

GLI EFFETTI “IN BONAM PARTEM” DELLA RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI

di Pasquale Fimiani e Gioacchino Izzo

Abstract. *A seguito della riforma del sistema sanzionatorio penale in materia tributaria prevista dal d.lgs. n. 158 del 2015, in vigore dal 22 ottobre 2015, varie sono, oltre ai casi di innalzamento della soglia di imposta evasa per individuare le condotte penalmente rilevanti, le ricadute “in bonam partem” nei procedimenti in corso a tale data per reati in precedenza commessi. Nel presente contributo, partendo dall’intervento operato sul lessico definitorio dell’articolo 1 del d.lgs. n. 74 del 2000, viene svolta, facendo riferimento ai primi interventi della dottrina e della giurisprudenza, una ricognizione generale di tali ricadute sia nei reati di dichiarazione infedele, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e nelle varie ipotesi di evasione da riscossione, sia in conseguenza delle innovative disposizioni in tema di effetti del pagamento del debito tributario e dell’impegno a versare a versare all’Erario l’imposta dovuta per escludere la operatività della confisca.*

SOMMARIO: 1. Il lessico definitorio. – 2. Dichiarazione infedele. – 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. – 4. Evasione da riscossione. – 5. Soppressione del limite alla sostituzione di pena detentiva e pagamento del debito tributario. – 6. L’impegno a versare ed il blocco della confisca.

1. Il lessico definitorio.

Un’analisi delle principali novità della riforma del sistema sanzionatorio penale in materia tributaria prevista dal d.lgs. n. 158 del 2015, in vigore dal 22 ottobre 2015, mirata a verificare le eventuali ricadute “in bonam partem” nelle procedure in corso a tale ultima data, deve partire dall’intervento operato sul lessico definitorio dell’articolo 1 del d.lgs. n. 74 del 2000 (di seguito sotteso quando si cita il solo articolo).

La modifica della lettera *b*), inclusiva nel novero delle componenti che identificano gli “elementi attivi o passivi” di quelle che incidono sulla determinazione della imposta dovuta, fa chiaro riferimento ai crediti di imposta ed alle ritenute la cui manipolazione può incidere, alterandone la correttezza, sulla determinazione dell’imposta dichiarata.

Si tratta di una addizione che la stessa Relazione illustrativa presenta come giustificata dall’opportunità “di evitare rischi in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune”. Il riferimento è a quei commentatori che tali dubbi interpretativi avevano sollevato, affermando che sarebbe da escludere la rilevanza penale delle condotte afferenti le componenti incidenti, come le detrazioni, sull’imposta già

calcolata ¹ e che sarebbe preclusa la presa in considerazione, agli effetti dell'articolo 2 del d.lgs. n. 74, delle "falsità aventi ad oggetto elementi che intervengono nella fase di liquidazione del tributo dopo la determinazione del reddito complessivo (al netto degli oneri deducibili) o della base imponibile Iva, quali, ad esempio, gli oneri detraibili di cui all'articolo 13-bis T.U.I.R., le ritenute, i crediti di imposta ed i versamenti a saldo e in acconto", precisando "che quanto sopra non deve portare alla conclusione che tali condotte di falso non realizzino più un illecito penale. Infatti tali falsità sembrano integrare i delitti ex artt. 485 e 640, comma 2, c.p."².

La ritenuta necessità da parte del legislatore di superare con un espresso disposto normativo tali incertezze interpretative ben potrebbe essere considerata come dimostrativa di una loro affidabilità relativa, cui pertanto potrebbe riconoscersi un rilievo "*in bonam partem*" per lo meno quanto al versante soggettivo concernente pregresse contestazioni che davano rilievo alle manipolazioni in fase di liquidazione del tributo.

Sicuramente priva di rilievo "*in bonam partem*" è l'addizione apportata alla lettera c), inclusiva nel novero delle dichiarazioni di quelle del sostituto di imposta. Trattasi, infatti, di modifica all'evidenza conseguente all'introduzione del nuovo reato ex articolo 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 74/2000 che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

L'addizione apportata alla fine della lettera f) – secondo cui "non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili" – positivizza, invece, con ricadute "*in bonam partem*", un principio di portata generale per la giurisprudenza di legittimità³, secondo il quale, nella determinazione dell'imposta

¹ MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 34.

² MASTROGIACOMO, *Osservazioni sul protocollo di intesa di Trento*, in *Il Fisco*, 2002, 12, 1830.

³ *Ex plurimis*: Cass. pen., Sez. III, n. 38684/2014 in *Rivista di diritto tributario*, 2014, IX, 199, con nota di DI SIENA, *La definizione dell'imposta evasa nella dinamica dei delitti dichiarativi: fra affermazioni draconiane ed incoerenze sistematiche*, secondo cui "in tema di reati tributari ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione Iva (art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000), è rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario" (nella specie la S.C. ha annullato la sentenza impugnata che aveva assunto come base di calcolo per determinare l'imposta evasa il solo prezzo di vendita della merce e non anche gli elementi negativi di reddito detraibili); Sez. III n. 5490/2009, in *Cass. Pen.*, 2010, III, 1126, con nota di LEI, *Inapplicabilità delle presunzioni tributarie in sede penale*, secondo cui "in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione ai fini di evasione dell'imposta sui redditi (art. 5, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) non può farsi ricorso alla presunzione tributaria secondo cui tutti gli accrediti registrati sul conto corrente si considerano ricavi dell'azienda (art. 32, comma primo n. 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), in quanto spetta al giudice penale la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa procedendo d'ufficio ai necessari accertamenti, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto"; Sez. III, n. 21213/2008, in *Corriere tributario*, 2008,

dovuta (in più reati tributari funzionale alla verifica del superamento della soglia di punibilità) occorre far riferimento a quella "effettivamente dovuta", privilegiando il dato fattuale reale.

Per meglio comprendere la nuova formulazione della lettera f) sarà opportuno fare un esempio concreto.

Secondo l'art. 8 T.U.I.R., le società possono computare le perdite di un periodo di imposta in diminuzione del reddito complessivo di quelli successivi, ma nei limiti di un quinquennio.

Privilegiando il dato fattuale reale viene esclusa la necessità che vi sia un'espressa richiesta da parte della società contribuente di avvalersi di tale computo.

Si impone pertanto all'Erario di prenderlo in considerazione anche in sede di rettifica, orientando in tal senso i principi, di rilievo costituzionale, di ragionevolezza, capacità contributiva ed imparzialità della P.A., con ciò contrastando l'orientamento per il quale "la tesi secondo cui l'Amministrazione finanziaria è in ogni caso tenuta, d'ufficio, a calcolare le perdite pregresse, portandole in deduzione dal reddito accertato ai fini della determinazione del maggior reddito imponibile, non è condivisibile, in quanto, come risulta dall'art. 84 del T.U.I.R., D.P.R. n. 917/1986, al contribuente è riservata una facoltà di scelta – da esercitare mediante una chiara indicazione nella dichiarazione, inesistente nella fattispecie – in ordine al periodo d'imposta nel quale utilizzare in compensazione le perdite disponibili, facoltà nel cui esercizio l'Amministrazione non può sostituirsi al contribuente, nell'interesse stesso di quest'ultimo"⁴.

Stabilendo espressamente la lettera f) che nel calcolo della imposta effettivamente dovuta si deve tener conto di "perdite pregresse spettanti ed utilizzabili" è chiaro che il suddetto principio giurisprudenziale non ha ottenuto copertura normativa.

Come osservato in dottrina ⁵ l'integrazione suddetta giova comunque a risolvere anche la "querelle concernente la discussa rilevanza penale delle dichiarazioni (infedeli o fraudolente) la cui falsità abbia come conseguenza non già quella di comportare una minore tassazione, ma si risolva nell'emersione di una perdita fiscale maggiore di quella che vi sarebbe comunque stata".

XXXI, 2524, con nota di CORSO, *Regole probatorie in tema di superamento della soglia di punibilità*, secondo cui "ai fini dell'integrazione del reato di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000, punito solo ove abbia determinato una evasione di imposta pari a euro 77.468,53, per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario" (Fattispecie, relativa ad omessa presentazione di dichiarazione di ricavi ottenuti dalla vendita di un immobile in precedenza acquistato, di imposta erroneamente determinata assumendo come base imponibile il solo prezzo di vendita dell'immobile e non anche il prezzo di acquisto del medesimo). Per un quadro generale, si rinvia a GULLO, *Imposta effettivamente dovuta, "norme presidio" e abuso del diritto: casi pratici di applicazione della nozione penale d'imposta evasa*, in *Il Fisco*, 2011, 45 - parte 1, 7299.

⁴ Cass. civ., Sez. V, n. 16333/2012, in *Corriere Trib.*, 2012, 44, 3400, con nota di FERRANTI.

⁵ PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. Pen. e Processo*, 2016, I, 11

Osserva l'Autore come, in base alla novella, l'imposta "teorica", relativa alla maggiore perdita fatta emergere, non rileva in sede penale quando vi sarebbe stato comunque un esito negativo nel periodo d'imposta in riferimento. Si fa l'esempio di una maggiorazione per 400 quando la perdita dichiarata è comunque di 500.

Detto ulteriore effetto "*in bonam partem*" non esclude, ovviamente, il possibile rilievo penale che, in base alla novella dell'art. 1, lett. b, valorizzante elementi passivi incidenti sul calcolo dell'imposta dovuta (che è distinta dalla base imponibile), potrà avere l'utilizzo ai sensi dell'art. 84 del T.U.I.R. di tale falsa maggior perdita fiscale nei periodi imposta successivi.

Quanto alle modifiche apportate con l'aggiunta delle lettere *g-bis*) e *g-ter*) le eventuali ricadute "*in bonam partem*" vanno verificate nel concreto.

Con la lettera *g-bis*) si provvede ad assicurare una definizione della locuzione "operazioni simulate" che costituiscono un nuovo elemento integrante la condotta dell'interamente riformulata dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'articolo 3 del d.lgs. n. 74/2000.

Si tratta di un elemento autosufficiente ed equipollente rispetto gli altri due, alternativamente previsti, dei documenti falsi o degli altri mezzi fraudolenti, per i quali ultimi viene assicurata una definizione con l'introduzione della lettera *g-ter*).

La lettera *g-bis*) definisce quali operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (norma introdotta nello Statuto del contribuente dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e che, al comma 13, statuisce che "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*"⁶), poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Nella Relazione illustrativa del d.lgs. n. 128/2015, che ha introdotto l'art. 10-*bis* dello Statuto, si è affermato che l'esclusione della sanzionabilità penale dell'abuso del diritto è conseguenza della definizione di abuso recepita dal legislatore che "per un verso, postula l'assenza nel comportamento elusivo del contribuente di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frode; per altro verso, imprime alla disciplina dell'abuso carattere di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario".

Per cogliere dunque il tratto negativo che distingue le operazioni simulate ex lettera *g-bis*), occorre approfondire la nozione di abuso del diritto quale risultante dall'articolo 10-*bis* della legge n. 212/2000 novellata dal d.lgs. n. 128/2015.

Ricorre tale abuso sussistendo:

- a) una o più operazioni prive di sostanza economica;

⁶ Per un primo commento a tale disposizione, cfr. DONELLI, [Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente](#), in *questa Rivista*, 1 ottobre 2015. Per un quadro generale cfr. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, in GIARDA-PERINI-VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 3 e ss.

- b) formalmente rispettose delle norme fiscali;
- c) sostanzialmente miranti a vantaggi fiscali indebiti;
- d) prive di valide ragioni extra fiscali non marginali anche di ordine organizzativo gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Negoziazioni volute come tali, in piena trasparenza, ma, per ragioni fiscalmente indebite, ovviamente non dichiarate dal contribuente.

Questi connotati distintivi delle negoziazioni elusive sarebbero stati di per sé soli sufficienti a distinguere le stesse dalle operazioni simulate che si connotano per essere "apparenti" e "poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto in parte".

L'espressa menzione di diversità contenuta nella lettera *g-bis*) è pertanto funzionale a prevenire qualsiasi dubbio ermeneutico possa sorgere in merito ed è per tal verso senz'altro annoverabile tra gli effetti "*in bonam partem*" della novella, in relazione ai quali la S.C.⁷ ha già avuto modo di precisare che, una volta accertato che la condotta contestata come penalmente illecita si esaurisca effettivamente in una mera operazione elusiva, il regime della rilevanza penale riguarderà anche operazioni poste in essere prima della vigenza del d.lgs. n. 128/2015.

In dottrina⁸ si è richiamata detta sentenza, rammentando che è stata adottata in un caso in cui si contestava l'aver effettuato un negozio solo formalmente aleatorio ("*stock lending*"), ma nella realtà concordato tra le parti nei suoi effetti economici, finalizzato quindi ad esporre in dichiarazione oneri deducibili fittizi derivanti da predeterminate minusvalenze, e rilevando come la sentenza recepisca le indicazioni dettate dalla Raccomandazione della Commissione Europea del 6/12/2012 che, all'art. 4.4., precisa quali situazioni siano da ricondurre al concetto di operazioni elusive.

Ad avviso dell'Autore alcune delle operazioni descritte in detto punto 4.4. "sembrano richiamare strutture negoziali palesemente fraudolente come nel caso di operazioni <circolari> spesso nella realtà prive di reali movimentazioni finanziarie, o di <operazioni i cui effetti si compensano o annullano reciprocamente> che solitamente accedono ai negozi giuridici artatamente concordati dalle parti, quindi sostanzialmente simulati", di talché è da escludere che la definizione di matrice comunitaria dell'operazione artificiosa consenta di "dirimere ogni dubbio circa la possibilità che l'elusione fiscale, così intesa, sconfini nell'area della evasione fiscale penalmente rilevante ai sensi dell'art. 3 d.lgs. n. 74/2000".

Come già anticipato, anche la dizione della lettera *g-ter*) si collega alla riformulazione dell'articolo 3 del d.lgs. n. 74/2000.

Il rilievo che nella struttura del nuovo articolo 3 assume la condotta di ricorso a mezzi fraudolenti è condizionato non solo, come per il passato, dalla idoneità ad

⁷ Cass. pen. Sez. III n. 40272/2015, in *questa Rivista*, 9 Ottobre 2015, con nota di MUCCIARELLI, [Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi](#), ed in Cass. Pen., 2016, III, 941, con nota di URBANI, *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*.

⁸ NOCERINO, *Commento all'art. 4 d.lgs. n. 74/2000*, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 96.

ostacolare l'accertamento erariale, ma, congiuntamente, dall'idoneità ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Per di più, ai sensi del terzo comma dell'articolo 3 "non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali".

Si tratta, all'evidenza, dell'apposizione di un limite rispetto alla definizione generale della lettera *g-ter*) inclusiva nel novero dei mezzi fraudolenti oltre che di condotte artificiose attive, anche di quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Il legislatore ha precisato che il disposto del comma 3 dell'articolo 3 del d.lgs. n. 74/2000 opera "ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1" e nella Relazione spiega tale suo intervento osservando che "una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo nella pregressa formulazione dell'articolo 3 rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre (...) soprattutto nel caso di sottofatturazioni o di annotazioni ideologicamente false (...) nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione ed alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazioni semplicemente infedeli in fatti di dichiarazione fraudolenta peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse".

In passato si era affermato come "la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se finalizzata ad evadere le imposte, non è sufficiente di per sé ad integrare l'articolo 3, dovendosi invece verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria"⁹.

La novità normativa, quindi, positivizza la necessità di un "quid pluris" rispetto alla "mera" ed alla "sola" violazione degli obblighi di fatturazione e sottofatturazione dei ricavi con una evidente sicura ricaduta "*in bonam partem*"¹⁰.

⁹ Cass. pen. Sez. III n. 13641/2002. Nello stesso senso, cfr. Sez. III, n. 2292/2013, in *Il Fisco*, 2013, V, 720, con nota di BORGOGGIO, *Reato di dichiarazione fraudolenta e pagamenti "in nero"*, secondo cui "in tema di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), per la realizzazione del mezzo fraudolento è necessaria la sussistenza di un "quid pluris" rispetto alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili obbligatorie e, cioè, una condotta connotata da particolare insidiosità derivante dall'impiego di artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità contabile". (Nella specie, è stato ritenuto responsabile del reato il socio accomandatario di una società che aveva mistificato il vero ammontare dei ricavi ottenuti da operazioni di vendita attraverso l'omessa registrazione dei contratti preliminari e l'incameramento di una parte del prezzo in contanti).

¹⁰ Conforme LUNGHINI, *Definizioni*, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 21.

2. Dichiarazione infedele.

Nel novero delle eventuali ricadute “*in bonam partem*” della novella ex d.lgs. n. 158/2015 si iscrive la verifica delle discontinuità normative, specialmente se comportanti effetti di parziale abrogazione, che gli interessati potranno far valere con la richiesta ex articolo 673 c.p.p.¹¹, ma che potrà anche indurre la non esecuzione di pene inflitte con sentenza definitiva ancora da scontare in tutto o in parte che spetta al pubblico ministero attivare¹².

Con la novella dell'articolo 4 del d.lgs. n.74/2000, una prima consistente riduzione delle condotte penalmente rilevanti è indotta dall'innalzamento da € 50.000 ad € 150.000 della soglia di imposta evasa¹³.

L'effetto abolitivo è evidentemente conseguenza dell'inquadramento della soglia di punibilità nel novero degli elementi costitutivi del reato, opzione interpretativa coerente con la Relazione al d.lgs. n.74 del 2000 e consolidata a livello di Sezioni Unite¹⁴, ma che trova isolato contrasto in decisioni della terza Sezione penale¹⁵, per le quali le soglie avrebbero natura di condizioni obiettive di punibilità, tesi peraltro contrastata da recenti decisioni della stessa Sezione che riconducono senz'altro effetti abolitivi all'innalzamento della soglia, osservando che l'integrazione di quest'ultima non dipende da un evento futuro ed incerto ma dallo stesso comportamento dell'agente che, con una condotta omissiva, contribuisce alla realizzazione del fatto tipico, con conseguente annullamento senza rinvio per insussistenza del fatto condanne per reati di omesso versamento “sotto soglia”¹⁶.

Un esito che sarebbe stato inibito dall'inquadramento della soglia di punibilità nel paradigma dell'articolo 44 c.p., nel qual caso una modifica in aumento della soglia,

¹¹ Per una prima applicazione, cfr. Trib. Udine, 1 febbraio 2016, in *questa Rivista*, 19 Febbraio 2016, con nota di FINOCCHIARO, [Abolito criminis e reati tributari 'sotto-soglia': uno dei primi provvedimenti di revoca del giudicato](#), che ha disposto la revoca ex art. 673 c.p.p. di una sentenza definitiva di condanna per un reato di omesso versamento di ritenute certificate ex art. 10-bis d.lgs. 74/2000 divenuto “sotto soglia”.

¹² Secondo il *dictum* di Cass. pen. Sez. Un. n. 42858/2014, Gatto, in *Foro It.*, 2015, VI, P. 2, 376, con nota di SORRENTI, *La “retroattività” delle sentenze di accoglimento sul regime sanzionatorio penale si spinge fino a travolgere il verdetto definitivo di condanna*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, II, 975, con nota di VICOLI, *L'illegittimità costituzionale della norma penale sanzionatoria travolge il giudicato: le nuove frontiere della fase esecutiva nei percorsi argomentativi delle Sezioni unite* ed in *Dir. Pen e Proc.*, 2015, II, 173, con nota di PECORELLA, *La rideterminazione della pena in sede di esecuzione: le Sezioni Unite danno un altro colpo all'intangibilità del giudicato*.

¹³ Lo stesso dicasi per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'art. 5, in cui, come rileva CORUCCI *Il delitto di omessa dichiarazione*, in GIARDA, PERINI E VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 328, si è determinata “una successione di leggi con effetto *parzialmente abrogativo* in relazione a quei fatti, commessi prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che non siano riconducibili alla novellata fattispecie criminosa, ovvero l'omissione della presentazione di una delle dichiarazioni annuali sui redditi o sul valore aggiunto ove l'imposta evasa sia compresa tra euro 30.000 ed euro 50.000”.

¹⁴ Sentenze n. 27/2000, n. 35/2001 e n. 37424/2013.

¹⁵ Sentenza n. 36703/2014 che evoca, adesivamente, la precedente pronuncia n. 15164/2003.

¹⁶ Cass. pen. Sez. III n. 37863/2015 e n. 48228/2015, in tema di articolo 10-bis del d.lgs. n. 74/2000 e n. 3098/2016 in tema di articolo 10-ter.

in quanto relativa ad un elemento che non fa parte dell'insieme degli elementi necessari per l'esistenza del reato, potrebbe considerarsi sottratta al regime dell'articolo 2, comma 2, c.p..

Analogo rilievo deve attribuirsi all'innalzamento da 2 a 3 milioni di Euro dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione che integrano comunque la soglia di punibilità, nonché all'incidenza riservata agli elementi passivi "*inesistenti*" e non più a quelli "*fittizi*".

Questa diversa aggettivazione degli elementi passivi, la cui infedele indicazione può costituire il tramite per la contrazione dell'attivo imponibile, è speculare alla più significativa novità apportata alla struttura dell'articolo 4, costituita dall'introduzione nel suo comma 1-*bis* di plurime esclusioni dal "conto" della soglia di punibilità dei valori frutto:

1. di non corretta classificazione;
2. di valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;
3. nonché, ex comma 1-*ter*, delle valutazioni che singolarmente considerate differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette;
4. alla violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Su questa base normativa l'interprete sarà chiamato ad una verifica di continuità per ciascuna singola pregressa incriminazione ex art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 e, in detta verifica, dovrà tener conto della sopravvenuta abrogazione dell'articolo 7 del d.lgs. n. 74/2000 che prevedeva ipotesi di non punibilità dei fatti riconducibili allo schema dell'articolo 4, ma con delle limitazioni che il d.lgs. n. 158/2015 ha superato.

Dal confronto dei richiamati commi 1-*bis* ed 1-*ter* del novellato articolo 4 con l'abrogato articolo 7 risulta infatti evidente come sia ormai del tutto priva di limiti l'irrelevanza riconosciuta alla violazione del canone di competenza (non più condizionata alle ricorso ai "metodi costanti di impostazione contabile") e, quanto alla correttezza delle valutazioni, risulta eliminata l'aggettivazione limitativa che ne indicava la natura come "estimative", venendo altresì ampliato il meccanismo tramite il quale assicurare la trasparenza che non è più, come nell'articolo 7, soltanto il bilancio, ma anche altra comunicazione rilevante ai fini fiscali e, dunque, una comunicazione non necessariamente esterna.

Dal complesso delle novità normative suddette emerge, come osservato nella Relazione al d.lgs. n. 158/2015 che "il legislatore ha voluto mantenere una visione di favore in relazione a valori corrispondenti a non corrette valutazioni (secondo i parametri tributari) di elementi attivi e passivi, purché oggettivamente esistenti e nella misura in cui esse esistano in rerum natura".

Dunque si è operata una "*liceizzazione*" agli effetti penali del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura formale estesa, come detto, alle scorrettezze concernenti la classificazione, competenza, inerenza e deducibilità.

Nella verifica di continuità normativa rispetto a pregresse incriminazioni l'interprete sarà pertanto chiamato ad approfondire quale sia la genesi della infedeltà

contestata e solo se potrà escludere che trattasi di infedeltà non più rilevante penalmente sarà possibile affermare detta continuità.

Trattasi di un'indagine che impone, a monte, di analizzare le singole componenti cui la novella ha riconosciuto l'effetto di alleggerire la penale responsabilità per infedele dichiarazione.

Seguendo l'ordine della norma vanno in primo luogo presi in esame gli errori di classificazione.

Qualificata un'operazione aziendale secondo un appropriato modello giuridico, ne consegue, ove il relativo negozio sia produttivo di flussi reddituali positivi o negativi (plusvalenze, minusvalenze, ammortamenti, ricavi eccetera), che occorre classificarla da un punto di vista reddituale.

Un esempio chiarisce meglio quale sia l'indagine da espletare.

Si pensi ad una dichiarazione infedele contestata per aver classificato quali spese di pubblicità spese realmente sostenute ma per rappresentanza superando i limiti quantitativi fissati dall'art. 1, comma 2, del d.m. 19 novembre 2008.

È evidente che, in tal caso, l'oggettiva esistenza dell'onere e la sopravvenuta irrilevanza dell'errore di classificazione fa perdere di rilievo penale alla condotta contestata (fermo restando che per essere stato contestato l'articolo 4 possa escludersi la sussistenza di artificiose condotte fraudolente che assistano la dichiarazione infedele, nel qual caso sussisterebbe comunque l'ipotizzabilità di una violazione dell'articolo 3 del d.lgs. n. 74/2000¹⁷).

Più complesso è il tema dell'irrilevanza penale per le valutazioni scorrette rispetto ai parametri tributari.

Ribadita la novità consistente nella potenziale rilevanza di qualsiasi valutazione non solo di quelle estimative, è opportuno sinteticamente rammentare che nel sistema tributario attualmente vigente l'articolo 83 T.U.I.R. stabilisce che, in tema di reddito delle società, la determinazione di quello complessivo viene operata apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, proprio del bilancio civilistico relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, una pluralità di variazioni in aumento o in diminuzione (regolate dall'articolo 84 e seguenti T.U.I.R.).

Questo sistema di doppio binario tra risultanze del bilancio civilistico, retto dal principio di prudenza nella valutazione di attività e passività onde garantire l'integrità del patrimonio societario rispetto al rischio di sua erosione, e le variazioni ai fini della determinazione del giusto imponibile fiscale, sorrette dalla finalità di evitare un sottodimensionamento degli utili, ora è di generale applicazione.

Il d.l. n. 91/2014 ha esteso a tutte le imprese nazionali la possibilità di redigere il bilancio in conformità ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, possibilità esclusa solo per quelle imprese rientranti nei parametri dimensionali dell'articolo 2435-bis c.c. abilitati alla redazione del bilancio in forma abbreviata.

¹⁷ In questa prospettiva NOCERINO, *Commento all'art. 4 d.lgs. n. 74/2000*, cit., 101, afferma che deve "comunque ritenersi configurabile la frode fiscale nei casi di utilizzo di documentazione falsa a supporto delle errate classificazioni contabili".

Il sistema del doppio binario è pertanto sostituito per le imprese IAS “*adopter*” da un sistema di derivazione rafforzata che riduce significativamente il divario tra utile di bilancio, determinato rappresentando le operazioni aziendali secondo le qualificazioni, imputazioni temporali e le classificazioni IAS “*compliant*” (cfr. in particolare il d.m. n. 48/2009), ed il reddito di impresa imponibile.

Una derivazione che è rafforzata, ma non piena, in quanto restano fuori dal rinvio tributario ai parametri IAS le valutazioni patrimoniali, per cui regole fiscali autonome continuano a reggere ammortamenti e accantonamenti e rimanenze.

È proprio l'errore su tali componenti reddituali a veder ridimensionata la propria rilevanza penalistica alle condizioni fissate e già illustrate dell'articolo 4, commi 1-*bis* ed 1-*ter*.

Pertanto, chi indaga sulla continuità normativa, deve verificare se la sopravvenuta irrilevanza riguardi il valore attribuito ad esempio a rimanenze di merci oggettivamente presenti, ovvero a crediti esistenti od ancora a partecipazioni effettive in altre società e, più in generale, a valutazioni estimative quali individuate ai fini civilistici dall'art. 2426 c.c.

Passando ora alla sopravvenuta irrilevanza penale della violazione dei criteri dell'esercizio di competenza, è chiaro che nell'indagine sulla continuità normativa rispetto a pregresse incriminazioni occorrerà tener conto di ciò che la stessa non è più subordinata al collegamento con metodi costanti di impostazione contabile, come invece previsto dall'abrogato articolo 7, ma è generalizzata.

La trasgressione ai precetti dell'articolo 109 T.U.I.R. (ivi incluso quello riferito alla indeducibilità di cui al suo comma 4) non ha più rilievo penale purché risulti la reale esistenza delle componenti negative.

Lo stesso discorso vale per la non inerenza (art. 109, comma 5, T.U.I.R.) che può indurre la rilevanza ai fini dell'articolo 4 di costi reali, non inerenti pur se commessi con fatti di reato realizzati dal contribuente (si pensi ad un costo realmente sostenuto per un bene distratto rispetto alle finalità sociali da parte di amministratore di società fallita che potrebbe per tale distrazione rispondere di bancarotta fraudolenta, od a costi per il pagamento di tangenti).

Un approdo normativo, questo dell'irrilevanza della non inerenza, che vanifica lo sforzo argomentativo speso da Sez. III n. 42994/2015 per affermare che « la ragione principale dell'indeducibilità dei costi in vicende come quelle note con il nome di "frode carosello" sta nella violazione del "principio dell'inerenza" dei costi, nel senso che la piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo, in un contesto di operazioni soggettivamente inesistenti e dunque delittuose, comporta l'accollo di un peso che non è inerente l'attività di impresa “*strictu sensu*” a causa della discrasia esistente, in siffatti casi, tra attività imprenditoriale, cui devono essere imputati tutti i costi ad essa inerenti con conseguente loro deducibilità, e attività criminale, cui devono essere invece imputati tutti i costi utilizzati per il compimento dell'operazione delittuosa e che non sono pertanto deducibili in quanto non inerenti».

Per detta sentenza “ne consegue che i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto

essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'inefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale”.

La motivazione, molto più diffusa rispetto alla sintesi riportata, non potrà più essere invocata per sostenere la ineducibilità dei suddetti costi ai fini della integrazione dell'infedele dichiarazione nella quale, si ripete, la non inerenza ha perso rilievo¹⁸.

Conclusivamente può affermarsi che, in relazione ai procedimenti in corso per infedele dichiarazione, si aprono ampie possibilità di proscioglimento con una formula che, stando a quanto argomentato dalla più recente giurisprudenza della terza Sezione, dovrà essere quella del “fatto non sussiste”, laddove venga meno il raggiungimento della soglia di punibilità, da considerare elemento costitutivo non condizione obiettiva di punibilità¹⁹.

3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

La riformulazione della fattispecie ex articolo 3 del d.lgs. n. 74/2000 si connota:

1. per un allargamento del suo ambito applicativo, per essere stata eliminata la necessità di una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili", con conseguente dilatazione del novero dei soggetti attivi a qualunque dichiarante;
2. per una relazione alternativa e sostanziale equipollenza tra le condotte dirette alla commissione della frode (operazioni simulate, utilizzo di documenti falsi – che rilevano ex articolo 3, comma 2, solo se annotati nelle scritture contabili obbligatorie quali individuate dall'articolo 2214 c.c., dal titolo II del d.P.R. n. 600/1973 e dagli articoli 23, 24,25 del d.P.R. n. 633/1972 – e ricorso ad altri mezzi fraudolenti);
3. per un'estensione della nozione di mezzi fraudolenti anche alle condotte omissive qualificate, come espressamente imposto dall'articolo 1 lettera g-ter, da violazione di un obbligo giuridico specifico;

¹⁸ Conforme NOCERINO, *Commento all'art. 4 d.lgs. n. 74/2000*, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 87, il quale, rilevato che “solo i costi che risultino in rerum natura mai sostenuti dal contribuente rientrano nella condotta tipica di reato”, osserva che “quanto ai diversi profili della non inerenza e della non deducibilità dei costi, il legislatore ... ne ha sancito l'irrelevanza penale se ed in quanto realmente sostenuti dal contribuente”.

¹⁹ CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in Giarda, Perini e Varraso (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 307, parla di effetto *parzialmente abrogativo* in riferimento all'innalzamento delle soglie di punibilità, nonché per le condotte di natura meramente elusiva e “quelle aventi ad oggetto la violazione delle norme fiscali relative: 1) ai criteri di determinazione dell'esercizio di competenza (senza che tale violazione sia più subordinata, come invece disponeva l'abrogato art. 7 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, alla sua derivazione da metodi costanti di impostazione contabile); 2) alla non inerenza e alla non deducibilità di elementi passivi reali, tant'è che gli unici costi rilevanti ai fini del perfezionamento del reato sono ora qualificati come «inesistenti»; 3) alla non corretta classificazione e la valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati siano stati comunque indicati nel bilancio ed ora anche in qualsivoglia altra documentazione rilevante a fini fiscali”.

4. per il rilievo dato a crediti e ritenute fittizie.

Si tratta all'evidenza di contenuti innovativi "*in malam partem*" e perciò stesso non retroattivi, su cui non è necessario soffermarsi in un'indagine sulla continuità normativa diretta alla verifica di effetti parzialmente abrogativi o, comunque "*in bonam partem*" della novella del 2015²⁰.

Su questo ultimo versante le novità sono pertanto molto limitate e riguardano:

- il tetto dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione da ritenere comunque rilevanti ai fini della lettera b) del comma 1, elevato da € 1.000.000 ad € 1.500.000;
- l'espressa sottrazione dal novero dei mezzi fraudolenti della "mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili con la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali".

Quanto a quest'ultima novità va sottoposta a verifica la sussistenza di un suo effetto riduttivo dell'area di rilevanza penale rispetto a pregresse contestazioni del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Va peraltro ribadito che nella Relazione al d.lgs. n. 158 del 2015 si afferma che, con le due aggettivazioni "mera" e "sola", rispettivamente riferite alla violazione degli obblighi di fatturazione e annotazione ed alla indicazione di sottofatturazione e sottoindicazione di elementi attivi, il legislatore ha inteso prevenire il rischio di forzature interpretative tese a ricondurre nell'ambito di operatività del delitto ex articolo 3 condotte che, per essere aggettivate come detto, sarebbero eventualmente iscrivibili nel paradigma della dichiarazione infedele.

Una ulteriore ricaduta "*in bonam partem*" potrebbe altresì ricollegarsi alla novità normativa per la quale l'articolo 3 esige, con riferimento al binomio documenti falsi/altri mezzi fraudolenti, non solo l'idoneità ad ostacolare l'accertamento fiscale, come era previsto nella pregressa formulazione dell'articolo 3, ma anche, congiuntamente, l'idoneità ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

La prognosi postuma da operare per affermare la continuità normativa rispetto ad una pregressa contestazione di articolo 3 consumato, ricorrendo a documenti falsi o

²⁰ Va in proposito condivisa quella dottrina (PERINI, *La riforma dei reati tributari*, cit.) che esclude possa attribuirsi al riferimento espresso alle condotte simulate un ridimensionamento dell'area di operatività dell'art 2 che resta destinato ancora a sanzionare quelle condotte simulatorie documentate da fatture o altri documenti equipollenti ed anche i casi di interposizione fittizia, fenomeno tipico delle cosiddette frodi carosello, quando appunto si ricorra a fatture o documenti equipollenti. Si tratta di un'opzione interpretativa rigorosamente rispettosa della clausola di riserva che apre l'art. 3, la cui valenza altro Autore [PUTINATI, *Commento all'art. 3 d.lgs. n. 74/2000*, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 53] tende a superare sulla base di un fragile spunto ermeneutico tratto dall'espresso richiamo alle condotte simulate. Richiamo ritenuto ostativo alla "tirannia della fattura o di altro documento equipollente che ben difficilmente, peraltro, non segnerebbero il percorso della simulazione". Una tesi diretta ricondurre nel paradigma del meno grave articolo 3, dalla consistente soglia di punibilità, condotte criminose che la clausola di riserva continua ad inquadrare nell'art. 2, privo di tale soglia, la cui portata verrebbe così fortemente ridimensionata, laddove il ritocco che il decreto legislativo n. 158/2015 ha apportato all'art. 2 con l'eliminazione dell'aggettivo "*annuale*" va in direzione di un suo allargamento applicativo.

altri mezzi fraudolenti, esige dunque una verifica di idoneità oltre che all'ostacolo dell'accertamento fiscale, anche alla induzione in errore del Fisco.

4. Evasione da riscossione

Gli effetti "*in bonam partem*" della novella in tema di evasione da riscossione si concentrano su un innalzamento della soglia di punibilità che è triplicata per l'articolo 10-bis (con l'elevazione da € 50.000 ad € 150.000) e quintuplicata per l'articolo 10-ter (con elevazione ad € 250.000), in esito al quale, assegnata alla soglia di punibilità la natura di elemento costitutivo del reato, si determina un ampio fenomeno di abrogazione parziale²¹.

Priva di effetti "*in bonam partem*" ed anzi di dubbia costituzionalità per eccesso di delega, in quanto introduttiva di una tutela anticipata dell'interesse erariale rispetto al "*vulnus*" derivante dal rilascio delle certificazioni al sostituto non assistite dal versamento delle relative ritenute, è la nuova previsione di rilievo penale all'omesso versamento delle ritenute dichiarate in alternativa quello delle ritenute certificate²².

È verosimile che il legislatore si sia determinato a questa nuova incriminazione in ragione della consolidata prassi amministrativa per la quale (v. Risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009) si ritiene comunque legittimato allo scomputo delle ritenute subite il contribuente sostituto che, pur non avendo ricevuto nei termini di legge la certificazione delle ritenute effettivamente subite, possa dimostrare documentalmente (ad esempio con le buste paga) di esserne stato onerato.

Si trattava pertanto di anticipare la tutela erariale rispetto al comportamento fraudolento del sostituto di imposta che, effettuate le ritenute e dichiarate le stesse, non rilascia la certificazione, ma si è all'evidenza nel campo di un intervento normativo "*in malam partem*"²³e, quindi, estraneo all'economia del presente lavoro.

²¹ Come già detto, prontamente registrato dalla giurisprudenza.

²² Condividono il dubbio di costituzionalità per eccesso di delega: KELLER, *Commento all'art. 10-bis*, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 167; DELSIGNORE, *Commento all'art. 10-bis*, ivi, 290; INGRASSIA, [I reati del sostituto di imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte di incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega](#), in *questa Rivista*, 2 Febbraio 2016, in quale richiama, in particolare il *dictum* di Corte costituzionale n. 98/2015, assertivo di ciò che ove "si discuta della predisposizione, da parte del legislatore delegato, di un meccanismo di tipo sanzionatorio privo di espressa indicazione nell'ambito della delega, lo scrutinio di conformità tra le discipline appare particolarmente delicato".

²³ Condivide tale conclusione Cass. pen. Sez. III, sent. n. 10104/2016 che espressamente esclude la possibilità di assegnare alla novella la natura di norma di interpretazione autentica atta ad attribuire retroattivamente valenza probatoria decisiva alla dichiarazione di cui al modello 770, non assecondando, quindi, l'orientamento giurisprudenziale orientato a riconoscere detta valenza, ma condividendo quello opposto secondo cui, in presenza di tale dichiarazione, è indispensabile acquisire altri riscontri ed in particolare la certificazione rilasciata dal sostituto di imposta ai singoli sostituiti per l'anno di riferimento e ravvisando, pertanto, nella modifica additiva dell'art. 10-bis uno spunto interpretativo favorevole a tale secondo tesi. Giova, al riguardo, ricordare che i due divergenti orientamenti giurisprudenziali che si sono formati nell'interpretazione dell'art. 10-bis avevano condotto alla rimessione (Sez. 3, n. 21629 del

Quanto all'innalzamento della soglia dell'art 10-ter va sottolineato che gli effetti "*in bonam partem*" che ne discendono non possono essere vanificati dall'eventuale accoglimento della questione prospettata alla Corte di Giustizia UE dal Gip del Tribunale di Varese con ordinanza del 30 ottobre 2015²⁴ con la quale viene al riguardo chiesto se il diritto europeo (art. 325 TFUE ed art. 2 Convenzione PIF) osti ad una differenziazione nel trattamento dell'omesso versamento delle ritenute per imposte dirette più gravoso quanto a soglia di punibilità (€ 150.000) rispetto quello previsto per l'omesso versamento dell'Iva (€ 250.000) che verrebbe dunque meno tutelato rispetto ai tributi non armonizzati tanto più che il citato articolo 2 della Convenzione esige sanzioni penali detentive per omessi versamenti Iva superiori a € 50.000²⁵.

L'eventuale accoglimento produrrebbe effetti "*in malam partem*" che necessariamente presuppongono, stante la riserva costituzionale dell'art 25, un intervento normativo interno che si adegui, eventualmente ripristinando la soglia originaria, fermi restando comunque gli effetti abrogativi nel frattempo maturati.

5. Soppressione del limite alla sostituzione di pena detentiva e pagamento del debito tributario

Nel rivisitare la disciplina in tema di attenuanti e di limiti al patteggiamento, il d.lgs. n. 158/2015, oltre ad introdurre una causa di non punibilità, non riproduce il pregresso disposto dell'articolo 13, comma 3, per il quale "della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria ex articolo 53 legge n. 689 del 1981".

L'abrogazione di tale comma – non espressamente disposta dall'articolo 14 del d.lgs. n. 158/2015, ma effetto implicito della sua mancata riproposizione normativa – si iscrive all'evidenza in una logica di favore per la monetizzazione della responsabilità penale tributaria fatta palese dalla introduzione di limitate cause di non punibilità all'esito del pagamento del debito tributario.

L'effetto sostanziale di esclusione del suddetto limite alla praticabilità della sostituzione di pena detentiva è di immediata operatività nei processi in corso alla data del 22 ottobre 2015 di vigenza del d.lgs. n. 158/2015.

L'indubbio potenziamento degli effetti "*in bonam partem*" del pagamento del debito tributario²⁶, pur evidenziandosi profili di problematicità della nuova

29/04/2015) del contrasto interpretativo alle Sezioni Unite, ma tale contrasto non è stato risolto, in quanto il Supremo consesso di tale Corte, all'udienza del 24/09/2015, ha preliminarmente rilevato una causa di estinzione del reato.

²⁴ Per la cui lettura [clicca qui](#).

²⁵ Per un commento all'ordinanza si rinvia a ZOLI, [La disciplina dei reati tributari al vaglio della Corte di giustizia UE](#), in *questa Rivista*, 15 Aprile 2016, nonché alla dottrina citata nella nota 27).

²⁶ Pagamento di ridotto impatto nelle procedure in corso alla vigenza (22/10/2015) del d.lgs. n. 158/2015 (di specifico interesse in questo scritto), stante l'adozione di precisi limiti temporali cui è subordinata la fruizione dei suoi effetti in termini di inopponibilità e di attenuazione della sanzione. Per un quadro generale della nuova disciplina dell'art. 13, cfr. AMADEO, *Causa di non punibilità. Pagamento del debito*

disciplina²⁷, rilancia la problematica concernente la possibilità o meno di giovare nel caso di pagamenti operati da un soggetto terzo, ovvero dal concorrente del reato.

Per quanto attiene alla causa di non punibilità introdotta dall'articolo 13 va sottolineato che l'opzione normativa per una denominazione distinta della causa di estinzione del reato (per la quale, ex articolo 182 c.p., si prevede la valenza "soltanto per coloro ai quali la causa estintiva si riferisce"), giustifica la riconduzione di detta causa nell'ambito delle circostanze oggettive²⁸ che, ex articolo 119, comma 2, c.p., hanno effetto per tutti coloro che sono concorsi nel reato²⁹.

Riguardo, invece, al pagamento precondizione di applicabilità dell'attenuante ex articolo 13-bis, occorre distinguere il caso in cui tale pagamento sia operato dal terzo rispetto a quello operato dal concorrente.

Quanto al pagamento da parte del terzo, va rammentato che l'orientamento per il quale, in un caso in cui il versamento all'erario dell'imposta evasa era stato eseguito non dall'obbligato principale, bensì da parte di terzi garanti, era doverosa la confisca in danno dell'obbligato principale che altrimenti avrebbe continuato fruire dell'indebito vantaggio economico correlato al reato tributario³⁰ è contrastato dalla giurisprudenza

tributario, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 325 e GIARDA - ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità. Le circostanze del reato*, in GIARDA, PERINI E VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 435.

²⁷ Tale pagamento non è, infatti, immune da problematicità, soprattutto quanto alle cause di non punibilità ex art. 13, in ragione vuoi dell'esiguità dei termini di proroga, vuoi della potenziale contrazione nella tutela assicurata all'Iva, profili su cui sono già intervenuti il Tribunale di Treviso ed il Gip di Varese, il primo investendo la Corte costituzionale per contrasto del regime di proroga con gli art. 3 e 24 Cost., il secondo con rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE per una verifica di compatibilità con l'art. 325, paragrafo 1, TFUE e 4, paragrafo 3, TUE, provvedimenti annotati congiuntamente da FINOCCHIARO, [La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della Corte costituzionale da un'ordinanza del Tribunale di Treviso](#), in *questa Rivista*, 4 Aprile 2016. Sulla mancata riapertura dei termini onde poter fruire degli effetti del pagamento nelle procedure in corso al 22/10/2015 la dottrina (PERINI, *La riforma dei reati tributari*, cit.) ricorda che la Corte costituzionale con la sentenza n. 240/2015 ha, sia pure con riferimento ad altra materia concernente la messa alla prova, registrata la compatibilità costituzionale di simili opzioni legislative.

Ulteriore problematicità degli effetti del pagamento con riferimento all'applicazione dell'attenuante ex art. 13-bis, comma 1, è segnalata da BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *Dir. Pen. e Processo*, 2016, II, 242, il quale evidenzia l'incongruenza del mancato rilievo del ravvedimento operoso, rispetto a quello dato alle speciali procedure conciliative di adesione all'accertamento, ritenuto privo di ragionevolezza tanto più che al ravvedimento è assegnato rilievo nel comma immediatamente successivo ai fini dell'ammissione al patteggiamento.

²⁸ Conforme AMADEO, *Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario*, cit., 331.

²⁹ In proposito è da richiamare la sentenza n. 19/1995 della Consulta assertiva dell'irrazionalità di una reiterazione di pagamenti da parte del concorrente nel reato tributario quando altro imputato abbia soddisfatto con proprio versamento le condizioni di applicabilità dell'amnistia per reati tributari ex d.P.R. n. 23/1992.

³⁰ Cass. pen., Sez. VI n. 25166/2010.

consolidata della terza sezione, secondo cui la ragione della confisca viene meno quando la pretesa tributaria sia stata comunque soddisfatta³¹.

Tale giurisprudenza risulta avallata dal novello articolo 12-bis, comma 2, che addirittura assegna rilievo all'impegno a versare.

Su questa base, quindi, è da condividere il secondo dei due predetti orientamenti, tanto più che, in riferimento alla valenza da riconoscere al pagamento di un terzo, ai fini dell'attenuante del riconoscimento dell'attenuante ex articolo 13-bis, soccorre la giurisprudenza di legittimità, elaborata in tema di risarcimento del danno eseguito dalla società assicuratrice, per la quale l'imputato si giova dell'attenuante ex articolo 62 n. 6 c.p. tutte le volte in cui ne abbia conoscenza e dimostri la volontà di farlo proprio³².

Ricorrendo tali elementi volitivi, può pertanto affermarsi che è possibile giovare del pagamento da parte del terzo del debito tributario.

Pertanto, nel caso specifico del pagamento operato dalla società-contribuente, la persona fisica autrice del reato tributario, anche se la terzietà rispetto al reato della società fosse nel concreto insussistente, potrà comunque giovare del pagamento quando ne abbia avuto conoscenza e mostrato la volontà di farlo proprio.

Quanto poi al pagamento del concorrente nel reato (si pensi ad un pagamento effettuato dal consulente fiscale concorrente nel reato ex articolo 3 del d.lgs. n. 74/2000) appare utile richiamare l'insegnamento delle Sezioni Unite³³ per il quale l'estensione al concorrente dell'attenuante ex articolo 62 n. 6 c.p. non può discendere dal solo soddisfacimento della pretesa risarcitoria operato dal concorrente obbligato, richiedendosi altresì la sussistenza di una volontà riparatrice in capo al concorrente non pagante, in guisa che, ad esempio, egli dimostri di aver avanzato una propria concreta offerta risarcitoria, o di aver rimborsato il concorrente più diligente.

All'adozione di tale opzione interpretativa, oltre che per la causa di non punibilità ex articolo 13, anche per l'attenuante ex articolo 13-bis, non osta il disposto dell'articolo 118 c.p. che esclude dalla comunicabilità ai concorrenti le circostanze inerenti alla persona del colpevole, ma non quelle che attengono ai rapporti tra colpevole persona offesa (quindi tra contribuente/reo ed Erario/persona offesa), come espressamente sottolineato dal richiamato orientamento delle Sezioni unite.

³¹ Cfr., *ex multis*, Cass. pen., Sez. III n. 6635/2014 secondo cui un sequestro per equivalente non può essere mantenuto qualora, a seguito di procedura coattiva di pignoramento presso terzi, intrapresa dall'agente della riscossione sensi dell'articolo 72-bis del d.P.R. n. 602/1973, il debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal terzo debitore il luogo dell'obbligato principale, posto che, per effetto di questa operazione solutoria, non residua all'indagato alcun indebito arricchimento o vantaggio economico conseguito all'azione delittuosa.

³² *Ex plurimis*, Cass. pen, Sez. IV, n. Sez. 4, n. 14523/2011 e n. 23663/2013.

³³ Cass. pen. Sez. Un. n. 5241/2009.

6. L'impegno a versare ed il blocco della confisca.

Con l'articolo 12-bis del d.lgs. n. 74/2000, introdotto dall'articolo 10 del d.lgs. n. 158/2015, si è inteso dettare un'autonoma disciplina della confisca dei reati tributari e si è previsto, al comma 2, che "la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca va sempre disposta".

Plurimi problemi interpretativi originano da quest'ultima norma quale, in primo luogo, quello originante dalla genericità della disciplina concernente l'impegno a versare, un atto, come tale, ontologicamente unilaterale, per il quale non è prevista una forma tipica, né il contestuale accordo del Fisco. In dottrina³⁴, registrato " il filo rosso" che collega logicamente gli articoli 13, 13-bis e 12-bis, comma 2, in quanto norme tutte espressive " dell'intenzione legislativa di far prevalere le pretese creditorie dell'Erario su quelle punitive ablatorie statuali", opta per una lettura del termine "impegno" tale da risultare equivalente al "promettere, vincolandosi con assicurazione formale a tener fede alla promessa", esigendo "un formale accordo con l'agenzia delle entrate, il quale verrà prodotto per tabulas nel procedimento".

Una tale opzione si risolverebbe tuttavia nel ricorso ad una procedura amministrativa non prevista dalla lettera della legge che appesantirebbe la sequenza procedimentale, per di più risultando priva di effetti vincolanti per il giudice penale che come riconosciuto dallo stesso Autore, è comunque investito dell'autonomo sindacato su serietà e congruità dell'impegno.

La S.C.³⁵, pur ritenendo che la dizione impegno a versare "non identifica la mera esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti della controparte" (in quanto "una tale conclusione condurrebbe a far dipendere la operatività della sanzione, in contrasto con i criteri di logicità e ragionevolezza che devono sempre presiedere all'operazione interpretativa, e in maniera tale da condurre ad una sostanziale neutralizzazione generalizzata dell'istituto, da propositi unilaterali e per di più sfornti di ogni sanzione in caso di mancato rispetto dell'impegno assunto") e che deve privilegiarsi una opzione interpretativa "volta a circoscrivere l'area di applicabilità della previsione ai soli casi di un obbligo assunto in maniera formale, nei quali non potrebbe non rientrare l'ipotesi ... di un accordo per il pagamento rateale del debito d'imposta intervenuto con l'Agenzia delle Entrate", non ha però affermato che tale la condizione della valenza di tale impegno formale sia necessariamente il previo accordo con l'Erario³⁶.

³⁴ FINOCCHIARO, [L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro](#), in questa Rivista, 14 Dicembre 2015.

³⁵ Cass. pen., Sez. III, n. 5728/2016, in questa Rivista, 16 Febbraio 2016, con nota di FINOCCHIARO, [La Cassazione sul sequestro e la confisca del profitto in presenza dell'impegno a pagare il debito tributario](#).

³⁶ Come invece sembrano ritenere AMATO, *Il pagamento rateale non blocca la misura ma riduce l'importo*, nota a Cass. Cass. pen., Sez. III, n. 5728/2016, in *Guida al diritto*, 2016, X, 59 e VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in GIARDA, PERINI E VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 420.

Sono conseguentemente assai ampi i margini di discrezionalità del giudice penale nella autonoma valutazione della serietà dell'impegno, pur trattandosi di una discrezionalità vincolata quantomeno dalla coincidenza dei contenuti dell'impegno assunto con l'entità del debito tributario o di parte di esso, debito cui è riferita la praticanda confisca.

Altro problema ermeneutico riguarda l'effetto dell'impegno in esito al quale la confisca "non opera".

L'interpretazione di quest'ultima locuzione, che si rivela anche essa condizionante la latitudine degli effetti "*in bonam partem*" della novella, non può prescindere dal dettato di chiusura del comma 2 dell'articolo 12-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 per il quale "nel caso di mancato versamento la confisca va sempre disposta".

In base alla lettera della norma potrebbe pertanto ritenersi necessario il verificarsi di una sequenza temporale per cui l'impegno a versare, l'effettivo versamento od al contrario il mancato versamento, dovrebbero collocarsi a monte della conclusiva irrogazione della confisca.

In tal senso conclude la dottrina³⁷ dettasi favorevole ad una "forma di confisca condizionalmente sospesa con molte caratteristiche in comune con la sospensione condizionale della pena", ma contraria alla possibilità di rendere non operativa la confisca mediante la presentazione dell'impegno dopo la condanna irrevocabile.

Osserva l'Autore che oltre al "rischio di consentire al contribuente di rimandare ad libitum l'esecuzione della confisca", osta ad una opposta conclusione sia la natura obbligatoria della confisca, da applicare dunque in corso di giudizio, sia l'intangibilità del giudicato da ritenere ostativa ad un provvedimento del giudice dell'esecuzione che rimuova in favore del condannato il provvedimento di confisca non più soggetto ad impugnazione.

Non manca tuttavia l'Autore di registrare che, in applicazione del principio generale per cui è inibita l'ablazione di quanto è già stato effettivamente pagato all'erario, ben potrebbe il condannato, prima che la confisca sia materialmente eseguita, versare il dovuto all'Erario e chiedere al giudice dell'esecuzione di non eseguirla.

Tanto premesso occorre verificare se, in un contesto giurisprudenziale di accentuata erosione del giudicato³⁸ ed a ragione dello scopo della novella, di implementare comunque il recupero di crediti erariali, scopo la cui realizzazione sarebbe favorita dal riconoscere la possibilità di valorizzare l'impegno a versare anche in sede esecutiva, non sia piuttosto consentito optare per tale ultima soluzione interpretativa.

In proposito si osserva che è senz'altro compatibile con la lettera della norma ritenere che il giudice, quando non risulti già onorato l'impegno a versare, debba comunque disporre la confisca che, tuttavia, opererà – quindi sarà eseguibile – in caso di mancato rispetto dell'impegno assunto³⁹.

³⁷ FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, cit..

³⁸ Sezioni Unite sentt. n. 18821/2014 Ercolano e n. 42858/2014, Gatto, cit..

³⁹ DELSIGNORE, *Commento all'art. 12-bis*, cit., 317, previo richiamo delle tesi esposte sul tema, opta per quella assertiva della necessità che in esito all'impegno a versare "la confisca debba comunque essere disposta,

Sulla base di tale ultima opzione interpretativa, una sentenza di condanna in primo grado, divenuta definitiva per mancata impugnazione, che include un provvedimento di confisca non operativo per sussistenza dell'impegno a versare, dovrà essere, in fase esecutiva, oggetto di verifica sul punto del rispetto o meno di tale impegno.

Non basta; ove si escluda, sulla base di tale opzione ermeneutica, che la sequenza impegno a versare/verifica del rispetto di tale impegno si debba esaurire prima della conclusiva definizione della confisca, sarà anche possibile che, in esito ad una condanna definitiva con relativa confisca da reato tributario, il contribuente assuma l'impegno a versare e solleciti il giudice dell'esecuzione alla verifica del rispetto di tale impegno, onde affermare la non operatività della confisca, conseguentemente prevedendosi un'ulteriore ipotesi di erosione del giudicato.

In definitiva, ove si adotti quest'ultima opzione interpretativa, saremmo di fronte ad un ulteriore effetto "*in bonam partem*" del d.lgs. n. 158/2015 di cui potrebbero giovare soggetti già definitivamente condannati alla confisca da reati tributari prima ancora della vigenza (22 ottobre 2015) del d.lgs. n. 158/2015.

anche quando sia stato adottato un impegno a restituire, se il debito tributario non è stato assolto, ma che essa sia eseguibile, ossia operi, solo in caso di mancato adempimento dell'impegno assunto". L'Autore opta altresì per l'indubbia legittimità del sequestro a fini confisca "adottato prima o dopo l'impegno a versare", nonché per la sufficienza che detto impegno sia assunto "formalmente in sede giudiziaria" senza necessità di un previo accordo con l'Erario, ed, infine, per la possibilità che sia assunto innanzi al giudice dell'esecuzione di una condanna alla confisca da reato tributario ormai definitiva, sollecitando un incidente di esecuzione ex art. 676 c.p.p. Trattasi di tesi sostanzialmente fatta propria dalla citata Cass. pen. Sez. III n. 5728/2016.