impegno del contribuente ad effettuare il pagamento.

Occorre, in primo luogo, intendere correttamente il presupposto della norma citata, in particolare accertando se l'impegno del contribuente possa essere unilaterale e informale o debba concretizzarsi in un accordo di rateizzazione, nei casi e nei modi previsti dalla riscossione tributaria, con il fisco.

In secondo luogo, occorre comprendere quale sia la portata applicativa della norma, vale a dire se il mero impegno del contribuente determini il venir meno dei presupposti per la confisca ovvero soltanto per la sua esecuzione.

La stessa Suprema Corte⁴⁰, nel contribuire alla risoluzione di entrambe le questioni, opera un'interpretazione sistematica delle disposizioni che chiariscano il significato normativo di "impegno" e dell'inoperatività della confisca.

Quanto alla prima questione, come ovvio, il concetto di impegno deve essere interpretato come un richiamo implicito agli istituti previsti dall'ordinamento tributario (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, rateizzazione del debito, ecc.), non risultando affatto sufficiente la mera esternazione unilaterale del proposito da parte del contribuente.

In caso contrario, l'istituto si presterebbe ad un uso strumentale, incompatibile con la *ratio* della norma, funzionale a dare rilievo alla natura sussidiaria della confisca.

Con riferimento alla disciplina prevista, l'inoperatività della sanzione implica l'impossibilità di eseguire la confisca, che dovrebbe comunque essere disposta dal giudice per l'intero ammontare dell'imposta non ancora versata.

Correttamente la Cassazione esclude che la disposizione in parola implichi l'immediato divieto per il giudice a disporre la confisca e il conseguente obbligo di disporre la restituzione all'avente diritto delle somme in sequestro. Una simile interpretazione non solo si presterebbe ad un uso altrettanto strumentale, contrario all'esigenza di garantire la completa esazione del tributo, ma sarebbe anche contraria alla lettera della legge (che prevede l'applicazione della norma "*anche in presenza di sequestro*").

Del resto, anche la residua opzione interpretativa – secondo la quale il sequestro rimarrebbe fermo e al giudice sarebbe solo preclusa la definitiva confisca – contrasterebbe con il principio generale di strumentalità delle misure cautelari reali, le quali non possono avere un ambito applicativo più ampio del provvedimento di cui sono chiamate ad anticipare gli effetti.

Sarà poi compito del giudice dell'esecuzione disporre il progressivo dissequestro a fronte del pagamento rateale da parte del contribuente ovvero, nel caso

³⁹ Cass. pen., Sez. III, Sentenza n. 4097/2016 cit.

⁴⁰ Cass. pen., sez. III, 13/07/2016, n. 42470.

diametralmente opposto, eseguire la confisca disposta – ma paralizzata dall’impegno formale del contribuente – in caso di inadempimento.

La riforma, invece, lascia aperti ed intatti i problemi interpretativi che hanno riguardato la confisca nell’ambito dei reati tributari.

In primo luogo, non chiarisce meglio quale sia l’oggetto del provvedimento ablativo, lasciando inalterato il riferimento al prezzo e al profitto⁴¹ del singolo illecito penal-tributario⁴².

Le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno avuto modo di chiarire, non senza dare adito a commenti critici, come il profitto confiscabile andrebbe fatto coincidere con il “*risparmio di spesa [...] derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell’accertamento del debito tributario*”⁴³.

Sia consentito, fin da subito, esprimere perplessità circa la possibilità di includere, nell’ambito del profitto confiscabile, anche interessi e sanzioni: se, riguardo ai primi, potrebbe obiettarsi che gli stessi non costituiscono affatto il profitto del reato ma semmai una voce del danno scaturente dall’illecito, più radicali sono le obiezioni rispetto alle sanzioni.

In primo luogo, perché le sanzioni non rispondono affatto alla definizione di profitto fatta propria dalle stesse Sezioni Unite⁴⁴ – quale utilità che il reo realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa – in quanto costituiscono un *posterius*, peraltro solo eventuale, dell’illecito tributario avente natura repressiva.

In secondo luogo, perché è lo stesso legislatore ad escludere che le sanzioni tributarie possano gravare sul legale rappresentante dell’ente evasore, chiamato a risponderne sul piano penale⁴⁵.

⁴¹ E’ ormai pacifico che il taluni illeciti fiscali non producano un profitto per l’autore del reato ma abbiano un prezzo, inteso come il compenso dato o promesso per indurre, istigare o determinare un altro soggetto a commettere il reato. Si pensi, in relazione all’emissione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 8, alla somma di denaro data o promessa alla cartiera per l’emissione del documento da parte del beneficiario.

⁴² Anche prima dell’introduzione dell’art. 12-bis, infatti, era pacifico che l’integrale rinvio alle disposizioni di cui all’articolo 322-ter c.p., contenuto nell’art. 1, comma 143, della L. n. 244/2007, consentisse di affermare l’applicabilità non solo del primo (che, prima della L.n. 190/2012 faceva riferimento al solo “prezzo del reato”) ma anche del secondo comma della norma codicistica che fa indistinto riferimento, quanto all’oggetto della confisca di valore, al prezzo o al profitto dell’illecito. Sul punto cfr. Sez. 3, Sentenza n. 35807 del 07/07/2010

⁴³ Cass. pen., Sez. un., 31 gennaio 2013, n. 18734; nello stesso senso anche, Sez. Unite, 30 gennaio 2014, n. 10561.

⁴⁴ In tal senso MUCCIARELLI-PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in Dir. pen. cont., 20 aprile 2015 secondo i quali “*la sanzione non è il prodotto del reato, ne è semmai, hegelianamente, la sua antitesi obliteratrice – in funzione deterrente – della convenienza del delitto*”

⁴⁵ L’art. 11 D.Lgs. 472/1997 prevede la responsabilità solidale del rappresentante o dell’amministratore, anche di fatto, della persona giuridica, che abbia commesso materialmente le violazioni nell’interesse dell’ente stesso, salvo il diritto di rivalsa. Tuttavia, l’art. 21, comma 2, D.Lgs. 74/00 esclude che possano essere applicate sanzioni

Infine, perché in tal modo si finisce per realizzare certamente un *bis in idem*, facendo ricadere sull'imputato non solo la sanzione detentiva e quella reale ma anche le conseguenze dell'illecito amministrativo.

Ugualmente, il legislatore non è intervenuto a ridefinire i traballanti confini tra confisca diretta e di valore, come definiti nella sentenza Gubert⁴⁶.

La limitata sussidiarietà della confisca per equivalente, applicabile nel solo caso in cui sia dimostrata l'impossibilità di procedere con quella diretta sulla liquidità residua, unitamente alla scarsa attenzione dimostrata dal titolare dell'azione penale, almeno nella realtà milanese, alle indagini patrimoniali finalizzate a fornire una simile evidenza (salvo che nelle indagini di maggiore rilievo), rischia di lasciare il giudice di merito, all'esito dell'accertamento della responsabilità dell'imputato, nell'imbarazzo di dover – di fatto – disapplicare l'istituto.

E' vero, infatti, che la confisca può essere disposta (*rectius* deve essere disposta) anche in mancanza di un sequestro, spettando al pubblico ministero in sede esecutiva, individuare i cespiti da confiscare concretamente, nei limiti dell'ammontare determinato dal giudice⁴⁷. Ma qualora manchi qualsiasi prova sulla concreta indisponibilità dell'ente di liquidità da confiscare in via diretta, al giudice resta preclusa la possibilità di procedere alla confisca – per equivalente – nei confronti dell'imputato, salvo far ricorso in maniera fortemente invasiva ai propri poteri istruttori officiosi.

Proprio un intervento chiaro del legislatore in proposito avrebbe potuto operare quel definitivo cambiamento del ruolo della confisca per equivalente in ambito tributario: non più esemplificazione del volto truce della pretesa tributaria dello Stato, spinta a tutti i costi fino al punto di colpire un soggetto diverso dal contribuente, ma modalità per impedire che l'autonomia patrimoniale dell'ente sia strumentalizzata per fini evasivi.

Una più organica revisione dell'istituto, infatti, imporrebbe – eventualmente attraverso l'inclusione dei reati tributari tra quelli presupposto della responsabilità

amministrative per le violazioni ritenute dall'agenzia fiscale penalmente rilevanti nei confronti da soggetti diversi da quelli di cui all'art. 19, comma 2, del medesimo decreto. Quest'ultima norma, a sua volta, nell'affermare il principio di specialità, fa salve le sanzioni amministrative applicate ai soggetti di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. 472/1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato.

⁴⁶ PERINI, *La riforma*, cit., pag. 30. Sul punto si veda DELSIGNORE, sub Art. 12-bis, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, Nocerino-Putinati (a cura di), cit., pag. 285 ss.; SANVITO, *La nuova confisca obbligatoria in caso di reati tributari trova collocazione sistematica*, in *Il fisco*, 2015, pag. 3143; TASSANI, *La "nuova" confisca tributaria*, in *Il fisco*, 2015, pag. 4130; GIANGRANDE, *Tìmeo dànaos et dona ferentes: le Sezioni Unite della Cassazione in materia di confisca per equivalente*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II parte, pag. 637; VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "inespresse" delle Sezioni Unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, 2806; MUCCIARELLI-PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *penalecontemporaneo.it*; BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Società*, 2014, pag. 862 ss.

⁴⁷ Cass. pen., Sez. III, sent. 06/03/2014, n. 20776.

degli enti ai sensi del D.Lgs. 231/2001 – una più chiara gerarchia tra la confisca nei confronti dell’ente, estesa anche nella forma per equivalente, e quella da realizzare sul patrimonio dell’imputato.

4. Il rafforzamento della tutela penale.

Il D. Lgs. n. 158/2015 non è privo di innovazioni normative finalizzate ad imporre un rafforzamento della tutela penale.

L’inasprimento sanzionatorio finisce per colpire quasi esclusivamente i delitti omissivi e quelli documentali. La scelta appare funzionale, anche in questo caso, ad assicurare l’esazione completa e puntuale del tributo, dissuadendo il contribuente dal sottrarsi al pagamento delle imposte e all’autoliquidazione delle stesse.

4.1. L’omessa dichiarazione: il nuovo delitto relativo al mod. 770.

In primo luogo, quanto al delitto di omessa dichiarazione, la novella ha previsto un innalzamento della soglia d’incriminazione (da trenta a cinquantamila euro) e un contestuale aumento della cornice edittale⁴⁸.

Il nuovo trattamento sanzionatorio è foriero di un ribaltamento, sul piano dell’offensività, dei rapporti tra omessa dichiarazione e dichiarazione infedele: quest’ultima, inalterata quanto alla pena ma il cui campo applicativo è stato ridotto dall’innalzamento della soglia di punibilità, diviene fattispecie meno grave di quella omissiva.

La scelta appare astrattamente del tutto condivisibile, sol che si consideri come l’omissione della dichiarazione non solo è spesso funzionale ad un più ampio disegno evasivo ma costituisce un ostacolo maggiore all’accertamento dell’Agenzia delle Entrate, chiamata non solo ad uno sforzo distruttivo delle informazioni fornite dal contribuente (infedeli, appunto), ma a determinare *ex novo* l’imposta dovuta.

Ciò non toglie che la sovrapposizione del minimo edittale del delitto di omessa dichiarazione con i delitti di frode (artt. 2, 3 e 8) rappresenti un evidente sovvertimento del disegno legislativo originario.

La riforma, inoltre, ha introdotto – all’interno dell’art. 5 – una nuova fattispecie di omissione della dichiarazione del sostituto d’imposta.

L’art. 5 della citata legge, infatti, introduce un nuovo comma 1 bis all’art. 5 D.Lgs. 74/00, il quale prevede la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni per colui che *“non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d’imposta, quando l’ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila”*.

Il mancato riferimento al *“fine di evadere le imposte”* pare frutto di una mera svista legislativa e non di una precisa scelta, rispetto alla quale è opportuno una lettura

⁴⁸ La reclusione passa dagli originari *“da uno a tre anni”* agli attuali *“da un anno e sei mesi a quattro anni”*.

adeguatrice⁴⁹.

Parallelamente, il legislatore del 2005 ha eliminato il riferimento alla natura “*annuale della dichiarazione*”, con ciò sancendo per implicito la rilevanza penale delle dichiarazioni infra-annuali⁵⁰.

La previsione è tesa ad attribuire rilevanza penale a tutti gli obblighi dichiarativi previsti dall’ordinamento tributario, senza più operare distinzioni sulla base del periodo di tempo oggetto della dichiarazione né della natura di sostituto d’imposta del dichiarante.

La nuova incriminazione, tuttavia, parrebbe soffrire un vizio formale: l’art. 8 della L. n. 23/2014, che ha delegato la revisione legislativa attuata nel 2005, non sembra contenere alcun riferimento ad una possibile manipolazione della fattispecie di omessa dichiarazione.

Il legislatore delegante, infatti, si riferisce, da un lato, ai “*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa*” (per i quali si sarebbe dovuto prevedere un trattamento sanzionatorio più severo di quello attuale) e, dall’altro, “*la revisione del regime della dichiarazione infedele*”, senza riferirsi in alcun modo ad un ampliamento dell’area di applicazione del delitto di cui all’art. 5⁵¹.

Peraltro, una remissione sotto tale profilo alla Corte costituzionale non dovrebbe farsi attendere eccessivamente: la nuova disposizione, infatti, trova applicazione già in relazione all’anno d’imposta 2014, in relazione al quale il termine della dichiarazione è scaduto il 29.12.2015, vale a dire dopo l’entrata in vigore della legge del 2015 (avvenuto il 22.10.2015)⁵².

4.2. Le modifiche all’art. 10.

Un corrispondente inasprimento sanzionatorio ha riguardato il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all’art. 10: il minimo

⁴⁹ PERINI, *La riforma, cit.*, pag. 28.

⁵⁰ Trattasi, in particolare, delle dichiarazioni dei liquidatori per il periodo d’imposta antecedente alla messa in liquidazione ovvero al termine della liquidazione stessa, ovvero quella degli amministratori in ipotesi di scissione, fusione o trasformazione nel corso dell’anno d’imposta (artt. 170 e ss. TUIR).

⁵¹ INGRASSIA, *Ragione fiscale cit.*, pag. 102 sottolinea come l’incipit della disposizione delegante – alla stregua del quale “*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*” non vale a costituire base normativa per l’intervento espansivo appena commentato in quanto si tratterebbe di una disposizione di segno opposto e, in ogni caso, di una delega totalmente in bianco, in contrasto con l’art.76 cost. Cfr. sul punto anche PERINI, *La riforma, cit.*, pag. 28. Una questione simile è già stata affrontata nell’ambito dell’art. 10-bis per le ritenute relative all’anno d’imposta 2004, rispetto alla quale si veda Cass. pen., sez. III, sent. 26.5.2010, n. 25875; sez. III, sent. 8.2.2012, n. 18757.

⁵² In realtà il termine per la dichiarazione annuale dei redditi e dell’IVA è fissato normativamente il 30 settembre. Tuttavia, il comma 2 dell’art. 5 D.Lgs. 74/00 prevede che il termine penale dell’omissione è più ampio di quello fiscale, essendo concessi al contribuente ulteriori 90 giorni dalla scadenza del secondo.

editale è triplicato (da sei mesi ad un anno e sei mesi di reclusione), mentre il massimo passa da 5 a 6 anni.

In questo caso, il legislatore nella sua spinta punitiva ha determinato l'assimilazione – non priva di possibili implicazioni sul piano della proporzionalità della sanzione – dell'occultamento della contabilità, pur connotata dal dolo specifico di evasione delle imposte – alla vera e propria frode, da cui consegue un'effettiva (seppur minima) evasione d'imposta.

La scelta appare ancora più discutibile se solo si considera come una parte della giurisprudenza ha esteso la portata della norma anche all'omessa tenuta della contabilità che sia tale da determinare l'impossibilità di ricostruire i redditi del contribuente o il suo volume d'affari⁵³.

Inutile rilevare come l'assimilazione risulti impropria: non solo perché frutto avvelenato di un'analogia neppure troppo mascherata ma soprattutto perché una simile interpretazione finisce per trasformare il delitto in questione in un reato causale puro che incrimina qualsiasi azione od omissione che, incidendo sulle scritture contabili obbligatorie, finisca per impedire la ricostruzione dell'imposta dovuta.

L'assimilazione tra l'omessa tenuta e la distruzione/occultamento appare fallace non soltanto sul piano testuale (del tutto inequivoco) ma anche su quello dell'offensività. Mentre la dolosa manomissione della contabilità obbligatoria regolarmente tenuta dall'imprenditore è un comportamento intriso di fraudolenza, l'omessa compilazione regolare da parte del contribuente dei documenti fiscali è maggiormente equivoca.

Solo la condotta positiva di sottrazione fraudolenta della documentazione, infatti, con il risultato di impedire o rendere più complesso (tale da richiedere un'indagine volta al reperimento *aliunde* della documentazione fiscale; p.e. presso i fornitori o i clienti risultanti dall'anagrafe tributaria) l'accertamento fiscale può spiegare un simile rigore sanzionatorio su un piano eminentemente ostativo. Appare ineludibile, quindi, la prova dell'esistenza - anche parziale - della contabilità dell'imprenditore⁵⁴, per desumerne - dal mancato reperimento, neppure a seguito di richiesta di consegna formale (ai sensi dell'art. 32 D.P.R. n. 600/73) - l'esistenza e, quindi, la condotta di distruzione o occultamento, da cui consegue l'impossibilità (assoluta o relativa⁵⁵) di ricostruzione dei redditi o del volume degli affari.

⁵³ In questo senso, Cass. pen., sez. III, sent. 26/02/2015, n. 11267; Sez. 3, Sent. 04/06/2009 n. 28656; In senso contrario, a favore della rilevanza del solo occultamento o distruzione e non dell'omessa tenuta, cfr. Cass. pen., sez. III, sent. 3 giugno 2015, n. 28581; Sez. III, Sent. 02/03/2016 n. 19106.

⁵⁴ Cass. pen., sez. III, sent. 7/10/2010, n. 38224; sez. II, sent. 11/12/2011, n. 2968; sez. III, sent. 4/06/2009, n. 28656.

⁵⁵ La giurisprudenza, infatti, ritiene sufficiente ai fini della realizzazione dell'evento richiesto dalla norma incriminatrice "*un'impossibilità relativa ovvero una semplice difficoltà di ricostruzione del volume degli affari e dei redditi*" che non sarebbe comunque esclusa quando a tale ricostruzione si pervenga in concreto con documenti diversi da quelli

4.3. L'indebita compensazione.

Infine, un forte inasprimento sanzionatorio ha riguardato il delitto di compensazione indebita ex art. 10-*quater*, la cui cornice edittale non è più definita mediante il richiamo all'art. 10-bis (da sei mesi a due anni di reclusione) ma in maniera autonoma.

La sanzione penale per l'indebita compensazione muta radicalmente a seconda che i crediti utilizzati in compensazione ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. n. 241/1997 siano non spettanti (la pena, in questo caso, è rimasta inalterata) ovvero inesistenti (pena da un anno e sei mesi a sei anni).

La distinzione non era ignota alla giurisprudenza, che aveva già avuto modo di chiarire come il credito sia non spettante quando, pur essendo reale e determinato nel suo ammontare, non possa essere utilizzato in compensazione per ragioni eminentemente normative; il credito, invece, sarebbe inesistente quando privo di qualsiasi presupposto costitutivo, realizzato mediante documentazione ideologicamente o materialmente falsa⁵⁶.

Contrariamente a quanto sostenuto da autorevoli commentatori⁵⁷, una così profonda differenziazione sul piano sanzionatorio risponde ad un diverso grado dell'offesa: mentre il credito non spettante rappresenta una effettiva pretesa del contribuente nei confronti dell'erario, quello radicalmente inesistente costituisce un'ipotesi peculiare di indebita percezione ex art. 316-ter.

Stupisce, invece, che ancora una volta il legislatore abbia ravvicinato la pena della fattispecie di omesso versamento con quelle di frode, punendo la prima addirittura più gravemente rispetto alla dichiarazione infedele.

4.4. Le modifiche dei delitti di omesso versamento.

Un ampliamento della portata applicativa della norma si è verificato anche con riferimento al delitto di omesso versamento delle ritenute (art. 10-bis).

La stessa rubrica della norma è stata modificata per includere, oltre alle “*ritenute certificate*” anche quelle “*dovute*”. Allo stesso modo, l'oggetto materiale dell'omesso versamento è stato esteso, accanto alle “*ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti*”, anche quelle “*dovute sulla base della stessa dichiarazione*”.

In alcune pronunce la Cassazione⁵⁸ aveva, infatti, negato che la sola dichiarazione mod. 770 potesse integrare la prova dell'avvenuta certificazione delle ritenute operate e poi omesse dal contribuente, poiché questa sarebbe idonea a rappresentare l'effettuazione delle ritenute ma non anche l'avvenuto rilascio delle certificazioni.

messi a disposizione del contribuente. In tal senso, Cass. pen., sez. III, sent. 1/12/2011, n. 2698; sez. III, sent. 4/06/2009, n. 28656.

⁵⁶ Cass. pen., sez. III, sent. 26/06/2014, n. 3367; sez. III, sent. 7/07/2015, n. 36393.

⁵⁷ INGRASSIA, *Ragione fiscale, cit.*, pag. 136 e ss.

⁵⁸ Cass. pen. sez III, sentenze n. 5736/2015, n. 40526/2014, n. 6203/2014, n. 11335/2014, n. 10475/2014;

Di diverso avviso è, invece, un secondo orientamento⁵⁹, secondo il quale l'avvenuta certificazione della ritenuta da parte del datore di lavoro ben può essere provata sulla scorta della dichiarazione, dato inequivoco e di provenienza diretta dello stesso contribuente. La prova del requisito in parola potrebbe derivare non solo dalle certificazioni stesse ma anche da "equipollenti".⁶⁰

Quest'ultima soluzione, per quanto ormai minoritaria, era condivisibile.

Non vi è dubbio che l'attestazione delle ritenute operate e di quelle certificate siano due circostanze differenti. Ma la dichiarazione del sostituto contenente l'indicazione delle ritenute operate è un documento dal quale è possibile ricavare anche la piena prova delle certificazioni: in primo luogo, perché è lo stesso contribuente ad indicare, proprio nella dichiarazione, il numero di certificazioni rilasciate, di tal che è possibile per il giudice misurare il numero delle certificazioni "confessate" dallo stesso imprenditore con quello dei dipendenti in servizio in quel periodo.

A ciò si aggiunga che il sostituto non avrebbe alcuna ragione, da un lato, di dichiarare all'Erario ritenute non operate e, dall'altro, di non rilasciare le certificazioni ai sostituti, non potendo in entrambi casi trarre alcun vantaggio.

E' possibile che, come ha ricordato la Suprema Corte, "*il sostituto rilasci i certificati senza avere versato le relative ritenute e poi non presenti la dichiarazione mod. 770, al fine di evitare di autodenunciare gli illeciti amministrativi e fiscali da lui commessi. Ed è altrettanto possibile che il sostituto non versi le ritenute e non consegna preventivamente i certificati e poi trasmetta la dichiarazione annuale al fine di non incorrere nelle sanzioni amministrative*"⁶¹. Ma non si comprende per quale ragione il datore di lavoro dovrebbe effettuare le ritenute senza versarle, non rilasciare le certificazioni ma dichiarare di averlo fatto nel mod. 770, così da confessare l'illecito tributario.

Nessun vantaggio recherebbe al datore di lavoro non certificare le ritenute operate ma che non intende versare: è, infatti, del tutto irrilevante per il rapporto tra sostituto e sostituito, che alla dichiarazione non segua poi l'effettiva certificazione, posto che, ai sensi dell'art. 4 DPR n. 322/1998, il sostituito può giovare comunque del meccanismo di sostituzione di imposta - in assenza delle certificazioni - fornendo la prova delle ritenute effettuate dal sostituto, mediante qualsiasi documento da cui risultino gli importi netti percepiti quale retribuzione⁶².

Non comprendendosi la ragione della scelta del legislatore del 2004, bene ha fatto la novella a superare il rilascio della certificazione al dipendente quale presupposto della condotta.

Tuttavia il riferimento alle "*ritenute dovute sulla base della dichiarazione annuale*

⁵⁹ Cass. pen. sez. III, sentenze n. 33187/2013, n.1443/2012;

⁶⁰ Cass. pen. sez III, sentenze n. 20778/2014, n. 19454/2014, n. 1443/2012, n. 10120/2012.

⁶¹ Cass. pen., sez. III, 8/4/2014, n. 40526.

⁶² L'unico caso di chiamata in solido del sostituito al versamento delle ritenute si avrebbe, ai sensi dell'art. 35 DPR n. 602/1973, in caso di omesse ritenute *ab origine* da parte del datore di lavoro.

del sostituto d'imposta" impone un criterio alternativo di calcolo che rischia di risultare facilmente aggirabile: come acutamente sottolineato, la mancata incriminazione della dichiarazione infedele nel mod. 770 consente all'imprenditore di manomettere impunemente la dichiarazione, indicando di aver operato ritenute inferiori alla soglia, con la conseguenza di costringere il PM a dimostrare la falsità della dichiarazione e l'avvenuta certificazione di ritenute superiori⁶³.

In ogni caso, l'espansione dell'ambito applicativo dell'art. 10-bis soffre di un vizio genetico: manca qualsiasi riferimento ad una simile possibilità nei criteri direttivi imposti dalla legge delega, con la conseguenza che l'intervento normativo è in tutta probabilità affetto da violazione dell'art. 76 cost.

5. Scelte controcorrente: cenni di sussidiarietà e sprazzi di sostanziale impunità.

Il legislatore del 2015 ha provveduto all'innalzamento della soglia tanto per l'omesso versamento delle ritenute (triplicate, da 50.000 a 150.000 euro) quanto per l'IVA (addirittura quintuplicata, da 50.000 euro a 250.000 euro).

La scelta di innalzare la soglia di punibilità potrebbe essere in astratto condivisa in un'ottica di reale sussidiarietà⁶⁴: il doppio binario sanzionatorio, infatti, consente di riservare la sanzione penale solo alle omissioni di valore ingente.

Anche il rimprovero al legislatore del 2015 di non aver tenuto conto dei limiti imposti dal diritto euro-unitario appare, almeno in parte, ingeneroso⁶⁵.

Indubbiamente la convenzione PIF prima e l'art. 325 TFUE poi impongono al legislatore nazionale, da un lato, di assimilare integralmente la lotta alle frodi contro gli interessi finanziari dell'Unione a quelli nazionali e, dall'altro, di prevedere sanzioni penali per le frodi che comportino un'evasione dei tributi di competenza dell'UE per un valore superiore a 50.000 euro.

Quanto all'obbligo di assimilazione, si potrebbe anche condividere l'ottica di chi ha sottolineato la discrasia tra l'IVA (il cui omesso versamento è penalmente rilevante sopra le 250.000 euro) e le ritenute (per le quali la soglia è fissata a soli 150.000 euro).

Anche ammesso che il parallelo colga nel segno⁶⁶, non sembra ammissibile un

⁶³ INGRASSIA, *Ragione fiscale cit.*, pag. 122, che in modo altrettanto intelligente sottolinea la profonda irragionevolezza, sul piano costituzionale della disciplina vigente.

⁶⁴ PERINI, *La riforma, cit.*, pag. 28.

⁶⁵ Ci si riferisce a Tribunale di Varese, Giudice per le indagini preliminari, ord. 30.10.2015, giud. Sala.

⁶⁶ Corte cost., sent. 5.6.2015, n. 100 ha ritenuto che si tratti di fattispecie non comparabili in quanto *"attengono a tributi diversi (le imposte sui redditi, nel primo caso, l'imposta sul valore aggiunto, nel secondo), ma hanno anche – e soprattutto – come destinatari soggetti i cui ruoli sono nettamente distinti, sul piano tributario: rispettivamente, il sostituto d'imposta e il contribuente, soggetto passivo dell'IVA. Si tratta di posizioni non equiparabili, stante la peculiarità delle funzioni affidate al sostituto d'imposta, il quale è chiamato ad adempiere l'obbligazione tributaria in luogo del soggetto in capo al quale si realizza il presupposto impositivo, effettuando, nei casi normativamente previsti, ritenute alla fonte sulle somme erogate ai sostituiti per poi riversarle all'erario"*.

intervento della Corte di Giustizia sulla fattispecie incriminatrice con effetti *in malam partem*⁶⁷.

Rispetto alla soglia fissata dalla Convenzione PIF, il richiamo appare del tutto improprio poiché riferito alle sole condotte di frode – tra le quali non sembra poter essere ricompreso il semplice omesso versamento⁶⁸ – e non estensibile, neppure quale standard minimo di incriminazione, al mancato versamento dell’IVA.

Sia consentito sottolineare, ancorché non sia questa la sede per un approfondimento sul tema, anche l’intervento sulla fattispecie di dichiarazione infedele.

L’ambito applicativo della fattispecie incriminatrice da ultimo citata è stato ridotto non tanto dall’art. 1, comma 13, D. Lgs. n. 128/2015 che ha escluso la rilevanza penale del cd. abuso del diritto e neppure dall’innalzamento della soglia di punibilità da 50.000 a 150.000 euro.

L’impatto maggiore, almeno dal punto di vista statistico, è stato provocato dall’aggiunta di due commi (1-bis e 1-ter) all’art. 4.

Il primo esclude la possibilità di fondare l’infedeltà sulla “non corretta classificazione”, sulla “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” o ancora sulla “violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, non inerenza, non deducibilità di elementi passivi reali”.

La norma, quindi, esclude che l’indicazione di elementi reali - che, tuttavia, l’ordinamento tributario impedirebbe di non considerare quali elementi passivi o, viceversa, di considerare come elementi attivi – integri la condotta di infedeltà⁶⁹.

Il comma 1-ter, introducendo una disposizione già nota al diritto penale commerciale, prevede una soglia del 10% per le valutazioni, prevedendo altresì che “degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità”

Residua dalla riforma un ambito applicativo dell’art. 4 estremamente ristretto, praticamente coincidente con i soli “ricavi in nero” superiori ai 350.000 euro.

La soluzione di compromesso tra chi ha chiesto a gran voce l’abrogazione della norma e le esigenze di repressione delle condotte di svuotamento dell’obbligo dichiarativo, finisce per lasciare prive di tutela anche la violazione delle più

⁶⁷ Una pronuncia con tali effetti sarebbe preclusa secondo i principi espressi da CGUE, Grande Sezione, 3 maggio 2015, Berlusconi. In questo senso anche CERNUTO-D’ARCANGELO, *I reati omissivi e di indebita compensazione*, in GIARDA-PERINI-VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, 2016, pag. 379.

⁶⁸ L’art. 1, comma 1, lett. b) della Convenzione per la protezione degli interessi finanziari dell’Unione definisce frode qualsiasi “azione od omissione intenzionale relativa all’ utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse; alla mancata comunicazione di un’informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto; alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto”.

⁶⁹ PERINI, *La riforma*, cit., pag. 23. NOCERINO, *sub art. 4*, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, cit., pag. 731.

elementari regole tributarie (si pensi al criterio di competenza o a quello di inerenza).

Peraltro, ciò non è avvenuto per evitare l'incriminazione di comportamenti rispetto a regole dubbie o suscettibili di applicazioni variabili: che il contribuente possa impunemente indicare quali elementi passivi i costi sostenuti nell'anno precedente o le proprie spese personali è francamente poco commendevole e testimonia una scarsa capacità del legislatore di modulare le proprie scelte di politica criminale.