

L'inesistenza penale dell'operazione tra realtà economica e costruzione giurisprudenziale: prestazioni parziali, fatturazione e confini costituzionali del diritto penale tributario.

di **Corrado Ferriani**

Sommario: **1.** Premessa. Il ritorno del diritto penale tributario alla tentazione simbolica. - **2.** Operazione inesistente e verità economica: una nozione tutt'altro che neutra. - **3.** Prestazione parziale e adempimento: il dato civilistico come limite al penale. - **4.** Cattiva amministrazione e illecito penale tributario: piani concettuali distinti e rischi di sovrapposizione. - **5.** Il dolo nel reato di dichiarazione fraudolenta: tra intenzionalità di evasione e mera consapevolezza dell'inesattezza. - **6.** La "conoscenza successiva" dell'inadempimento e il corto circuito della colpevolezza. - **7.** Offensività concreta e danno erariale: quando l'imposta è realmente evasa. - **8.** La contabilità come sistema estimativo: un dato (forse) ignorato dalla giurisprudenza penale tributaria. - **9.** Amministratori e professionisti: il rischio di una colpevolezza "di posizione". - **10.** Prime conclusioni per una ricostruzione costituzionalmente orientata dell'operazione inesistente. - **11.** Lo statuto della prova penale nelle operazioni inesistenti: valutazioni tecniche, giudizio *ex post* e limiti dell'accertamento penale. - **11.1.** Dall'accertamento del fatto alla validazione della stima. - **11.2.** La prova tecnica come prova mediata e opinabile. - **11.3.** Il giudizio penale e il rischio della "verità tecnica". - **11.4.** Oltre ogni ragionevole dubbio e *standard probatorio*. - **11.5.** Accertamento penale e confini del sindacato tecnico. - **12.** L'assenza di soglie nell'art. 2 del D. Lgs. 74/2000. Frode intrinseca, gravità del disvalore e dovere di massima prudenza interpretativa. - **12.1.** L'assenza di soglie come scelta di politica criminale. - **12.2.** Selezione qualitativa e non quantitativa della rilevanza penale. - **12.3.** L'assenza di soglie come fattore di massimo rigore interpretativo. - **12.4.** Il rischio della "criminalizzazione per trascinamento". - **12.5.** Capacità di delinquere e struttura della frode documentale. - **12.6.** L'art. 2 come fattispecie di "alta intensità penale". - **13.** L'equivoco di fondo: dalla frode documentale alla frode "valutativa". - **14.** La fattura come documento fiscale e non come atto di certificazione ontologica. - **15.** L'inesistenza parziale come categoria impropria del diritto penale. - **16.** Il principio di determinatezza e la crisi della prevedibilità penale. - **17.** Il (falso) problema della "toleranza" dell'inadempimento. - **18.** Una proposta ricostruttiva: il criterio della fraudolenza qualificata. - **19.** La crisi della certezza del diritto tributario e i riflessi distorsivi sul penale tributario. - **20.** (Un po') di miscellanea: riflessioni sistemiche sui limiti penalistici della rappresentazione fiscale. - **20.1.** Frode e menzogna fiscale: una distinzione rimossa. - **20.2.** Il tempo del dolo e l'impossibilità di una volontà "di evadere le

imposte" postuma. - **20.3.** Il principio di autoresponsabilità dell'Erario nei sistemi estimativi complessi. - **20.4.** Il diritto penale tributario tra rigore e misura. - **21.** Considerazioni finali: il diritto penale tributario come diritto penale della misura.

1. Premessa. Il ritorno del diritto penale tributario alla tentazione simbolica

Il diritto penale tributario contemporaneo sembra attraversare una fase di rinnovata espansione concettuale, nella quale categorie nate per reprimere condotte fraudolente in senso proprio vengono progressivamente dilatate fino a ricoprendere fenomeni che, per loro natura, apparterrebbero ad ambiti diversi: la violazione amministrativa/tributaria, l'inadempimento civilistico, l'errata quantificazione contabile, la stima imperfetta di una prestazione complessa.

In questo contesto si colloca – e da qui lo spunto per le riflessioni che seguono – la recente giurisprudenza di legittimità¹ che tende a qualificare come operazioni oggettivamente inesistenti le fatture emesse a fronte di prestazioni solo parzialmente eseguite, quando l'importo documentato non trovi integrale riscontro nella realtà materiale dell'attività svolta.

Una linea interpretativa che, pur muovendo dall'esigenza - in sé condivisibile - di contrastare fenomeni di evasione sofisticati, rischia di determinare una torsione sistemica del reato di cui all'art. 2 del D. Lgs. 74/2000, con ricadute che meritano una riflessione critica profonda.

Non si intende, ovviamente, in alcun modo mettere in discussione la rilevanza penale della sovrastima dolosa di costi o prestazioni quando essa sia funzionale alla creazione artificiosa di operazioni fittizie o all'indebita alterazione della base imponibile nell'ambito di frodi.

¹ *Ex plurimis* Cassazione penale, sez. fer., 29/07/2025, (ud. 29/07/2025, dep. 04/08/2025), n.28368. Tale pronuncia consente di cogliere un profilo che trascende il singolo esito decisorio e investe la struttura stessa della fattispecie di cui all'art. 2 del D. Lgs. 74/2000. In un contesto normativo privo di soglie quantitative di punibilità, l'estensione della nozione di operazione inesistente a ipotesi di prestazione parzialmente eseguita accentua il rischio di una sovrapposizione tra giudizio penale e valutazione estimativa, nella quale la frode viene progressivamente ricostruita a partire dall'esito dell'accertamento, anziché dalla originaria conformazione della condotta.

Ne deriva una possibile frizione con la *ratio* della norma incriminatrice, che presuppone una manipolazione intenzionale della realtà fiscale e non una mera divergenza valutativa riscontrata *ex post*. In assenza di soglie, infatti, la funzione selettiva della fattispecie non può che essere affidata a un rigoroso accertamento qualitativo dell'artificio e del dolo di evasione, pena la trasformazione del citato art. 2 in uno strumento di repressione di irregolarità che, pur censurabili, non presentano i tratti strutturali della frode documentale.

La sovrafatturazione consapevole, inserita in un disegno criminoso di evasione fiscale e sorretta dalla costruzione intenzionale di una realtà economica non veritiera, costituisce il nucleo tipico della frode documentale e rientra pienamente nell'area di legittimo e severo intervento del diritto penale tributario.

Proprio per questa ragione, tuttavia, si impone una prudenza interpretativa estrema nel trasporre tale paradigma a fattispecie ontologicamente diverse, nelle quali la prestazione sia stata effettivamente resa e la divergenza riguardi la sua quantificazione economica.

In tali ipotesi, il rischio non è quello di una indebita indulgenza verso la frode, bensì quello, speculare e non meno grave, di una facilità di giudizio *ex post*, che affida la tipicità penale a ricostruzioni retrospettive di congruità, fondate su parametri tecnici instabili e su valutazioni maturate a posteriori.

Un diritto penale costruito su simili giudizi retroattivi rischia di trasformarsi in un sistema di responsabilità per stima ritenuta *ex post* non corretta, con esiti difficilmente conciliabili con i principi di legalità, determinatezza e colpevolezza. È contro questa deriva metodologica, e non contro la repressione della frode fiscale in senso proprio, che si collocano le riflessioni che seguono.

L'obiettivo non è, dunque, difendere aprioristicamente condotte illecite né indulgere in una lettura indulgente della frode fiscale. Al contrario, l'intento è quello - ben più ambizioso e, per certi versi, più scomodo - di verificare se l'attuale costruzione giurisprudenziale resti fedele ai principi costituzionali della colpevolezza, dell'offensività e della personalità della responsabilità penale, o se non si stia invece scivolando verso una forma di diritto penale tributario "per presunzioni", nel quale la scorrettezza gestionale viene in forma non manifesta equiparata alla frode.

La dinamica descritta rivela, in contolute, una tendenza più ampia: l'utilizzo del diritto penale tributario come strumento di governo delle disfunzioni del sistema economico e fiscale e di riscossione. Quando la complessità delle operazioni economiche eccede la capacità di controllo dell'Amministrazione Finanziaria, la risposta non può consistere in una traslazione automatica del conflitto sul piano penale. Diversamente, il diritto penale perde la sua funzione di *extrema ratio* e assume un ruolo surrogatorio, chiamato a compensare carenze strutturali del sistema di accertamento, con un evidente sacrificio dei principi di legalità e colpevolezza.

2. Operazione inesistente e verità economica: una nozione tutt'altro che neutra

La nozione di "operazione inesistente" non è mai stata, neppure alle origini, un concetto puramente descrittivo.

Essa rappresenta piuttosto una costruzione giuridica funzionale, volta a selezionare, tra le molteplici irregolarità fiscali, quelle sole che presentano un disvalore tale da giustificare l'intervento della sanzione penale.

Tradizionalmente, la distinzione tra operazioni soggettivamente inesistenti e operazioni oggettivamente inesistenti rispondeva a un criterio di chiarezza: nel primo caso l'operazione economica esiste, ma è intercorsa tra soggetti diversi da quelli indicati; nel secondo, l'operazione non si è mai verificata, né in tutto né in parte.

È proprio questo secondo ambito che, negli ultimi anni, ha conosciuto una progressiva espansione semantica, fino a ricoprire ipotesi nelle quali una prestazione è stata effettivamente resa, seppur in misura inferiore a quella fatturata.

Qui si annida il primo nodo critico: può dirsi "inesistente" un'operazione che, ontologicamente, esiste? O non si tratta piuttosto di un'operazione esistente ma mal rappresentata, sovrastimata, impropriamente documentata? La risposta non è meramente terminologica.

Da essa dipende la tenuta del confine - già fragile - tra illecito amministrativo-tributario e fattispecie penale, confine che non può essere superato sulla base di una mera discrepanza quantitativa, pena la trasformazione del diritto penale in uno strumento di correzione *ex post* della contabilità.

Ecco, quindi, che scende in campo, necessariamente e conseguentemente, la differenziazione tra verità economica e verità processuale

La nozione di "verità economica", frequentemente evocata dalla giurisprudenza, non può essere assunta come categoria autoevidente. Essa è, in realtà, il prodotto di una ricostruzione *ex post*, spesso mediata da criteri valutativi, da stime tecniche e da apprezzamenti discrezionali. Trasporre tale nozione sul piano penale senza un puntuale e argomentato filtro critico equivale a confondere la "verità processuale" - che deve essere provata oltre ogni ragionevole dubbio - con una verità economica presunta, costruita retrospettivamente sulla base di parametri non normativamente tipizzati.

3. Prestazione parziale e adempimento: il dato civilistico come limite al penale

Sotto il profilo civilistico, la prestazione parziale non equivale alla inesistenza dell'obbligazione.

L'adempimento imperfetto, l'inadempimento parziale o qualitativamente difforme costituiscono categorie fisiologiche del diritto delle obbligazioni, alle quali l'ordinamento appronta rimedi specifici: risoluzione, riduzione del prezzo, risarcimento del danno.

Trasporre automaticamente tali categorie nel diritto penale tributario, qualificando come "inesistente" ciò che è semplicemente non conforme, significa operare una sovrapposizione indebita di piani, nella quale il giudizio penale finisce per assorbire e neutralizzare quello civilistico.

Il rischio di una eterogenesi dei fini tra diritto civile e diritto penale diventa quindi tutt'altro che astratto.

L'assorbimento del dato civilistico da parte del giudizio penale produce una evidente eterogenesi dei fini: categorie nate per riequilibrare rapporti sinallagmatici vengono utilizzate per fondare responsabilità penali. In tal modo, il diritto penale non si limita a reprimere la frode, ma si sostituisce ai rimedi civilistici, snaturandone la funzione e alterando il bilanciamento originariamente voluto dall'ordinamento.

È qui che la giurisprudenza più recente sembra compiere un salto logico problematico: l'inesatta corrispondenza tra fattura e prestazione viene elevata a indice rivelatore di una frode originaria, senza che venga adeguatamente verificato se l'errata fatturazione sia frutto di un disegno di evasione ovvero di una fisiologica incertezza valutativa, specie in contesti - come quello dell'edilizia o dei servizi complessi - nei quali la prestazione non è immediatamente misurabile in termini binari.

4. Cattiva amministrazione e illecito penale tributario: piani concettuali distinti e rischi di sovrapposizione

Per affrontare compiutamente il tema del possibile ampliamento dell'area della responsabilità penale tributaria, è necessario chiarire un equivoco di fondo che spesso attraversa la prassi applicativa. Talune irregolarità contabili o gestionali, specie se reiterate o macroscopiche, possono certamente costituire indici di una cattiva amministrazione dell'impresa e rivelare carenze nei processi decisionali, nei controlli interni o nella capacità di valutazione economica. Tuttavia, il riconoscimento di tali profili non implica, né può implicare automaticamente, la loro traslazione sul piano penal-tributario. Quest'ultimo, infatti, non è deputato a sanzionare l'inefficienza, l'approssimazione o l'errore gestionale, ma esclusivamente condotte connotate da una specifica finalizzazione di evasione, tipizzate dal legislatore e sorrette da un dolo qualificato. È sul mancato rispetto di questa distinzione concettuale che si innesta il rischio di una indebita espansione della responsabilità penale.

La vera posta in gioco, allora, non è la punibilità del comportamento fraudolento in senso stretto, bensì la progressiva penalizzazione della cattiva amministrazione, della contabilità imperfetta, della gestione approssimativa.

Se ogni divergenza tra prestazione effettiva e importo fatturato può essere letta come operazione inesistente, il diritto penale tributario cessa di essere un diritto penale della frode per trasformarsi in un diritto penale della stima errata, con effetti potenzialmente devastanti per il principio di colpevolezza.

Il dolo specifico di evasione, che dovrebbe costituire il baricentro dell'art. 2 del D. Lgs. 74/2000, rischia così di essere sostituito da una presunzione di fraudolenza fondata sulla mancata rettifica contabile, sulla conoscenza successiva dell'inadempimento o, peggio ancora, sulla semplice permanenza del costo in bilancio.

Ne consegue che anche una amministrazione non perfettamente diligente, caratterizzata da scelte economicamente infelici, da valutazioni inesatte o da

una gestione contabile non ottimale, non può essere automaticamente ricondotta nell'alveo della responsabilità penale tributaria. Il diritto penale tributario non è, infatti, uno strumento di sindacato sulla qualità dell'amministrazione, né un mezzo di correzione *ex post* dell'errore imprenditoriale. Esso interviene esclusivamente in presenza di condotte tipizzate, sorrette da un dolo specifico di evasione e idonee a ledere in modo diretto e consapevole l'interesse fiscale tutelato. In assenza di tali presupposti, anche una gestione approssimativa o imprudente resta confinata nel perimetro delle responsabilità di natura civilistica, societaria o, al più, amministrativa, senza poter legittimare l'attivazione della risposta penale.

La trasformazione della cattiva amministrazione in indizio di frode determina un effetto sistematico particolarmente insidioso: la colpa gestionale diviene il presupposto implicito del sospetto penale. In tal modo, l'area del penalmente rilevante non è più delimitata da condotte tipiche, ma da *standard* di buona amministrazione, inevitabilmente elastici e culturalmente variabili.

Il rischio, allora, non è quello di un vuoto di tutela dell'interesse erariale, bensì quello opposto: una sovrapposizione indebita tra modelli di responsabilità eterogenei, nella quale il diritto penale viene chiamato a supplire a carenze organizzative, valutative o gestionali che dovrebbero trovare risposta in ambiti diversi, quali il diritto civile, il diritto societario o, al più, il sistema sanzionatorio amministrativo.

In questa prospettiva, il diritto penale tributario perde la sua funzione di *remedium ultimum* e si trasforma in uno strumento di controllo *ex post* della qualità della gestione, con una torsione incompatibile non solo con il principio di colpevolezza, ma anche con quello di tipicità e di prevedibilità dell'intervento punitivo.

5. Il dolo nel reato di dichiarazione fraudolenta: tra intenzionalità di evasione e mera consapevolezza dell'inesattezza

Il punto di massima frizione tra l'impostazione giurisprudenziale più recente e i principi fondamentali del diritto penale è rappresentato dalla progressiva attenuazione del requisito soggettivo nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti.

L'art. 2 del D. Lgs. 74/2000 non punisce l'uso di documenti fiscalmente imprecisi, né la contabilizzazione di costi discutibili, bensì la condotta fraudolenta finalizzata all'evasione, sorretta da un dolo specifico che deve precedere e accompagnare l'utilizzo della fattura nella dichiarazione.

Eppure, nelle recenti e tutt'altro che isolate pronunce che qualificano come "inesistenti" le operazioni solo parzialmente eseguite, si assiste a un mutamento silenzioso ma profondo: il dolo non viene più accertato come intenzione originaria di alterare la base imponibile, bensì desunto a posteriori dalla mancata rettifica, dalla persistenza della fattura in contabilità, o dalla

consapevolezza - anche sopravvenuta - della non integrale esecuzione della prestazione.

Questa impostazione solleva una questione di principio non eludibile: può il dolo specifico di evasione essere costruito retrospettivamente, sulla base di una condotta omissiva successiva all'emissione della fattura?

Se la risposta fosse affermativa, il reato di cui all'art. 2 verrebbe trasformato in una fattispecie a dolo eventuale mascherato, o peggio ancora in una responsabilità oggettiva temperata, nella quale l'elemento soggettivo perde la sua funzione selettiva e garantista.

L'anticipazione della soglia di punibilità tipica dei reati tributari non può dunque giustificare un'attenuazione del requisito soggettivo. Anche nei reati di pericolo, il dolo specifico mantiene una funzione selettiva essenziale, che non può essere sacrificata sull'altare dell'efficienza repressiva. Diversamente, la frode si dissolve in una generica consapevolezza dell'irregolarità.

6. La “conoscenza successiva” dell’inadempimento e il corto circuito della colpevolezza

Uno degli argomenti ricorrenti è il rilievo attribuito alla conoscenza, da parte del contribuente, della parziale esecuzione della prestazione, specie quando tale consapevolezza maturi prima della presentazione della dichiarazione fiscale.

Secondo questa impostazione, il mantenimento della fattura in contabilità, pur a fronte della consapevolezza dell'inadempimento, sarebbe indice sufficiente di una volontà fraudolenta.

Tale ricostruzione, tuttavia, confuta sé stessa se osservata con le lenti della teoria generale del reato.

La conoscenza dell'inadempimento non equivale, né logicamente né giuridicamente, alla volontà di evadere l'imposta.

Essa può fondare, al più, un obbligo di rettifica, la cui omissione rileva sul piano amministrativo e contabile, ma non dimostra automaticamente l'esistenza di un disegno fraudolento.

Nel sistema penale, l'inerzia assume rilevanza solo quando esiste un obbligo giuridico di attivazione penalmente tipizzato. L'omessa rettifica contabile, in assenza di una previsione incriminatrice espressa, non può fungere da surrogato dell'azione fraudolenta, pena la violazione del principio di tipicità.

Diversamente opinando, si finirebbe per sanzionare penalmente non già la frode, ma la mancata reazione correttiva a una irregolarità, trasformando il diritto penale tributario in un sistema di punizione dell'inerzia gestionale.

È un esito incompatibile con l'art. 27 Cost., che esige una responsabilità personale fondata su una colpevolezza effettiva, non su una presunzione di dolo derivante dalla semplice omissione di un comportamento virtuoso.

7. Offensività concreta e danno erariale: quando l'imposta è realmente evasa

Il principio di offensività, pur non espressamente codificato, costituisce una clausola di civiltà del diritto penale.

In ambito tributario, esso impone una verifica rigorosa della incidenza reale della condotta sulla pretesa erariale.

La qualificazione automatica delle prestazioni parziali come operazioni inesistenti elude questo passaggio fondamentale.

Non ogni sovrastima di un costo genera evasione.

Non ogni detrazione IVA è indebitamente frutta solo perché la prestazione non è integralmente coincidente con quanto fatturato. In particolare, nel campo dell'IVA, il nesso tra operazione e detrazione è ancorato alla effettività della prestazione, non alla sua perfetta corrispondenza quantitativa.

Laddove una prestazione sia stata resa, seppur in misura inferiore, la detrazione può risultare solo parzialmente indebita, con conseguenze che appartengono fisiologicamente al sistema delle rettifiche e delle sanzioni amministrative o ad altre di rilevanza penale ma con una magnitudo di gravità assai inferiore.

A conferma di tale conclusione, non può essere ignorato un dato sistematico spesso trascurato nella prassi applicativa: l'ordinamento penale tributario conosce una fattispecie specificamente deputata a sanzionare le ipotesi di non corretta rappresentazione del dato fiscale prive di connotazione fraudolenta, individuata dall'art. 4 del D. Lgs. 74/2000 in materia di dichiarazione infedele.

La scelta legislativa è, sul punto, inequivoca. Il legislatore ha distinto in modo netto la frode dichiarativa realizzata mediante artifici, documentazione fittizia e mezzi insidiosi - tipizzata dall'art. 2 - dalle ipotesi in cui l'alterazione del risultato dichiarativo deriva da valutazioni errate, incompletezze informative o mancati adeguamenti contabili, attribuendo a queste ultime una minor virulenza offensiva e una risposta punitiva coerentemente più contenuta.

L'art. 4 del D. Lgs. 74/2000 assolve, dunque, a una funzione di chiusura razionale del sistema, intercettando quelle condotte che, pur superando la soglia dell'illecito amministrativo, non presentano quel coefficiente di disvalore qualitativo e quella pericolosità sociale che soli legittimano l'applicazione della fattispecie fraudolenta. Proprio l'esistenza di tale norma impedisce di utilizzare l'art. 2 come contenitore elastico per ogni scostamento tra realtà economica e rappresentazione fiscale.

Ricondurre alla frode documentale una mera permanenza in contabilità di costi divenuti, *ex post*, non integralmente giustificati, significherebbe elidere la distinzione voluta dal legislatore tra errore dichiarativo penalmente rilevante e frode vera e propria, trasformando l'art. 2 in una clausola di supponenza sanzionatoria, in aperta violazione dei principi di tipicità e di tassatività.

La fattispecie di cui all'art. 2 del D. Lgs. 74/2000, infatti, non è una forma aggravata di infedeltà dichiarativa, ma una figura ontologicamente diversa, intrisa di un disvalore particolarmente intenso, perché fondata su un

programma criminoso consapevole, sull'impiego di mezzi fraudolenti e su una capacità decettiva idonea a compromettere in modo significativo l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Ignorare tale architettura normativa conduce a un cortocircuito interpretativo nel quale la conoscenza successiva dell'inadempimento e la mancata rettifica contabile vengono impropriamente elevate a surrogati del dolo fraudolento, annullando la graduazione del disvalore e appiattendo fatti specie strutturalmente diverse su un medesimo piano punitivo.

Il principio di offensività non può essere disgiunto da quello di proporzionalità. Punire penalmente una sovrastima parziale equivale a equiparare disvalori eterogenei, con un evidente squilibrio tra la reale incidenza della condotta e l'intensità della risposta sanzionatoria.

Ne discende che l'equiparazione *tout court* tra inesattezza e inesistenza dissolve il criterio dell'offensività e consente di punire penalmente condotte che non arrecano un danno proporzionato all'intensità della sanzione, violando il principio di *extrema ratio*.

8. La contabilità come sistema estimativo: un dato (forse) ignorato dalla giurisprudenza penale tributaria

Un ulteriore profilo, trascurato, riguarda la natura intrinsecamente estimativa della contabilità.

La contabilità d'impresa non è - né può essere - una fotografia perfetta della realtà, bensì un sistema di rappresentazione, fondato su valutazioni, approssimazioni ragionevoli, criteri prudenziali.

Pretendere, *ex post*, una coincidenza assoluta tra prestazione effettiva e fatturazione significa imporre alla contabilità un grado di precisione ontologica che essa non è strutturalmente in grado di garantire.

Questo aspetto è cruciale nei settori caratterizzati da prestazioni complesse, progressive, non immediatamente misurabili.

In tali contesti, la fattura non certifica l'esistenza metafisica della prestazione, ma ne rappresenta una stima economica, suscettibile di aggiustamenti.

Trasformare l'inesattezza estimativa in inesistenza penale equivale a criminalizzare la fisiologia dell'impresa, con un effetto dissuasivo che colpisce indistintamente l'attività economica lecita.

La prova contabile non è prova diretta del fatto, ma prova mediata di una rappresentazione. Non considerare questo dato epistemologico significa attribuire alla contabilità un valore probatorio che essa non possiede, trasformando lo scostamento estimativo in indizio di falsità.

9. Amministratori e professionisti: il rischio di una colpevolezza “di posizione”

Particolarmente allarmante è la ricaduta di questo orientamento sulla posizione degli amministratori e dei professionisti (commercialisti, tributaristi, consulenti fiscali, revisori).

La tendenza a desumere il dolo dalla permanenza della fattura in contabilità espone tali soggetti a una responsabilità penale di posizione, nella quale il ruolo ricoperto sostituisce l'accertamento della volontà fraudolenta.

Si tratta di una deriva già conosciuta in altri settori del diritto penale dell'economia, e che il diritto penale tributario dovrebbe invece evitare con particolare rigore, proprio in ragione della complessità tecnica della materia.

Il professionista non è il garante assoluto della perfetta corrispondenza tra realtà materiale e rappresentazione contabile; egli opera sulla base delle informazioni disponibili e delle valutazioni ragionevoli al momento della redazione dei documenti fiscali.

Il professionista del diritto tributario opera come interprete qualificato di dati complessi, non come garante ontologico della loro verità. Attribuirgli una responsabilità penale per la mancata correzione di una stima significa attribuirgli un ruolo che l'ordinamento non gli assegna e che sarebbe incompatibile con la funzione stessa della consulenza tecnica.

Attribuirgli una responsabilità penale per il solo fatto di non aver rettificato tempestivamente una stima significa confondere la colpa professionale con il dolo di evasione, in violazione dei principi fondamentali della colpevolezza.

10. Prime conclusioni per una ricostruzione costituzionalmente orientata dell'operazione inesistente

La riflessione svolta consente di formulare alcune conclusioni nette.

La qualificazione delle fatture relative a prestazioni parzialmente eseguite come operazioni oggettivamente inesistenti rappresenta una forzatura concettuale, che rischia di snaturare il reato di dichiarazione fraudolenta e di trasformarlo in uno strumento di repressione generalizzata delle irregolarità contabili.

Una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2 del D. Lgs. 74/2000 impone invece criteri restrittivi: l'inesistenza deve essere ontologica, non meramente quantitativa; il dolo di evasione deve essere originario e specifico, non desunto *ex post*; l'offensività deve essere concreta e verificata, non presunta; il diritto penale deve rimanere *extrema ratio*, non rimedio alla cattiva amministrazione.

Solo in questo modo il diritto penale tributario può conservare la sua funzione di tutela dell'interesse erariale senza sacrificare, sull'altare dell'efficienza repressiva, i principi di legalità, colpevolezza e proporzionalità che costituiscono l'architrave dello Stato di diritto.

La banalizzazione dell'illecito penale tributario non rafforza la tutela dell'Erario, ma la indebolisce, trasformando il penale in un terreno di conflitto ordinario e non più eccezionale.

La tipicità penale non svolge una funzione meramente descrittiva, ma assolve a un compito selettivo essenziale, volto a circoscrivere l'intervento punitivo alle sole condotte che presentano un disvalore qualitativamente distinto rispetto all'illecito amministrativo. Ogni dilatazione della nozione di operazione inesistente che prescinda da tale funzione selettiva finisce per compromettere l'equilibrio tra repressione e garanzia.

L'inesistenza dell'operazione, per assumere rilevanza penale, deve consistere nella negazione del fatto economico in quanto tale. Quando l'operazione si è svolta, seppur in modo incompleto o difforme, il fatto storico esiste e non può essere concettualmente annullato mediante una qualificazione giuridica che nega ciò che è accaduto nella realtà.

La sovrastima economica di una prestazione, anche quando consapevole, non coincide necessariamente con la simulazione dell'operazione. La simulazione presuppone la creazione intenzionale di un'apparenza priva di realtà, mentre la sovrastima opera su una base fattuale esistente, incidendo sulla sua rappresentazione quantitativa e non sulla sua esistenza ontologica.

Una nozione di operazione inesistente fondata sulla valutazione *ex post* della congruità della prestazione introduce una tipicità penale retrospettiva, nella quale la rilevanza della condotta emerge solo a seguito di accertamenti tecnici successivi. Un simile modello è difficilmente conciliabile con l'esigenza di prevedibilità della sanzione penale.

Il dolo di evasione rappresenta il vero discriminante tra frode penalmente rilevante e irregolarità contabile. Esso non può essere ridotto a una mera consapevolezza dell'inesattezza, ma richiede la volontà di utilizzare il documento fiscale come strumento di alterazione artificiosa dell'imposizione.

L'accertamento del dolo specifico non può fondarsi esclusivamente su inferenze presuntive tratte dalla mancata rettifica o dalla permanenza del costo in contabilità. Tali elementi, se isolati, descrivono al più una condotta negligente o opportunistica, ma non dimostrano la finalizzazione di evadere le imposte richiesta dalla fattispecie incriminatrice.

Il principio di offensività impone di graduare il disvalore penale in funzione dell'effettiva incidenza della condotta sull'interesse erariale. La punizione penale di irregolarità parziali, prive di un significativo impatto sul gettito, rompe il nesso tra gravità dell'offesa e intensità della sanzione.

La presenza di strumenti amministrativi di rettifica e recupero del tributo non costituisce un indice di debolezza del sistema, ma una sua componente fisiologica. L'intervento penale deve collocarsi a valle di tali strumenti, non sovrapporsi ad essi, pena la trasformazione del diritto penale in un duplicato punitivo dell'accertamento fiscale.

Un diritto penale tributario che è libero di intervenire indiscriminatamente sulle imperfezioni contabili produce un effetto dissuasivo distorto, che non scoraggia la frode, ma induce una paralisi difensiva dell'attività economica e professionale, con effetti sistematici negativi anche per l'Erario.

In definitiva, la tenuta costituzionale della nozione di operazione inesistente dipende dalla capacità dell'interprete di mantenere ferma la distinzione tra artificio fraudolento e rappresentazione imperfetta del reale. È in questa linea di equilibrio, e non in una espansione semplificata della repressione, che si gioca la credibilità del diritto penale tributario come strumento di tutela e non di supplenza.

11. Lo statuto della prova penale nelle operazioni inesistenti: valutazioni tecniche, giudizio *ex post* e limiti dell'accertamento penale

11.1. Dall'accertamento del fatto alla validazione della stima

Uno degli effetti meno evidenti, ma più problematici, dell'estensione della nozione di operazione inesistente alle prestazioni parzialmente eseguite riguarda lo statuto della prova penale. In tali ipotesi, l'accertamento giudiziario tende progressivamente a spostarsi dalla verifica della realtà storica dell'operazione alla valutazione della sua congruità economica.

Il rischio è che la prova dell'inesistenza non consista più nella dimostrazione della mancata realizzazione della prestazione, bensì nella sua non conformità a uno *standard* tecnico ricostruito *ex post*, mediante perizie, consulenze o verifiche fiscali. In questo slittamento, il giudizio penale perde il suo ancoraggio al fatto e assume i tratti di una validazione acritica della stima.

11.2. La prova tecnica come prova mediata e opinabile

Le valutazioni tecniche, specie in ambito economico-contabile, non hanno natura assertiva, ma estimativa. Esse si fondano su parametri convenzionali, margini di approssimazione e scelte metodologiche che possono essere legittimamente discusse.

Attribuire a tali valutazioni il valore di prova dell'inesistenza equivale a trasformare un giudizio opinabile in un fatto processuale, con una evidente frizione rispetto al principio di libera valutazione della prova e al dovere del giudice di formare il proprio convincimento in modo autonomo.

11.3. Il giudizio penale e il rischio della "verità tecnica"

Quando si assume la ricostruzione tecnica come base esclusiva della decisione, il processo rischia di fondarsi su una "verità tecnica" che surroga l'accertamento del fatto. Si tratta di una verità costruita, non constatata, che dipende dalla qualità della perizia, dal metodo adottato e dal momento temporale in cui viene effettuata.

Un simile modello decisionale è particolarmente insidioso nel diritto penale tributario, dove la distanza temporale tra il fatto e l'accertamento amplifica il rischio di ricostruzioni retrospettive influenzate da esiti già noti.

11.4. Oltre ogni ragionevole dubbio e *standard probatorio*

Il principio dell'“oltre ogni ragionevole dubbio” impone che la responsabilità penale sia affermata sulla base di un accertamento solido e non meramente probabilistico. L'incongruità stimata di una prestazione o la sua ritenuta sovrastima non integrano, di per sé, la prova dell'inesistenza dell'operazione. Esse esprimono, al più, un giudizio di probabilità, incompatibile con lo standard richiesto per la condanna penale, soprattutto quando l'operazione, nella sua dimensione materiale, si è effettivamente svolta.

11.5. Accertamento penale e confini del sindacato tecnico

Il riconoscimento dei limiti della prova tecnica non implica una sua esclusione dal processo penale, ma ne impone un uso rigoroso e consapevole. Il giudice non può delegare alla consulenza tecnica la definizione della tipicità del fatto, né può utilizzare la stima come surrogato della prova della inesistenza.

Solo mantenendo ferma la distinzione tra accertamento del fatto e valutazione tecnica è possibile evitare che il diritto penale tributario si trasformi in un diritto penale della probabilità.

12. L'assenza di soglie nell'art. 2 del D. Lgs. 74/2000. Frode intrinseca, gravità del disvalore e dovere di massima prudenza interpretativa

12.1. L'assenza di soglie come scelta di politica criminale

L'art. 2 del D. Lgs. 74/2000 si caratterizza, in modo peculiare, per l'assenza di soglie quantitative di punibilità, a differenza di altre fattispecie del sistema penale tributario.

Tale assenza non è casuale, né frutto di una lacuna normativa, ma esprime una scelta consapevole del legislatore, fondata sulla considerazione che la frode documentale costituisce, di per sé, una condotta dotata di elevato disvalore intrinseco.

La punibilità prescinde dall'ammontare dell'imposta evasa non perché ogni irregolarità sia penalmente rilevante, ma perché la fattispecie è costruita per colpire condotte qualitativamente connotate da artificio, simulazione e capacità criminale, che rivelano una pericolosità sociale superiore rispetto all'illecito meramente quantitativo.

12.2. Selezione qualitativa e non quantitativa della rilevanza penale

Proprio l'assenza di soglie impone che la selezione della rilevanza penale avvenga sul piano qualitativo, non su quello quantitativo.

L'art. 2 cit. non è una norma di “micro-punizione” delle irregolarità fiscali, ma una fattispecie di contrasto alla frode strutturata, nella quale la gravità discende dal modo di agire e non dalla sola entità del danno.

Interpretare estensivamente la nozione di operazione inesistente, includendovi fenomeni di sovrastima o inesattezza valutativa, significa ribaltare questa logica,

trasformando l'assenza di soglie in un fattore di espansione indiscriminata della punibilità.

In un sistema tributario caratterizzato da un elevato grado di complessità normativa, da una stratificazione continua delle fonti, da un intreccio non sempre lineare tra disciplina sostanziale, prassi amministrativa e interpretazione giurisprudenziale, l'errore non costituisce un'anomalia, ma una evenienza fisiologica.

L'ordinamento tributario italiano, per come strutturato, espone il contribuente e il professionista a un rischio costante di inesattezza, che può riguardare la qualificazione giuridica dei fatti, la loro rappresentazione contabile, la quantificazione delle basi imponibili o l'applicazione di regimi fiscali complessi e mutevoli.

Proprio tale complessità rende necessario distinguere, con particolare rigore, l'errore dalla frode.

L'errore si colloca nell'area della fallibilità umana e tecnica, ed è connaturato a ogni sistema che richiede valutazioni, stime, apprezzamenti discrezionali e interpretazioni normative non univoche. La frode, al contrario, presuppone un *quid pluris*: la volontà consapevole di alterare la realtà, di costruire artificiosamente un'apparenza ingannevole al fine di eludere l'obbligazione tributaria.

In termini classici, la frode si identifica con il *dolus malus*, ossia con quella condotta nella quale l'inganno non è un effetto collaterale dell'errore, ma il mezzo intenzionalmente prescelto per conseguire un vantaggio indebito (*fraus est machinatio ad circumveniendum*).

È proprio questo elemento intenzionale, e non la mera inesattezza del risultato, a segnare il discriminare tra ciò che è penalmente rilevante e ciò che deve rimanere confinato nell'ambito dell'illecito amministrativo o, addirittura, dell'errore scusabile.

In un sistema tributario come quello italiano, nel quale la linea di confine tra corretto e scorretto è spesso affidata a valutazioni "con il senso del poi" e a ricostruzioni tecniche complesse, negare cittadinanza giuridica all'errore equivale a postulare un contribuente infallibile, figura che l'ordinamento non conosce e non può ragionevolmente pretendere.

La confusione tra errore e frode conduce inevitabilmente a una dilatazione impropria dell'area del penalmente rilevante, con il rischio di trasformare il diritto penale tributario in uno strumento di sanzione dell'imperfezione anziché di repressione dell'inganno.

È anche per questa ragione che, in assenza di soglie quantitative di punibilità, l'interprete è chiamato a un supplemento di cautela: quanto più il sistema è complesso e tecnicamente esigente, tanto più deve essere elevato il livello di certezza richiesto per affermare che non si è in presenza di un errore, ma di una frode in senso proprio, sorretta da artificio, simulazione e finalizzazione dell'evasione.

12.3. L'assenza di soglie come fattore di massimo rigore interpretativo

In un sistema penale rispettoso dei principi costituzionali, quanto più una fattispecie è priva di soglie, tanto più essa richiede un rigore interpretativo elevato.

L'assenza di limiti quantitativi non può tradursi in una elasticità della tipicità, ma esige, al contrario, una delimitazione stringente dei presupposti applicativi.

Diversamente, si verrebbe a creare una fattispecie potenzialmente onnivora, nella quale ogni divergenza contabile, anche minima, potrebbe essere attratta nell'orbita del penale, con un evidente scardinamento del principio di offensività e di proporzionalità.

12.4. Il rischio della “criminalizzazione per trascinamento”

L'estensione dell'art. 2 cit. a ipotesi di sovrastima prive di un chiaro artificio fraudolento produce un effetto di criminalizzazione per trascinamento, in cui la mancanza di soglie diviene il presupposto per attrarre nel penale condotte originariamente estranee alla *ratio* della norma.

In tale prospettiva, l'assenza di soglie, anziché selezionare le frodi più gravi, finisce per abbassare la soglia effettiva di punibilità, con un risultato paradossale e sistematicamente incoerente.

12.5. Capacità di delinquere e struttura della frode documentale

La frode documentale presuppone una capacità di delinquere qualificata, che si manifesta nella predisposizione consapevole di strumenti idonei a ingannare l'amministrazione finanziaria.

Questa capacità non è ravvisabile nella mera inesattezza, né nella gestione approssimativa, ma richiede una organizzazione del comportamento orientata alla simulazione della realtà fiscale.

Solo in presenza di tale connotazione soggettiva e oggettiva l'assenza di soglie trova una giustificazione razionale.

12.6. L'art. 2 come fattispecie di “alta intensità penale”

L'art. 2 cit. deve essere letto come una fattispecie di alta intensità penale, destinata a colpire le forme più gravi di aggressione all'interesse erariale.

Trattarlo come una norma di chiusura del sistema, idonea a ricoprendere ogni irregolarità priva di soglie, ne snatura la funzione e compromette l'equilibrio complessivo del diritto penale tributario.

In definitiva, l'assenza di soglie di punibilità nell'art. 2 del D. Lgs. 74/2000 non legittima interpretazioni estensive, ma impone una responsabilità accresciuta in capo all'interprete.

Solo una applicazione prudente, rigorosa e selettiva della fattispecie consente di preservarne la coerenza costituzionale e di evitare che la repressione della frode si trasformi in una penalizzazione indiscriminata dell'imperfezione contabile o più semplicemente dell'errore.

13. L'equivoco di fondo: dalla frode documentale alla frode "valutativa"

L'analisi sin qui svolta consente di individuare l'equivoco strutturale che attraversa una parte significativa della giurisprudenza più recente: la sovrapposizione indebita tra falsità documentale e falsità valutativa.

L'art. 2 del D. Lgs. 74/2000 nasce come norma di contrasto alla frode documentale, vale a dire all'utilizzo di documenti che attestano operazioni mai avvenute o avvenute tra soggetti diversi, allo scopo di creare artificiosamente costi o crediti IVA inesistenti.

La sua *ratio* è quella di colpire la costruzione artificiosa della realtà fiscale, non la sua rappresentazione imperfetta. Laddove la prestazione sia stata effettivamente resa, seppur in misura inferiore rispetto a quanto indicato in fattura, il disallineamento non attiene alla falsità dell'operazione, bensì alla sua valutazione economica.

Si passa, così, da una frode basata sulla creazione del "nulla" a una presunta frode basata sulla quantificazione discutibile del "qualcosa".

Questo slittamento concettuale è tutt'altro che neutro. Il diritto penale, tradizionalmente allergico alle categorie elastiche, viene chiamato a giudicare processi estimativi, ossia ambiti nei quali l'errore, l'approssimazione e il dissenso tecnico sono fisiologici.

14. La fattura come documento fiscale e non come atto di certificazione ontologica

Un ulteriore errore ricorrente consiste nell'attribuire alla fattura una funzione che l'ordinamento non le riconosce.

La fattura è un documento fiscale, non un atto pubblico, né una certificazione legale dell'esistenza ontologica e quantitativa della prestazione.

Essa rappresenta, per definizione, una dichiarazione unilaterale del soggetto emittente, funzionale alla liquidazione dell'imposta, non una prova legale dell'avvenuto adempimento.

Trattare la fattura come una sorta di "verità rivelata" sulla prestazione significa caricarla di un valore probatorio che eccede la sua funzione normativa.

Ne consegue che ogni scostamento tra fattura e realtà viene letto come falsità, anziché come disallineamento rappresentativo, con effetti dirompenti sul piano penale.

È proprio questa forzatura che consente alla giurisprudenza di qualificare come "inesistente" ciò che, in realtà, è esistente ma male descritto, scardinando il confine tra illecito fiscale e illecito penale.

15. L'inesistenza parziale come categoria impropria del diritto penale

La nozione di "inesistenza parziale", pur diffusa nella prassi giurisprudenziale, rappresenta una categoria intrinsecamente problematica sul piano penalistico. L'inesistenza, per sua natura, è un concetto binario: qualcosa esiste o non esiste. Laddove si introduca una "inesistenza graduata", si abbandona il terreno della

ontologia giuridica per entrare in quello della valutazione quantitativa, che è estranea alla tipicità penale.

Il rischio è evidente: se l'inesistenza può essere parziale, allora ogni prestazione complessa, ogni appalto, ogni servizio continuativo diventa potenzialmente penalmente rilevante, ognqualvolta l'autorità giudiziaria ritenga che la contoprestazione non sia stata integralmente resa.

In tal modo, la tipicità del reato non è più determinata *ex ante*, ma viene costruita *ex post*, sulla base di valutazioni discrezionali che mal si conciliano con il principio di legalità in senso sostanziale.

16. Il principio di determinatezza e la crisi della prevedibilità penale

La progressiva estensione del concetto di operazione inesistente incide direttamente sul principio di determinatezza, che costituisce una declinazione essenziale della legalità penale.

Un imprenditore, un amministratore, un professionista devono essere in grado di prevedere, con ragionevole certezza, quando una condotta travalica la soglia dell'illecito amministrativo per entrare nell'area del penalmente rilevante.

Se tale soglia dipende dalla successiva valutazione giudiziale della congruità della prestazione, la prevedibilità viene meno.

Il diritto penale diventa retroattivo di fatto, perché la rilevanza penale della condotta emerge solo a valle, alla luce di accertamenti tecnici spesso complessi e controversi.

Questo scenario è incompatibile con un ordinamento che voglia dirsi rispettoso dello Stato di diritto e non può essere giustificato invocando esigenze di efficienza repressiva.

17. Il (falso) problema della “toleranza” dell'inadempimento

Un argomento frequentemente utilizzato per giustificare l'estensione della nozione di inesistenza è quello della presunta “toleranza” dell'inadempimento da parte del committente, che manterebbe la fattura in contabilità pur consapevole della parziale esecuzione.

Tale argomento, tuttavia, confonde il piano economico-gestionale con quello penale.

La scelta di non contestare immediatamente un inadempimento, di compensarlo con altri rapporti contrattuali, di rinviare una rettifica contabile, può essere frutto di valutazioni imprenditoriali legittime, seppur discutibili, ma non integra di per sé una frode.

Il diritto penale non può ergersi a giudice della “buona amministrazione”.

Punire penalmente la tolleranza dell'inadempimento significa sanzionare strategie gestionali anziché condotte fraudolente.

18. Una proposta ricostruttiva: il criterio della fraudolenza qualificata

Alla luce delle criticità evidenziate, si impone una ricostruzione più rigorosa e garantista della nozione di operazione inesistente.

Una possibile linea interpretativa, coerente con i principi costituzionali, potrebbe fondarsi sul criterio della fraudolenza qualificata, richiedendo cumulativamente l'assenza sostanziale della prestazione, non meramente quantitativa, la consapevolezza originaria della non esecuzione o della radicale difformità, la finalizzazione specifica all'evasione, accertata in concreto e un'effettiva alterazione della base imponibile, non solo potenziale.

I criteri indicati non introducono zone di impunità, ma restituiscano al diritto penale la sua funzione selettiva, evitando che esso divenga uno strumento di governo ordinario della complessità economica.

In assenza di tali elementi, la condotta dovrebbe rimanere confinata nell'alveo dell'illecito amministrativo e delle responsabilità civistiche.

19. La crisi della certezza del diritto tributario e i riflessi distorsivi sul penale tributario

Il sistema tributario italiano è caratterizzato, da tempo, da una instabilità normativa strutturale che incide in modo profondo sulla possibilità stessa di ricostruire un quadro certo e affidabile delle regole applicabili. La stratificazione di norme primarie in costante mutamento, l'intervento continuo del legislatore d'urgenza, l'uso pervasivo della delega e, soprattutto, il ricorso massivo a prassi amministrative e circolari interpretative, producono un contesto nel quale la prevedibilità delle conseguenze giuridiche dell'agire del contribuente risulta seriamente compromessa.

Particolarmente problematico è il ruolo assunto dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, spesso chiamata a colmare lacune normative o a orientare l'interpretazione di disposizioni tecnicamente complesse. Tali atti, tuttavia, non solo non sono vincolanti per il giudice, ma mostrano frequentemente una instabilità interna, giungendo talvolta a smentire, nel giro di pochi mesi, orientamenti precedentemente affermati dalla stessa autorità emanante. Il risultato è un sistema interpretativo autoreferenziale, nel quale la "verità" giuridica muta nel tempo senza che il contribuente possa fare affidamento su un quadro coerente e duraturo.

In un simile contesto, la certezza del diritto tributario non è semplicemente attenuata: essa è, in molti casi, radicalmente compromessa. Il contribuente diligente, come il professionista chiamato ad assisterlo, si trovano ad operare in un ambiente normativo nel quale la correttezza di una scelta fiscale può essere valutata solo *ex post*, alla luce di interpretazioni sopravvenute, talvolta imprevedibili e talvolta apertamente contraddittorie.

È proprio questa fragilità strutturale del diritto tributario sostanziale a costituire il terreno di coltura di una ulteriore e più grave distorsione: l'apertura impropria al diritto penale tributario. Accade sempre più frequentemente che accertamenti

nati come puramente amministrativi - fondati su ricostruzioni valutative, su divergenze interpretative o su letture particolarmente rigorose della prassi - vengano trasfusi, senza un adeguato vaglio critico, in segnalazioni all'Autorità Giudiziaria penale.

Tali segnalazioni, spesso redatte secondo schemi standardizzati, finiscono per essere recepite *sic et simpliciter* dall'organo requirente, che le assume quale base per la contestazione di fattispecie fraudolente, senza una reale verifica della sussistenza del dolo specifico e della dimensione offensiva richiesta dal diritto penale. In questo modo, il penale tributario rischia di divenire una proiezione automatica dell'accertamento amministrativo, anziché un ambito autonomo, selettivo e rigorosamente delimitato.

Il passaggio dall'illecito tributario al reato non è più segnato da una soglia qualitativa chiara, ma viene spesso determinato da valutazioni *ex post* sull'inadeguatezza della condotta, sulla non persuasività della giustificazione offerta o sulla mancata adesione a interpretazioni amministrative non univoche. Il rischio sistematico è evidente: il diritto penale viene utilizzato come strumento di compensazione delle incertezze del diritto tributario, anziché come *ratio residualis* riservato alle ipotesi di frode consapevole, grave e socialmente pericolosa.

In questo scenario, l'uso attento, prudente e rigoroso delle norme penali tributarie dovrebbe costituire il caposaldo di un ordinamento maturo, consapevole della complessità del proprio sistema fiscale. Quanto più il diritto tributario sostanziale è frammentato, instabile e di difficile interpretazione, tanto più il diritto penale deve essere applicato con misura, evitando letture estensive o funzionalmente supplenti.

Diversamente, si realizza una torsione profonda del principio di colpevolezza: il contribuente non viene punito per aver posto in essere una frode, ma per non aver saputo orientarsi in un sistema normativo intrinsecamente incerto. La sanzione penale, anziché colpire la dissimulazione consapevole della capacità contributiva, finisce per sanzionare l'errore interpretativo, la scelta difensiva non condivisa o la mancata adesione a un orientamento amministrativo successivamente rivelatosi dominante.

Questa crisi di prevedibilità incide direttamente anche sulla funzione del professionista tributario. Qualunque tributarista chiamato a rendere un parere, anche il più prudente e tecnicamente avvertito, sa di non poter offrire - tanto meno *pro veritate* - una conclusione dotata di certezza sostanziale. Le variabili interpretative, l'instabilità delle fonti e la mutevolezza della prassi rendono spesso impossibile formulare valutazioni realmente affidabili nel tempo.

In un ordinamento che espone il contribuente e il professionista a tali livelli di incertezza, l'estensione del rischio penale appare non solo ingiusta, ma strutturalmente incompatibile con i principi fondamentali del diritto penale. La tenuta del sistema Paese, sotto questo profilo, non dipende da un inasprimento delle risposte punitive, bensì dalla capacità di ricondurre il penale tributario alla

sua funzione fisiologica, selettiva e residuale, preservandolo dalle ambiguità e dalle fragilità di un diritto tributario che fatica, sempre più, a garantire certezze.

20. (Un po') di miscellanea: riflessioni sistemiche sui limiti penalistici della rappresentazione fiscale

20.1. Frode e menzogna fiscale: una distinzione rimossa

Dalle superiori riflessioni emerge con forza che una delle criticità dell'attuale diritto penale tributario risiede nella progressiva rimozione della distinzione tra menzogna fiscale e frode penalmente rilevante.

Non ogni rappresentazione inesatta della realtà economica integra, infatti, un comportamento fraudolento in senso proprio. La frode presuppone un artificio consapevole, una costruzione intenzionale di una realtà fittizia, funzionale all'elusione dell'obbligazione tributaria.

La menzogna fiscale, invece, può assumere forme molteplici: può essere valutativa, negoziale, difensiva, e non sempre è orientata all'evasione.

L'equiparazione tra inesattezza e frode conduce a un diritto penale che non distingue più tra chi crea il falso e chi descrive imperfettamente il vero, con una perdita secca di selettività punitiva.

In questo scenario, il rischio non è quello di punire troppo poco, bensì quello di punire senza distinguere, svilendo la funzione stessa della sanzione penale.

20.2. Il tempo del dolo e l'impossibilità di una volontà "di evadere le imposte" postuma

Il dolo specifico di evasione, richiesto dall'art. 2 del D. Lgs. 74/2000, pone un problema temporale che la giurisprudenza recente tende a sottovalutare: la volontà fraudolenta non può essere costruita a posteriori, sulla base di omissioni successive o di una mancata rettifica contabile.

Nel diritto penale classico, il dolo accompagna l'azione tipica o la precede; non nasce dall'inerzia, né può formarsi per semplice permanenza di una situazione irregolare. Attribuire rilevanza penale alla conoscenza sopravvenuta dell'inesattezza significa introdurre una forma di dolo retroattivo, concettualmente incompatibile con il principio di colpevolezza.

Una simile impostazione finisce per sanzionare non la frode, ma la mancata attivazione di un comportamento correttivo, trasformando il reato doloso in una fattispecie para-colposa mascherata.

20.3. Il principio di autoresponsabilità dell'Erario nei sistemi estimativi complessi

L'ordinamento tributario accetta, governa e disciplina sistemi di rappresentazione economica fondati su stime, approssimazioni e valutazioni complesse. Appalti, stati di avanzamento lavori, servizi continuativi e prestazioni pluriennali costituiscono ambiti nei quali la perfetta coincidenza tra realtà economica e rappresentazione fiscale è, di fatto, irraggiungibile.

In tale contesto, l'Erario accetta strutturalmente il rischio dell'inesattezza, predisponendo strumenti di rettifica, controllo e recupero.

Non è coerente, allora, che lo stesso sistema deleghi al diritto penale il compito di sanzionare le imperfezioni che esso stesso tollera e gestisce sul piano amministrativo.

Il diritto penale non può fungere da meccanismo correttivo delle fragilità del sistema fiscale, pena la sua trasformazione in uno strumento di supplenza punitiva.

20.4. Il diritto penale tributario tra rigore e misura

La tensione tra esigenze di repressione dell'evasione e garanzie fondamentali del diritto penale non può essere risolta mediante l'estensione indefinita delle categorie incriminatrici.

Al contrario, essa impone una riflessione sulla misura dell'intervento penale e sulla sua funzione selettiva.

Un diritto penale tributario che punisce l'errore valutativo come se fosse frode rischia di perdere legittimazione e credibilità, alimentando una percezione di arbitrio anziché di giustizia.

La vera sfida non è punire di più, ma punire meglio, distinguendo con rigore tra condotte fraudolente e fisiologiche imperfezioni del sistema economico.

21. Considerazioni finali: il diritto penale tributario come diritto penale della misura

Il diritto penale tributario è, per sua natura, un diritto penale della misura, che deve muoversi con particolare cautela in un terreno dominato da complessità tecniche, valutazioni estimative e margini di incertezza.

Ogni sua espansione incontrollata rischia di produrre un effetto paradossale: non l'aumento della compliance fiscale, ma la diffusione di una insicurezza sistemica, che paralizza l'attività economica e delegittima la funzione stessa della sanzione penale.

E allora, recuperare una nozione rigorosa di operazione inesistente non significa indebolire la tutela dell'interesse erariale, ma rafforzarla, restituendo al diritto penale il suo ruolo di *extrema ratio* e preservandone la credibilità.

Non si chiede indulgenza, ma rigore.

Non va perseguita una deresponsabilizzazione dell'impresa, bensì una responsabilizzazione del diritto penale, affinché torni a colpire la frode vera e non l'imperfezione gestionale.

In ultima analisi, la responsabilità non è solo dell'interprete giudiziario, ma anche del giurista, chiamato a presidiare i confini concettuali del diritto penale contro derive espansive che, se non arginate, rischiano di compromettere la coerenza dell'intero sistema.

Solo così il diritto penale tributario può continuare a essere strumento di giustizia e non di supplenza amministrativa.