



Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile

Quaderno 14

Volume a cura di: Antonella Ciriello, Claudio Consolo, Gian Luigi Gatta e Gianluca Grasso, *componenti del Comitato direttivo*, Enrico Manzoni, *Consigliere della Corte di cassazione*, e Paolo Veneziani, *Professore ordinario di Diritto Penale nell'Università di Parma*.

Contributo redazionale: Ilaria Laezza, *addetta all'ufficio per il processo*

Collana a cura del Comitato direttivo della Scuola superiore della magistratura: Giorgio Lattanzi, Marco Maria Alma, Lorenza Calcagno, Antonella Ciriello, Claudio Consolo, Fabrizio Di Marzio, Costantino De Robbio, Gian Luigi Gatta, Gianluca Grasso, Sara Lembo, Marisaria Maugeri, Gabriele Positano



Coordinamento editoriale e cura del progetto grafico:
Camilla Pergoli Campanelli

© Scuola superiore della magistratura – Roma 2022
ISBN 9791280600158

*I diritti di traduzione, adattamento, riproduzione con qualsiasi procedimento, della presente opera o di parti della stessa sono riservati per tutti i Paesi.
I contenuti dei contributi riflettono le opinioni personali degli autori*



Il diritto tributario nella prospettiva penale e civile

Quaderno 14

La Scuola e la collana dei Quaderni

La Magna carta dei giudici, adottata dal Consiglio consultivo dei giudici europei, facendo proprio un principio condiviso nell'ambito dei diversi ordinamenti europei, riconosce nella formazione "un importante elemento di garanzia dell'indipendenza dei giudici, nonché della qualità e dell'efficacia del sistema giudiziario" (pt. 8).

In questa prospettiva la Scuola superiore della magistratura raccoglie l'esperienza maturata dal Csm nell'attività di preparazione e aggiornamento professionale dei giudici e dei pubblici ministeri, che è proseguita fino all'entrata in funzione della Scuola, cui la riforma dell'ordinamento giudiziario ha affidato la competenza esclusiva in tema di formazione dei magistrati (d.lgs. n. 26 del 2006).

Il primo Comitato direttivo si è insediato il 24 novembre 2011. Il 15 ottobre 2012 è stato inaugurato il primo corso di formazione della Scuola dedicato ai magistrati ordinari in tirocinio e nel gennaio 2013 è stato avviato il primo programma di formazione permanente.

Oggi la Scuola è impegnata in tutti i settori della formazione dei magistrati: iniziale, permanente, decentrata, dirigenti, onorari, tirocinanti, internazionale.

Accanto all'organizzazione e alla realizzazione delle sessioni di aggiornamento professionale, la documentazione giuridica rappresenta un tema centrale nelle attività di formazione.

La Scuola mette già a disposizione di tutti i magistrati italiani una ricca biblioteca telematica all'interno della sezione del sito dedicata alle banche dati. Altrettanto fondamentale è il materiale didattico elaborato nel contesto delle sessioni formative e disponibile sul sito istituzionale, nell'ambito di ciascun corso.

La collana dei Quaderni, resa possibile grazie alla collaborazione con il Poligrafico e Zecca dello Stato italiano, nasce con l'intento di consentire la più ampia fruizione dei contributi più significativi di questo materiale di studio e dei risultati dell'attività di ricerca svolta dall'istituzione.

La collana si collega idealmente a quella inaugurata negli anni '80 del secolo scorso dal Csm e dedicata agli incontri di studio per i magistrati organizzati nell'ambito della formazione iniziale e continua, all'epoca di competenza consiliare.

I singoli volumi sono disponibili liberamente sul sito della Scuola e nell'ambito della biblioteca virtuale che contiene le pubblicazioni ufficiali dello Stato.

INDICE

Presentazione	11
Alberto Comelli	
Circolazione dei materiali probatori dal processo penale al processo tributario, autonomia decisoria e libero convincimento del giudice	13
Massimo Ceresa-Gastaldo	
L'accertamento dei tributi tra disciplina amministrativa, penale e processuale. Circolazione dei materiali istruttori ed autonomia dei giudizi	45
Alberto Marcheselli	
L'elemento soggettivo delle sanzioni amministrative tributarie tra responsabilità oggettiva, gestione del rischio, etica del profitto e algoritmi . . .	53
Alberto Marcheselli	
Diritto al silenzio e obblighi di collaborazione del contribuente, un equilibrio – delicato ma possibile e necessario – tra interesse pubblico e diritti fondamentali	65
Angelina-Maria Perrino	
Le relazioni pericolose tra le categorie civilistiche e i presupposti impositivi, nella prospettiva del diritto unionale	75
Laura Castaldi	
Le specificità del giudicato tributario	103
Alessio Scarcella	
I delitti in materia di dichiarazione	119
Francesco Mucciarelli	
I reati tributari nel 'catalogo 231'. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d'impresa	177
Stefano Cavallini	
I delitti in materia di pagamento delle imposte	203

Gli autori

Laura Castaldi

professore associato confermato di diritto tributario, Università di Siena

Stefano Cavallini

giudice del Tribunale di Monza

Massimo Ceresa Gastaldo

professore ordinario di diritto processuale penale, Università Bocconi di Milano

Alberto Comelli

professore ordinario di diritto tributario, Università di Parma

Alberto Marcheselli

professore ordinario di diritto tributario, Università di Genova

Francesco Mucciarelli

professore associato di diritto penale Università Bocconi di Milano

Angelina-Maria Perrino

consigliere della Corte di cassazione

Alessio Scarcella

consigliere della Corte di cassazione

Presentazione

1. Le ragioni formative di un corso della SSM incentrato sul diritto tributario sono piuttosto evidenti. Anzitutto si tratta di una materia giuridica centrale nella “modernità” dell’attività giurisdizionale interna ed unionale. La giurisprudenza delle imposte ha infatti una funzione essenziale di orientamento sia dell’attività amministrativa fiscale sia dell’autotassazione, che è la modalità di gran lunga prevalente e più rilevante di attuazione dei tributi. Peraltro le questioni di diritto tributario sconfinano nel settore penale dell’ordinamento giuridico, dato che le forme più gravi di illecito fiscale sono penalmente sanzionate.

Di questo settore giuridico si occupano sia giudici speciali che giudici ordinari: le Commissioni tributarie provinciali e regionali, gli Organi giudiziari ordinari di giurisdizione penale, la Corte Suprema di Cassazione. Delle prime tuttavia ormai circa il 50% dei componenti sono magistrati ordinari.

Il diritto tributario amministrativo e penale è fortemente caratterizzato dalla sua specialità ed allo stesso tempo dalla sua natura “derivata” ossia dalla dipendenza dalle altre materie giuridiche, dal diritto costituzionale a quello processuale, passando per il diritto amministrativo generale, il diritto civile, il diritto commerciale, il diritto penale.

In questo campo, l’attività giurisdizionale presenta -mediamente- un coefficiente di difficoltà professionale elevato; inoltre richiede una costante attenzione per la continua evoluzione normativa e giurisprudenziale. E’ perciò indubbio che la SSM debba provvedere alle correlative esigenze di approfondimento ed aggiornamento.

Per valorizzare al massimo i tempi disponibili, si è opportunamente scelto di operare contestualmente su entrambi i “versanti” della materia, ricercando i più significativi punti di contatto tra l’attuazione amministrativa dei tributi e la tutela penale degli illeciti fiscali. Oltre a ciò, si sono anche offerti degli spazi, anche interattivi, di approfondimento di queste due articolazioni del diritto tributario.

Dalle “frontalità” provengono i contributi pubblicati in questo Quaderno, il cui scopo è dunque quello di rappresentare la parte più strutturata del lavoro svolto, onde renderne fruibili i risultati anche ad una platea più ampia di quella dei partecipanti.

2. Una prima “area tematica” è stata quella della *circolazione delle prove* e dei rapporti tra i processi. Questioni delicate di compatibilità e di autonomia, tra l’*amministrativo* ed il *penale*. Ne sono stati interpreti i professori Alberto Comelli e Massimo Ceresa Gastaldo.

Si è poi trattato di rapporti tra apparati sanzionatori, terreno da tempo all'attenzione della Corte EDU e della Corte di giustizia dell'UE, con la giurisprudenza delle quali si è costantemente confrontata la giurisprudenza interna, costituzionale e di legittimità. Di tali temi si sono occupati i professori Alberto Marcheselli ed Anna Maria Maugeri.

Nella sessione "civilistica", sono state poi affrontate tre tematiche di grande rilevanza ed attualità: il peso della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE nell'ordinamento interno e le sue più rilevanti evoluzioni recenti; l'introduzione del *format* telematico nel processo tributario e le sue ricadute sul piano dell'organizzazione giudiziaria; le peculiarità del giudicato tributario, come *prisma* (della complessità) del diritto tributario sostanziale. Rispettivamente hanno affrontato questi temi la Cons. Angelina-Maria Perrino, l'avv. Maurizio Reale e la prof. Laura Castaldi.

Nella sessione penalistica, il cons. Alessio Scarcella ha analizzato i delitti in materia di dichiarazione IVA ed imposte dirette, contemplati dal d.lgs. n. 74/2000, fornendo una completa panoramica sugli aspetti problematici più attuali delle fattispecie di dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione.

Con riguardo alla medesima fonte normativa, il dott. Stefano Cavallini ha illustrato i delitti in materia di pagamento delle imposte ed in particolare le ipotesi di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA, nonché di indebita compensazione.

Infine, è stato affrontato dal prof. Francesco Mucciarelli il tema della responsabilità dell'ente da reato tributario, alla luce delle recenti novità introdotte nel d. lgs. n. 231 del 2001 dapprima con il "decreto fiscale" del 2019 e poi con il d.lgs. n. 75 del 2020, di attuazione della direttiva PIF relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione.

3. Giova ricordare come i partecipanti al corso abbiano potuto confrontarsi su rilevanti questioni teorico-pratiche nell'ambito di appositi gruppi di lavoro: imposte dirette, imposte armonizzate, imposta di registro e imposte locali (coordinatori, rispettivamente, i cons. Andrea Venegoni, Aldo Natalini e Angelo Napolitano); nonché – sul versante penalistico – frodi carosello (cons. Paolo Storari) e confische (cons. Gian Luca Soana).

I lavori si sono conclusi con una tavola rotonda, in cui la discussione si è aperta altresì a possibili prospettive di riforma, con i contributi del prof. Giuseppe Melis, del presidente del Consiglio della giustizia tributaria Antonio Leone, del direttore centrale coordinamento Agenzia Entrate Sergio Cristallo, del segretario C.N.D.C.E.C. Achille Coppola e del cons. Fabrizio D'Arcangelo.

Enrico Manzon – Paolo Veneziani

Circolazione dei materiali probatori dal processo penale al processo tributario, autonomia decisoria e libero convincimento del giudice¹

SOMMARIO: 1. La travagliata evoluzione dalla pregiudiziale tributaria all'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale, largamente ispirato al principio dell'autonomia dei processi e dei relativi giudicati. – 2. La successiva evoluzione: dagli artt. 3, 192, comma 2, 479, comma 1, e 654 c.p.p. all'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 ed i principi generali sul raccordo tra il processo penale e quello tributario. – 3. La circolazione del patrimonio probatorio dal processo penale al processo tributario e l'orientamento *in parte qua* della giurisprudenza di legittimità. – 4. Il modello di raccordo tra le indagini preliminari e il processo penale, da un lato e la confezione degli atti impositivi e il processo tributario, dall'altro, tendenzialmente diverso dal doppio binario "perfetto", senza alcuna pregiudizialità-dipendenza, con una circolazione del patrimonio probatorio molto ampia. – 5. Cenni sull'efficacia non vincolante per il giudice penale, sul versante probatorio, delle sentenze confezionate dalle commissioni tributarie e sulla non sospensibilità del processo tributario alla stregua dell'art. 39, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992. – 6. La piena compatibilità del modello di raccordo proposto rispetto alla *vis* espansiva della *translatio actionis* (o *iurisdictionis*) codificata nell'art. 59 della l. n. 69 del 2009. – 7. La non necessaria sospensione del processo penale (nemmeno *de iure condendo*) in attesa della determinazione dell'imposta dovuta da parte del giudice tributario, con sentenza passata in giudicato. – 8. Osservazioni conclusive: l'abbandono del "doppio binario", l'ampia circolazione dei materiali probatori e l'autonomia decisoria del giudice.

¹ Questo contributo, con alcune integrazioni, è tratto dall'articolo col titolo: *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, in *Dir. e prat. trib.*, 2019, I, 2032-2063.

1. La travagliata evoluzione dalla pregiudiziale tributaria all'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale, largamente ispirato al principio dell'autonomia dei processi e dei relativi giudicati

Ringrazio molto la Scuola e, segnatamente, tutti gli organizzatori di questo interessante corso, per l'opportunità che mi è stata data di fornire il mio personale contributo, su un tema di grande attualità e sempre più ricco di sfaccettature.

La tematica del raccordo tra il processo penale ed il processo tributario, nei casi in cui i due processi abbiano ad oggetto gli stessi fatti materiali, fiscalmente rilevanti, è senza dubbio complessa e tuttora di grande attualità²: si deve stabilire qual è il modello di raccordo, sulla base della sua evoluzione *ex positivo iure* e se esso garantisce che le relative controversie siano risolte in modo omogeneo. Questo articolo, peraltro, prenderà in considerazione esclusivamente le imposte sui redditi e l'iva e resterà sullo sfondo la medesima problematica calibrata sulle accise³, ovvero su altri tributi.

Per inquadrare correttamente, sul versante sistematico, la ricca trama di rapporti tra il processo penale e quello tributario⁴, occorre partire da una ricogni-

² Sottolinea F. AMATUCCI, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 272 e 273, che il doppio binario e l'autonomia tra il procedimento penale e quello tributario che esso sottende è in crisi, da qualche tempo, a causa delle "continue interrelazioni tra le due sfere e attività valutative ormai non più tanto separate e distanti". Secondo questo Autore, le novità legislative e gli orientamenti della giurisprudenza nazionale ed europea hanno posto le premesse per "un ravvicinamento tra le diverse fasi istruttorie, pur nel rispetto delle diversità che le caratterizzano". Quale conseguenza, "i due binari hanno iniziato ad incrociarsi sempre più spesso in quanto molteplici risultano essere le contaminazioni tra i diversi modelli di accertamento". Aggiunge D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. e processo*, 2012, 1384 ss., che il rapporto tra il processo penale e quello tributario, nel nostro ordinamento, "è sempre stato caratterizzato da un elevato coefficiente di problematicità e di reciproca 'diffidenza'".

³ Cfr. F. DONELLI, *Le fattispecie penali in materia di imposte sulla produzione e sui consumi*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, tomo I, Milano, 2019, 701 ss. e L. BIANCHI, *Le sanzioni tributarie in materia di accise*, *ivi*, 761 ss.

⁴ In questo articolo non saranno esaminati la disciplina dei costi da reato [per tale problematica si rinvia, per tutti, a A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, in *Rass. trib.*, 2012, 1459 ss.], il raddoppio dei termini entro i quali dev'essere notificato, a pena di decadenza, l'atto impositivo, in presenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale [in dottrina, sul raddoppio dei termini si rinvia, per tutti, a P. CORSO, *Raddoppio dei termini di accertamento tra Legge delega e Suprema Corte*, in *Corriere trib.*, 2015, 2235 ss.; G. FRANSONI, *Osservazioni controcorrente sul doppio termine dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2012, 311 ss.; E. MARELLO, *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte Costituzionale*, *ivi*, 2011, 1296 ss.; Id., *Raddoppio dei termini per l'accertamento e crisi del "doppio binario"*, in *Riv. dir. tributario*, 2010, III, 85 ss.;

zione del dato normativo, nella sua scansione temporale, alla luce della quale emerge il radicale mutamento di prospettiva che si è realizzato col passaggio dalla pregiudiziale tributaria al c.d. “doppio binario”. Con riferimento alle imposte dirette (e, successivamente, anche all’iva) si è affermata l’impostazione secondo la quale non dovrebbe essere devoluto allo stesso giudice il compito di risolvere sia questioni penali, sia quelle tributarie, aventi ad oggetto i medesimi fatti materiali.

Ai sensi dell’art. 21, comma 3, della l. 7 gennaio 1929, n. 4, era previsto che, per i reati individuati “dalla legge sui tributi diretti l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia”. In questo sistema, veniva salvaguardata l’uniformità dei giudicati mediante la subordinazione dell’azione penale alla preliminare definizione del processo tributario⁵. In altre parole, l’esercizio dell’azione penale poteva aver luogo solo dopo la pregiudiziale definizione del processo tributario⁶, con una sospensione del termine di prescrizione del reato tributario, in pendenza dell’accertamento e del processo tributario.

Una volta definito quest’ultimo, veniva meno la causa di improcedibilità ed il giudice penale era vincolato agli esiti dell’accertamento espletato dall’ufficio

F. RANDAZZO, *Per il raddoppio dei termini dell’accertamento tributario necessaria la denuncia di reato*, in *Corriere trib.*, 2015, 1533 ss.; D. STEVANATO, *Il raddoppio dei termini per l’accertamento nella sentenza della Corte costituzionale n. 247/2011: una pronuncia dagli effetti (involontariamente) criminogeni?*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 474 ss.], nonché il problema del *ne bis in idem* a fronte di sanzioni amministrative tributarie irrogate al medesimo soggetto destinatario della sanzione penale tributaria, alla luce della giurisprudenza sia della Corte europea dei diritti dell’uomo, sia della Corte di cassazione [sul punto, *inter alios*, cfr. F. AMATUCCI, *Le sanzioni amministrative tra principio di proporzionalità e ne bis in idem*, in A. COMELLI (a cura di), *Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell’iva*, Atti del VII convegno annuale (23 marzo 2017), Canterano (Roma), 2018, 57 ss.; Id., *Doppio binario e “connessione sufficiente”*, cit., *loc. cit.*, 275 ss.; A. GIOVANNINI, *La Corte EDU ribadisce il divieto di doppia sanzione e la Cassazione rinvia alla Consulta*, in *Corriere trib.*, 2015, 905 ss.; P. RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. tributario*, 2016, I, 23 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*, *ivi*, 2017, I, 385 ss.]. Con riferimento ai profili comparatistici, cfr. il saggio di A. DI PIETRO, *Diritto penale tributario: profili comparati*, in *Rass. trib.*, 2015, 333 ss.

⁵ In tal senso, cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 421.

⁶ Pertanto, era precluso al giudice penale l’espletamento di accertamenti che potevano ritenersi estranei alla sua preparazione giuridica, in un sistema nel quale i reati tributari erano per lo più strutturati come reati di danno e l’evento era costituito dall’evasione dell’imposta, il cui accertamento era particolarmente complesso e, pertanto, devoluto esclusivamente agli uffici fiscali: in tal senso, cfr. M. STAGNO, *Art. 20 d.lg. n. 158/2015*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 390.

tributario, sotto il profilo della determinazione dell'imposta evasa e tale vincolo si estendeva financo all'ipotesi di utilizzo della strumentazione induttiva, da parte dell'ufficio medesimo, anche se non ammesso in sede penale⁷. Questo sistema, tuttavia, si poneva nettamente in contrasto con le esigenze di immediatezza, effettività ed equità che dovrebbero caratterizzare la repressione dei comportamenti penalmente rilevanti, sul versante tributario, posti in essere dai contribuenti. Sotto un diverso ma concorrente profilo, l'efficacia vincolante per il giudice penale dell'accertamento dell'imposta, realizzato in sede amministrativa, era da considerare incompatibile col principio del libero convincimento, il quale deve intendersi in senso ancora più rigoroso nel giudizio penale.

Questo assunto ha trovato riscontro nella dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 21, comma 2 (unitamente all'art. 60), della l. n. 4 del 1929, pronunciata dalla Consulta nella sentenza n. 88 del 1982⁸, nella parte in cui si prevedeva "che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati preveduti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette". In particolare, secondo la Corte, l'art. 24 Cost. "è violato in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa", mentre l'art. 3 Cost. è violato "perché la preclusione per il giudice penale, che deriva dall'accertamento amministrativo in materia tributaria, differenzia irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette".

L'esigenza di impostare in una diversa prospettiva il raccordo tra l'accertamento ed il processo tributario, da un lato ed il processo penale, dall'altro, emerge chiaramente anche alla luce della sentenza della Consulta n. 247 del 1983⁹. In essa sono ulteriormente sviluppate le argomentazioni contenute nella precedente sentenza n. 88 del 1982, affermando, per quanto qui interessa, che deve "considerarsi in contrasto con l'art. 24 cpv. Cost. la previsione per cui l'accertamento dell'imposta, divenuto definitivo in conseguenza della decisione di una commissione tributaria, vincola agli stessi effetti penali chi sia rimasto estraneo a quel giudizio, perché non posto in condizione di intervenire o di parteciparvi"¹⁰.

⁷ Così S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 421.

⁸ Sentenza depositata il 27 aprile 1982, sotto il profilo dei parametri di cui agli artt. 3, 24 e 101, 2° comma, Cost.

⁹ Sentenza depositata il 15 luglio 1983.

¹⁰ La disposizione dichiarata costituzionalmente illegittima era l'art. 56, ultimo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

A distanza di pochi mesi dal deposito della sentenza n. 88 del 1982, è intervenuto il d.l. 10 luglio 1982, n. 429¹¹, il quale ha abrogato l'art. 21, comma 3, della l. n. 4 del 1929¹² e ha introdotto una disposizione volta a disciplinare il rapporto tra le due possibili iniziative processuali in termini di "doppio binario", vale a dire di "tendenziale reciproca autonomia"¹³. In virtù dell'art. 12, comma 1 di questo d.l., "in deroga a quanto disposto dall'art. 3 c.p.p. il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia, la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia d'imposte sui redditi e d'imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale"¹⁴.

Il comma citato conteneva due diverse disposizioni, ove la prima affermava la non sospendibilità del processo tributario, sebbene fosse pendente il giudizio penale. La seconda, invece, atteneva agli effetti prodotti dalla sentenza definitiva di condanna o di proscioglimento, pronunciata in seguito a processi penali tributari, in materia di imposte sui redditi e/o di iva.

Questa sentenza acquisiva l'autorità di cosa giudicata nel processo tributario esclusivamente sotto il profilo dei fatti materiali che erano "stati oggetto del giudizio penale"¹⁵. Il citato art. 12, comma 1, com'è stato esattamente sottolineato, aveva sollevato numerose e delicate questioni, tra le quali si segnala la compatibilità con il nuovo codice di procedura penale, approvato con d.p.r. n. 447 del 1988, largamente ispirato al principio dell'autonomia dei processi e dei relativi giudicati¹⁶.

¹¹ Convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 1982, n. 516.

¹² Cfr. l'art. 13, del d.l. n. 429 del 1982.

¹³ Così si esprime, con molta precisione, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 422. Preferisce affermare la "piena autonomia fra i giudizi" L. P. COMOGLIO, *Prove penali, "giusto processo" e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, I, 965, secondo cui il giudice tributario ha il potere di avvalersi di prove desunte da fonti atipiche e quello di utilizzare prove formate o assunte ed acquisite in altri giudizi, ad es., nel corso di un procedimento penale.

¹⁴ Sul rapporto tra il giudicato penale e l'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982, alla luce del sistema di rapporti tra il processo penale e il processo tributario, cfr. R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 555 ss.

¹⁵ Cfr. Corte cost., 29 ottobre 1987, n. 349, la quale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, 1° comma, del d.l. n. 429 del 1982, convertito con modificazioni dalla l. n. 516 del 1982, sollevata con riferimento agli artt. 2, 3, 24, 25 e 53 Cost.

¹⁶ Nello stesso senso, cfr. G. TABET, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessioni di diritto processuale*, in *Rass. trib.*, 2015, 303 ss.

2. La successiva evoluzione: dagli artt. 3, 192, comma 2, 479, comma 1, e 654 c.p.p. all'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 ed i principi generali sul raccordo tra il processo penale e quello tributario.

Con l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale, i rapporti tra i due diversi riti processuali in esame si sono ulteriormente evoluti, con particolare riferimento agli artt. 3, 479, comma 1 e 654 c.p.p. Quest'ultimo pone alcune problematiche a livello interpretativo, le quali richiedono un'attenta riflessione, sotto il profilo degli effetti della sentenza penale definitiva, sia essa di condanna o di assoluzione, rispetto ad altri giudizi civili o amministrativi. La disposizione, apparentemente applicabile anche al processo tributario, sottopone l'efficacia vincolante del giudicato penale a molteplici requisiti. *In primis*, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., la sentenza penale definitiva fa stato nei confronti dell'imputato e della parte civile che si sia costituita o che sia intervenuta nel processo penale.

Di conseguenza, essa può produrre tale effetto vincolante nel processo tributario esclusivamente se l'Amministrazione finanziaria si sia costituita o sia intervenuta nel processo penale, in qualità di parte civile. E questo non sempre avviene, in quanto è problematica la configurabilità di un danno risarcibile a favore di un soggetto che già dispone di rilevanti poteri autoritativi, i quali consentono di recuperare le imposte evase e di irrogare le relative sanzioni amministrative, pur essendo astrattamente ipotizzabile il danno (ritenuto di ordine morale) costituito essenzialmente dalla "lesione dell'interesse pubblico sotteso alle norme tributarie"¹⁷.

Un secondo limite all'efficacia vincolante della sentenza penale irrevocabile è costituito dall'essere stata "pronunciata in seguito a dibattimento" e questa locuzione esclude alcune tipologie di pronunce da quelle potenzialmente suscettibili di generare vincoli in capo al giudice tributario. Ma il limite più significativo all'efficacia vincolante del giudicato penale è costituito dall'assenza nella "legge civile" di "limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa".

Nel processo tributario "non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale" (tipica), in virtù dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992. Alla stregua di questa disposizione, nel processo tributario sono previste significative limitazioni sul piano probatorio che ostano all'efficacia vincolante del giudicato penale, ancorché, per ipotesi, gli altri due requisiti si considerino soddisfatti.

Inoltre, nell'espletamento dei poteri di indagine e degli atti di accertamento tributario possono essere utilizzate dall'ufficio tributario presunzioni prive dei requi-

¹⁷ La locuzione è di S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 422.

siti di gravità, precisione e concordanza¹⁸, i quali, tuttavia, devono simultaneamente sussistere, ai fini della valutazione della prova, sul versante processuale penale¹⁹, in virtù dell'art. 192, comma 2, c.p.p., laddove, in loro assenza, si tratterebbe di meri indizi²⁰ dai quali il giudice non può desumere l'esistenza di un fatto²¹.

¹⁸ Si pensi all'art. 39, comma 2, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento ai redditi determinati in base alle scritture contabili.

¹⁹ In vigore del d.l. n. 429 del 1982, convertito con modificazioni dalla l. n. 516 del 1982, A. E. GRANELLI, *Presunzioni tributarie e processo penale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1985, I, 34 ss. e specialmente 53, afferma che non hanno alcun valore condizionante, nella formazione del convincimento del giudice penale, le presunzioni sulle quali si fondano gli accertamenti dell'imponibile, siano esse legali o semplici, assolute o relative.

²⁰ Sottolinea Cass. pen., 17 febbraio 2015, n. 6823, in un giudizio sulla responsabilità per il reato di omessa dichiarazione annuale ai fini dell'iva, che l'accertamento presuntivo, pur essendo ammesso in sede tributaria, "non può trovare ingresso in sede penale, in quanto il giudice è tenuto a verificare la sussistenza della violazione a mezzo di specifiche indagini che possano far luce sulla fondatezza o meno della tesi accusatoria". E aggiunge la Corte che "spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata innanzi al giudice tributario". Inoltre, il giudice penale non può limitarsi ad applicare le presunzioni legali, anche se relative, ovvero i criteri di valutazione previsti in sede tributaria, ponendo l'onere della prova a carico del contribuente e deve, al contrario, "procedere d'ufficio agli accertamenti del caso, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto". In relazione alla sussistenza del reato di dichiarazione infedele, secondo Cass. pen., 9 settembre 2014, n. 37302, ai fini dell'accertamento in sede penale, deve prevalere il "dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario". In questa prospettiva, le presunzioni legali previste dalla disciplina tributaria "non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa" (in senso conforme, Cass. pen., 18 gennaio 2019, n. 2342; Cass. pen., 18 febbraio 2019, n. 7242; Cass. pen., 30 maggio 2019, n. 24152, secondo cui le presunzioni tributarie rappresentano una "scorciatoia" probatoria a favore dell'amministrazione pubblica competente", la quale implica l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. In sede penale, prosegue questo arresto, non trova cittadinanza la presunzione legale e vige il principio del libero convincimento del giudice, laddove non è l'imputato a dover fornire la prova della propria innocenza ed è la pubblica accusa a dover dimostrare la responsabilità penale dello stesso, essendo inammissibile l'inversione dell'onere probatorio).

²¹ Afferma Cass. pen., 10 marzo 2014, n. 11380, che l'accertamento del reato non può fondarsi esclusivamente sulle presunzioni tributarie, in quanto è richiesto che l'accusa fornisca la prova sia dell'elemento materiale, sia di quello psicologico. In senso sintonico, Cass. pen., 20 febbraio 2018, n. 8047, sottolinea "che le presunzioni tributarie non costituiscono di per sé prova della commissione di un reato, ma assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto liberamente valutabili dal giudice, possono essere posti a fondamento di una misura cautelare reale", laddove, nel caso esaminato dalla Corte, si trattava di un sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.

Non resta che concludere sul punto nel senso che non può essere riconosciuta alcuna automatica autorità di cosa giudicata alla sentenza penale definitiva nel giudizio tributario²², anche se i fatti accertati in sede penale siano i medesimi rispetto a quelli che l'Amministrazione finanziaria ha preso in considerazione nell'espletamento dei poteri amministrativi nei confronti del contribuente sottoposto ad indagine²³.

L'*habitat* processuale resta pienamente distinto, con riferimento a questi due riti, in relazione ai quali si applicano disposizioni specifiche²⁴; i due processi sono celebrati in una posizione di reciproca autonomia²⁵ e si collocano, l'uno rispetto all'altro, in una posizione equiordinata, in assenza della previsione, *de lege lata*,

²² Alla stessa conclusione giungono anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017, 534; F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, 333, il quale afferma l'inefficacia del giudicato penale nel processo tributario. Cfr. anche D. VIGONI, *L'effetto vincolante del giudicato penale in altri settori dell'ordinamento: le coordinate normative*, in *Riv. dir. processuale*, 2017, 912 ss.

²³ Cass., sez. VI, 18 giugno 2013, n. 15190, richiama il proprio orientamento secondo cui, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., "l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna" (sottolinea Cass. pen., 6 maggio 2014, n. 18715, che hanno un valore meramente indiziario le presunzioni legali previste dalle disposizioni tributarie o, meglio, i dati di fatto che sottendono dette presunzioni, i quali "devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa"; nello stesso senso, cfr. Cass. pen., 13 febbraio 2013, n. 7078; Cass. pen., 12 giugno 2019, n. 25976). In senso sintonico, afferma Cass., sez. trib., 22 giugno 2010, n. 14960, che "nessuna automatica autorità di cosa giudicata può quindi attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente" (nello stesso senso, cfr. Cass., sez. VI, 28 giugno 2017, n. 16282; Cass., sez. trib., 14 marzo 2018, n. 6295; Cass., sez. VI, 26 febbraio 2019, n. 5546, la quale considera tale orientamento come consolidato). Alla stregua di questo assunto, secondo la Corte, il giudice tributario deve esercitare i "propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti" (comprese le deposizioni testimoniali e le indagini peritali svolte nel processo penale), verificandone la rilevanza nella specifica vicenda processuale sottoposta al suo vaglio.

²⁴ Cfr., in tal senso, U. NANNUCCI, *I rapporti tra il procedimento penale e il processo tributario*, in U. NANNUCCI, A. D'AVIRRO (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2000, 360.

²⁵ Secondo E. MANONI, *Riflessioni sul rapporto tra sistema penale e sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2014, 1034 ss., sussiste un'indubbia influenza, vale a dire una non reciproca indifferenza tra il procedimento e il processo penale, da un lato e il procedimento e il processo tributario, dall'altro e si applicherebbe *in parte qua* l'art. 4, della l. n. 2248 del 1865, allegato E, come interpretato dalla Corte costituzionale.

di una pregiudiziale tributaria, ovvero penale, come pure sarebbe astrattamente ipotizzabile.

Questo assetto, peraltro, non risolve in modo coerente il problema dei giudicati potenzialmente divergenti, al termine del rispettivo *iter* processuale. Difatti, se si verifica un contrasto di giudicati, esso appare non sanabile²⁶ e questo rappresenta un limite non poco significativo rispetto all'impostazione del modello di raccordo in esame.

D'altro canto, l'art. 25 del d.lgs. n. 74 del 2000 ha abrogato l'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982 e ha palesato un importante cambiamento di rotta²⁷. L'art. 20 dello stesso d.lgs. dispone che "il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione"²⁸. Questa disposizione accentua l'inquadramento dei rapporti tra il processo penale e quello tributario alla luce dei principi generali relativi al raccordo tra il processo penale, da un lato e il processo civile²⁹ e quello amministrativo, dall'altro³⁰.

²⁶ Nello stesso senso, cfr. I. CARACCIOLI, *Salvato a metà dai giudice europei il doppio binario tributario-penale*, in *Corriere trib.*, 2013, 1029.

²⁷ Il netto mutamento di rotta tracciato dal d.lgs. n. 74/2000 è ben sottolineato da G. TABET, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale*, cit., *loc. cit.*, 303 ss., il quale indica precisamente tra le cause la rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni formali e prodromiche, l'abbandono della tecnica dei reati a consumazione anticipata e la concentrazione delle figure di reato in un numero molto circoscritto di fattispecie, solamente di natura delittuosa e connotate da rilevante offensività. Cfr. anche V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, *passim*.

²⁸ Afferma F. RUSSO, *L'equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU e pronunce della Corte EDU*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2017, 136, che l'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 ha consacrato la "totale autonomia" tra il processo penale e quello tributario, col rischio concreto di giudicati contrastanti. Secondo A. MANCINI, *Diritto penale tributario*, Roma, 2019, 363 e 366, l'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 afferma la piena autonomia tra il processo penale e quello tributario, pur essendo pacifiche le "possibili connessioni probatorie tra i due procedimenti", con riferimento all'utilizzabilità, sul versante tributario, degli elementi investigativi e/o probatori acquisiti nel corso delle indagini penali, "senza prevedere alcuna limitazione all'efficacia probatoria di tali atti".

²⁹ Cfr. per tutti A. CARRATTA, *Accertamento fattuale del giudice penale ed efficacia nel processo civile*, in *Riv. dir. processuale*, 2020, 1442 ss.

³⁰ Affermano A. TOPPAN, L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2017, 268 e 269, che l'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 stabilisce il principio di autonomia e indipendenza tra il giudizio penale e quello tributario, con un almeno potenziale contrasto di giudicati che scaturisce dalla diversità sia dei giudici chiamati a valutare i fatti, sia delle regole e dei regimi probatori (si pensi all'inammissibilità della prova testimoniale tipica nel processo tributario, ai sensi dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992).

In particolare, l'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000, in armonia col principio dell'autonomia dei processi e del ripudio dell'unità della giurisdizione³¹, scolpisce la regola dell'indipendenza e della non interferenza reciproca tra il procedimento e il processo tributario ed il processo penale³², che una parte della dottrina ha denominato come doppio binario "perfetto", applicabile sia ai procedimenti giurisdizionali, sia alle relative sentenze³³. L'art. 20, rispetto al previgente art. 12, comma 1 del d.l. n. 429 del 1982, conferma la piena autonomia del processo tributario, estesa anche all'espletamento dei poteri amministrativi di indagine e alla confezione degli atti impositivi (da parte dell'ufficio tributario), il quale non può essere sospeso in pendenza del procedimento penale avente ad oggetto gli stessi fatti materiali, fiscalmente rilevanti³⁴, ma non è stata confermata (anzi, è stata soppressa) l'efficacia esterna del giudicato penale. Quale conseguenza, questa

³¹ Afferma S. SATTÀ, *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 218, che la giurisdizione è "un momento essenziale della vita sociale e giuridica", il quale "non può essere compreso se non nella integrale contemplazione di quella vita e delle sue profonde strutture" e l'essenza della giurisdizione "è data dal legame o dal rapporto tra la legge e il giudizio". Sottolinea ancora questo Autore a pag. 224 che la giurisdizione "esprime l'affermazione dell'ordinamento nel caso concreto, cioè là dove solo l'affermazione può essere fatta: essa è quindi, come tale, l'unico momento essenziale della organizzazione della *societas*, perché senza la giurisdizione verrebbe meno lo stesso ordinamento, o meglio la giuridicità dell'ordinamento". Cfr. anche A. CABRAL, *Per un nuovo concetto di giurisdizione*, in A. BRIGUGLIO, R. MARTINO, A. PANZAROLA, B. SASSANI (a cura di), *Scritti in onore di N. Picardi*, tomo I, Pisa, 2016, 365 ss.; con riferimento alla giurisdizione penale, v. M. PISANI, *Giurisdizione penale*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 381 ss.

³² D. STEVANATO, *Fondamenti di diritto tributario*, Firenze, 2019, 418, sottolinea che l'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 postula il principio dell'autonomia e della non interferenza reciproca dei due procedimenti. In altre parole, secondo l'Autore, essi restano indipendenti, possono procedere in parallelo e concludersi con esiti potenzialmente differenziati. Cfr. anche Id., *Procedimento tributario e nuovi reati: l'accertamento divenuto definitivo vincola il giudice penale?*, in R. LUPPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, 195, secondo cui, in virtù del principio di autonomia e di tendenziale parallelismo tra il processo penale e il processo tributario, anche a seguito del d.lgs. n. 74 del 2000, "non vi è più spazio per un automatico travaso degli esiti del giudizio penale in seno al processo tributario".

³³ In tal senso, v. G. TABET, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale*, cit., loc. cit., 303 ss.

³⁴ Sottolinea esattamente F. PISTOLESI, *Il principio del doppio binario e l'utilizzabilità delle prove penali nel processo tributario*, in *Fisco e reato, Atti delle "Giornate di Studi"*, Brescia (24 aprile 2015), Catania (19 giugno 2015) e Bologna (16 ottobre 2015), Pisa, 2016, 201, che il rapporto tra il procedimento di accertamento ed il processo tributario, da un lato e il processo penale in relazione a reati in materia di imposte sui redditi ed iva, dall'altro, "ha assunto, negli ultimi tempi, sempre maggior rilievo e rinnovato interesse, anche in ragione di alcune innovazioni legislative". V. anche G. IANACCONE, *Diritto tributario e processo penale*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Atti del convegno di Genova del 14-15 ottobre 2016, in occasione dei Novant'anni di Diritto e pratica tributaria, Milano, 2019, tomo II, 1445-1457.

efficacia non è più disciplinata da una norma speciale e si applicano, al riguardo, i principi e le regole contenuti nel nuovo c.p.p. e, segnatamente, il raccordo è regolato dall'art. 654, *ut supra* già analizzato.

Si tratta di capire se sia corretto inquadrare il modulo di raccordo in esame in termini di doppio binario “perfetto” o, al contrario, come si ritiene, se questa ricostruzione debba essere abbandonata³⁵, in quanto definitivamente superata, anche alla stregua dell’esperienza giurisprudenziale di legittimità.

3. La circolazione del patrimonio probatorio dal processo penale al processo tributario e l’orientamento in parte qua della giurisprudenza di legittimità

Alla stregua dell'art. 654 c.p.p., si è già sottolineato che il giudicato penale non vincola il giudice tributario, nel senso che la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione, pronunciata in considerazione dei medesimi fatti materiali, accertati come rilevanti, non produce automaticamente alcuna efficacia vincolante rispetto al giudizio tributario ancora pendente. Tale assunto, tuttavia, non può essere interpretato in modo formalistico, nel senso che il giudicato penale è *tamquam non esset* per il giudice tributario, innanzi al quale sia stata ritualmente prodotta la sentenza penale irrevocabile³⁶.

³⁵ F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del “doppio binario” nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. tributario*, 2014, I, 38, parla di “svilimento del principio” del doppio binario, oltre che di crisi dello stesso (nel titolo del saggio e a p. 48). Secondo E. MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, *ivi*, 2013, III, 270 e 272, la repressione penale si connota come *extrema ratio*, vale a dire “come massimo segnale di riprovazione ordinamentale (e come più rilevante strumento di prevenzione)”. Tuttavia, sottolinea l’Autore, i due sistemi punitivi, quello amministrativo e quello penale tributario, sono “lontani da ogni coordinamento, [e] sono entrati in piena collisione, con effetti distorsivi e non tollerabili”. Lo stato di crisi del doppio binario e i numerosi profili di criticità derivanti dal disallineamento rispetto all’originaria impostazione, basata su una teorica autonomia tra processo penale e quello tributario, è sottolineato da A. TRAVERSI, *La crisi del “doppio binario” tra contenzioso fiscale e processo penale*, in *Fisco*, 2011, 3800 ss. M. DI SIENA, *Rapporti tra processo tributario e procedimento penale*, in *Libro dell’anno di diritto*, Roma, 2013, 447 ss., afferma l’esistenza di una profonda crisi del regime del doppio binario, la quale scaturisce dalla crisi del principio della rigida separazione tra il procedimento penale ed il processo tributario.

³⁶ Afferma E. DE MITA, *Uno sguardo d’insieme. L’opinione*, in A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Milanofiori, Assago (Milano), 2016, 177 e 180, che “il processo penale è stato assunto nel nostro ordinamento come elemento servente dell’azione di accertamento”, laddove “la lotta all’evasione si fa con la minaccia della sanzione penale”, ma è sbagliato pensare “che l’attuazione di un sistema tributario razionale e giusto passi principalmente per la via penale”.

Quest'ultima dovrà essere valutata dal giudice tributario nel contesto di tutto il compendio probatorio prodotto dalle parti (ovvero acquisito d'ufficio)³⁷, laddove tanto più ampio è questo materiale, tanto più approfondita e calibrata sulla specifica piattaforma fattuale sarà l'attività istruttoria (e decisoria) espletata dal giudice, nell'ottica del giusto processo, nelle sue diverse declinazioni. Ma una volta acquisita agli atti del processo, la sentenza penale irrevocabile non sarà considerata come una prova legale tipica, bensì quale elemento indiziario che il giudice tributario dovrà apprezzare unitamente a tutti gli altri elementi indiziari³⁸, che saranno separatamente (e, poi, complessivamente) valutati secondo la sua autonoma e prudente valutazione³⁹.

³⁷ In senso conforme, Comm. trib. reg. Toscana, 20 aprile 2016, n. 704, con riferimento ad una sentenza penale definitiva di assoluzione con formula piena (del legale rappresentante della società) perché il fatto non sussiste, in materia di reati tributari. Sottolinea la sentenza che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare in modo acritico la sussistenza di una sentenza penale passata in giudicato, in modo da recepirne le conclusioni assolutorie, ma deve espletare un apprezzamento del contenuto decisorio, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti durante il processo. In una prospettiva non molto diversa si colloca Comm. trib. reg. Sicilia, 21 gennaio 2015, n. 194, secondo cui il giudice tributario può sottoporre le risultanze emergenti dal processo penale (avente ad oggetto gli stessi fatti) ad una valutazione logico-giuridica del tutto autonoma rispetto a quest'ultimo, in applicazione delle regole proprie del rito tributario e, segnatamente, di quelle relative alla (differente) disciplina probatoria.

³⁸ Secondo Cass., sez. trib., 12 aprile 2017, n. 9442, il giudice tributario non può negare, in via di principio, che l'accertamento contenuto in una sentenza di proscioglimento, pronunciata in virtù dell'art. 425 c.p.p., "possa costituire fonte di prova presuntiva, omettendo di compiere una sua autonoma valutazione degli elementi acquisiti in sede penale". In senso sintonico, v. Cass., sez. VI, 28 giugno 2017, n. 16262, secondo cui la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, in quanto il fatto non sussiste, rappresenta un elemento di prova liberamente valutabile dal giudice tributario, unitamente alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva; Cass., sez. trib., 28 giugno 2019, n. 17536.

³⁹ Afferma R. POLI, *Gli standard di prova in Italia*, in *Giur. it.*, 2018, 2517 e 2518, che non è stato particolarmente ampio in Italia l'interesse sia della dottrina, sia della giurisprudenza, in relazione agli *standard* in presenza dei quali la prova possa ritenersi raggiunta. E aggiunge l'Autore che sono pochi gli studi sul libero convincimento del giudice, "principio secondo il quale, nell'ordinamento italiano, il giudice valuta le prove libere, vale a dire le prove la cui efficacia probatoria non è determinata dalla legge, bensì, appunto, dal giudice stesso". Solamente negli ultimi vent'anni vi è stato un più intenso dibattito sugli *standard* di prova, sotto il particolare profilo dell'accertamento del nesso di causalità. Al riguardo, in mancanza di specifiche disposizioni di legge, la giurisprudenza della Corte di cassazione italiana, allo stato, ritiene che nel processo penale viga il criterio del "oltre ogni ragionevole dubbio", mentre, sul versante del processo civile, la Corte propende per il criterio del "più probabile che no", o "della preponderanza dell'evidenza" e della "probabilità logica prevalente". Questi criteri, secondo l'Autore, sono stati ritenuti utilizzabili come criteri tendenzialmente generali ai fini dell'accertamento dei fatti nel processo, fermo restando che, nel processo penale,

In apicibus, il modello di istruzione probatoria nel processo tributario dev'essere ricostruito nella prospettiva di comprendere nel suo alveo tutti i mezzi probatori allegati dalle parti o acquisiti d'ufficio e non solamente le prove legali tipiche, considerando, quindi, anche le cosiddette prove atipiche, che arricchiscono non poco il catalogo delle prove, il quale non può *a priori* considerarsi tassativo⁴⁰. Questa ricostruzione è perfettamente compatibile col disposto dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale esclude l'ammissibilità del giuramento e della prova testimoniale e valorizza pienamente l'importanza dell'istruzione probatoria quale componente essenziale del regolamento del processo⁴¹, pur non avendo le prove atipiche⁴² un'efficacia dimostrativa vincolativamente regolata dalla legge e, sotto questo profilo, esse non possono essere confuse con (o assimilate al)le prove legali tipiche⁴³.

In questa prospettiva, se il giudice tributario ritiene che la sentenza penale definitiva di proscioglimento (ritualmente prodotta in giudizio) non abbia alcuna efficacia dimostrativa, con riferimento agli stessi fatti controversi anche nel processo tributario, dovrà adeguatamente motivare sul punto la sentenza.

Alle stesse conclusioni, peraltro, si giunge considerando, sotto il profilo del compendio probatorio, le sentenze penali non definitive rispetto al processo tributario ancora pendente, laddove i fatti materiali controversi (fiscalmente rilevanti) siano i medesimi, dovendosi escludere un'efficacia estensiva e automatica. Anche in questa ipotesi, il giudice tributario dovrà valutare, di volta in volta, la sentenza penale prodotta nel giudizio, unitamente a tutti gli altri elementi indiziari, vale a dire nel quadro del complessivo materiale probatorio allegato dalle parti, ovvero acquisito d'ufficio.

Inoltre, si pone il problema di stabilire qual è l'efficacia dimostrativa, rispetto al processo tributario, delle prove che si formano durante lo svolgimento delle

il criterio della responsabilità "al di là di ogni ragionevole dubbio" è diventata nel 2006 una regola di giudizio, alla stregua dell'art. 533, comma 1, c.p.p. Si veda anche M. NOBILI, *Il principio del libero convincimento del giudice*, Milano, 1974, *passim*.

⁴⁰ Nello stesso senso, cfr. L. P. COMOGLIO, *Prove penali, "giusto processo" e poteri di acquisizione*, cit., *loc. cit.*, 952, il quale sottolinea che nel sistema non esiste una norma di chiusura che "imponga la tassatività del catalogo delle prove e dei mezzi di prova ammissibili", laddove sussistono chiare aperture verso l'atipicità, sia in termini oggettivi ed ontologici, sia in termini modali.

⁴¹ Cfr. B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2008, 947 ss.

⁴² Si pensi alle dichiarazioni e alle informazioni di terzi, le quali non violano il divieto di prova testimoniale tipica di cui all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, sono ammesse nel processo tributario con efficacia dimostrativa meramente indiziaria.

⁴³ Sul punto, cfr. *amplius* A. COMELLI, *Commento sub art. 7 del d.lgs. n. 546/1992*, in C. CONSOLO, C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 96 ss.

indagini preliminari, ovvero in pendenza del processo penale. Anche sotto questo profilo, si conferma la regola, sopra già enunciata, della massima ampiezza del patrimonio probatorio che dev'essere valutato dal giudice tributario, secondo il suo prudente apprezzamento, nel quadro complessivo dei mezzi probatori allegati dalle parti o acquisiti d'ufficio, fatta salva la necessità di motivare adeguatamente la sentenza sul punto.

La giurisprudenza di legittimità segue un'impostazione largamente sintonica rispetto a quella sopra evidenziata⁴⁴. La sentenza della Corte di Cassazione n. 2916 del 2013⁴⁵ afferma che un atto legittimamente assunto in sede penale e trasmesso all'Amministrazione finanziaria "entra a far parte a pieno titolo del materiale probatorio e indiziario che il giudice tributario di merito deve valutare". In questo compendio rientrano, nella specie, le intercettazioni telefoniche⁴⁶ ed i verbali di "testimonianze raccolte dalla Guardia di finanza" nell'ambito di un procedimento penale e inserite in un p.v.c.⁴⁷.

Sotto un diverso profilo, la Corte, nell'arresto n. 27912 del 2013⁴⁸, ha esaminato un caso nel quale l'avviso di rettifica, notificato ai fini dell'iva, era fondato sulla consu-

⁴⁴ Afferma Cass., sez. trib., 22 aprile 2015, n. 8153, che i fatti accertati e le prove assunte in un diverso processo (ad es. penale o amministrativo) ben possono essere utilizzati quali indizi da sottoporre al vaglio critico nel processo tributario, da intendersi quali prove atipiche, suscettibili di fornire elementi di giudizio sufficienti, se ed in quanto non smentite dal raffronto critico con le altre risultanze del processo. Questo confronto critico è riservato al giudice di merito e non è censurabile in sede di legittimità, se risulta congruamente motivato. Cfr. anche Comm. trib. reg. Marche 12 febbraio 2018, n. 44, in *Riv. giur. tributaria*, 2018, 906 ss., con nota di I. PELLECCIA, C. SETTI DELLA VOLTA, *La valenza probatoria nel processo tributario dell'attestazione di veridicità ed attendibilità delle scritture contabili resa nell'accordo di ristrutturazione dei debiti*.

⁴⁵ Depositata il 7 febbraio 2013, in *Riv. giur. tributaria*, 2013, 385 ss., con commento critico di S. ARMELLA, F. DI LUCIANO, *L'utilizzo delle intercettazioni nel processo tributario e il delicato equilibrio con il diritto di difesa e il principio del giusto processo*. Secondo gli Autori, la sentenza presenta elementi di criticità con riferimento al profilo della difesa del contribuente, nonché in relazione all'autonomia del processo penale rispetto a quello tributario, segnatamente per la diversa disciplina dei mezzi di prova.

⁴⁶ Cfr. A. IORIO, S. MECCA, *Utilizzo delle intercettazioni nei procedimenti per reati tributari*, in *Fisco*, 2014, 2472 ss.

⁴⁷ Nella stessa prospettiva si colloca Cass., sez. trib., 8 aprile 2015, n. 6953, secondo cui le dichiarazioni di terzi, le risultanze delle indagini condotte nei confronti di altre società, gli atti di polizia giudiziaria trasmessi dalla Guardia di finanza, le intercettazioni telefoniche, le rogatorie disposte in sede penale ed ogni altro atto che sia stato legittimamente assunto in sede penale, che trovano un riscontro in un p.v.c. notificato al privato e richiamato nell'atto impositivo, sono parte integrante del materiale indiziario e probatorio che il giudice tributario deve valutare e tale apprezzamento dev'essere adeguatamente motivato nella sentenza.

⁴⁸ Depositato il 13 dicembre 2013.

lenza d'ufficio disposta dal P.M. nel procedimento penale concernente gli stessi fatti⁴⁹. Al riguardo, afferma questa sentenza che anche le risultanze delle indagini preliminari, svolte in sede penale, possono “fornire al giudice, ed ancor prima all'Amministrazione nello svolgimento della sua attività autoritativa, utili e concorrenti elementi di giudizio di carattere presuntivo ed indiziario, che ben possono concorrere con le altre risultanze istruttorie, all'accertamento di un determinato fatto controverso”⁵⁰. Ancora più esplicito è l'orientamento della Corte di cassazione in relazione all'efficacia, sul versante tributario, della sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti, ai sensi dell'art. 444 c.p.p. Afferma l'arresto n. 27196 del 2014⁵¹ che questa sentenza “costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione”⁵².

Al riguardo, non si tratterebbe di un elemento meramente indiziario, che il giudice tributario è tenuto a valutare secondo il suo prudente apprezzamento,

⁴⁹ Sottolinea la sentenza che, nella specie, la società sottoposta ad indagine aveva tenuto una contabilità in modo formalmente regolare, ma evidenziava un esubero di costi rispetto ai ricavi, suscettibile di dare luogo ad una gestione imprenditoriale del tutto antieconomica. Correttamente, quindi, l'ufficio tributario aveva utilizzato la c.t.u. contabile disposta nel giudizio penale, effettuando un inventario analitico di tutte le merci e confrontando i prezzi di acquisto con quelli di rivendita dei beni. Da questo calcolo, risultava l'esposizione nella contabilità di ricavi inesistenti.

⁵⁰ Nella stessa prospettiva si colloca Cass., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6918, in *Corriere trib.*, 2013, 1847 ss., con nota di G. DONEDDU, *Esigenze di coordinamento per l'utilizzo nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, secondo cui l'ufficio tributario ben poteva utilizzare, in sede di redazione degli avvisi di accertamento, una consulenza tecnica disposta dall'Autorità giudiziaria nel corso del procedimento penale e fatta propria dalla Guardia di finanza. Aggiunge la Corte che, nel processo tributario, il giudice può “legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale, pure se questo è destinato a concludersi con una pronuncia non opponibile alle parti del giudizio civile, purché tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad una propria autonoma valutazione”. Su questa sentenza e sull'orientamento giurisprudenziale che essa conferma, cfr. N. MONFREDA, F. STELLA, *Efficacia della sentenza penale nel processo tributario*, in *Fisco*, 2013, 4494 ss.

⁵¹ Depositato il 22 dicembre 2014. Quale commento alla sentenza cfr. C. BECCALLI, *Dal patteggiamento penale solo significativi elementi di prova per il giudice tributario*, in *Fisco*, 2015, 577 ss.

⁵² La medesima frase è citata nelle sentenze della Cass., sez. trib., 23 marzo 2016, n. 5699 e 10 giugno 2016, n. 11955. Lo stesso concetto è ripetuto, *mutatis mutandis*, nella sentenza della Cass., sez. II civ., 16 febbraio 2016, n. 2969, con riferimento ad un processo scaturito dall'opposizione innanzi al tribunale, avverso i provvedimenti amministrativi di rigetto confezionati dal Ministero delle finanze su ricorsi proposti avverso quattro ordinanze-ingiunzioni, emesse in seguito alle contestazioni (contenute nei processi verbali redatti dalla Guardia di finanza) per l'illecita percezione di somme a titolo di restituzione di prelievi agricoli. Questo arresto conferma che il giudice di merito, qualora intenda disconoscere l'efficacia probatoria della sentenza penale di applicazione della pena su richiesta delle parti, deve spiegarne adeguatamente le ragioni.

laddove la sentenza *ex art. 444 c.p.p.* potrebbe essere utilizzata “come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell’accertamento”, “pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall’efficacia del giudicato”⁵³. Questa sentenza non è caratterizzata da un’automatica efficacia sul versante probatorio; tuttavia, secondo l’orientamento espresso nell’arresto n. 20133 del 2012⁵⁴, implica il riconoscimento di responsabilità da parte dell’imputato⁵⁵, “che costituisce indiscutibile elemento di prova almeno di natura presuntiva”. Quest’ultimo è utilizzabile dal giudice tributario con riferimento al vaglio critico relativo all’avviso di accertamento confezionato ai sensi dell’art. 14, comma 4, della l. n. 537 del 1993, con riferimento ai proventi derivanti da illeciti civili, penali o amministrativi⁵⁶.

4. Il modello di raccordo tra le indagini preliminari e il processo penale, da un lato e la confezione degli atti impositivi e il processo tributario, dall’altro, tendenzialmente diverso dal doppio binario “perfetto”, senza alcuna pregiudizialità-dipendenza, con una circolazione del patrimonio probatorio molto ampia

In apicibus, dev’essere sottolineata e positivamente preservata l’autonomia del processo tributario rispetto al processo penale, senza alcuna pregiudizialità

⁵³ Tuttavia, la problematica in esame sembra aver perso importanza, almeno parzialmente, in considerazione dell’art. 13-*bis*, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, inserito dall’art. 12, comma 1 del d.lgs. n. 158/2015. Difatti, ai sensi di questa disposizione, per i delitti puniti dal d.lgs. n. 74 del 2000, l’applicazione della pena di cui all’art. 444 c.p.p. può essere richiesta dalle parti solamente se ricorre la circostanza di cui all’art. 13-*bis*, comma 1, nonché il ravvedimento operoso (ne restano escluse le ipotesi di cui all’art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 74 del 2000). Più precisamente, non è valutabile la richiesta di patteggiamento se non dopo aver estinto, mediante integrale pagamento, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Cfr., sul punto, *funditus* G. MELIS, *Sulla nuova disciplina degli effetti penali dell’estinzione del debito tributario e su taluni possibili interventi migliorativi*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, cit., tomo II, 1481-1524. V. anche R. AMADEO, *Art. 13 bis d.lg. n. 158/2015*, in C. NOCERINO, S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, cit., 339-343.

⁵⁴ Depositato il 16 novembre 2012.

⁵⁵ Tuttavia, questo riconoscimento di responsabilità è negato da P. CORVI, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, in A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, cit., 490, alla stregua della giurisprudenza penale costituzionale. Cfr. anche E. MANONI, *Le sentenze penali di patteggiamento costituiscono elementi probatori da valutare nel giudizio tributario*, in *Fisco*, 2018, 3545 ss.

⁵⁶ Cfr. P. CORSO, *Obbligo per il P.M. di segnalare all’Agenzia delle entrate proventi illeciti suscettibili di imposizione fiscale*, in *Corriere trib.*, 2016, 325 ss.

del primo rispetto al secondo, laddove il giudice penale è titolare del potere di cognizione incidentale sulla quantificazione dell'imposta evasa e sull'eventuale superamento delle soglie di punibilità, ove previste⁵⁷.

I due riti processuali sono profondamente diversi, non solamente sul versante della loro evoluzione storica e culturale e sarebbe irragionevole non riconoscere queste differenze così significative, nel pieno rispetto delle loro concrete manifestazioni. È stata esattamente affermata in dottrina⁵⁸ l'“inevitabile diversità delle norme procedurali e processuali che debbono osservarsi a seconda che gli Uffici finanziari ed i giudici tributari debbano operare ai fini del recupero delle imposte evase, ed il giudice penale debba invece applicare sanzioni incidenti sulla libertà personale del contribuente”.

D'altro canto, l'attuale assetto ordinamentale è caratterizzato da una pluralità di giurisdizioni e, auspicabilmente, questa pluralità potrà essere proficuamente mantenuta anche in futuro, nonostante l'attuale dibattito sulla possibile (ma non auspicabile) creazione di una giurisdizione unica⁵⁹, peraltro non consentita fino a quando alcuni articoli della Carta costituzionale non saranno modificati.

Alla stregua di questo modello pluralistico e all'interno di una razionale organizzazione di una moderna *societas*, sussiste un'ampia autonomia dei processi penali rispetto a quelli tributari, relativi agli stessi fatti materiali fiscalmente rilevanti. In questa ipotesi, i rapporti tra i due plessi giurisdizionali sono inquadrabili, da un lato, in termini di indipendenza delle azioni e di separazione, la quale non è assoluta ma relativa⁶⁰ e, dall'altro, almeno astrat-

⁵⁷ Cfr. G. Tabet, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale*, cit., loc. cit., 303 ss. Sottolinea Cass. pen., 14 febbraio 2018, n. 7020, che il procedimento penale in materia di reati tributari è del tutto autonomo rispetto all'accertamento ed al processo tributario e, con riferimento ai medesimi reati, è *ius receptum* che sia rimesso al giudice penale “il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario”.

⁵⁸ Da S. La Rosa, *Orientamenti e disorientamenti in tema di rapporti tra norme penali e tributarie*, in *Riv. dir. tributario*, 2016, I, 431.

⁵⁹ Cfr. per tutti R. Villata, *La giurisdizione amministrativa e il suo processo sopravviveranno ai “cavalieri dell'apocalisse”?*, in *Riv. dir. processuale*, 2017, 106 ss. Si veda anche E. Fabiani, A. Tartaglia Polcini (a cura di), *Sull'unità della giurisdizione in ricordo di F. Cipriani*, Napoli, 2011, *passim* e, segnatamente, E. Fabiani, *Unità della giurisdizione, effettività della tutela giurisdizionale e possibili modelli di (istruttoria del) processo: riflessioni sparse*, *ivi*, 123 ss.

⁶⁰ Il tema dell'indipendenza della procedura penale rispetto a quella tributaria è molto discusso (anche) nella dottrina francese: cfr. per tutti F. Deboissy, *Retour sur un principe controversé: l'indépendance des procédures pénale et fiscale*, in *Revue de droit fiscal*, 2014, n. 51-52, 18 di-

tamente, di reciproca integrazione⁶¹.

Senza poter ulteriormente approfondire tali differenze in questa sede, rileva il principio dell'autonomo apprezzamento delle prove da parte di ciascun giudice, il quale apre la strada alla tematica, di grande spessore teorico, della circolazione dei materiali probatori tra le diverse giurisdizioni. La rilevanza e la trasmigrazione dei mezzi di prova può riguardare anche le prove raccolte durante le indagini preliminari dagli organi di polizia giudiziaria e trasmesse agli uffici tributari: gli elementi raccolti e gli atti di indagine compiuti nel corso di questa fase sono coperti dal segreto investigativo, ma il magistrato può autorizzarne la trasmissione agli uffici tributari, anche in deroga all'art. 329 c.p.p., qualora ritenga che non si verifichi alcun pregiudizio per le indagini.

Peraltro, la circolazione dei materiali probatori dal processo penale a quello tributario presuppone, innanzi tutto, la corretta individuazione del perimetro concettuale della prova⁶², da intendersi, in via di principio, come il "fulcro dell'attività giudiziaria", "caratterizzata da «un nesso inscindibile» con il giudizio"⁶³, pur sottoposta ad una valutazione potenzialmente divergente e, comunque, autonoma da parte del giudice *ad quem*.

La trasmigrazione del compendio probatorio (dalle indagini preliminari e) dal processo penale a quello tributario non determina alcun automatismo, quanto all'efficacia probatoria, laddove le prove raccolte sul versante penale (ad es., le intercettazioni telefoniche) devono essere attentamente vagliate dal giudice tributario, il quale dovrà attribuire ad esse valore indiziario e non quello di prova legale tipica.

cembre 2014, 9. Sottolinea l'Autrice che, secondo la giurisprudenza costante della *chambre criminelle* della Corte di cassazione francese, il principio di indipendenza è fondato sulla differenza di natura e di oggetto delle due procedure. E afferma che "*les juges ont déduit de cette différence de nature et d'object que les deux procédures se poursuivent en parallèle, à leur rythme propre, sans quel es résultats de l'une n'aient à être pris en compte par l'autre*". Ma la giurisprudenza del Consiglio di Stato, aggiunge l'Autrice a pag. 13, attribuisce al principio di indipendenza tra le due procedure una portata meno assoluta rispetto alla Corte di cassazione, facendo emergere differenze non poco significative nella rispettiva giurisprudenza, che giustificano pienamente le proposte di riforma ivi formulate (a pagina 16). In particolare, nella prospettiva dell'esperienza giurisprudenziale del Consiglio di Stato, il giudice tributario deve tenere in considerazione ciò che è stato deciso nella sostanza dal giudice penale. Questo principio, tuttavia, non viene inteso in senso assoluto e conduce a soluzioni sfumate ritenute complessivamente soddisfacenti.

⁶¹ Cfr. F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 323 ss.

⁶² Sulla quale sia consentito rinviare a A. COMELLI, *Commento sub art. 7 del d.lgs. n. 546/1992*, cit., 96 ss.

⁶³ Così G. UBERTIS, *Prova: II) teoria generale del processo penale*, in *Enc. giur.*, XXVIII, Roma, 2008, 1.

In altre parole, non può essere ragionevolmente negata ogni efficacia, sul versante tributario, alle prove legittimamente raccolte in sede penale (compresa quella testimoniale), ma dev'essere ponderata la diversa disciplina in materia di acquisizione e valutazione delle prove medesime, nei due plessi giurisdizionali in esame. Il giudice tributario deve sottoporre ad una scrupolosa autonoma valutazione critica, secondo il suo prudente apprezzamento, le prove provenienti dalle indagini preliminari e dal processo penale e deve valutarle, sul piano indiziario, in considerazione di tutti i mezzi probatori allegati dalle parti o acquisiti d'ufficio, in relazione ai fatti dedotti e reciprocamente contestati dalle stesse parti, nella controversia sottoposta al suo vaglio costitutivo.

Emerge, quindi, un modello di raccordo tra il processo penale e quello tributario che solamente in modo molto riduttivo può denominarsi in termini di doppio binario "perfetto", essendo necessario abbandonare questa immagine che richiama una metafora ferroviaria⁶⁴ datata e del tutto anacronistica⁶⁵ ed è preferibile considerare con attenzione la trasmigrazione del patrimonio probatorio da un processo all'altro.

Questo assetto si allontana da un modello di raccordo tra i due riti processuali, in relazione agli stessi fatti materiali rilevanti, esclusivamente in termini di accentuata separazione, per convergere verso un modello che privilegia nettamente la circolazione dei materiali probatori dalle indagini preliminari e dal processo penale verso la confezione degli atti impositivi e il processo tributario.

⁶⁴ Cfr. M. DI SIENA, *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?*, in *Fisco*, 2014, 4259 ss. Secondo questo Autore, quella del doppio binario è un'efficace metafora, ma l'intera materia si sta evolvendo secondo linee estranee allo schema dell'assoluta e reciproca autonomia e ritiene che la locuzione che meglio coglie lo stato dell'arte sia quella di "convergenze parallele".

⁶⁵ Non afferma la sussistenza del principio del "doppio binario" e sembra convergere verso la ricostruzione proposta l'ordinanza della Corte di cassazione, sez. trib., 21 gennaio 2021, n. 1157, la quale, a fronte di un provvedimento di archiviazione del procedimento penale, afferma che tale provvedimento emesso dal giudice penale "non fa stato nel processo tributario, in quanto i due processi obbediscono a regole diverse e sono ancorati a presupposti diversi e preordinati a finalità diverse". Al riguardo, aggiunge la Corte, la Comm. trib. reg. (segnatamente, quella della Toscana, che ha confezionato la sentenza impugnata innanzi alla medesima Corte) "avrebbe dovuto valutare la effettiva valenza dimostrativa nel presente processo delle motivazioni del decreto di archiviazione penale, alla luce di tutti gli elementi di fatto che gli avvisi di accertamento avevano evidenziato ai fini del recupero a tassazione dell'IVA indebitamente detratta". La sentenza impugnata, secondo la Corte, ha appiattito la propria motivazione sul fatto storico fondato sul provvedimento penale di archiviazione, palesando "una insufficienza motivazionale" per non avere "sufficientemente scrupolosamente" il fatto medesimo, cui consegue la necessità di rinnovare "l'accertamento giudiziario", con rinvio degli atti al giudice *a quo*.

Superato definitivamente il c.d. doppio binario “perfetto”⁶⁶, il modello teorico in esame, secondo un’impostazione forse molto pragmatica⁶⁷, esalta la centralità dell’ampia e necessaria circolazione del patrimonio probatorio da un plesso giurisdizionale all’altro. Esso responsabilizza il giudice tributario⁶⁸, laddove viene richiesto a quest’ultimo un vaglio critico ed autonomo, in sede decisoria, del compendio probatorio proveniente dalle indagini preliminari e dal processo penale, sugli stessi fatti materiali fiscalmente rilevanti, nel pieno rispetto del principio del contraddittorio tra le parti⁶⁹.

5. Cenni sull’efficacia non vincolante per il giudice penale, sul versante probatorio, delle sentenze confezionate dalle commissioni tributarie e sulla non sospendibilità del processo tributario alla stregua dell’art. 39, comma 1-bis del d.lgs. n. 546 del 1992

A questo punto della ricerca, è opportuno esaminare gli effetti che possono essere attribuiti all’eventuale giudicato tributario antecedente alla conclusione del processo penale, avente ad oggetto l’accertamento degli stessi fatti materiali. Tale

⁶⁶ Ulteriori segnali di interdipendenza nel sistema dei rapporti tra i procedimenti in esame trovano riscontro nella previsione di istituti premiali, che sono “finalizzati ad ottenere la soddisfazione della pretesa erariale prima del processo penale”: così P. CORVI, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, cit., 467, laddove il riferimento è all’art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall’art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 158 del 2015. Aggiunge questo Autore che l’“estinzione del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni amministrative, effettuata prima della dichiarazione di apertura del dibattimento”, determina “importanti conseguenze sul piano penale configurando il pagamento integrale di tali somme, a seconda dei casi, come condizione di non punibilità o come circostanza attenuante ad effetto speciale” (pag. 467 e 468). Sul punto, v. anche A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. e proc.*, 2016, 31 ss., il quale sottolinea la scelta di politica criminale che ha caratterizzato fortemente la riforma dei reati tributari di cui al d.lgs. n. 158/2015, nel senso di attribuire efficacia estintiva dell’illecito penale al pagamento del debito tributario.

⁶⁷ Cfr. G. FRANSONI, *Rilevanza processuale penale del “fatto fiscale” e rilevanza processuale fiscale del “fatto penale”*, in *Riv. dir. tributario*, 2016, 1 ss. e, specialmente, 22.

⁶⁸ Sottolinea, in senso sintonico, D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d.lgs. n. 74 del 2000*, cit., loc. cit., 1384 ss., la “forte responsabilizzazione del giudice tributario”, il quale “deve rivalutare criticamente in modo autonomo, alla luce dei principi e criteri che presiedono allo svolgimento del rito tributario, le risultanze istruttorie del processo penale” e non può fondare il proprio convincimento sui fatti di causa esclusivamente in considerazione di una sentenza penale irrevocabile, avente ad oggetto gli stessi fatti.

⁶⁹ Sulla circolazione dei materiali probatori ed il principio del contraddittorio, cfr. A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 83 ss.

giudicato non ha un'efficacia vincolante per il giudice penale⁷⁰, laddove opera un rigoroso limite all'automatica utilizzabilità delle risultanze con provenienza da quei processi nei quali sono previste significative limitazioni sul versante probatorio, come avviene nel processo tributario, nel senso sopra precisato⁷¹.

Il giudicato formatosi in esito al processo tributario non può che rientrare tra le risultanze liberamente apprezzabili dal giudice penale, in punto sia di fatto, sia di diritto⁷², secondo il principio del libero convincimento⁷³. In altre parole, le sentenze passate in giudicato in materia tributaria possono essere acquisite agli atti del dibattimento e valutate ai fini della prova del fatto in esse accertato, ai sensi dell'art. 238-bis c.p.p.⁷⁴, ma non sono vincolanti per il giudice penale. Alla stessa conclusione, peraltro, si perviene con riferimento alle sentenze delle commissioni tributarie che non hanno l'autorità di cosa giudicata⁷⁵, le quali possono essere acquisite, in sede penale,

⁷⁰ Cfr. F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 308.

⁷¹ Sotto il profilo dell'efficacia delle sentenze tributarie rispetto al processo penale, afferma in senso condivisibile E. MASTROGIACOMO, *Commento sub art. 20 d.lgs. n. 74/2000*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo II, Padova, 2011, 662, che nel codice di rito penale vige il principio del libero convincimento del giudice, il quale è difficilmente conciliabile con la presenza di giudicati vincolanti.

⁷² Condivide tale assunto S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 422.

⁷³ Afferma Cass. pen., 13 giugno 2019, n. 26196, che la percentuale di ricarico risultante dagli studi di settore, ai fini dell'iva, contribuisce a valutare il superamento della soglia di punibilità con riferimento all'imposta evasa, in relazione al reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, unitamente ad altri elementi verificatisi nell'anno sottoposto ad accertamento, quali le vendite sottocosto, l'inattendibilità della contabilità aziendale, il conto cassa in negativo e l'importo significativo delle operazioni di finanziamento in conto soci, che avvalorano l'ipotesi di elevate vendite in nero.

⁷⁴ Nello stesso senso, cfr. Cass. pen., 15 febbraio 2016, n. 6113, secondo cui quanto risulta "dalle decisioni del giudice tributario non rileva agli effetti penali, essendo tutt'al più valutabili le decisioni del medesimo giudice, se definitive". Aggiunge Cass. pen., 28 novembre 2017, n. 53636, che va negata alle sentenze del giudice tributario e a quelle del giudice amministrativo efficacia vincolante nel giudizio penale, laddove l'ordinamento processuale, alla stregua dell'art. 238-bis c.p.p., si limita a consentire l'acquisizione in dibattimento delle sentenze divenute irrevocabili, ma dispone che esse siano valutate ai fini della prova del fatto in esse accertato (v. anche Cass. pen., 19 maggio 2017, n. 25008). Prevale, pertanto, l'autonomo apprezzamento dei fatti ivi ricostruiti, essendo possibile un esito decisorio difforme rispetto alle conclusioni emerse in altri procedimenti.

⁷⁵ Afferma con chiarezza Cass. pen., 18 novembre 2013, n. 46165, "che la verifica del giudice penale può sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata davanti al giudice tributario, perché nella sede penale deve darsi prevalenza al dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura formale che caratterizzano l'ordinamento tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria". Questa netta contrapposizione tra il "dato fattuale reale" ed i "criteri

ai fini di un'autonoma valutazione delle prove⁷⁶.

Sotto altro profilo, la disciplina della sospensione del processo tributario, per quanto qui interessa, non può ritenersi mutata, con riferimento all'ipotesi della pendenza del processo penale, laddove i fatti materiali siano gli stessi, alla luce del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156⁷⁷, il cui art. 9 ha introdotto una serie di modifiche al testo del d.lgs. n. 546 del 1992, nella prospettiva di accrescere la "funzionalità della giurisdizione tributaria". L'art. 9, comma 1, lett. o), del d.lgs. n. 156 del 2015 ha inserito due commi nel testo dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, precisamente, il comma 1-*bis* ed il comma 1-*ter*⁷⁸, mediante i quali sono state ampliate in modo significativo le ipotesi di sospensione del processo tributario, con un impatto sistematico considerevole⁷⁹.

La nuova ipotesi di sospensione, di cui al comma 1-*bis* dell'art. 39, codifica la c.d. "pregiudizialità interna" e recepisce l'orientamento giurisprudenziale di legittimità favorevole ad estendere l'applicazione dell'art. 295 c.p.c., nella prospettiva di consentire la sospensione necessaria nei rapporti tra processi tributari, in presenza di controversie tra le medesime parti, collegate da un nesso di pregiudizialità-dipendenza sostanziale⁸⁰. Viene codificato, pertanto, un indirizzo

di natura formale", i quali connoterebbero le radicali differenze tra la sede penale e quella tributaria, è qui enfatizzata in senso non pienamente condivisibile, laddove l'individuazione della capacità contributiva del soggetto sottoposto ad indagini tributarie non può essere meramente astratta ed avulsa dalla situazione fattuale reale e nemmeno è collegata ad elementi solamente formali.

⁷⁶ In senso sintonico, v. G. BELLAGAMBA, G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011, 286, secondo i quali la sentenza confezionata dal giudice tributario può essere valutata nel processo penale esclusivamente come uno degli elementi liberamente valutabili dal giudice e, inoltre, con particolare prudenza.

⁷⁷ Confezionato, per quanto qui interessa, in attuazione dell'art. 10, comma 1, lett. a) e b), della l. 11 marzo 2014, n. 23, la quale ha delegato il Governo ad intervenire al fine di realizzare "un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", fissandone i relativi principi e criteri direttivi.

⁷⁸ Cfr. A. GAFFURI, *Commento sub art. 39 del d.lgs. n. 546/1992*, in F. Tesauro (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Milanofiori Assago (Milano), 2016, 580 ss.; S. LOCONTE, *Commento sub art. 39 del d.lgs. n. 546/1992*, in C. CONSOLO, C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 555 ss.

⁷⁹ In tal senso, cfr. C. CONSOLO, M. STELLA, *Commento sub art. 39 del d.lgs. n. 546/1992*, in C. GLENDI, C. CONSOLO, A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 188.

⁸⁰ In senso pienamente sintonico, cfr. C. CONSOLO, M. STELLA, *Commento sub art. 39 del d.lgs. n. 546/1992*, cit., 188 e 189, per i quali la disposizione in esame non può essere concepita unicamente come un atto ricognitivo del "diritto vivente", peraltro, neppure sempre univoco. Al contrario, per questi Autori, la portata sistematica dell'art. 39, comma 1-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 è significativa e dev'essere posta in debito risalto, sotto il profilo dell'applicabilità dell'art. 295 c.p.c. al processo tributario, che in dottrina non è pacifica e "affonda le radici nel tema dell'oggetto del processo tributario e della portata del giudicato che lo conchiude".

giurisprudenziale che favorisce il coordinamento dei giudizi e la coerenza tra giudicati, pur dovendosi ammettere una temporanea stasi del processo dipendente, vale a dire un suo temporaneo arresto, che può durare anche un periodo non breve, in attesa che venga definita con sentenza passata in giudicato la causa pregiudiziale. Ma questo fenomeno può realizzarsi esclusivamente all'interno della giurisdizione tributaria, laddove è previsto che il giudicato possa spiegare un'efficacia positivo-conformativa in altre controversie tributarie, tra le stesse parti, collegate dal nesso *ut supra* evidenziato.

Sotto il profilo del raccordo tra il processo penale e quello tributario, non rileva nemmeno l'introduzione del comma 1-ter nel testo dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992. Difatti, esso prevede la sospensione concordata tra le parti in pendenza di una procedura amichevole contro le doppie imposizioni, ai sensi delle relative convenzioni internazionali, ovvero sia iniziata una procedura amichevole, alla stregua della convenzione sull'arbitrato n. 90/436/CEE, conclusa dagli Stati membri a Bruxelles il 23 luglio 1990⁸¹, ratificata e resa esecutiva in Italia dalla l. n. 99 del 1993⁸².

6. La piena compatibilità del modello di raccordo proposto rispetto alla vis espansiva della *translatio actionis* (o *iurisdictionis*) codificata nell'art. 59 della l. n. 69 del 2009

In un assetto caratterizzato dalla pluralità delle giurisdizioni⁸³, pur essen-

⁸¹ La convenzione si riferisce "all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate", sulla quale sia consentito rinviare a A. COMELLI, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'iva", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, I, 1428 e 1429.

⁸² La riforma del d.lgs. n. 546 del 1992, operata dal d.lgs. n. 156 del 2015 e, segnatamente, dall'art. 9, comma 1, lett. *u*), ha novellato anche l'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992, espungendo da quest'ultimo il riferimento all'art. 337 c.p.c. dalle disposizioni non applicabili alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie. In altre parole, mentre in precedenza non era applicabile l'art. 337 c.p.c., per effetto della citata novella è applicabile anche il disposto di questo articolo, il cui comma 2 disciplina l'ipotesi nella quale, contro una sentenza già passata in giudicato sia proposta un'impugnazione straordinaria e, in pendenza del giudizio di impugnazione, la *res iudicata* contenuta nella sentenza impugnata è invocata in un diverso processo, dal primo dipendente [cfr., nello stesso senso, C. CONSOLO, M. STELLA, *Commento sub art. 49 del d.lgs. n. 546/1992*, in C. GLENDI, C. CONSOLO, A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, cit., 226 e 227]. Il giudice è posto di fronte all'alternativa tra il conformarsi alla sentenza avente autorità di cosa giudicata e soggetta all'impugnazione straordinaria (se ritiene che l'accertamento compiuto nella causa pregiudicante abbia ottime possibilità di stabilizzarsi), ovvero sospendere il processo pregiudicato, in attesa della decisione in ordine all'impugnazione straordinaria.

⁸³ Nell'attuale assetto ordinamentale, la pluralità di giurisdizioni garantisce che, ad ogni situazione

do il concetto di giurisdizione astrattamente unitario⁸⁴, si pone il problema di individuare come le stesse si rapportano le une con le altre, nel rispetto delle loro concrete manifestazioni e delle loro differenti evoluzioni sul piano storico⁸⁵. Nell'organizzazione della *societas*, le giurisdizioni sono tra loro separate e autonome ma questa loro autonomia non è assoluta, bensì relativa e, lungi dall'essere tra loro del tutto scollegate e avulse le une dalle altre, manifestano, in qualche misura, l'esistenza di una reciproca e razionale integrazione, nella prospettiva di assicurare, mediante l'esercizio di un'attività (per l'appunto, giurisdizionale)⁸⁶, la tutela dei diritti e degli interessi legittimi.

giuridicamente rilevante, corrisponda una tutela (e solo quella tutela) sul versante del processo, quale *actus trium personarum*, in cui risultano impegnate le parti e il giudice. In altre parole, non vi può essere una doppia tutela delle parti davanti a giudici appartenenti a due diverse giurisdizioni, laddove alla tutela di uno specifico diritto (o interesse legittimo) non può che corrispondere l'individuazione di un solo giudice al quale è devoluta la giurisdizione. Sotto questo profilo, non vi può essere una concorrenza di tutele e nemmeno un vuoto di tutela, in virtù dell'art. 24, comma 1, Cost.

⁸⁴ Con riferimento al diritto romano, si veda G. NICOSIA, *Giurisdizione nel diritto romano*, in *Digesto civ.*, IX, seconda ristampa, 2013, Milanofiori, Assago (Milano), 120 ss.

⁸⁵ In relazione al modulo di raccordo tra il processo civile ed il processo tributario, codificato nell'art. 1, comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, senza pretesa di esaustività, cfr. i fondamentali contributi di A. CHIZZINI, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in F. TESAURO (a cura di), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica del diritto tributario*, Torino, 1998, 3 ss.; A. GIOVANNINI, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in *Rass. trib.*, 2014, 14 e 15; C. GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, I, 1700 ss.; Id., *Rapporti tra regole generali del processo civile e disciplina speciale del processo tributario*, in *Corriere trib.*, 2007, 3067 ss.; Id., *Nuove disposizioni generali del codice di procedura civile e processo tributario*, *ivi*, 2010, 2561 ss.; Id., *Nuova disciplina del processo civile di cognizione e processo tributario*, *ivi*, 2010, 2954 ss.; E. MARELLO, *Commento sub art. 1 del d.lgs. n. 546/1992*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, cit., 11 ss.; M. MICCINESI, *Commento sub art. 1*, in T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, 5 ss.

⁸⁶ Cfr. la rubrica dell'art. 2907 c.c., denominata «attività giurisdizionale». Sul punto, v. per tutti A. CHIZZINI, *La tutela giurisdizionale dei diritti*, Milano, 2018, *passim*; Id., *La domanda giudiziale e il suo contenuto*, Milano, 2018, *passim*; C. MANDRIOLI, *Giurisdizione (in generale)*, in *Digesto civ.*, IX, seconda ristampa, 2013, Milanofiori, Assago (Milano), 128, secondo cui le diverse opinioni sulla giurisdizione sostenute in dottrina sembrano concordare sul fatto che la giurisdizione consista in un'attività e, segnatamente, in un'attività giuridica, vale a dire in «una serie di atti giuridici costituenti esercizio di altrettanti poteri fino ad un atto finale che produce determinati effetti giuridici». Alla luce dell'art. 2907 c.c., poi, «la giurisdizione è individuata indirettamente come attributo della tutela dei diritti», mentre l'art. 24 Cost. scolpisce l'«agire in giudizio» in funzione della tutela dei diritti e degli interessi legittimi.

Le interrelazioni tra le singole giurisdizioni si sono evolute⁸⁷, nel senso che il diaframma che le separa è diventato non poco sottile, superando definitivamente la loro impermeabilità, a favore di un modello fondato sul trapasso da una giurisdizione all'altra, mediante la circolazione dell'azione, positivamente disciplinata

⁸⁷ Con riferimento al processo amministrativo e, segnatamente, al suo codice, il modulo di raccordo col processo tributario deve tenere in considerazione la positivamente stabilita impugnazione, con efficacia *erga omnes*, dei regolamenti e degli atti generali, sotto il profilo della loro legittimità, alla luce dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992 [si veda R. ALFANO, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2007, 830 ss. e, particolarmente, 840-844; A. COMELLI, *Commento sub art. 7 del d.lgs. n. 546/1992*, cit., 130 ss.; M. Fanni, *Commento sub art. 7 del d.lgs. n. 546/1992*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, cit., 164 ss.; G. FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in F. TESAURO (a cura di), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica del diritto tributario*, cit., 119 ss.]. Questa disposizione, peraltro, non si colloca sul piano (del riparto) della giurisdizione, bensì su quello affatto diverso della *cognitio*. L'art. 7, comma 5, peraltro, va letto e interpretato in relazione al disposto dell'art. 2, comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui il giudice tributario ha il potere di risolvere in via incidentale "ogni questione" dalla quale dipende la soluzione della controversia, con esclusione delle "questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio". Queste due disposizioni non entrano in conflitto l'una con l'altra, laddove la prima può essere interpretata come una specificazione della seconda ed è ivi ricompresa. Mentre il giudice amministrativo può sindacare i regolamenti e gli atti generali in via principale, il giudice tributario li può sindacare esclusivamente *incidenter tantum*, con efficacia *inter partes*, sempre che siano rilevanti ai fini della decisione, vale a dire qualora costituiscano il presupposto dell'atto impugnato, i cui vizi siano la conseguenza dell'illegittimità di quegli atti. Conseguentemente, l'art. 7, comma 5, traccia la linea di separazione *in parte qua* tra la cognizione incidentale del giudice tributario, suscettibile di disapplicare regolamenti ed atti generali, rispetto alla cognizione in via principale, devoluta nella sua pienezza esclusivamente al giudice amministrativo. Cfr. G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. dir. tributario*, 2009, I, 32-35, ove l'Autore approfondisce il rapporto tra la giurisdizione tributaria e quella amministrativa. V. anche P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in M. BASILAVECCHIA, G. TABET (a cura di), *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Atti del convegno di Teramo, 22 e 23 novembre 2007, Bologna, 2009, 91 ss. Alla stregua di quanto precede, il modulo di raccordo tra il processo civile e quello tributario è positivamente scolpito all'interno del d.lgs. n. 546 del 1992 e segnatamente, alla stregua dell'art. 1, comma 2, mentre alla stessa conclusione non può giungersi con riferimento al modulo di raccordo tra il processo amministrativo e quello tributario, nonostante il disposto dell'art. 7, comma 5, il quale opera, come già osservato, sul diverso piano della *cognitio*.

Del tutto pleonastica, poi, è la disposizione di cui all'art. 7, comma 4, dello Statuto del contribuente (l. n. 212 del 2000), la quale non aggiunge nulla sul riparto di giurisdizione tra il giudice amministrativo e quello tributario, come dimostra l'astratto riferimento ai "presupposti", altrove stabiliti e disciplinati, per l'esercizio dell'azione (di annullamento) innanzi al giudice amministrativo. Sul piano processuale, quindi, questa disposizione è da considerare del tutto inutile e inidonea a contribuire ad individuare l'esatto modulo di raccordo tra i due riti processuali in termini.

dall'art. 59 della l. n. 69 del 2009. Questa disposizione ha una rilevanza notevolissima, anche sul versante del processo tributario, sotto il profilo della precisa individuazione del concetto di giurisdizione⁸⁸, in una prospettiva dinamica, che consideri attentamente l'evoluzione intervenuta *in parte qua*.

Al riguardo, il concetto di giurisdizione si distacca sempre più da una ricostruzione collegata ad una (ormai anacronistica) manifestazione della sovranità dello Stato, peraltro già criticata in dottrina quanto al concetto di funzione⁸⁹, dovendosi preferire la sua evoluzione verso la dimensione, intesa in senso figurato, nella quale vengono tutelate in concreto situazioni soggettive azionate⁹⁰, con una serie di corollari che attengono al suo riparto in singoli plessi e financo ai nessi di collegamento tra questi ultimi, per i quali opera un fenomeno di vera e propria osmosi giuridica, garantito dalla *translatio actionis* (o *iurisdictionis*)⁹¹. Come

⁸⁸ Sul versante della giurisdizione tributaria, cfr. *inter alios*, M. CICALA, *La giurisdizione tributaria*, in *Fisco*, 2005, 2047 ss.; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 1059 ss.; C. GLENDI, *La giurisdizione tributaria nel prisma dell'ordinamento*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, I, 315 ss.; F. RANDAZZO, *I confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata tributaria*, in M. BASILAVECCHIA, G. TABET (a cura di), *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, cit., 2009, 49 ss.; G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, in *Riv. giur. tributaria*, 2014, 465 ss.; F. TESAURO, *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, *ivi*, 2007, 465 ss.

⁸⁹ Cfr. S. SATTÀ, *Giurisdizione (nozioni generali)*, cit., 218 e 219, il quale critica, sotto il profilo dell'impostazione metodologica, la definizione di giurisdizione come funzione dello Stato, "di cui si ricerca il contenuto specifico, in contrapposto ad altre particolari funzioni". Questa definizione, secondo l'Autore, come altre *ivi* citate, non è per sé stessa errata, ma ha un carattere convenzionale, vale a dire è il frutto di una opzione tra le varie possibili e quindi è in qualche modo arbitraria o, comunque, parziale, in quanto non suscettibile di cogliere il *proprium* del concetto in esame. In questa prospettiva, la giurisdizione non sarebbe una funzione (correndo altrimenti il rischio di privare l'ordinamento "dell'unitaria visione") e il riferimento allo Stato avrebbe senso solamente in relazione al concetto di potere, laddove la giurisdizione implica un potere. Aggiunge l'Autore che il termine "giurisdizione", nei testi legislativi, non viene mai adoperato in senso assoluto, vale a dire come un'astratta qualificazione, bensì in relazione ad una concreta attività che viene disciplinata nel suo svolgimento (si pensi all'attività "giurisdizionale", di cui all'art. 2907 c.c.). Peraltro, un'astratta qualificazione è contenuta nella Costituzione e corrisponde al termine "giustizia" (ad es., si veda l'art. 101), con una consapevole identificazione della giurisdizione con la giustizia.

⁹⁰ C. GLENDI, *La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordinamentali*, in *Giusto proc. civ.*, 2009, 338, 341 e 343, preferisce sottolineare l'evoluzione della giurisdizione verso il "luogo" nel quale sono tutelate le situazioni soggettive azionate, con un'apertura della giurisdizione italiana verso l'estero, "proprio in ragione di una amplissima disponibilità alle esigenze di tutela che qui si tende a far valere". In altre parole, secondo l'Autore, il suddetto concetto di "luogo" dovrebbe essere precisamente inteso "quale luogo di accoglienza e di protezione di situazioni soggettive, pur esse, fra l'altro, in progressiva crescita al di là di troppe rigide precostituzioni".

⁹¹ Cfr. G. BALENA, *La nuova pseudo-riforma della giustizia civile (un primo commento della l. 18*

affermato nella sentenza della Corte costituzionale n. 139 del 2019⁹², i sistemi processuali civile, amministrativo, contabile e tributario sono distinti ma tra loro comunicanti, alla stregua della *translatio iudicii* di cui alla citata disposizione.

È particolarmente importante, per quanto qui interessa, il comma 5, dell'art. 59, della l. n. 69 del 2009, laddove dispone che, se viene riproposta la domanda davanti al giudice *ad quem*, le prove raccolte davanti al giudice *a quo*⁹³ “possono essere valutate come argomenti di prova”. *Ex positivo iure*, pertanto, la circolarità dell'azione⁹⁴, disciplinata dai primi quattro commi dell'art. 59, produce effetti rilevanti sotto il profilo probatorio, vale a dire con riferimento alle prove raccolte davanti al giudice sfornito di giurisdizione. Ebbene, il quinto comma scolpisce la regola secondo cui anche queste prove possono circolare nel giudizio innanzi al giudice *ad quem* e quest'ultimo potrà valutarle, secondo il suo prudente (ma non discrezionale) apprezzamento, non alla stregua di prove, ma come argomenti di prova, nonostante la differenza tra questi due concetti⁹⁵ sia alquanto sfumata e financo incerta.

giugno 2009, n. 69), in *Giusto proc. civ.*, 2009, 756 ss.; C. GLENDI, “*Translatio iudicii*” tra diverse giurisdizioni: problemi pratici e prospettive “in apicibus” (con particolare riguardo alla giurisdizione tributaria), in *Riv. giur. tributaria*, 2007, 557 ss.; Id., *La circolarità dell'azione tra le diverse giurisdizioni dell'ordinamento nazionale*, in *Corriere trib.*, 2009, 2655 ss.; Id., *La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordinamentali*, in *Giusto proc. civ.*, 2009, 337 ss. e ripubblicato in *Dir. e prat. trib.*, 2009, I, 773 ss.; Id., *La circolarità dell'azione tra le diverse giurisdizioni dell'ordinamento nazionale*, *ivi*, 2010, I, 121 ss.; Id., *Oggetto del processo e “translatio iurisdictionis”*, *ivi*, 2013, I, 69 ss. V. anche, senza pretesa di esaustività, C. CONSOLO, *Translatio, regolamento, ragionevole durata e disciplina (anch'essa ragionevole) delle “liti” sulla giurisdizione*, in *Corriere giur.*, 2011, 351 ss.; Id., *Translatio iudicii e compiti del regolamento di giurisdizione, con esame anche dell'incidenza scoordinata del nuovo “codice della giustizia amministrativa”*, *ivi*, 2010, 758 ss.; G. MONTELEONE, *Difetto di giurisdizione e prosecuzione del processo: una confusa pagina di anomalie processuali*, in *Riv. dir. processuale*, 2010, 271 ss.; E. F. RICCI, *Declinatoria di giurisdizione e (così detta) translatio iudicii*, *ivi*, 2008, 693 ss.

⁹² Depositata in data 6 giugno 2019.

⁹³ Vale a dire il giudice privo di giurisdizione.

⁹⁴ Con riferimento ad una ipotesi di *translatio* a favore della competente commissione tributaria, in materia di imposta ipotecaria, cfr. Trib. Como, 16 luglio 2015, n. 1218. Cfr. anche Cass., sez. un., 18 novembre 2015, n. 23539, la quale afferma il “progressivo ridimensionamento dell'istituto della giurisdizione (e correlativo avvicinamento a quello della competenza), alla luce del principio della ragionevole durata del processo”. Aggiunge la Corte che il principio della conservazione degli effetti che la domanda avrebbe prodotto se presentata innanzi al giudice munito di giurisdizione viene attuato consentendo alle parti di proseguire davanti ad un secondo giudice il processo che è iniziato davanti a quello sfornito di giurisdizione e, quale corollario, “ne deriva una riduzione ad unità del processo dalla domanda alla decisione finale”.

⁹⁵ Il riferimento è ai concetti di prova e di argomento di prova.

Conseguentemente, il giudice *ad quem* sarà tenuto ad esaminare l'intero compendio probatorio, comprensivo delle prove raccolte innanzi al giudice *a quo*, che il primo potrà utilizzare quali premesse per inferenze probatorie, nella prospettiva di formulare conclusioni sui fatti rilevanti (e reciprocamente contestati tra le parti) ai fini della decisione finale sulla controversia. Pertanto, l'art. 59, comma 5, consacra nel diritto positivo il fondamentale principio secondo cui la circolarità dell'azione postula anche la circolarità delle prove raccolte innanzi al giudice *a quo* e ammette espressamente che queste possano essere valutate da un giudice che appartiene ad un'altra giurisdizione, quali fonti di conoscenza e di convincimento.

Il più volte citato art. 59, peraltro, non è incompatibile con il modello di raccordo tra il procedimento e il processo penale e il processo tributario, proposto in questo articolo e, anzi, conferma, grazie alla *vis* espansiva che caratterizza tale disposizione, che le prove raccolte in un plesso giurisdizionale possono circolare ed essere valutate in un altro plesso. Nel rispetto del modello di istruzione probatoria che caratterizza il processo in quest'ultimo plesso e nel contraddittorio tra le parti, il giudice *ad quem* può (*rectius*: deve) considerare tali mezzi di prova, in senso proprio e attribuire ad essi un valore dimostrativo in termini di fonti di conoscenza e di convincimento.

7. La non necessaria sospensione del processo penale (nemmeno de iure condendo) in attesa della determinazione dell'imposta dovuta da parte del giudice tributario, con sentenza passata in giudicato

Alla stregua dell'art. 1, lett. *f*), del d.lgs. n. 74 del 2000, l'imposta evasa è individuata con riferimento al concetto di imposta (effettivamente) dovuta⁹⁶, la cui quantificazione, sotto il profilo penalistico, ben può essere differente rispetto a quella operata dal giudice tributario⁹⁷ e si riflette sull'eventuale superamento del-

⁹⁶ Più precisamente, se la dichiarazione è stata presentata, l'imposta evasa è pari alla differenza tra quella effettivamente dovuta e l'imposta indicata nella dichiarazione; se quest'ultima non è stata presentata, l'imposta evasa coincide con l'intero ammontare dell'imposta dovuta: cfr. l'art. 1, lett. *f*), del d.lgs. n. 74 del 2000.

⁹⁷ Afferma Cass. pen., 22 settembre 2016, n. 39379, in *Riv. giur. tributaria*, 2017, 247 ss., con nota di C. CONSORTI, *No alla misura dell'imposta evasa senza costi presumibili*, con riferimento al reato di dichiarazione infedele, che l'imposta evasa consiste nell'intera imposta dovuta e va determinata in considerazione delle risultanze probatorie acquisite nel processo penale, in base all'analisi e alla contrapposizione tra ricavi e costi dell'esercizio fiscalmente detraibili, facendo prevalere il "dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario". Al fine di calcolare l'imposta sottratta e di verificare il superamento delle soglie di punibilità

le soglie di punibilità, ove previste, in relazione alle singole fattispecie di reato⁹⁸. La potenzialmente discordante determinazione dell'imposta dovuta dipende, da un lato, dalla specificità del concetto penalistico di evasione⁹⁹ e, dall'altro, dai diversi strumenti a disposizione del giudice ai fini dell'accertamento dei fatti rilevanti¹⁰⁰, rispettivamente, sotto il profilo penale o tributario, nonché dall'ampia autonomia decisoria riconosciuta al giudice.

Questa potenziale divergenza nel calcolo dell'imposta evasa non dev'essere superata attraverso la pregiudiziale tributaria, come pure è stato proposto in dottrina¹⁰¹, secondo cui sarebbe necessaria la sospensione del processo penale in attesa della definitiva determinazione dell'imposta effettivamente dovuta nel processo tributario. In questa prospettiva, occorrerebbe unificare la determinazione dell'imposta evasa e il processo penale non sarebbe la dimensione più idonea per il relativo accertamento, dovendosi preferire l'affidamento di questo calcolo agli uffici tributari e al giudice tributario¹⁰².

Lo strumento sarebbe quello della reintroduzione *de iure condendo* della necessaria sospensione del processo penale, ovvero, a legislazione invariata,

di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, occorre considerare anche i componenti negativi di reddito, a condizione che siano legittimamente deducibili. A tal fine, secondo la Corte, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'importo dell'imposta evasa, che va intesa come l'intera imposta dovuta, mediante una verifica che può anche porsi in contrasto con quella eventualmente espletata dal giudice tributario.

⁹⁸ Sottolinea V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 116, 117 e 144, che le soglie di punibilità vanno qualificate come elementi essenziali del reato, i quali, alla stregua del principio costituzionale della colpevolezza, devono essere investiti dal dolo.

⁹⁹ Che si distacca dalle regole che gli uffici tributari devono seguire e dalla strumentazione che devono adottare al fine di quantificare e recuperare l'imposta non dichiarata dal contribuente sottoposto ad indagine. Si pensi, in particolare, alle regole penalistiche che affermano l'irrilevanza, ai fini del calcolo dell'imposta evasa, dell'imposta teorica conseguente alla rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio [art. 1, lett. *f*), del d.lgs. n. 74 del 2000] e, sotto il profilo dell'infedele dichiarazione, la negazione di rilevanza, ai suddetti fini, alle erronee classificazioni o valutazioni di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, alle inosservanze dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, di inerenza o non deducibilità di elementi passivi reali, in virtù dell'art. 4, comma 1-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000, aggiunto dall'art. 4, comma 1, lett. c) del d.lgs. n. 158 del 2015. Cfr. sul punto le lucide considerazioni largamente sintoniche di S. LA ROSA, *Orientamenti e disorientamenti in tema*, cit., loc. cit., 447, testo e nota 31.

¹⁰⁰ Si pensi, a titolo esemplificativo, alle presunzioni che non sono dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che non sono suscettibili di provare l'esistenza di un fatto, in sede penale, alla stregua dell'art. 192, comma 2, c.p.p. Sul punto, v. *retro* par. 2.

¹⁰¹ Cfr. S. DORIGO, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 436 ss. e specialmente 455 ss.

¹⁰² S. DORIGO, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale*, cit., loc. cit., 461 e 462.

applicando l'art. 479 c.p.p., il quale consente al giudice penale di sospendere il dibattimento¹⁰³, a condizione che la legge non ponga "limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa", considerando l'inammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario persino irrilevante, in quanto "l'entità dell'imposta dovuta non potrebbe mai essere provata per mezzo di testimoni"¹⁰⁴.

Al contrario, le "limitazioni alla prova" di cui all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 rendono inapplicabile il disposto dell'art. 479 c.p.p., non potendo escludersi *a priori* che la prova testimoniale, se fosse ammissibile nel processo tributario, potrebbe essere utilizzata dal contribuente per determinare, anche solo in via indiretta, l'imposta effettivamente dovuta¹⁰⁵. Ma non può essere condivisa nemmeno la proposta di reintrodurre la pregiudiziale tributaria *de iure condendo*, con una necessaria sospensione del processo penale, la quale determinerebbe un anacronistico ritorno al passato e comporterebbe una dilatazione eccessiva e irragionevole dei tempi necessari per la celebrazione del processo penale, rendendo inefficace e, comunque, intempestiva, la repressione dei reati in materia tributaria¹⁰⁶.

8. Osservazioni conclusive: l'abbandono del "doppio binario", l'ampia circolazione dei materiali probatori e l'autonomia decisoria del giudice

Al termine di questo percorso di ricerca, la ricostruzione del modello di raccordo tra il procedimento e il processo penale¹⁰⁷, da un lato e il processo tributario, dall'altro, con riferimento alle imposte sui redditi e all'iva, prescinde totalmente dal c.d.

¹⁰³ Fino a quando la questione sull'esistenza del reato sia decisa con sentenza passata in giudicato e dipenda dalla soluzione di una controversia in materia "civile o amministrativa di particolare complessità", per la quale sia pendente il processo innanzi al giudice competente.

¹⁰⁴ Così ancora S. DORIGO, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale*, cit., loc. cit., 460.

¹⁰⁵ Sottolinea in senso sintonico P. CORVI, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, cit., 467, che l'operatività dell'art. 479 c.p.p. trova un ostacolo nel diverso regime probatorio sul quale si fonda l'accertamento tributario.

¹⁰⁶ Senza considerare che la paralisi dell'azione penale, derivante dall'applicazione della reintrodotta pregiudiziale tributaria, provocherebbe la speranza di impunità in capo ai soggetti trasgressori, con l'effetto di aumentare l'evasione fiscale, invece di combatterla efficacemente e di ridurla in modo significativo.

¹⁰⁷ Sottolinea correttamente S. LA ROSA, *Orientamenti e disorientamenti in tema*, cit., loc. cit., 448, che l'onere probatorio grava sempre sull'accusa, a prescindere dalla tipologia delle irregolarità riscontrate nell'operato del contribuente e "il suo oggetto dovrebbe ravvisarsi nell'entità del pregiudizio complessivamente arrecato dall'evasore alla finanza pubblica, essendo proprio questo il centrale elemento costitutivo della fattispecie penalmente rilevante".

“doppio binario” perfetto¹⁰⁸, la cui teorica dovrebbe essere abbandonata¹⁰⁹ e dalla (inesistente) necessità di reintrodurre la pregiudiziale tributaria. La proposta ricostruzione è orientata secondo due fondamentali direttrici, strettamente collegate e che tiene in considerazione la diversità di valori sottesi alle norme penali e alle regole tributarie, anche quando si riferiscono a fatti materiali comuni alle une e alle altre.

La prima è formata dall’ampia circolazione del patrimonio probatorio dal procedimento e dal processo penale verso quello tributario, con una trasmigrazione da una dimensione all’altra¹¹⁰, sia pure con il filtro rappresentato dal metodo istruttorio che caratterizza il processo tributario, largamente convergente verso un assetto che privilegia la componente scritta e documentale e, con pochissime deroghe, senza prove testimoniali tipiche¹¹¹. Questo modello di raccordo è to-

¹⁰⁸ Conseguentemente, non è condivisibile *tout court* quanto affermato al riguardo da Cass. pen., 12 giugno 2019, n. 25976, cit., secondo cui l’art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 scolpisce *tout court* “l’autonomia del processo tributario da quello penale”.

¹⁰⁹ Sottolinea E. MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario*, cit., loc. cit., 280 e 285, che all’immagine del doppio binario occorre preferire quella di “due viandanti che percorrono la medesima strada”, laddove “l’ipotesi del doppio binario si è rivelata impossibile da percorrere” e non sarebbe più possibile correggere i numerosi difetti in via interpretativa. È favorevole ad un ridimensionamento, ma non ad un abbandono, del principio del “doppio binario”, se sono riconosciute le garanzie procedurali e processuali evidenziate nella sentenza della Corte di giustizia 16 ottobre 2019, nella causa C-189/18, *Glencore*, A. FAZIO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del “doppio binario” nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, 1955 e, specialmente, 1988. Sulla sentenza *Glencore*, v. A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell’Unione europea e, segnatamente, il “droit d’être entendu” e il diritto ad un equo processo*, *ivi*, 2020, 1315 ss.

¹¹⁰ Non è del tutto condivisibile l’affermazione di F. RUSSO, *L’equilibrio storico sistematico tra processo penale e tributario alla luce dei principi CEDU*, cit., loc. cit., 151, secondo cui il processo penale e quello tributario “sono del tutto autonomi e privi di alcun accorgimento volto a garantire l’uniformità decisionale, salvo il nutrirsi a vicenda tramite la trasmigrazione del materiale istruttorio”. Questa frase, difatti, pone sullo stesso piano fenomeni importanti ma diversi, che dovrebbero essere analizzati separatamente, vale a dire l’autonomia tra i due riti processuali, il potenziale conflitto di giudicati e la circolazione del materiale istruttorio da un plesso all’altro. Forse discutibile, poi, è il cenno all’alimentazione, laddove l’Autore afferma che i due processi si nutrono a vicenda, come se il processo penale, ovvero quello tributario, avesse bisogno di cibo o di alimenti.

¹¹¹ Pur essendo ammesse nel processo tributario le dichiarazioni di terzi, le quale non violano il divieto di cui all’art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992: cfr. sul punto *amplius* A. COMELLI, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corriere trib.*, 2013, 637 ss.; Id., *Valenza probatoria delle dichiarazioni rese da terzi nel processo tributario*, *ivi*, 2014, 2957 ss.; Id., *Dichiarazioni di terzi, inammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici, ai fini del processo tributario*, *ivi*, 2019, 434 ss. Da ultimo, cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La Corte di cassazione si pronuncia ancora in tema di dichiarazioni di terzi*, in *Boll. tributario informaz.*, 2019, 971 ss.

talmente incompatibile sia con un'assoluta assenza di reciproci condizionamenti tra il procedimento e il processo penale per reati tributari e l'accertamento ed il processo tributario, sia con l'impossibilità di trasmigrazione dei risultati probatori raggiunti in una sede nell'altra¹¹² ed è anzi favorevole ad una osmosi non unidirezionale¹¹³, sul versante probatorio¹¹⁴.

La seconda direttrice, infine, è rappresentata dalla significativa autonomia, pur in presenza degli stessi fatti materiali, fiscalmente rilevanti, che connota la decisione, rispettivamente del giudice penale e di quello tributario, sulla controversia sottoposta al suo vaglio¹¹⁵. Questa autonomia decisoria, peraltro, dipende in larga misura dal diverso oggetto del processo¹¹⁶ ed è strettamente collegata alla pluralità delle giurisdizioni che connota l'assetto ordinamentale scolpito dalla Carta costituzionale.

¹¹² Cfr. I. CARACCIOLI, *Superato il "doppio binario" tributario-penale?*, in *Corriere trib.*, 2014, 1007 ss.

¹¹³ Cfr., con riferimento alle acquisizioni probatorie nell'ambito dell'accertamento tributario e del processo tributario, rispetto al processo penale, G. BELLAGAMBA, G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, cit., 286 e 287; A. TORIO, S. MECCA, *Utilizzabilità del pvc e degli altri atti del Fisco nel processo penale*, in *Corriere trib.*, 2016, 3220 ss.

¹¹⁴ P. CORVI, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, cit., 495, sottolinea che "l'osmosi dall'accertamento penale a quello tributario emerge da una serie di indici che configurano il processo penale come veicolo privilegiato di notizie di rilevanza fiscale e di elementi probatori ai fini di un accertamento tributario il più completo e tempestivo possibile".

¹¹⁵ Non si perviene ad una diversa conclusione neppure considerando l'orientamento espresso da Cass. pen. nell'arresto 30 maggio 2019, n. 24152, cit., secondo cui il procedimento tributario e quello penale perseguono distinte finalità, vale a dire il primo "mira sostanzialmente al recupero del *quantum* evaso", mentre il secondo "è diretto ad accertare, oltre ogni ragionevole dubbio, l'attribuibilità o meno della condotta illecita all'imputato, *ergo* la sua colpevolezza e sanzionabilità". In virtù di queste distinte finalità, aggiunge la Corte, gli elementi raccolti in sede tributaria sono impiegati come meri indizi dal giudice penale, con un autonomo apprezzamento alla stregua della loro gravità, precisione e concordanza, "unitamente alla rimanente parte del patrimonio probatorio disponibile", acquisito nel corso del dibattimento, non essendo assunte le presunzioni tributarie con l'efficacia di certezza legale. Per essere considerate prove, esse dovranno trovare "riscontro oggettivo o in distinti elementi probatori o in altre presunzioni, purché gravi, precise e concordanti", seguendo il "procedimento induttivo che consente di inferire con certezza il dato ignoto da quello noto".

¹¹⁶ L'autonomia del processo penale rispetto a quello tributario, pur in presenza degli stessi fatti posti a fondamento dell'accertamento tributario, è ben sottolineata, senza ricorrere all'anacronistica immagine del "doppio binario", dall'ordinanza della Corte di cassazione, sez. trib., 2 ottobre 2020, n. 21126. Nella specie, l'impugnata sentenza della Comm. trib. reg. del Lazio aveva ritenuto non rilevante la sentenza penale che aveva assolto il contribuente dal reato di concorso nelle false fatturazioni contestate, per effetto dell'autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale.

L'accertamento dei tributi tra disciplina amministrativa, penale e processuale. Circolazione dei materiali istruttori ed autonomia dei giudizi

SOMMARIO: 1 – Un monito inascoltato. – 2. I “vasi comunicanti”. – 3. *Ne bis in idem* e *close connection* probatoria: una garanzia cannibale? – 4. Evitare speculazioni al ribasso.

1. Un monito inascoltato

Nell'ormai lontano 1991 la corte costituzionale, nel censurare la previsione dell'efficacia vincolante assegnata all'accertamento tributario nel giudizio penale, evidenziava come “l'esigenza di evitare giudicati contraddittori”, che per cinquant'anni aveva giustificato la predominanza del *dictum* amministrativo su quello penale, non poteva più valere “a ritenere costituzionalmente lecita la vincolatività per il giudice penale di pronunce tributarie che, pur se valide ai fini fiscali, sono basate su regole di giudizio estranee al processo penale e contraddittorie con la sua essenza” (C. cost. 12 giugno 1991, n. 258); e ciò soprattutto “dopo l'entrata in vigore del nuovo processo penale, che [aveva] profondamente eroso la portata” del principio di unicità della giurisdizione “introducendo – salvo limitatissime eccezioni – un regime di reciproca separazione tra azione penale, civile ed amministrativa e di autonomia dei rispettivi procedimenti: privilegiando, con ciò, le specificità strutturali e funzionali di ciascun tipo di giudizio anche a scapito della coerenza delle relative pronunce”.

Nel sistema del codice Vassalli, allora appena varato, autosufficienza e autonomia della giurisdizione penale rispetto a quella civile e amministrativa e, soprattutto, canoni epistemici profondamente differenti per la ricostruzione del fatto di reato e l'irrogazione della sanzione penale rispetto a quelli utilizzati per la determinazione dell'imposta evasa e l'applicazione della sanzione tributaria, imponevano un radicale cambiamento di rotta: si doveva liberare la decisione penale dal pregiudizio, oltre che dall'inutile attesa dell'accertamento tributario, ma allo stesso tempo occorreva preservarla da possibili contaminazioni causate dall'impiego di dati cognitivi ottenuti con mezzi incompatibili con i principi e le regole che informano e governano la giurisdizione penale.

A trent'anni di distanza, dobbiamo constatare che quel disegno è rimasto solo sulla carta e che il monito del giudice delle leggi è restato, nei fatti, inascoltato.

Se si guarda al concreto operare del “doppio binario” in materia di reati e illeciti tributari, ci si accorge che, per quanto la pregiudiziale sia venuta formalmente meno, l'intreccio e il reciproco condizionamento tra i due moduli accertativi sono tali da rendere vano il tentativo di assicurare effettiva autonomia all'accertamento penale del fatto rilevante rispetto a quello compiuto nella sede amministrativa.

Il risultato, più che evidente, che l'erosione dei confini tra i due ambiti di accertamento ha prodotto negli anni è un consistente abbassamento degli *standard* probatori nel giudizio penale.

2. I “vasi comunicanti”

La riproduzione nel processo penale del materiale formato nell'accertamento e nel giudizio tributario è oggi pressoché integrale.

Per quanto sia formalmente esclusa ogni efficacia vincolante, l'autonomia della valutazione di quel materiale da parte del giudice penale finisce per essere un filtro solo apparente, una parvenza di fedeltà alla forma che nasconde il tradimento della sostanza.

A fondamento della sentenza di condanna si ritrovano – canalizzati attraverso i congegni dell'acquisizione della prova documentale (art. 234 c.p.p.), da un lato, e della circolazione probatoria delle sentenze (art. 238 *bis* c.p.p.), dall'altro – gli atti dell'istruttoria amministrativa: il verbale di constatazione che compendia tutte le operazioni e le valutazioni, comprese quelle presuntive, compiute dagli accertatori. Così come si ritrova la decisione del giudice tributario.

In linea di principio, in un processo il cui metodo di accertamento è improntato all'oralità, all'immediatezza e al contraddittorio, la prova documentale – mezzo certamente importante ed irrinunciabile – dovrebbe avere uno spazio ben delimitato: definita la linea di demarcazione tra “documento” e “atto”, il documento non può essere l'*escamotage* per contrabbandare, attraverso la sua rappresentazione, contenuti valutativi o dichiarativi ed eludere così le garanzie dell'equo processo.

Si pensi, appunto, al verbale di constatazione, che descrive gli accessi, le ispezioni, gli accertamenti compiuti dagli organi ispettivi; che analizza e valuta il materiale acquisito; che riporta le dichiarazioni ottenute, anche dallo stesso contribuente, nel corso dei controlli. Ebbene, in un'ottica coerente con i principi, potrebbero certamente entrare nel processo, quali prove *ex art. 234 c.p.p.*, i documenti cui il verbale fa riferimento: le fatture, le copie degli assegni, le scritture contabili. Non così, invece, le altre informazioni acquisite o elaborate durante la

verifica tributaria, le stime, i rilievi, le annotazioni, le deduzioni, le conclusioni contenute nel verbale. Casomai, le relative circostanze potrebbero essere oggetto di prova dichiarativa o di prova tecnica, da escutere nella pienezza del contraddittorio: l'esame dell'ufficiale accertatore, del terzo dichiarante, dello stesso imputato, dell'esperto contabile.

Sappiamo bene che, invece, la giurisprudenza di legittimità penale si è attestata negli anni – non solo per la verità con riguardo agli atti delle verifiche fiscali – su posizioni ben più generose nell'assegnare spazio alla prova documentale, e si è dimostrata altrettanto permissiva in tema di “vasi comunicanti” tra i procedimenti.

Il verbale di constatazione è considerato prova documentale, acquisibile in quanto tale tra il materiale utile per la decisione, perché del documento si ritiene abbia tutti i requisiti necessari e sufficienti: sia l'efficacia rappresentativa, che la formazione in un contesto extra penale.

In questa prospettiva, occorrerebbe solo distinguere tra le attività documentate che siano svolte prima che emergano gli indizi del reato tributario, e quelle compiute dopo quel momento.

È il disposto dell'art. 220 disp. att. c.p.p. a tracciare il confine: ciò che dà conto di attività precedenti all'emersione degli indizi di reato sarebbe acquisibile senza condizioni; mentre le conoscenze ottenute successivamente possono entrare nel processo se “gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice” di rito.

In altri termini, se gli operanti hanno agito nel rispetto delle regole, il verbale delle attività svolte si sottrarrebbe ai limiti di impiego probatorio fissati per gli atti delle indagini preliminari.

L'errore di una simile impostazione è più che evidente: proprio perché si tratta inequivocabilmente di un atto di polizia giudiziaria, quel verbale non può essere qualificato come documento ed inserito con quelle sembianze nel fascicolo del dibattimento.

La conformità di un atto alle disposizioni codicistiche dettate per il suo svolgimento esclude la patologia, ma la fisiologia del procedimento probatorio esige la separazione delle fasi: l'atto unilateralmente compiuto al di fuori del contraddittorio, ancorché correttamente formato, resta confinato nel fascicolo delle parti. Sarà con il loro consenso, casomai, che potrà essere acquisito come prova *ex art.* 431 comma 2 c.p.p.

La giurisprudenza però, come si accennava, non è di questo avviso.

La premura del legislatore processuale, che ha voluto specificare che le “attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti” successive alla notizia di reato sono a tutti gli effetti attività di polizia giudiziaria (e sono dunque regolate

dalle corrispondenti disposizioni codicistiche) viene clamorosamente fraintesa nella prassi: confondendo inutilizzabilità c.d. patologica e inutilizzabilità c.d. fisiologica, si finisce per far assumere al rispetto delle norme codicistiche per il compimento dell'atto investigativo il valore di una sorta di lasciapassare che permette agli atti dell'inchiesta tributaria, purché non *contra legem*, di entrare nella diretta cognizione del giudice penale.

La stessa disinvoltura esegetica si riscontra a proposito dell'uso della sentenza emessa a conclusione del processo tributario come prova dei fatti accertati in quella sede.

Qui, addirittura, la giurisprudenza di legittimità in materia penaltributaria si discosta nettamente dall'orientamento interpretativo dominante dell'art. 238 *bis* c.p.p.

La disposizione, come è noto, viene normalmente letta come riferibile alla sola circolazione probatoria delle sentenze dei giudici penali: non solo valorizzando la chiara *voluntas legis* (l'istituto, come si ricorderà, venne forgiato per far fronte ad esigenze tipiche dei procedimenti penali a carico della criminalità organizzata), e le altrettanto limpide ragioni sistematiche, ma soprattutto in considerazione della necessità di evitare "travasi" da ordinamenti processuali caratterizzati da *standard* probatori più bassi, che finirebbero per compromettere l'affidabilità della decisione penale.

Eppure, è proprio questo l'originale risultato cui la cassazione perviene a proposito della sentenza tributaria, nonostante sia evidentissima la profonda differenza tra le regole probatorie e di giudizio che valgono in quel processo rispetto a quelle operanti nel processo penale.

D'altra parte, a dimostrazione di quanto siano condizionanti e pervasive le logiche dell'accertamento tributario, basta ricordare quel filone giurisprudenziale che considera utilizzabili per la ricostruzione del fatto penalmente rilevante anche le presunzioni tributarie, mascherate da prove indiziarie valutabili ex art. 192 comma 2 c.p.p.: quand'è evidente che in questi casi il giudice penale non valuta tanto la circostanza fattuale indiziante (ad esempio: i versamenti e i prelevamenti sul conto corrente), ma piuttosto fa propria l'inferenza escogitata dal normatore tributario (quelle somme sono reddito sottratto all'imposta), fondata sull'inversione dell'onere probatorio (il contribuente non ha dato prova contraria).

Non si tratta in questo caso, per fortuna, di un indirizzo indiscusso: vi sono infatti anche pronunce più rigorose in senso contrario. Certo è, comunque, che i "vasi comunicanti" tra i due sistemi, che la corte costituzionale aveva censurato proprio in considerazione della incompatibilità dei rispettivi meccanismi valutativi, non solo non sono stati affatto eliminati con l'espunzione del vincolo del giudicato e la costruzione del "doppio binario".

Al contrario, in trent'anni se ne sono aperti di nuovi, sempre più ampi e, per certi aspetti, più insidiosi, che portano allo stesso risultato pretendendo persino di salvare le apparenze.

3. *Ne bis in idem* e *close connection* probatoria: una garanzia cannibale?

Ma il tema del doppio binario e dei rapporti tra i due percorsi sanzionatori, amministrativo e penale, tocca anche un altro nervo scoperto del sistema, che è quello della possibile duplicazione delle sanzioni e dei processi a carico della stessa persona per il medesimo fatto: il tema, cioè, del *bis in idem*, nella sua accezione sostanziale e processuale.

Nel momento in cui il procedimento e il processo tributario non mirano esclusivamente al recupero dell'imposta evasa, ma portano all'applicazione di una sanzione che, per quanto formalmente amministrativa, ha i connotati della pena, secondo i ben noti "criteri Engel" forgiati dalla giurisprudenza europea, occorre garantire non solo che l'interessato non venga punito due volte per lo stesso fatto (e qui soccorrono le disposizioni di cui ali artt. 19 e 21 del d.lgs. 74/2000), ma anche che, per quel fatto, non venga reiteratamente sottoposto a giudizio.

L'argomento è assai complesso, e la sua definizione, negli arresti delle corti sovranazionali e nazionali, è in continuo divenire.

Ci si limiterà qui ad uno sguardo, nella prospettiva che interessa, ai passaggi più recenti.

Rispetto al rigoroso *decisum* della C.e.d.u. Grande Stevens contro Italia del 2014, lo scenario è radicalmente mutato con il *revirement* operato dalla Grande Camera nella decisione A e B contro Norvegia del 2016, cui ha fatto seguito, nello stesso solco, la sentenza Johannesson contro Islanda nel 2017 ed ha poi fatto eco la Grande Sezione della Corte di Lussemburgo, con le tre sentenze del 20 marzo 2018 Menci, Garlsson Real Estate e Di Puma e Zecca, la prima delle quali proprio in materia tributaria.

Secondo la decisione A e B contro Norvegia, l'art. 4 del protocollo 7 della Convenzione non escluderebbe la possibilità di duplicare i procedimenti, a condizione che questi abbiano un nesso sostanziale e temporale sufficientemente stretto ("*a sufficiently close connection in substance and in time*"): si deve trattare di procedimenti combinati in un modo integrato, tale da formare un insieme coerente; gli obiettivi perseguiti e i mezzi utilizzati per addivenire al risultato devono essere complementari sul piano sostanziale e temporale, mentre le conseguenze della condotta devono essere proporzionate e prevedibili dalla persona giudicata.

In particolare, tra gli elementi che consentono di affermare l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto, il Giudice convenzionale individua proprio la cir-

colazione delle prove: occorre che i procedimenti sanzionatori, amministrativo e penale, si svolgano in maniera tale da evitare, per quanto possibile, duplicazioni nella raccolta e valutazione delle prove, principalmente attraverso un'interazione adeguata tra le diverse autorità competenti, per far sì che la ricostruzione dei fatti operata in uno dei procedimenti sia utilizzata anche nell'altro.

Si tratta di una condizione davvero problematica, come aveva immediatamente avvertito il giudice Pinto de Albuquerque nella sua approfondita, argomentatissima e documentata opinione dissenziente alla decisione A e B contro Norvegia.

Una condizione, quella della raccolta e valutazione unitaria delle prove, che si presta ad una insidiosa strumentalizzazione del procedimento amministrativo per gli scopi del procedimento penale, mettendo l'imputato in una posizione indifendibile. La condanna penale rischia di diventare una conclusione quasi inevitabile, quando l'illecito amministrativo del contribuente è già stato accertato sulla base di un più basso onere della prova; e il dovere del contribuente di cooperare con le autorità fiscali nei procedimenti amministrativi aggrava ancora di più questa conclusione.

Paradossalmente, per alleggerire il peso della doppia persecuzione, si svuota di contenuto il *fair trail* penale: per evitare l'eccessiva onerosità del *bis in idem* processuale (fermo il fatto che le sanzioni devono comunque essere complementari, nel rispetto del principio di proporzionalità) si consente che il materiale raccolto e formato in un processo sommario e non garantito (fondato su presunzioni e su prove dichiarative e valutative mascherate da documenti, sottratte al contraddittorio) inquina, condizionandolo pesantemente, il processo penale.

4. Evitare speculazioni al ribasso

E allora, se si vuole impedire che una garanzia convenzionale come quella del *ne bis in idem* finisca in questo modo per cannibalizzare le altre, bisogna leggere questi arresti della giurisprudenza sovranazionale con grande cautela e altrettanta devozione ai principi.

Bisogna, cioè, evitare pericolose speculazioni al ribasso.

L'esigenza di assicurare la *close connection* probatoria non può essere l'occasione per consentire la valorizzazione nel giudizio penale del materiale "spurio" raccolto nel procedimento amministrativo, con il conseguente abbassamento degli *standards* probatori del primo procedimento al livello di quelli tipici del secondo.

Esattamente al contrario, l'obiettivo deve essere piuttosto quello di innalzare la soglia di affidabilità del giudizio tributario.

Un obiettivo, si noti, che dev'essere comunque perseguito – a prescindere dai riflessi sulla circolazione probatoria – se è vero che la sanzione tributaria ha

natura sostanzialmente penale e che la sua inflizione, di conseguenza, non può avvenire in un contesto meno garantito di quello imposto per le sanzioni penali.

L'osmosi tra i due procedimenti, insomma, deve portare ad un miglioramento qualitativo del procedimento applicativo della sanzione tributaria, non allo scadimento di quello che porta all'irrogazione della pena.

La Corte costituzionale, sollecitata di recente sul tema (ci si riferisce alla sentenza n. 222 del 2019), non sembra in verità aver colto questo pur rilevantissimo aspetto: abbagliata dalla formula convenzionale della *close connection*, l'ha sovrapposta senza distinzioni a quella elaborata dalla giurisprudenza interna in tema di circolazione probatoria.

A sua volta la Cassazione, com'era prevedibile, ha immediatamente colto l'*assist* fornitogli dal Giudice delle leggi, e ha prontamente rilanciato: nel caso esaminato da Cass., sez. III, n. 4439 del 14 gennaio 2021, si è esclusa la violazione del divieto di un secondo giudizio proprio valorizzando quell'equazione: "non sussiste alcuna duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, posto che l'accertamento eseguito in sede tributaria è sostanzialmente confluito nel giudizio penale. Del resto, come ricordato nell'indicata sentenza n. 222 del 2019, (...) è pacifica la possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, *ex art. 234 o 238 bis c.p.p.*, quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 c.p.p."

Probabilmente, i giudici di palazzo della Consulta non intendevano affatto sdoganare, presentandola come "pacificamente" ammessa, la prassi illegittima, nel senso sopra indicato, dei "vasi comunicanti". Semplicemente, impegnati nell'argomentare l'inadeguatezza dei motivi di censura esposti dal giudice rimettente, hanno finito per dare enfasi al profilo della complementarità dei mezzi probatori valorizzato dalla giurisprudenza europea in tema di *double jeopardy*, tacendo (forse dandole per sottintese, o reputando superfluo approfondirle in quella sede) la complessità e la problematicità del congegno e le sue delicate implicazioni sul versante del *right to due process*.

Difficile immaginare, del resto, una Corte costituzionale disinteressata al problema delle garanzie, visto che lo stesso Giudice non solo – come si ricordava in apertura – ha sempre avuto ben chiara la profonda differenza, di contesto e di metodo, che intercorre tra procedimento amministrativo e processo penale, ma appena pochi mesi prima della decisione appena ricordata non aveva esitato a ribadire che la natura "punitiva" dell'illecito amministrativo chiama in causa "l'intero spettro delle garanzie assicurate dalla Cedu per la materia penale" (Corte cost. 10 maggio 2019, n. 117).

Ci si riferisce alla ben nota decisione con la quale la Corte costituzionale ha sottoposto alla Corte di giustizia u.e. la questione pregiudiziale relativa alla tutela del diritto al silenzio da parte dell'incolpato dell'illecito amministrativo, e che ha

portato la Corte di Lussemburgo all'importante riconoscimento della garanzia difensiva con la sentenza della Grande Sezione D.B. contro Consob (Corte giust. u.e., grande sezione, 2 febbraio 2021 D.B. contro Consob).

Altrettanta attenzione e non minore sensibilità devono essere riservate anche al tema della circolazione dei materiali istruttori tra procedimento amministrativo e procedimento penale, nella consapevolezza che un approccio limitato alla prospettiva efficientistica suggerita dalle corti europee per risolvere il nodo del *bis in idem*, rischia di far perdere di vista i canoni fondamentali della giurisdizione penale.

L'elemento soggettivo delle sanzioni amministrative tributarie tra responsabilità oggettiva, gestione del rischio, etica del profitto e algoritmi

SOMMARIO: 1. Le sanzioni amministrative nel sistema. – 2. La colpa si presume? – 3. Una latente ipotesi di responsabilità oggettiva. – 4. Distonie sistematiche e aporie applicative. – 5. Alla ricerca di un rinnovato equilibrio di sistema. – 6. Un agente modello per un rinnovato standard di prudenza e diligenza nei rapporti fiscali. – 7. I parametri della condotta colpevole. – 8. La gestione della incertezza: il principio di precauzione e i suoi limiti. – 9. La delega o assistenza di un esperto tra consulenza, concorso nelle violazioni, deontologia, algoritmi e responsabilità sociale dell'impresa.

1. Le sanzioni amministrative nel sistema

L'elemento soggettivo delle violazioni amministrative tributarie è un tema oggi avvolto in un fitto cono d'ombra, ma presenta, in realtà, elementi di notevole interesse, scientifico e applicativo, nell'attualità, e anche in prospettiva futura. L'evoluzione tecnologica in atto potrà in effetti sollecitare adeguamenti del sistema.

Preliminarmente occorre inquadrare le sanzioni amministrative tributarie nel contesto generale.

A fronte di una violazione, tre sono le risposte possibili: 1) una risposta volta alla reintegrazione patrimoniale del danneggiato dalla violazione; 2) una risposta volta alla punizione, intesa come prevenzione ottenuta attraverso la rieducazione, dell'autore della violazione, e 3) una risposta, una volta esaurita la (o accanto alla) funzione punitiva, volta alla prevenzione speciale.

Queste tre risposte corrispondono a tre categorie di istituti giuridici: gli istituti di natura risarcitoria/riparatoria, gli istituti di tipo punitivo e le misure di prevenzione o di sicurezza.

Tutte e tre queste galassie di istituti giuridici si presentano anche nell'ambito del diritto tributario, in relazione alla violazione delle relative norme.

Indubbiamente finalizzati alla riparazione/restituzione patrimoniale sono istituti quali il recupero dell'imposta evasa, la corresponsione degli interessi mora-

tori e delle spese di riscossione, l'aggio e simili, oltre alla condanna alla rifusione delle eventuali spese giudiziali.

Volti alla punizione del reo, quindi con funzioni di sanzione punitiva (prevenzione attraverso rieducazione) sono, evidentemente le sanzioni penali e, secondo l'opinione nettamente prevalente e consolidata, le sanzioni amministrative oggetto della presente riflessione. Che le sanzioni amministrative tributarie appartengano all'ambito punitivo, infatti, appare pacifico. Ciò si desume dalla struttura di tutta la loro disciplina. Essa è ispirata univocamente ai principi di personalità e di colpevolezza, in generale, e contempla regole quali l'applicazione di tante sanzioni quando quanti sono gli autori delle violazioni, il riconoscimento del cumulo giuridico in luogo del cumulo materiale, ecc. Vale la pena di sottolineare che pare estranea alla sanzione amministrativa una funzione compensativa che è invece assolta da altri istituti, quali gli interessi, l'aggio, le spese di riscossione. Sottolineatura, questa, importante, perché riemerge talvolta, in maniera carsica, in giurisprudenza (ad esempio quando si tratta di giustificare la sostanziale disapplicazione del principio di specialità tra sanzioni amministrative e sanzioni penali), una latente configurazione spuria delle sanzioni amministrative, con il recupero di funzioni ulteriori rispetto a quelle punitive.

A mio avviso questa configurazione sembra configgere piuttosto nettamente col dato normativo: oltre agli elementi predetti si pensi al fatto che, nella loro determinazione, esse sono parametricate sui presupposti classici dell'articolo 133 del codice penale, del livello di colpevolezza, cioè entità della colpa e gravità del dolo, da un lato, ed entità del vantaggio ottenuto, ergo del danno arrecato (che è interamente compensato dal pagamento di imposta e interessi), mentre sono del tutto assenti nella disciplina parametri correlati con l'attività di indagine che si è resa necessaria. È abbastanza evidente che le sanzioni amministrative non sono in alcun modo correlate con la complessità dell'attività svolta per scoprire il colpevole, come invece dovrebbero essere se avessero natura compensativa: ci possono essere situazioni nelle quali la sanzione, sulla base dei parametri legali, viene determinata in valori estremamente elevati, a fronte di uno sforzo istruttorio elementare (si pensi alle contestazioni fondate sulla interpretazione delle norme: molto redditizie ma poco onerose).

È poi importante ricordare che la riforma del 1997 della disciplina delle sanzioni amministrative, in senso marcatamente punitivo, ha costituito, in realtà, il recepimento di un preciso e autorevole orientamento giurisprudenziale che aveva progressivamente riconosciuto alle sanzioni amministrative natura punitiva, consacrata in una fondamentale sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 1993, sulla natura giuridica della sovrattassa. Soprattassa che era la sanzione più ambigua del regime previgente. Tale rivolgimento, di matrice giurisprudenziale, si è poi consolidato, è stato perfezionato dalla riforma

del 1997 ed è stato solennizzato dalla giurisprudenza internazionale della Corte europea dei diritti dell'uomo che riconosce, come è noto, alle sanzioni amministrative tributarie, non solo italiane ma, in generale, a tutti gli istituti consimili degli altri Paesi sottoposti alla giurisdizione della Corte, una funzione punitiva.

2. La colpa si presume?

Posta questa premessa, è forse il caso di stimolare la riflessione su un tema che, lo si diceva in esordio, allo stato è sostanzialmente negletto.

Nella pratica applicativa tale tema appare stretto tra due pareti ben definite.

La prima, certamente corretta, è che, di regola, per la attribuibilità delle sanzioni amministrative tributarie, è sufficiente (ma nel contempo necessaria) la colpa dell'agente. Ovvero, che la colpevolezza assume le forme del dolo o della colpa.

La seconda parete, assai meno scontata, che si legge talora nei pochi documenti di prassi o provvedimenti amministrativi o giurisdizionali che dedichino enunciati motivazionali al problema, è che la colpa sarebbe sostanzialmente presunta.

Tale affermazione, presa alla lettera, è certamente errata.

Essa confligge in maniera frontale con il principio, proprio del diritto punitivo, per cui sussiste la presunzione opposta, quella di non colpevolezza (o, per essere precisi, la regola di "non presunzione di colpevolezza": anche nella espressione "presunzione di innocenza" si annida un evidente errore). Tale regola appare applicabile alle sanzioni criminali (che, come arcinoto, non sono solo quelle penali ma comprendono anche quelle amministrative che superino il c.d. test Engels della Corte EDU), in forza della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo.

Che la colpa amministrativa si presuma è una frase errata nella sua formulazione, ma probabilmente corretta, se intesa nella sua sostanza. In modo giuridicamente scorretto essa, verosimilmente, intende significare non che esisterebbe una ...presunzione legale di colpevolezza ma, molto più semplicemente che, di norma e di fatto, la colpevolezza sussiste, senza bisogno di una particolare dimostrazione. Statisticamente, è normale che, atteso che le violazioni sono condotte di omissione rispetto a obblighi (di dichiarazione, registrazione, versamento...), il soggetto volontariamente non fa ciò che sa di dover fare (volontariamente non dichiara, non registra e non versa perché vuole evadere, oppure perché decide di risparmiare il tributo, assumendosi il rischio che esso invece fosse dovuto).

3. Una latente ipotesi di responsabilità oggettiva

Tale affermazione, tuttavia, se esprime una cosa normalmente corretta, intesa in senso proprio determina una serie di conseguenze abnormi.

Sul punto vale subito la pena di rilevare che il diritto sanzionatorio tributario presenta una caratteristica strutturale decisamente peculiare, ancorché non esclusiva. La situazione tipica rispetto alle norme sanzionatorie di carattere tributario è quella del rinvio: le norme incriminatrici, per usare la terminologia penalistica, sono pressoché sempre norme non complete: sanzionano l'inadempimento di un obbligo stabilito altrove. Questo dato strutturale si affianca ad un altro. Il precetto presidiato dalla norma sanzionatoria, a differenza, ad esempio, del codice della strada è, da un lato, tecnicamente complesso e, lo si riconosce univocamente, quasi sempre formulato in modo ambiguo.

I precetti del codice della strada (non si passa con il rosso, non si possono superare i 50km/h) riguardano oggetti semplici e sono formulati in modo chiaro. I precetti tributari sono oggetti complessi, disciplinati con una tecnica normativa deficitaria.

L'obbligato può raggiungere facilmente la consapevolezza delle regole del codice della strada, e senza intermediazione di esperti, ma non così nel settore tributario, ove, di norma, è necessaria l'intermediazione di esperti e il risultato ha, comunque, frequentemente margini di incertezza.

La certezza su sussistenza e portata dell'obbligo tributario può essere raggiunta assai più difficilmente e meno frequentemente.

Entro che limiti tale difficoltà impatta sulla colpevolezza dell'agente?

La giurisprudenza è, sul punto, estremamente rigorosa. Nella sostanza si confinano le ipotesi di esclusione della responsabilità a casi limite: quelli di oggettiva impossibilità di conoscere il precetto. In sostanza, si fa coincidere l'area della non colpevolezza con quella della assoluta impossibilità di conoscenza che scrimina addirittura, nel diritto penale, la responsabilità penale per ignoranza della legge penale (per effetto della declaratoria di incostituzionalità dell'art. 5 c.p. con la sentenza 364/1988 della C.Cost.). In questo quadro, non è sufficiente che il soggetto ignori senza colpa, ma è necessario, sostanzialmente, che nessuno potesse oggettivamente conoscere l'esistenza dell'obbligo.

Anzi, la giurisprudenza è talmente rigorosa che, anche laddove è il legislatore stesso a individuare casi in cui la valutazione del contribuente non può essere sanzionata anche se errata (v. art. 6, comma 1 del d.lgs. n. 472/1997), la relativa fattispecie risulta praticamente deprivata di applicazioni concrete.

4. Distonie sistematiche e aporie applicative

Tale impostazione, che evidentemente risponde alla – apprezzabile – finalità di non creare aree di impunità, a mio avviso andrebbe attentamente considerata

Per quanto la mia sia una critica minoritaria, se non isolata, mi sento, umilmente ma convintamente, di affermare che tale impostazione è tecnicamente

discutibile e contraria ad alcuni equilibri e postulati addirittura di teoria generale del diritto.

Sotto il primo aspetto, la tecnica giuridica, osserverei che, nella fattispecie tipica (la norma sanzionatoria punisce la violazione del dovere di pagare il tributo dovuto, tributo determinato dalle norme tributarie sostanziali) siamo di fronte a una norma che punisce come condotta l'inadempimento di doveri altrove determinati. Come sempre nelle violazioni caratterizzate da condotte omissive, la determinazione della condotta, del fatto, dipende da un elemento normativo (la fonte del dovere). Andando direttamente al punto decisivo, il quesito diviene allora: l'errore sulla sussistenza del dovere (il contribuente non sapeva di dovere perché non credeva che la fattispecie fosse imponible) è un errore sulla norma sanzionatoria, o un errore sul fatto? La rilevanza della distinzione è evidente: nel primo caso, sussiste sempre la punibilità salvo il caso di assoluta impossibilità di conoscere la disposizione; nel secondo caso, si è punibili solo se si è stati imprudenti, negligenti o imperiti, rispetto ai doveri della propria situazione personale.

Come sopra rilevato, la prima è la soluzione della giurisprudenza.

Essa tuttavia non convince.

L'antigiuridicità della evasione fiscale è disinteressarsi dell'adempimento dei doveri di solidarietà: se il soggetto non sa e non ignora per colpa che il tributo era dovuto, egli non è, evidentemente, rimproverabile, non sa di fare niente di male. Così come non lo è chi, rispetto al furto, non sa che la cosa è altrui per un errore di diritto. In entrambi i casi sussiste un errore di diritto che produce un errore sul fatto.

Cosa diversa sarebbe, invece (un errore sul precetto punitivo, che non scusa salvo la oggettiva impossibilità), se il soggetto pretendesse di non essere punito perché non sapeva quale tipo di evasione fiscale è punita (o che l'evasione fiscale è punita). Se una norma sanzionatoria punisce l'esposizione di crediti non spettanti, una cosa è pretendere di non essere punito perché non si sa cosa intenda la norma sanzionatoria per crediti non spettanti. Una cosa completamente diversa, a valle, non sapere che i propri crediti non spettavano.

Nel secondo caso, se si ignora senza colpa che i crediti non spettavano, la sanzione non è giustificata, perché manca la rimproverabilità: non è che il soggetto non sa cosa è male, non sa di far male.

La prescrizione di cui al comma 4 dell'art. 6 del d.lgs. 472/1997 deve, allora, a mio modesto avviso, essere interpretata alla luce di tali considerazioni di sistema. Se essa intende costituire il parallelo con la regola penale, essa va intesa riferita alla norma sanzionatoria (non alla norma sul dovere tributario), altrimenti determinandosi una evidente ipotesi di responsabilità oggettiva nei casi di errore non rimproverabile sul fatto determinato da errore di diritto (responsabilità, tra l'altro, contraria con i precetti costituzionali e i capisaldi del diritto punitivo). Altrimenti-

ti, se intesa come riferita alla norma tributaria in genere, deve far coincidere la inevitabilità con la assenza di colpa, altrimenti, ugualmente, pervenendosi a una responsabilità oggettiva.

La giurisprudenza, sul piano tecnico, dovrebbe allora, con un netto revirement rispetto al granitico orientamento odierno, essere chiamata a segnare tale confine e non confondere gli effetti dell'errore sul dovere il cui inadempimento è punito con l'errore sul precetto punitivo, due cose differenti. È appena il caso di ribadire che tale via sarebbe quella segnata da tutta l'evoluzione del sistema sanzionatorio, nel diritto interno (a partire dalle già citate Sezioni Unite del 1993) e internazionale.

Sul piano degli equilibri di teoria generale, la giurisprudenza finisce per assecondare una grave disarmonia: il legislatore – che non è in grado, o meglio, non ha voglia e rinuncia a formulare un precetto tributario chiaro e crea incertezza (e in questo modo disincentiva gli operatori economici, specie quelli stranieri, a investire in Italia) – pretende di traslare il mancato gettito, ascrivibile a sua responsabilità, sugli operatori italiani, nella forma, abnorme, di una responsabilità sanzionatoria senza colpa.

5. Alla ricerca di un rinnovato equilibrio di sistema

Si rilevava sopra che il rigore della giurisprudenza risponde all'esigenza di non aprire aree di non punibilità ed eccessivi margini di incertezza.

In realtà, la tesi qui patrocinata sposta il tema della responsabilità in modo proporzionato, lasciando la soluzione inalterata nella più gran parte dei casi.

In effetti, quanto all'atteggiamento soggettivo, si possono dare i seguenti casi:

- il soggetto è consapevole del dovere;
- il soggetto non ne è consapevole, ma avrebbe potuto esserlo usando la diligenza da lui esigibile;
- il soggetto non ne è consapevole e non avrebbe potuto esserlo neanche se avesse usato la esigibile diligenza.

In termini pratici, è ovviamente un caso non frequente quello della possibilità di ottenere la prova positiva dello stato mentale di consapevolezza (es. si intercetta della corrispondenza da cui risulta che il soggetto voleva sottrarsi agli obblighi fiscali, oppure la violazione è evidente senza particolari standard di diligenza o attenzione e non è possibile che il soggetto non se ne rendesse conto): in molti casi si tratta di provare una cosa più semplice, che, se il soggetto si fosse attenuto al modello di condotta ottimale, egli si sarebbe reso conto della violazione (colpa).

Il problema allora si riduce a quello della individuazione del modello di diligenza (in tale termine risassuntivamente assorbendo, per convenzione e rapidità di esposizione: diligenza, prudenza e perizia) esigibile.

E questo è uno dei punti lasciati completamente in ombra dietro la formula “la colpa si presume”.

6. Un agente modello per un rinnovato standard di prudenza e diligenza nei rapporti fiscali

In realtà, forse, la giurisprudenza potrebbe individuare delle linee guida, idonee a gestire in modo relativamente pratico i casi dubbi, da un lato, e ad eliminare incertezze e soluzioni inique, dall'altro.

I nodi da risolvere sono due.

Il primo è l'individuazione del soggetto modello, cui parametrare la diligenza.

Il secondo quello di stabilire l'ambito ragionevole entro cui raccogliere le informazioni.

Quanto al primo problema, l'interrogativo di fondo è se il modello debba essere quello di un esperto medio del settore tributario, o meno. È ben vero che il contribuente medio non coincide con tale soggetto, ma è anche vero che potrebbe valersi della relativa consulenza. Esiste un tale onere per il contribuente non esperto? Detto in soldoni, chi sbaglia perché non si è rivolto a un esperto, ne risponde? Sul punto varrebbe la pena di riflettere. Tale onere appare maggiormente sostenibile, ammesso che lo sia, per i soggetti professionali (lavoratori autonomi e imprenditori), soggetti che, comunque, di norma si avvalgono già a fini contabili, ad esempio, di tali professionisti. Assai meno per la Casalinga di Voghera, il Pastore Abruzzese o il Bracciante Lucano cari a Nanni Moretti. Che in effetti nel disbrigo della pratiche fiscali ordinarie il contribuente medio debba rivolgersi al professionista, altrimenti incorrendo in sanzioni in caso di errori, appare contrario alla dichiarata politica degli ultimi governi: non ha senso propagandare la semplificazione e poi sanzionare chi si affidi al suo personale diviamento, incoraggiato dalla affermata semplicità del sistema, quando, in realtà, la semplificazione non abbia funzionato (la regola sia rimasta oscura).

Similmente, dubito della possibilità di valorizzare, come contenuto del dovere di diligenza, il ricorso a istituti quali l'interpello. A tacere della irrealizzabilità pratica, allo stato, di un “interpello di massa” (una sorta di distopico call center della Agenzia delle Entrate, che dia pronto riscontro a tutte le richieste di chiarimento, anche le più strampalate e pretestuose), lo trovo distonico rispetto agli equilibri. In sostanza, anche quanto alla applicazione di una punizione, una parte, il contribuente, potrebbe ritenersi in buona fede solo quando la sua ragione è stata preventivamente riconosciuta dall'altra. In questo contesto, a me pare, l'ente impositore, che almeno allo stato non mi pare dia ancora garanzie di terzietà, si vedrebbe attribuita una sproporzionata supremazia anche quanto alla leva

sanzionatoria, al cui riequilibrio dovrebbe servire una possibilità di impugnare anche tale interpello, per sottoporre la questione ad un organo indipendente, con il risultato di un sistema probabilmente farraginoso e irrealistico.

7. I parametri della condotta colpevole

Quanto al secondo problema, probabilmente varrebbe la pena di individuare qualche linea guida sulla certezza o incertezza dell'assetto dei doveri.

Limitandosi a qualche esempio di un lavoro che dovrebbe essere, a mio avviso, sviluppato a fondo, i primi possibili comandamenti di un decalogo potrebbero essere ad esempio, che a) non è sanzionabile chi si attiene a una circolare o documento di prassi (ipotesi già prevista dallo Statuto del Contribuente, art. 10) ma, a maggior ragione, b) non è punibile chi si attenga all'unico orientamento della giurisprudenza, anche solo di merito; c) attesa la sua funzione di nomofilia, non è punibile chi si attenga all'unica giurisprudenza della Cassazione, pur in contrasto con quella di merito, o a quella delle Sezioni Unite, pur in contrasto con quella delle Sezioni Semplici. È alquanto sorprendente, lo si nota per inciso, che il legislatore abbia codificato gli effetti sulla buona fede della prassi amministrativa e non della giurisprudenza.

Al di fuori di tali ipotesi, e salvi i casi di normativa dal significato sostanzialmente evidente, oggetto di un improvviso e imprevedibile revirement giurisprudenziale o di prassi, che individui concetti innovativi (come è avvenuto, ad esempio, con l'abuso del diritto), casi nei quali, ugualmente, pare che dovrebbe non essere sanzionato chi avesse confidato sul significato incontrovertito precedente, si entra nell'area della incertezza.

8. La gestione della incertezza: il principio di precauzione e i suoi limiti

Ebbene, anche chi tema che sdoganare un accertamento della colpevolezza tributaria possa comportare incertezza o aree di impunità non dovrebbe avere alcunché di soverchio da temere da questa impostazione. Dovrebbe, infatti, soccorrere il principio di precauzione: tale per cui, tra due soluzioni incerte, potrebbe ritenersi, almeno entro limiti ragionevoli, preferibile, da parte del contribuente diligente, la condotta meno a rischio (di creare danno agli interessi fondamentali perseguiti dalla collettività nel riscuotere i tributi). Nel caso incerto, e nei limiti della ragionevolezza, così come al datore di lavoro o produttore potrebbero richiedersi cautele nella sicurezza del lavoro o realizzazione di prodotti, rispetto al rischio di danno di produzioni nuove, così potrebbe ritenersi che il contribuente professionale (o anche il contribuente medio, il pensionato di Busalla? Questione da approfondire,

tenuto conto che i doveri di solidarietà riguardano tutti) sia tenuto, nel caso dubbio, a pagare e poi chiedere il rimborso, esponendosi a sanzione nel caso opposto. Ciò, però, solo nei limiti della ragionevolezza, ove cioè tale onere non si presenti sproporzionato: quando l'interpretazione favorevole appare solida e appare trascurabile, assolutamente minoritaria (o, addirittura, dottrinale e meramente teorica) l'opzione opposta, il contribuente deve poter confidare sul piano sanzionatorio sulla prima. Detto immaginificamente, principio di precauzione non significa dover "aver paura dei fantasmi o della propria ombra".

9. La delega o assistenza di un esperto tra consulenza, concorso nelle violazioni, deontologia, algoritmi e responsabilità sociale dell'impresa

Resta un problema ulteriore, molto delicato, e anch'esso inesplorato.

Cosa accade quando il contribuente si sia avvalso della consulenza di un esperto (e ovviamente ne sussista la prova)?

Qui, per vero, possono darsi tipologie di casi molto diversi. Tutto un arco-baleno di situazioni che va da un estremo all'altro: da un accordo "criminoso" in cui il cliente cerca una sponda per evadere nel professionista, a quello di un contribuente vittima degli errori del professionista.

In mezzo, si collocano situazioni in cui il mandato del cliente sia quello di trovare la soluzione economicamente più conveniente, non importa se contraria alla legge, oppure non avvedendosi, quando invece era possibile, che si tratta di violazione.

Invero, la responsabilità del cliente per le sanzioni amministrative, in tutte le situazioni appena descritte, non convince affatto, anche se non risulta che la giurisprudenza faccia distinzioni al riguardo.

In effetti, la colpevolezza del cliente pare sussistere in tutte le ipotesi sopra evocate, eccetto una: quella del mandato al professionista perché faccia le cose per bene e, ciò non ostante, di commissione di una violazione. In questo caso il titolo soggettivo di responsabilità del cliente (salvo il caso di simulazione o di contribuente preparato almeno quanto il professionista) non sembra proprio sussistere. L'unica via sarebbe quella di ipotizzare un assurdo dovere di far controllare il primo professionista da un secondo, il secondo da un terzo e così via all'infinito.

La giurisprudenza risolve questa situazione, intuibilmente iniqua, affermando che il cliente subirebbe un danno ingiusto dal professionista, rappresentato dalla sanzione (e, forse, dagli interessi, almeno dal differenziale rispetto al vantaggio finanziario da posticipato pagamento) e potrebbe ottenere un risarcimento in sede civile.

Tale correttivo a posteriori – se anche non scontasse gli importanti limiti di esclusione di responsabilità del professionista per colpa non grave nei casi di particolare complessità (art. 2236 c.c.) – non elimina l'errore di base: una sanzione applicata per responsabilità sostanzialmente oggettiva.

Per vero, la via maestra potrebbe essere un'altra, ma essa non trova finora riconoscimento nella giurisprudenza (e forse neppure nel sistema normativo attuale): nella fattispecie l'elemento soggettivo rimproverabile è in capo al professionista (che crea il rischio, dovrebbe risponderne e potrebbe essere assicurato), che, per usare terminologia penalistica, è un sostanziale autore mediato. Si tratta di una figura sostanzialmente dimenticata (e di non facile applicazione nel campo delle violazioni colpose), nel quadro di una generale disattenzione al tema del concorso nelle sanzioni amministrative: ma ciò non significa che non sarebbe opportuna una riflessione critica in materia.

Si tratta, ovviamente, di un campo assai delicato: ogni estensione della responsabilità va valutata con estrema prudenza, per le enormi ricadute che può avere, ma è anche vero che, nell'ambiguità del rapporto tra cliente e professionista (che nulla ha a che vedere con profili attinenti il segreto, la fiducia, l'affidamento, la professionalità, e molto con la deontologia), si possono annidare anche sacche di inefficienza o rendite derivanti da atteggiamenti poco limpidi sul piano etico.

Non meno delicati sono poi i profili probatori e pratici. In proposito, si potrebbe ipotizzare che la possibile scusabilità del cliente necessiti un incarico puntuale e una espressa valutazione del rischio da parte del professionista. Entro questi limiti vi sarebbe una più trasparente delimitazione di doveri e responsabilità, che offre l'opportunità di un atteggiamento più etico, da un lato, e più tutelato, dall'altro, fermo restando fermo l'originario regime di responsabilità per chi preferisca restare nella zona grigia esistente.

Non è difficile vedere in questo tipo di evoluzione un parallelismo con i modelli di gestione del rischio che si stanno diffondendo in altri settori dell'ordinamento, che potrebbero costituire un elemento di raffronto.

Tutta da esplorare l'efficacia di un tale modello rispetto alla attrattività di investimenti, atteso il potenziale incremento di certezza correlato. Accanto a un possibile circuito vizioso (nessuno garantisce niente, perché le norme sono incerte) non è da escludere che si inneschi un circuito virtuoso (perché i giocatori si prendano responsabilità occorre che il campo da gioco sia sgombro dalle nebbie, quindi alla fine tutti si devono prendere le proprie responsabilità, a cominciare dal legislatore, e a monte del legislatore l'Accademia, che ha molte responsabilità del diffuso analfabetismo di ritorno in materia, invece che continuare in un poco trasparente scaricabarile).

Ma, a ben vedere, tali riflessioni appaiono potenzialmente ancora più feconde (o forse solo ancor più visionarie), se ci si sposta dal presente, in cui si assiste a una evidente esternalizzazione della diligenza nei confronti dei professionisti, cioè esternalizzazione fondata sulla mediazione del ceto professionale, verso un ipotetico futuro, nel quale si assista a una esternalizzazione senza mediazione professionale, a tutto vantaggio di soluzioni di intelligenza artificiale e algoritmi, che pare si avviino a sostituire parte delle funzioni professionali, a partire dai segmenti più applicativi e ripetitivi.

Il modello della responsabilità sostanzialmente oggettiva del contribuente per il fatto (anche) del mediatore professionale sarà adeguato al contribuente che adempie con il sussidio e, poi, verosimilmente attraverso strumenti software e di intelligenza artificiale? Ferma l'ovvia responsabilità per il data entry, l'immissione di dati falsi o incompleti, che dire degli eventuali disallineamenti rispetto alla elaborazione dei dati, l'adeguamento algoritmico (cioè automatico, parlando come si mangia) alle regole? Se la macchina pilotata da Google fa incidente è colpa del passeggero/guidatore? Se l'algoritmo fa eseguire una dichiarazione o versamento errato a partire da dati fedeli?

La soluzione sarà, per eliminare rischi, far pilotare tutta la macchina fiscale a un Grande Fratello Tributario, emanazione di una Leviatanica Agenzia delle Entrate in cui i contribuenti, come operai di Metropolis, diano solo il consenso preventivo all'inserimento automatico di dati? Quale lo spazio di terzietà e controllo indipendente se si sceglierà questa strada per arrivare alla certezza?

E, se invece si sceglierà il modello di una esternalizzazione della intermediazione a giganti del web, dove sarà collocato il pallino delle responsabilità?

Il rischio di una privatizzazione delle sanzioni e corporativizzazione del profitti, di una etica del profitto scissa da quella delle responsabilità, rinnovantesi sotto forme sempre diverse, è dietro l'angolo.

Occorre vigilare.

Diritto al silenzio e obblighi di collaborazione del contribuente, un equilibrio – delicato ma possibile e necessario – tra interesse pubblico e diritti fondamentali

SOMMARIO: 1. Il “diritto al silenzio”: inquadramento generale. – 2. Diritto al silenzio e rischi sanzionatori. – 3. Le condotte scriminate. – 4. L’ambito applicativo del diritto al silenzio. – 5. Le multiformi modalità di sacrificio del diritto al silenzio. – 6. Obblighi di collaborazione del contribuente e diritto al silenzio: la cooperazione “di secondo grado”. – 7. Le sanzioni. – 8. Gli aggravati procedimentali. – 9. Le preclusioni probatorie.

1. Il “diritto al silenzio”: inquadramento generale

Oggetto di queste brevi riflessioni è la applicabilità del c.d. diritto al silenzio in materia tributaria, anche alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia UE, 2 febbraio 2021, C-481/19, DB c. Consob.

Con la espressione “diritto al silenzio” si intende far riferimento al riconoscimento, da parte dell’ordinamento, della facoltà di un soggetto di non collaborare alla propria incriminazione. Tradizionalmente, questa fattispecie porta con sé quattro problemi interpretativi e applicativi.

Il primo problema è stabilire rispetto a quale rischio possa essere attivato tale diritto.

Il secondo problema è stabilire quali condotte siano consentite nell’esercizio di tale diritto.

Il terzo problema è in quale contesto, in quale ambito, possa essere esercitato tale diritto.

Il quarto problema è stabilire quali conseguenze giuridiche, quali regimi giuridici possano confluire con tale diritto.

2. Diritto al silenzio e rischi sanzionatori

Il problema relativo all’individuazione del rischio rispetto al quale possa essere attivato il diritto al silenzio equivale a domandarsi se si abbia il diritto di

tacere solo per evitare una incriminazione penale o anche una sanzione di altro tipo. Esso si traduce nell'interrogativo: ho il diritto di non collaborare alla mia incriminazione soltanto se questa incriminazione è penale o anche a fronte del rischio dell'applicazione di una sanzione di altro tipo?

Alla luce della giurisprudenza internazionale, in particolare della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (e ora anche della Corte di Giustizia), pare prevalga la seconda alternativa, posto che costituisce, come ormai arcinoto, materia criminale, oggetto di garanzia, qualsiasi sanzione, indipendentemente dal nomen della categoria assegnato dall'ordinamento nazionale, che abbia funzione punitiva e, sostanzialmente sia, secondo i noti criteri Engels, caratterizzata da: funzione deterrente, applicazione generale e impatto significativo. Se questa è la premessa, la conclusione è che il diritto di tacere, la facoltà di non collaborare alla propria incriminazione dovrebbe valere per evitare la incriminazione anche per sanzioni che abbiano la classificazione interna italiana di sanzioni amministrative. Ciò perché esse possono considerarsi punitive.

3. Le condotte scriminate

Il secondo problema, e cioè quali condotte siano coperte da tale diritto, pare avere una soluzione relativamente agevole, in teoria e in generale. Dovrebbe essere scriminata, giustificata soltanto la condotta omissiva, il silenzio. Non dovrebbe, invece, essere scriminata, almeno alla lettera non è così, una condotta positiva. Il diritto di non cooperare alla propria incriminazione significa diritto di poter non fare qualcosa che comporti una cooperazione alla propria incriminazione. Ma non anche facoltà di fare attivamente qualcosa che la allontani. Fuori di metafora, non pare in effetti scriminata nel principio generale una condotta, per esempio, di mendacio positivo o di immutazione artificiosa della realtà, una condotta di falsificazione materiale o ideologica, o di frode.

4. L'ambito applicativo del diritto al silenzio

Il terzo profilo, e cioè individuare il contesto entro cui, l'ambito entro cui è possibile esercitare tale diritto è più delicato. La giurisprudenza italiana è partita da una impostazione molto restrittiva, riconoscendo il diritto di tacere non solo rispetto al solo rischio penale, in questo senso come abbiamo già visto superata dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (e UE), ma anche nel solo ambito del procedimento/processo penale tradizionalmente inteso. Cioè la giurisprudenza italiana è partita riconoscendo la possibilità di non cooperare soltanto per evitare un'imputazione penale, o l'applicazione di misure di sicurezza (e questo riguarda il rischio da evitare per l'agente) e soltanto durante le indagini penali.

Ciò implica che non dovrebbe essere riconosciuto il (o non si è posto il problema del riconoscimento del) diritto al silenzio prima e fuori della fase delle indagini penali.

Si intuisce subito la rilevanza di questa limitazione quanto alla materia tributaria: se così fosse, per esempio, non ci sarebbe il diritto di tacere davanti al funzionario dell'Agenzia delle Entrate, per chi non è ancora oggetto di un procedimento, né tantomeno di un processo, penale.

Questa limitazione deve però considerarsi in via di superamento ed irragionevole.

La domanda più interessante, in effetti, dal punto di vista pratico, è se debba riconoscersi il diritto di tacere, cioè il diritto di non cooperare alla propria incriminazione fuori dall'attualità dell'indagine penale ma, per esempio, davanti al pubblico ufficiale che avrebbe l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria. Che il diritto al silenzio sussista anche in questa fase anticipatoria, in realtà, pare logico: se l'ufficiale ha l'obbligo di denuncia, in sostanza una dichiarazione auto indiziante, una condotta di collaborazione sarebbe effettivamente una cooperazione alla propria incriminazione, perché si tratterebbe di svelare la propria colpevolezza o comunque cooperare al disvelamento del proprio elemento di colpevolezza davanti a un soggetto che ha per obbligo giuridico trasmettere la notizia all'autorità giudiziaria: un soggetto che ha l'obbligo di far iniziare, trasmettendo le informazioni ricevute e le risultanze della condotta indiziante, il procedimento per l'incriminazione.

Tale conclusione è rafforzata, del resto, anche da un possibile argomento sistematico: il pubblico ufficiale, che è obbligato alla denuncia, e quindi è obbligato a trasmettere la notizia di reato di cui sia venuto a conoscenza nell'esercizio delle sue funzioni all'autorità giudiziaria, è scriminato all'interno del codice penale e rispetto al reato di omessa denuncia, quando egli agisca per salvare se stesso.

È allora ipotizzabile un efficace argomento a fortiori: se addirittura il pubblico ufficiale, cioè colui che esercita una funzione pubblica speciale finalizzata alla raccolta di notizie di reato ha la facoltà di tacere per salvare se stesso, cioè ha il diritto di non cooperare alla sua auto incriminazione, dovrebbe, questo diritto, averlo, a maggior ragione, chi sia chiamato a rendere dichiarazioni auto incriminanti davanti a lui. Ovvero, se persino il soggetto stesso che deve trasmettere la notizia di reato nell'esercizio di una funzione pubblica ha il diritto di tacere, come sostenere che non abbia tale diritto di tacere con lui che gli rende le dichiarazioni e non eserciti alcuna pubblica funzione speciale?

5. Le multiformi modalità di sacrificio del diritto al silenzio

L'ultima questione è interrogarsi circa quali regimi giuridici, quali conseguenze giuridiche della mancata collaborazione alla propria incriminazione ostaco-

lino, o meglio confliggano con il riconoscimento del diritto al silenzio. È sostanzialmente pacifico che confliggano con tale diritto le sanzioni. Sicuramente confligge con il diritto di tacere, inteso come diritto di non cooperare, il fatto di essere puniti se non si collabora.

Il problema è più articolato e sarà esaminato in dettaglio più avanti, con riferimento puntuale alla materia tributaria, per quanto attiene conseguenze diverse.

6. Obblighi di collaborazione del contribuente e diritto al silenzio: la cooperazione “di secondo grado”

Venendo a chiedersi dove e in che termini e limiti possa venire in gioco un problema di riconoscimento del diritto a non cooperare alla propria incriminazione, va rilevato che la materia tributaria è irta, fitta, ricca di oneri e obblighi di collaborazione. Vengono subito in mente l'obbligo di dichiarazione (dei redditi, ecc.), di autoliquidazione, di versamento, di tenuta della contabilità, e così via.

Tuttavia, va subito rilevato che non confliggono e non comportano un problema di possibile conflitto con il diritto al silenzio tutte le condotte di collaborazione che si pongono a monte di una possibile violazione. S'intende fare riferimento al fatto che una grandissima parte degli obblighi di collaborazione previsti in materia tributaria sono volti, semplicemente, a far rilevare, a far constare, a far a emergere la propria ricchezza. Si tratta di obblighi che trovano il loro fondamento, evidentemente, nell'articolo 2 della Costituzione, che impone l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà sociale, specificato poi dall'articolo 53. Tra questi doveri si colloca il dovere di partecipare e concorrere alla spesa pubblica in ragione la propria capacità contributiva, cui sono correlati obblighi strumentali. Rispetto al concorso alla spesa, l'obbligo di dichiarare la propria ricchezza, evidentemente, assume carattere strumentale (la dichiarazione è funzionalizzata al pagamento). Oltre a trovare copertura negli articoli 2 e 53 della costituzione tali obblighi trovano copertura, come è ovvio, nell'articolo 23, nel senso che debbono essere previsti dalla legge.

Rispetto a tali obblighi di cooperazione, però, non essendoci ancora stata una violazione, non c'è, per definizione, alcun problema di diritto al silenzio.

Detto in altro modo, il diritto al silenzio è il diritto di non cooperare alla propria incriminazione: l'ipotetica aspirazione a nascondere la propria ricchezza rispetto all'imposizione opererebbe su un piano completamente diverso: essa non corrisponderebbe ad alcun diritto: al contrario rivelare la propria ricchezza, liquidare le imposte, pagare spontaneamente, allo stato attuale della evoluzione dell'ordinamento, sono doveri attuativi di valori costituzionali, cioè l'esatto opposto di obblighi in conflitto con diritti fondamentali dei soggetti.

Il problema del diritto al silenzio non si pone, quindi, è ovvio, rispetto agli obblighi dichiarativi e strumentali all'adempimento dei doveri tributari primari, ma si pone a valle: cioè per gli eventuali obblighi di collaborazione al controllo dell'avvenuto adempimento dei propri obblighi. Se l'ordinamento tributario prevede degli obblighi di cooperazione ai controlli contro se stessi questi, a differenza dei primi, possono, in effetti, essere obblighi di collaborazione all'accertamento della commissione di eventuali violazioni proprie, già ipoteticamente avvenute.

Si potrebbero definire questi obblighi di cooperazione come obblighi di cooperazione di secondo grado (o al quadrato), nel senso che si tratta di obblighi di cooperazione per verificare se si sia cooperato a monte. In questo caso, non sembra esservi dubbio che si tratterebbe di partecipazione a un procedimento che può comportare la propria incriminazione per il contribuente e, quindi, potenzialmente siamo all'interno di una zona che potrebbe assumere rilevanza quanto al diritto al silenzio.

Poiché all'inadempimento dei debiti tributari conseguono, a volte sanzioni penali, a volte sanzioni amministrative, ma comunque sanzioni con funzione punitiva, ci troviamo anche all'interno dell'area di rischio rispetto alla quale il diritto al silenzio può eventualmente venire in considerazione. Ciò dovrebbe valere anche rispetto alla collaborazione consistente nella trasmissione di atti e documenti formati prima della violazione, perché è la consegna a costituire condotta di cooperazione alla propria incriminazione. Si dissente pertanto, sommamente, dal diverso divisamento assunto da C. Cost. sentenza 84/2021.

7. Le sanzioni

Possiamo allora considerare quali conseguenze giuridiche sono previste per la omessa cooperazione durante i controlli amministrativi e tributari.

In primo luogo sono previste sanzioni punitive. Vi è innanzitutto, per le imposte sui redditi e per l'IVA, una sanzione amministrativa di generale applicazione, residuale, prevista all'articolo 11 del d.lgs. n. 471/1997. Una sanzione pecuniaria nell'importo minimo di 250 € e massimo di 2000 € per chi ometta di rispondere alle richieste istruttorie dell'Agenza delle Entrate. Questa è sicuramente una sanzione punitiva (per vero di non elevata entità, rispetto ai casi più gravi) prevista per l'omessa cooperazione che può entrare significativamente e realisticamente nel fuoco del possibile conflitto con il diritto di tacere.

Per condotte, in senso lato, di omessa cooperazione durante il controllo possono essere anche previste sanzioni diverse. Per esempio, la sanzione penale per il caso di occultamento o distruzione delle scritture contabili (articolo 10 del decreto legislativo 74 del 2000) oppure, a partire dal 2011, è stata prevista espres-

samente la possibile applicazione dei reati di falso previsti dal codice penale per le falsità commesse durante i controlli fiscali.

In questi casi abbiamo sicuramente sanzioni punitive, addirittura di tipo penale, per condotte di mancata collaborazione durante il controllo fiscale, e si tratta di sanzioni più significative di quella amministrativa residuale sopra citata.

Per quanto riguarda, innanzitutto, il reato di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 74 del 2000, va detto che le condotte di distruzione delle scritture contabili non sembrano creare una frizione rispetto al diritto al silenzio perché, come abbiamo premesso, scriminate dovrebbero essere soltanto le condotte di omessa collaborazione, cioè condotte di natura omissiva. La distruzione di documento è qualcosa di ben più ampio che non la semplice omissione e quindi non appare coperta dal diritto al silenzio.

Un poco più problematica è, invece, la configurazione delle condotte di occultamento. In effetti, l'occultamento, in quanto tale, dovrebbe essere inteso come una condotta positiva ulteriore rispetto a quella di non fornire, non rivelare dove si trovino, i documenti o gli atti richiesti. Su questa premessa si potrebbe ritenere la fattispecie non problematica rispetto al diritto al silenzio: per realizzare tale delitto, in questa tesi, il contribuente non si limita a non collaborare ma fa qualcosa di positivo per ostacolare l'indagine, cioè va a spostare, a nascondere le scritture contabili, dalla loro collocazione originaria e fisiologica a una clandestina e anomala.

In termini pratici, tuttavia, in questi casi il crinale è un po' più sottile. Occorre infatti domandarsi se nell'ipotesi in cui non si trovino le scritture contabili e il contribuente, richiesto di fornirle, rifiuti o taccia, ciò basti per ipotizzare una condotta di occultamento. Ovvero, in che misura l'occultamento è semplicemente rilevabile dal fatto che le creature contabili "non si trovano"? È sufficiente che il contribuente non le fornisca o bisogna positivamente dimostrare che il contribuente le ha spostate rispetto a un luogo "fisiologico"? Da un punto di vista di principio solo in questo secondo caso si potrebbe ritenere esistente una condotta positiva, ulteriore rispetto alla semplice mancata collaborazione.

Ne consegue che le condotte di occultamento sono piuttosto borderline rispetto alle condotte di mera omessa collaborazione e da verificare attentamente.

Similmente, non sembrano, almeno in linea di principio, andare a confliggere con la portata del diritto al silenzio le sanzioni previste per l'eventuale commissione di delitti di falso durante i controlli. Un delitto di falso, falsificare la realtà è, evidentemente, qualcosa di più che semplicemente omettere di cooperare. Tutte le volte che, quantomeno, ci sia una falsità positiva, ideologica o materiale, la condotta va al di là della semplice omessa collaborazione.

Tuttavia, anche qui può ipotizzarsi una possibile area problematica. Essa ricorrerebbe se si ritenesse sussistere il reato di falso non solo nelle condotte di

falso positivo, ma anche nelle condotte di reticenza: se si potesse incriminare per falso il fatto di non dire tutta la verità.

8. Gli aggravati procedurali

Non meno problematico è, poi, se non possano venire in considerazione, quando si riflette sulla portata del diritto al silenzio, anche altre conseguenze, sfavorevoli ma non propriamente sanzionatorie, applicabili in base alle norme dell'ordinamento al soggetto che non collabori.

Il contribuente che non collabori, in effetti, può andare incontro a conseguenze sfavorevoli anche ulteriori e diverse rispetto alle sanzioni punitive che abbiamo appena esaminato.

Una prima conseguenza, ordinariamente classificata come di tipo sfavorevole per l'omessa collaborazione, potrebbe ravvisarsi nei casi previsti dalla legge di assoggettamento del contribuente al cosiddetto accertamento induttivo. Ci sono casi in cui tale accertamento consegue a condotte di omessa collaborazione nel controllo (esempio, le omesse risposte di cui alla lettera d *bis* dell'art. 39, comma 2 d.p.r. 600/1973).

L'accertamento c.d. induttivo extracontabile consegue alla prescrizione secondo la quale, in presenza di determinate circostanze, è possibile determinare la ricchezza del contribuente sulla base di uno standard probatorio attenuato. Come noto, nei casi di accertamento induttivo è prevista la possibilità di accertare e determinare la ricchezza sulla base, alla lettera – stabilisce la legge, di presunzioni prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza.

L'inquadramento della portata precettiva di tale disposizione è tradizionalmente piuttosto difficoltoso, ma possibile, ancorché nella giurisprudenza tali profili siano tradizionalmente pressoché taciuti, al di là di formulette pigre e clausole di stile. Un significato certo della disposizione è che essa quantomeno abbracci la possibilità di una determinazione meno puntuale, meno specifica, quindi più approssimata, della ricchezza. Fermo restando che la ricchezza accertata deve essere più plausibile di quella dichiarata, dovrebbero essere ammesse determinazioni assistite da un minore grado di plausibilità e precisione che nel caso ordinario.

Presunzioni non gravi precise e concordanti implica una attenuazione dello standard ma sul punto occorre chiarirsi. In primo luogo, tale attenuazione non può oltrepassare due limiti invalicabili: a) il valore accertato non può avere una plausibilità inferiore a quella del valore dichiarato; b) il valore accertato non può avere una plausibilità inferiore ad altri valori accertabili inferiori. Questa attenuazione concerne gli standard di precisione, di analicità e la comparazione di plausibilità nei limiti appena detti.

Ebbene, tale attenuazione appare proporzionata e ragionevole quando sussista un contesto probatorio più debole. Un primo possibile inquadramento di tale istituto è, insomma, assumere che si tratti di una soluzione normativa proporzionata alla logica probatoria fisiologica: lo standard probatorio dipende dal contesto. La prova è qualcosa di correlato e determinato in funzione del contesto conoscitivo possibile: se il contesto conoscitivo è ricco, lo standard probatorio è elevato, e quindi è esigibile anche una determinazione puntuale, analitica e argomentativamente solida. Se il contesto probatorio è oggettivamente debole, non debole per negligenze dell'organo istruttorio (può essere debole per effetto della condotta del soggetto accertato, ma non necessariamente), la determinazione può essere più approssimata, purché sempre nei limiti di una plausibilità adeguata (come sopra si rilevava non si accerta un ricavo se lo si determina in un valore meno probabile, di quello dichiarato o di altri).

In questo senso l'accertamento induttivo, da un lato è ragionevole e proporzionato, dall'altro non ha una natura sanzionatoria: esso è, semplicemente, espressione della regola per cui l'istruttoria si fa con gli elementi a disposizione.

Se invece l'accertamento induttivo fosse inteso nel senso che, a fronte delle condotte di omessa collaborazione del contribuente, sarebbe consentito un accertamento meno preciso di quello comunque possibile sulla base del contesto, una interpretazione secondo la quale l'accertamento induttivo punirebbe con l'approssimazione nella determinazione della ricchezza situazioni nelle quali la determinazione della ricchezza potrebbe essere fatta comunque in modo preciso e più favorevole, da un lato si assegnerebbe a tale accertamento una funzione punitiva, dall'altro insorgerebbero diversi problemi, non solo quanto al profilo del diritto al silenzio.

In effetti, una determinazione inesatta per eccesso della ricchezza effettiva da assoggettare a tassazione che non sia giustificata dal contesto, quando invece sia possibile un accertamento preciso, nonostante la condotta di omessa collaborazione, sovrapporrebbe alla logica fiscale, fondata sull'art. 53 Cost., la predetta logica punitiva, adducendo agli istituti rationes spurie, in modo decisamente censurabile.

Al di là di ciò, che appartiene al piano sistematico, va rilevato che, a seguire tale via, la frizione rispetto al diritto al silenzio sarebbe evidente laddove l'accertamento induttivo conseguiva alla omessa collaborazione: si sarebbe sostanzialmente puniti (addirittura con una imposta maggiorata!) per non aver cooperato alla propria incriminazione.

9. Le preclusioni probatorie

Un ultimo settore di potenziale frizione rispetto al diritto al silenzio, delicato e cui è opportuno dedicare un'adeguata attenzione, anche alla luce della inno-

vativa giurisprudenza internazionale, concerne quella conseguenza giuridica per le condotte di omessa cooperazione rappresentata dalla cosiddetta preclusione probatoria. Si intende far riferimento alla regola in virtù della quale dati, notizie, atti e documenti che non sono stati offerti in collaborazione durante la fase delle indagini amministrative non possono più essere utilizzati. Di qui la preclusione per il contribuente all'utilizzo nel suo interesse di quei dati, anche davanti al giudice.

Ciò comporta che, per esempio, una scrittura contabile, un contratto, un documento che abbia un contenuto misto (contenga elementi sfavorevoli e favorevoli) non può essere utilizzato nel proprio interesse, in giudizio, se non è stato durante le indagini (ove potevano scaturirne elementi contro di lui utilizzabili dall'organo di indagine). Il soggetto, insomma, è posto davanti a questa alternativa: se vuole trarne gli effetti favorevoli davanti al giudice deve offrirlo, anche come elemento contro di sé, all'investigatore. Si può esprimere questo concetto anche in un altro modo: non si possono utilizzare fonti di prova miste, nella parte favorevole, se non cooperando alla propria incriminazione, ostendendole anche per un utilizzo sfavorevole. È da verificare, come approfondimento, se questo impasse, di fatto, non potrebbe essere contenuto o superato, almeno quando la fonte sia scorporabile, cioè quando un documento o una scrittura possa essere prodotto solo separando le parti favorevoli. Sul punto vale subito la pena di rilevare che il solo fatto di presentare una documentazione parziale è, comunque, una condotta indiziante (risultando evidente, se la selettività della produzione è palese, che "si nasconde qualche cosa"). In questo caso il problema che segnaliamo si presenterebbe in forma attenuata.

Dal punto di vista tecnico, questo regime di preclusione non comporta un obbligo di collaborazione e non comporta neanche, tecnicamente, una sanzione: esso propriamente si configura quale onere correlato ad una preclusione: una fonte di prova, un mezzo di prova non può essere utilizzato o, meglio, può essere utilizzato per un risultato a sé favorevole solo se si adempia l'onere di metterlo a disposizione del soggetto che effettua le indagini, quella che potremmo definire la Accusa.

Si tratta di una limitazione cospicua rispetto alle strategie e le facoltà difensive e si tratta di un regime che riguarda condotte e obblighi successivi alla commissione di una ipotetica violazione. Questa disciplina implica che può essere utilizzato a proprio difesa soltanto l'elemento che sia stato condiviso durante le indagini con l'autorità incaricata di formulare l'accusa o meglio di effettuare le indagini per formulare poi, in termini penalistici, l'accusa. Per questo, pur non avendo carattere di sanzione in senso tecnico, può ad essa riconoscersi la natura di sanzione impropria.

Si tratta di una limitazione che, all'evidenza, deve essere attentamente meditata perché di legittimità dubbia almeno sotto un duplice ordine di profili.

Da un lato, perché essa costituisce apparentemente una grossa lesione, quantomeno una grossa limitazione delle facoltà difensive: non è possibile difendersi con quel determinato un mezzo o fondandosi su quella determinata fonte o mezzo di prova se non la si è offerta prima all'accusatore durante le indagini. È ben vero che la Agenzia delle Entrate non è il Pubblico Ministero, ma se esiste, come esiste, il parallelismo tra diritto penale e diritto sanzionatorio amministrativo (come impone la Corte di Strasburgo, tra le altre), esiste un parallelismo tra l'indagine amministrativa (che in caso di esito positivo sfocia in sanzioni criminali) e quella penale, cui devono tendenzialmente pertenerne garanzie parallele. Per dirlo più icasticamente, in una logica penalistica questa sarebbe una soluzione decisamente insostenibile: equivarrebbe a dire che non possono essere prodotte in dibattimento prove che non si siano offerte al pubblico ministero durante la fase delle indagini.

Dall'altro lato, e si tratta di considerazioni che raddoppiano o elevano al quadrato le perplessità appena esposte, non minori dubbi sorgono se si considera un punto di vista complementare. A fianco della limitazione delle facoltà difensive si introduce una notevolissima limitazione alla cognizione del giudice, perché il giudice non potrebbe utilizzare per conoscere la verità atti e documenti, pur ritualmente e tempestivamente prodotti nella fase processuale, in quanto non messi a disposizione durante la fase amministrativa.

Se si può giustificare (anzi, si deve giustificare) che il giudice non possa conoscere nell'interesse della Amministrazione degli elementi che l'amministrazione non ha raccolto durante la fase amministrativa, nel senso che non si può ammettere una integrazione postuma delle negligenze istruttorie (che costituiscono veri e propri vizi della funzione) da parte dell'organo di indagine, non esiste alcuna simmetria rispetto alla parte privata. Essa è il soggetto che subisce l'indagine. Tra questi due soggetti non esiste assolutamente alcuna ragionevole simmetria: da un lato c'è un soggetto incaricato di effettuare delle indagini con il dovere di indagare con piena diligenza, dall'altro c'è un soggetto che, al contrario, subisce le indagini e che, se ha certamente il dovere di cooperare nell'adempimento degli obblighi primari di solidarietà sociale (contabilizzare, dichiarare, liquidare, versare), non ha certamente l'obbligo di cooperare per far scoprire le proprie violazioni, anzi, ha il diritto esattamente opposto, riconosciuto dalla giurisprudenza internazionale.

Sarebbe pertanto del tutto errato porre sullo stesso piano la negligenza o l'incompletezza dell'istruttoria da parte di chi indaga (vizio della funzione pubblica) e la reticenza del reo: per il primo soggetto ci sono dei doveri, per il secondo dei diritti fondamentali.

Ne consegue che le preclusioni previste dall'art. 32 d.p.r. 600/1973, previste dal legislatore in attuazione di un ampio e pervasivo dovere di buona fede e collaborazione, esteso alla fase istruttoria, sono fortemente a rischio di contrasto col diritto di non cooperare alla propria incriminazione sancito dalle Corti Internazionali.

Le relazioni pericolose tra le categorie civilistiche e i presupposti impositivi, nella prospettiva del diritto unionale¹

SOMMARIO: Premessa. 1. L'applicazione del canone di preferenza applicativa del diritto unionale e il ruolo del giudice nazionale. – Il dialogo tra giurisprudenza unionale e giurisprudenza interna (con riferimento all'iva). – 2. Il presupposto oggettivo del tributo: tratti del confronto tra diritto unionale e diritto interno. – 2.1. In particolare, la nozione di prestazione di servizi imponibile ai fini dell'iva. – 2.1.1. L'applicazione dei principi per la soluzione di questioni particolari. – 2.2. La cessione di beni imponibile ai fini dell'iva. – 3. Il presupposto soggettivo del tributo: le peculiarità del soggetto passivo dell'iva. – 4. La base imponibile dell'iva: le peculiarità del tributo. – 5. Focus, in tempo di pandemia, sull'esenzione da iva delle prestazioni sanitarie.

Premessa

1. L'applicazione del canone di preferenza applicativa del diritto unionale e il ruolo del giudice nazionale

La dimensione europea del diritto tributario risulta dal sincretismo di categorie e di opzioni culturali del diritto unionale e di quello nazionale.

V'è, senz'altro, nelle materie di competenza dell'Unione, la supremazia del primo sul secondo; ma la supremazia non va intesa in chiave di gerarchia, sibbene di preferenza applicativa. Ciò perché il diritto unionale, di là dalla tecnica del regolamento, opera tramite le regole dell'ordinamento interno, il quale deve, tuttavia, rispettare i principi di equivalenza ed effettività.

Già in generale, le categorie negoziali del diritto interno vanno connotate secondo la prospettiva tributaria, alla stregua della quale esse finiscono col perdere

¹ Testo aggiornato della relazione tenuta il 25 febbraio 2021, pubblicato in *Dir.proc.trib.*, 2021, 2, 181.

la loro complessità semantica: ciò che conta sono soltanto i tratti idonei a rivelare l'esistenza del presupposto d'imposta².

In particolare, poi, quanto ai tributi armonizzati, la regola della preferenza applicativa del diritto unionale comporta che le regole contrattuali possano e debbano retrocedere al cospetto della sostanza economica dei fenomeni: con specifico riferimento all'iva, la Corte di giustizia dell'Unione europea ripetutamente sottolinea che la valutazione della realtà economica e commerciale è criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune di quest'imposta, destinato a prevalere anche sul testo dei contratti³.

A fronte di una questione vertente sull'interpretazione o sulla validità del diritto dell'Unione, anche una sezione di un organo giurisdizionale di ultima istanza, qualora non condivida l'orientamento definito da una decisione dell'adunanza plenaria di tale organo, non è tenuta a rinviare la questione all'adunanza plenaria, ma può adire la corte ai fini di una pronuncia in via pregiudiziale⁴. Di rimando, la Corte di cassazione⁵ ha rimesso alla Corte di giustizia la questione volta a verificare se gli art. 2 e 6 della sesta direttiva, nonché il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata; e lo ha appunto fatto senza interpellare le sezioni unite, che si erano pronunciate in senso difforme⁶.

È pur sempre al giudice nazionale, peraltro, che spetta il compito di valutare se la corretta applicazione del diritto dell'Unione s'imponga con un'evidenza tale da non ingenerare alcun ragionevole dubbio e, di conseguenza, di decidere di astenersi dal sottoporre alla Corte una questione di interpretazione del diritto dell'Unione, che pure sia stata sollevata.

² FICARI, MASTROIACOVO (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, Torino, 2014, *passim*.

³ Corte giust. 9 settembre 2015, causa C-160/14, in *Riv.it.dir.lav.* 2016, II, 232, con nota di LOZITO; 20 giugno 2014, causa C-653/11, in *Corriere trib.* 2013, 2692, con nota di CENTORE, punto 40; 7 ottobre 2010, cause C-53/09, 55/09, in *Foro it.*, Rep. 2012, voce *Unione europea e Consiglio d'Europa*, n. 2047, punti 39 e 40 nonché la giurisprudenza ivi citata.

⁴ Corte giust. 5 aprile 2016, causa C-689/13, in *Foro it.*, 2016, IV, 324, con nota di SIGISMONDI.

⁵ Con ord. 29 gennaio 2019, n. 2385, in *Foro it.*, 2019, I, 804.

⁶ Le sezioni unite avevano difatti stabilito che il distacco di personale è irrilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto soltanto se la controprestazione del distaccatario consista nel rimborso di una somma esattamente pari alle retribuzioni ed agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante: Cass. 7 novembre 2011, n. 23021, in *Foro it.*, 2011, I, 3281.

Finanche l'esistenza di decisioni in contrasto emesse da altri giudici non costituisce di per sé elemento determinante in grado di imporre l'obbligo di sollevare questione pregiudiziale a norma dell'art. 267, comma 3, TFUE. Ciò perché il giudice che decide in ultima istanza può stimare, nonostante diverse interpretazioni di una norma del diritto dell'Unione operata da giudici di merito, che l'interpretazione che egli privilegia s'imponga appunto senza alcun ragionevole dubbio.

Coerentemente, la giurisprudenza di legittimità⁷ ha escluso la responsabilità dello Stato per fatto del magistrato in un caso di diniego del diritto di detrazione dell'iva al cospetto di una frode carosello, in base alla considerazione che è compito del giudice nazionale stabilire la spettanza del diritto.

E tanto ha fatto in base ancora alla giurisprudenza unionale⁸.

Nel censire l'imponente produzione della giurisprudenza della Corte di giustizia, al fine d'identificarne i riverberi maggiormente rilevanti su quella nazionale, sembra utile, sia pure col rischio di una semplificazione eccessiva, individuare alcuni casi paradigmatici che investono il tributo di maggiore applicazione nella pratica commerciale, ossia l'iva.

E anche con riguardo a questo tributo l'angolo visuale più proficuo pare quello, sia pure inevitabilmente casistico, d'individuare gli aspetti in relazione ai quali maggiormente la fisionomia dell'iva riesce a conformare la disciplina nazionale e a interferire col regime delle categorie di diritto civile.

2. Il presupposto oggettivo del tributo: tratti, in generale, del confronto tra diritto unionale e diritto interno

Quel che conta per la qualificazione di un'operazione ai fini dell'identificazione del regime iva a essa applicabile è il suo *obiettivo economico*, sicché le categorie negoziali vanno filtrate dalla «*realtà economica e commerciale*».

E anche una delle categorie classiche del diritto dei contratti, tra le più blasonate, ossia la *nullità da illiceità*, assume una fisionomia del tutto peculiare, e recessiva, al cospetto del diritto unionale.

In generale, il principio di neutralità, che costituisce la trasposizione, in materia d'iva, del principio di parità di trattamento⁹, è d'ostacolo a una distinzione

⁷ Cass. 9 febbraio 2016, n. 2505, ne *Il Fisco* 2016, 1158.

⁸ Facendo leva sull'indirizzo espresso, tra varie, da Corte giust. 18 dicembre 2014, cause C-131, 163, 164/13, in *Riv. giur. trib.* 2015, 373, con nota di PEIROLO.

⁹ V., in particolare, Corte giust. 29 ottobre 2009, causa C-174/08, punto 41; 10 giugno 2010, causa C-262/08, punto 64, in *Foro it.*, 2011, IV, 43.

generalizzata tra contratti leciti e illeciti, a meno che non si tratti di casi in cui per le caratteristiche particolari dell'oggetto della cessione o della prestazione sia esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e uno illecito.

Sicché le importazioni o le cessioni illegali di merci che, per loro stessa natura o a causa di particolari caratteristiche, non possono essere immesse in commercio né inserite nel circuito economico, quali gli stupefacenti¹⁰ o il denaro falso, sono del tutto estranee alle disposizioni della sesta direttiva (e della direttiva iva).

Di contro, la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, deroga alcuna all'assoggettamento all'iva.

Per conseguenza, si sono ritenute soggette (o assoggettabili) all'imposta sul valore aggiunto:

- la cessione di prodotti contraffatti, in relazione ai quali il divieto violato non è collegato alla natura o alle caratteristiche essenziali dei prodotti, ma al pregiudizio che è arrecato ai diritti di terzi¹¹;

- la locazione di un'area utilizzata per la vendita di stupefacenti, attività che può rendere la locazione illecita, ma che non ne modifica il carattere economico e non impedisce che esista una concorrenza in tale settore, anche tra attività lecite e illecite¹²;

- la gestione illecita di giochi d'azzardo¹³;

- la concessione di crediti in violazione di leggi bancarie¹⁴.

E, più in generale, ha stabilito la Corte giustizia, con sentenza di principio, la nullità di un contratto di vendita, per effetto di una disposizione di diritto civile di natura imperativa, che sanziona tale contratto in quanto contrario all'ordine pubblico per una causa illecita perseguita dall'alienante, non incide sul regime dell'iva e, in particolare, sull'insorgenza del diritto di detrazione dell'acquirente, qualora non risulti acclarato, alla luce di elementi obiettivi, che costui sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'iva¹⁵.

Non sono frequenti le applicazioni di questi principi nella giurisprudenza interna.

Rileva al riguardo il caso della somministrazione irregolare di manodopera, schermata da un contratto di appalto di servizi, in relazione al quale la giurisprudenza di legittimità ha escluso l'imponibilità ai fini dell'iva, giacché il divieto

¹⁰ Corte giust. 5 luglio 1988, causa C-269/86, in *Dir.pratica trib* 1990, II, 992.

¹¹ Corte giust. 28 maggio 1998, causa C-3/97.

¹² Corte giust. 29 giugno 1999, causa C-158/98, in *Rass. trib* 1999, 1287.

¹³ Corte giust. 10 novembre 2011, cause C-259 e 260/10.

¹⁴ Corte giust. 17 dicembre 2020, causa C-801/19, in *Foro it.*, 2021, IV, 65.

¹⁵ Corte giust. 6 luglio 2006, cause C-439 e 440/04.

di dissociazione tra imputazione formale del rapporto di lavoro e utilizzazione effettiva del rapporto comporta che, di là dalle ipotesi di somministrazione regolare, la fornitura di mere prestazioni di lavoro è esclusa dal circuito economico¹⁶.

2.1. In particolare, la nozione di prestazione di servizi imponibile ai fini dell'iva

Sia pure filtrate dalla «*realtà economica e commerciale*», le categorie negoziali conservano, peraltro, rilevanza. E lo si apprezza in particolare con riguardo alle prestazioni di servizi.

Una prestazione di servizi è difatti eseguita «*a titolo oneroso*», ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva (nonché dell'art. 2, paragrafo 1, lett. d) della direttiva iva), soltanto quando tra l'autore della prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, per cui il compenso ricevuto dal primo costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al secondo, come appunto precisa la Corte di giustizia¹⁷.

Questa nozione di prestazione di servizi si specchia nel diritto interno, giacché secondo l'art. 3 del d.p.r. n. 633/72 «*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da...*».

Occorre quindi pur sempre che esista un nesso corrispettivo tra prestazione e compenso¹⁸.

¹⁶ Cass. 7 dicembre 2018, n. 31720.

¹⁷ Corte giust. in causa C-653/11, in *Riv.dir.trib.* 2014, IV, 27, con nota di SANTIN, punto 40; 27 marzo 2014, causa C-151/13, in *Ragusan*, 2014, fasc. 359, 55, punto 29, e giurisprudenza ivi richiamata.

¹⁸ come stabilito anche da Cass., sez. un., 15 marzo 2016, n. 5078, in *Riv. giur. trib.* 2016, 659, con nota di GIOLO, secondo cui la Tia non sconta l'iva a causa degli elementi autoritativi che la caratterizzano, elementi costituiti dall'assenza di volontarietà nel rapporto fra gestore ed utente, dalla totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico, nonché dall'assenza del rapporto sinallagmatico a base dell'assoggettamento ad iva.

In senso difforme, in relazione alla Tia2, vedi Cass., sez. un., 7 maggio 2020, n. 8631, in *Foro it.*, 2020, I, 2286, secondo cui, in tema di iva, posto che gli importi pretesi a titolo di tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, Tia 2, rappresentano il corrispettivo del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani nel contesto di un rapporto sinallagmatico, essi sono assoggettabili ad iva.

Conf., da ultimo, Cass. 1 febbraio 2021, nn. 2185 e 2186, che hanno fatto leva sulla discrezionalità del legislatore in materia di politica economica e fiscale evocata da Corte cost., 19 ottobre 2018, n. 188, in *Foro it.*, 2018, I, 3774, che ha dichiarato incostituzionale l'art. 23, comma 1, lett. a), l.reg. Calabria 23 luglio 2003 n. 11, nella parte in cui prevede che il contributo consortile di bonifica, quanto alle spese afferenti al conseguimento dei fini istituzionali del consorzio, è dovuto «*indipendentemente dal beneficio fondiario*», invece che «*in presenza del beneficio*». In linea di continuità, a

Risalta dunque, anche nella prospettiva del diritto unionale, la forza qualificante della corrispettività e non della mera onerosità, che si traduce nella reciprocità assicurata dallo scambio.

Lo scambio, nell'accezione conforme al diritto dell'Unione, pretende:

- a) la configurabilità di un rapporto giuridico da cui scaturiscano le attribuzioni patrimoniali;
- b) la reciprocità delle attribuzioni, data dalla sussistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario ed il compenso da costui corrisposto.

Il fatto generatore dell'iva e, per conseguenza, l'insorgenza della correlativa imponibilità vanno identificati, in linea di massima, con la materiale esecuzione della prestazione, di modo che il comma 3 dell'art. 6 del d.p.r. n. 633/72, a norma del quale «*le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*», va inteso nel senso che il conseguimento del compenso coincide non con l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, soltanto con la sua condizione di esigibilità, estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione¹⁹.

Il punto è che la valutazione se il pagamento di una remunerazione avvenga come corrispettivo di una prestazione di servizi è una questione di diritto dell'Unione, la quale deve essere risolta indipendentemente dalla valutazione operata nel diritto nazionale. Sicché il fatto che tale importo costituisca, nel diritto nazionale, un diritto al risarcimento del danno di natura extracontrattuale o una penalità contrattuale, oppure che esso venga qualificato come risarcimento del danno, indennizzo o remunerazione è del tutto irrilevante²⁰.

Occorre, peraltro, non soltanto la prova che dal rapporto giuridico siano scaturite le attribuzioni reciproche, ma anche che il compenso sia convenuto come «*corrispettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico*»²¹.

proposito della c.d. tariffa puntuale sui rifiuti, a norma dell'art. 1, comma 668, della l. 27 dicembre 2013, n. 147, vedi Cass., sez. un., ord. 29 aprile 2021, n. 11290.

¹⁹ Cass., sez. un., 21 aprile 2016, n. 8059, in *Foro it.*, 2016, I, 1637.

Ne fa applicazione, da ultimo, Cass. 1 aprile 2021, n. 9064, secondo cui l'amministrazione finanziaria che, a fronte di indicazioni contabili che prevedano l'annotazione di prestazioni di servizi dapprima in un conto "fatture da emettere" e poi in un conto relativo a crediti da riscuotere, contesti l'omessa fatturazione delle operazioni, ha l'onere di provare, anche sulla base di elementi presuntivi, che il pagamento, pure per equivalente, è stato in realtà compiuto, oppure che il contribuente intende sottrarsi all'adempimento dell'obbligo di fatturazione e di assolvimento dell'imposta.

²⁰ Corte giust. 22 novembre 2018, causa C-295/17.

²¹ così Corte giust. 18 gennaio 2017, causa C-37/16, in *Foro it.* 2017, IV, 128, punto 27.

Altrimenti l'attività del prestatore non si può ritenere fronteggiata da corrispettivo e sfugge all'applicazione dell'iva²².

In particolare, il nucleo della corrispettività necessario all'identificazione della prestazione di servizi imponibile ai fini dell'iva in base alle coordinate fornite dalla Corte di giustizia è ravvisabile nel nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario ed il compenso ricevuto, sicché il carattere incerto della stessa esistenza del compenso, spezzando il nesso, sottrae la prestazione all'area dell'imponibilità²³.

È quel che la giurisprudenza unionale ha ritenuto, a proposito della messa a disposizione di cavalli per la partecipazione a gare ippiche, presupposto impositivo dell'iva soltanto se sia di per sé compensata, indipendentemente dal conseguimento di premi²⁴.

Ciò che conta, allora, non è la fase genetica del rapporto, ossia il contratto in sé e il consenso che lo sorregge, ma è la fase dinamico-funzionale, ossia quella in cui il rapporto trova concreta attuazione, e realizza la sostanza economica dell'operazione.

La disciplina unionale ha conformato quella nazionale, sicché, si è rimarcato, il pagamento del corrispettivo non è essenziale al riscontro del carattere oneroso che l'operazione deve assumere per costituire presupposto dell'imposta, perché occorre aver riguardo alla fase in cui la prestazione è in concreto eseguita, per verificarne la relazione di reciprocità col corrispettivo.

È quindi esclusa dall'ambito di applicazione dell'iva l'indennità per la perdita d'avviamento dovuta al conduttore dell'immobile commerciale, nell'ipotesi di cessazione del rapporto di locazione, in ragione della funzione cui essa risponde, da un lato, di compensare il conduttore della perdita dell'avviamento, conseguente alla indisponibilità dei locali, e, dall'altro, di distribuire equitativamente l'incremento del valore locativo indotto dall'esercizio dell'attività commerciale nei locali dell'impresa a chi ha concorso all'incremento²⁵. Visto che l'esistenza del rapporto giuridico che unisce le parti non dipende dal versamento dell'indennità, poiché la prestazione indennitaria sorge in un momento in cui il rapporto

²² come chiarito, tra varie, da Corte giust. 22 giugno 2016, causa C-11/15, in *Foro it.*, 2016, IV, 416, secondo cui l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che un'attività di radiodiffusione pubblica, come quella di cui al procedimento principale, finanziata mediante un canone legale obbligatorio versato dai proprietari o dai detentori di un ricevitore radiofonico ed esercitata da una società di radiodiffusione istituita dalla legge, non costituisce una prestazione di servizi «effettuata a titolo oneroso», ai sensi di tale disposizione, e non rientra quindi nell'ambito di applicazione di tale direttiva.

²³ in termini, Cass. 1 aprile 2021, n. 9075.

²⁴ Corte giust. 10 novembre 2016, causa C-432/15, in *Foro it.* 2017, IV, 25.

²⁵ Cass. 27 ottobre 2020, n. 23315.

contrattuale è già cessato, essa non è legata da nesso di corrispettività ad alcuna altra prestazione, ma riguarda la fase successiva dell'esecuzione per rilascio in danno del conduttore, integrando una condizione dell'azione esecutiva²⁶.

Irrilevante è altresì la destinazione che sia impressa ai beni dall'acquirente: si rischierebbe, altrimenti, di condizionare la sorte del diritto di detrazione alle scelte di costui.

La prospettiva del diritto dell'Unione ha inoltre spogliato lo scambio, ai fini dell'iva, del connotato della *lucratività*.

Ciò in quanto, in base al diritto unionale²⁷, al cospetto della pattuizione di un prezzo inferiore ai costi sostenuti il risultato dell'operazione economica è irrilevante rispetto al diritto a detrazione purché l'attività sia essa stessa soggetta ad iva; se il prezzo della cessione è inferiore al prezzo di costo, la detrazione non può essere circoscritta in proporzione alla differenza tra tale prezzo e il costo, anche se il primo è considerevolmente meno elevato del secondo, a meno che non sia puramente simbolico.

Ne è scaturita, su impulso della giurisprudenza di legittimità²⁸, la valutazione d'incompatibilità col diritto unionale della norma interna, ossia dell'art. 8, comma 35, l. 11 marzo 1988 n. 67, a norma del quale «non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente²⁹.

2.1.1. L'applicazione dei principi per la soluzione di questioni particolari

Queste categorie sono state proficuamente impiegate dalla Corte di giustizia anche per inquadrare fenomeni nuovi.

Significativa è la qualificazione come prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso delle operazioni consistenti nel *cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale* bitcoin e viceversa, eseguite a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra, da una parte, il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e, dall'altra, quello al quale le vende ai suoi clienti³⁰.

²⁶ Cass. 31 agosto 2009, n. 18899 e 12 novembre 2019, n. 29180, in *Fisco* 2019, 4567.

²⁷ Corte giust. 22 giugno 2016, causa C-267/15, in *Foro it.*, 2016, IV, 345, punto 40.

²⁸ Con l'ord. n. 2385/19, cit.

²⁹ Corte giust. 11 marzo 2020, causa C-94/19, in *Foro it.*, 2020, IV, 305. Ne fa applicazione, quale giudice del rinvio, Cass. 14 gennaio 2021, n. 529.

³⁰ Corte giust. 22 ottobre 2015, causa C-264/14, in *Foro it.*, 2015, IV, 513.

Il *bitcoin*, ha spiegato la Corte, è un tipo di moneta digitale, che consente l'acquisto di beni e di servizi, sia reali, sia virtuali, non regolamentata, sganciata da un ente centrale e creata in rete tramite uno speciale algoritmo, irriducibile ad unità di calcolo tradizionale. Circostanza, questa, che ne preclude l'assimilazione alla moneta elettronica, definita dalla direttiva 2009/110/CE del Parlamento e del Consiglio del 16 settembre 2009.

Tanto premesso, la circostanza che le operazioni di acquisto e di vendita di questa valuta in cambio di valute tradizionali siano fronteggiate dal pagamento di una somma corrispondente al margine fra il prezzo di acquisto e quello di vendita, conduce a qualificarle come prestazioni di servizio a titolo oneroso, in quanto tali imponibili, ma esenti da iva perché relative a valuta, anche se non tradizionale.

Una diversa interpretazione, ha aggiunto la Corte, frustrerebbe la *ratio* sottesa alle esenzioni contemplate da d) a f) dell'art. 135 della direttiva iva volte a rimediare alle difficoltà collegate alla determinazione della base imponibile nonché dell'importo dell'iva detraibile.

Rilevante è poi, in seno al regime di tassazione ambientale, il trattamento iva della *cessione delle quote di emissione di gas a effetto serra* definite all'art. 3, lett. a), direttiva 2003/87/Ce del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità.

La giurisprudenza unionale ha stabilito che l'art. 56, par. 1, lett. a), della direttiva iva dev'essere interpretato nel senso che gli «altri diritti analoghi» oggetto di tale disposizione includono quelle cessioni³¹.

La giurisprudenza di legittimità vi si è adeguata³², affermando che il certificato "Co2" rappresenta quote di emissioni e si traduce in un'autorizzazione dello Stato o delle autorità pubbliche ad emettere gas ad effetto serra per un periodo determinato, di modo che esso non ha natura di titolo di credito, poiché non conferisce il diritto ad una specifica prestazione collegabile a un rapporto obbligatorio, né ne è determinabile il valore economico, destinato ad emergere solo nel corso della negoziazione, ma va qualificato come bene immateriale, sicché la relativa cessione è assimilata ad una prestazione di servizi che, di conseguenza, sconta l'aliquota ordinaria dell'iva.

Pur essendo destinati alla circolazione, i certificati Co2 non sono riducibili a titoli di credito, in quanto non conferiscono il diritto a una specifica prestazione (*ex art.* 1992 c.c.), riannodabile a un rapporto obbligatorio; né ne è determinabile il valore economico, destinato a emergere soltanto nel corso della negoziazione.

³¹ Corte giust. 8 dicembre 2016, causa C-432/15, in *Foro it.*, 2017, IV, 25.

³² Cass. 10 ottobre 2019, n. 25492, in *Foro it.*, 2020, I, 268.

Non se ne può prospettare neanche l'accostamento ai titoli di legittimazione e ai titoli impropri: anche questi titoli comunque evocano rapporti contrattuali o comunque obbligatori, che nel caso in esame mancano.

Ancora, i certificati non possono essere qualificati come titoli rappresentativi di merci: mentre a norma dell'art. 1996 c.c. questi titoli «...*attribuiscono al possessore il diritto alla consegna delle merci che sono in essi specificate, il possesso delle medesime e il potere di disporre mediante trasferimento del titolo*», il certificato Co2 non trasferisce affatto il potere di disporre del bene energia, o il possesso di essa o il diritto di ottenerne la consegna; esso si limita a conferire il diritto di emissione sopra specificato, traducendosi in definitiva nella relativa autorizzazione.

In realtà, i certificati parrebbero rientrare nel novero degli strumenti finanziari, anche alla luce dell'art. 1, lett. p), del d.lgs. 3 agosto 2017, n. 129 che ha attuato la direttiva n. 2014/65/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 15 maggio 2014, relativa ai mercati degli strumenti finanziari, così come modificata dalla direttiva n. 2016/1034/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 giugno 2016, e ha adeguato la normativa nazionale alle disposizioni del regolamento (UE) n. 648/2012, come successivamente modificato. Si è disposta la sostituzione dell'art. 1, commi 2 e 2-*bis*, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 e si è introdotto un nuovo comma 2, a norma del quale «2. Per “*strumento finanziario*” si intende qualsiasi strumento riportato nella Sezione C dell'Allegato L. Gli strumenti di pagamento non sono strumenti finanziari»; e il numero 11 della sezione C dell'allegato I appunto è relativo alle “quote di emissioni che consistono di qualsiasi unità riconosciuta conforme ai requisiti della direttiva 2003/87/CE (sistema per lo scambio di emissioni)”.

La primazia del diritto unionale dell'iva, tuttavia, è prevalsa anche sull'applicazione di queste categorie.

Il comitato consultivo iva nel corso della riunione dell'8 luglio 2016 (taxud c.1 20166526943-910), difatti, ha dettato linee guida in base alle quali la definizione delle quote di emissione introdotte dalla direttiva 2003/87/Ce come strumenti finanziari alla luce della direttiva MiFID II non influenza la disciplina iva a essi applicabile e, pertanto, non comporta l'applicazione delle disposizioni iva previste per gli strumenti finanziari.

2.2. La nozione di cessione di beni imponibile ai fini dell'iva

Anche la nozione unionale di cessione di beni rilevante ai fini dell'iva non è del tutto corrispondente a quella civilistica.

Anzitutto, pure ai fini della configurabilità della cessione di beni occorre che, in seno al rapporto giuridico tra le parti, sia configurabile reciprocità di prestazioni.

Il che è da escludere, sottolinea la Corte di giustizia³³, al cospetto del trasferimento di un bene al fisco oppure all'ente impositore territoriale come mezzo di pagamento d'imposta, in ragione dell'unilateralità dell'obbligazione, gravante pur sempre soltanto sul debitore d'imposta.

L'unilateralità è poi ritenuta intrinseca all'esercizio di un potere pubblico.

La giurisprudenza unionale ha quindi escluso che l'operazione contrassegnata dall'autorizzazione allo sfruttamento di una cava rilasciata in favore di un soggetto che abbia compiuto i lavori di ampliamento di una strada comunale possa essere configurata come permuta, proprio in ragione dell'unilateralità del potere pubblico del quale l'autorizzazione era espressione. Né i lavori di ampliamento integrano la nozione di cessione a titolo oneroso ai fini dell'iva.

Il soggetto passivo può, tuttavia, si è aggiunto, detrarre l'iva assolta a monte per i lavori di ampliamento, qualora i relativi costi siano stati inclusi nel prezzo delle operazioni da lui compiute a valle nell'esercizio della propria attività economica³⁴.

Distonica è al riguardo la giurisprudenza interna³⁵, secondo la quale è, invece, operazione permutativa *ex art.* 11 del d.p.r. n. 633 del 1972 la convenzione tra una società e un comune in forza della quale quest'ultimo aveva conferito all'impresa la concessione per l'estrazione e la commercializzazione di materiale ghiaioso, in cambio dell'impegno della società alla riqualificazione ambientale; sicché si è cassata con rinvio la pronuncia della commissione tributaria regionale che aveva escluso che la prestazione di recupero ambientale presente nella convenzione, fosse imponibile ai fini iva poiché priva dell'indicazione dei costi e del valore.

Per altro verso, tuttavia, si riconosce che la cessione di aree per la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, conclusa in attuazione di una convenzione di lottizzazione, costituisce modalità alternativa all'assolvimento dell'obbligo di pagamento degli oneri di urbanizzazione e non è, pertanto, un'operazione imponibile; del resto, la convenzione di lottizzazione ha natura di contratto con oggetto pubblico e di accordo endoprocedimentale, strumentale al conseguimento dell'autorizzazione urbanistica o edilizia, per cui manca il rapporto sinallagmatico tra i contraenti – presupposto dell'iva anche per il diritto comunitario – non essendovi alcun nesso d'interdipendenza contrattuale tra cessioni immobiliari, opere di urbanizzazione, prestazioni e contributi vari³⁶.

³³ Corte giust. 11 maggio 2017, causa C-36/17, in *Foro it.*, 2017, IV, 356.

³⁴ Corte giust. 16 settembre 2020, causa C-528/19, in *Foro it.*, 2021, IV, 115.

³⁵ Cass. 30 gennaio 2020, n. 2146.

³⁶ Cass. 9 luglio 2014, n. 15660. In termini, Cass. 31 maggio 2016, n. 11344, in *Bollettino trib* 2016, 1209.

Quando il nesso di reciprocità tra prestazioni è ravvisabile, quel che conta è, anche in relazione alla cessione di beni, la sostanza economica dell'operazione.

Per conseguenza, sulla scia della giurisprudenza unionale, quella interna³⁷ *ha equiparato, ai fini dell'iva, l'operazione di leasing all'acquisto di un bene di investimento*, con la conseguenza che per l'acquirente si verifica, anche prima dell'esercizio del diritto di riscatto, l'ipotesi di acquisto di un bene ammortizzabile.

A sostegno del principio si è appunto fatto leva sull'autonomia tra normativa civilistica e normativa fiscale sulla nozione di trasferimento di proprietà, utile alla qualificazione come ammortizzabile del bene; e, in particolare, sulla funzione del *leasing*, nella sua tipizzazione sociale, che sta nel fornire all'utilizzatore la disponibilità economica (con i connessi rischi) del bene oggetto del contratto, in modo analogo ad un proprietario.

L'utilizzatore opera per conseguenza un investimento economico nel bene ammortizzabile, di guisa che vale anche nei suoi confronti, quale investitore, la *ratio* del rimborso prevista dall'art. 30, comma 2, lett. c), del d.p.r. n. 633/72, che è quella di consentire agli operatori economici che procedono ad operazioni d'investimento in beni ammortizzabili un più veloce recupero dell'imposta assolta con riferimento ai beni acquistati ed evitare, così, un aggravio della propria esposizione finanziaria³⁸.

Si è così superato il precedente orientamento³⁹ che, invece, aveva negato all'utilizzatore di un bene in *leasing* il rimborso dell'eccedenza dell'iva detraibile assolta, in base alla considerazione che, prima dell'esercizio del diritto di riscatto, non si verifica alcun effetto traslativo a suo favore.

A fondamento del *revirement* c'è appunto, si diceva, la giurisprudenza unionale.

La giurisprudenza unionale si è peraltro essa stessa evoluta, sino a ritenere⁴⁰ che gli artt. 2, par. 1, 14 e 24, par. 1, della direttiva iva 2006/112/Ce del consiglio devono essere interpretati nel senso che, nell'ipotesi in cui un contratto di *leasing* relativo ad un immobile preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto, o che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà di detto immobile, segnatamente che

³⁷ Cass. 16 ottobre 2015, n. 20951, in *Foro it.*, 2015, n. 3819. Conf., Cass. 10 maggio 2019, n. 12457 e 14 gennaio 2021, n. 535.

³⁸ Risulta per conseguenza inapplicabile il regime di sospensione di imposta di cui all'art. 8, comma 2, del d.p.r. n. 633 del 1972, giusta l'esclusione di cui al comma 1, lett. c, della disposizione in questione: Cass. n. 535/21, cit.

³⁹ Espresso da Cass. 24 settembre 2014, n. 20072.

⁴⁰ In particolare Corte giust. 2 luglio 2015, causa C-209/14, in *Foro it.*, 2015, IV, 554.

gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene, l'operazione risultante da un siffatto contratto deve essere equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento. Si tratta di criteri che consentono, individualmente o congiuntamente, di determinare se un contratto possa essere qualificato come contratto di *leasing* finanziario⁴¹.

Si esclude, invece, di poter ravvisare la cessione di beni qualora sussista, per il locatario, una reale alternativa economica che gli consenta, giunto il momento, di optare o per l'acquisizione del bene o per la sua restituzione al locatore o anche l'estensione della durata locazione, in base ai propri interessi nel momento in cui deve operare tale scelta.

Occorre quindi, ai fini della configurabilità della cessione di beni imponibile, che l'esercizio dell'opzione di acquisto, per quanto facoltativa dal punto di vista formale, sia in realtà, alla luce delle condizioni finanziarie del contratto, come la sola scelta economicamente razionale che il locatario possa fare. Tale può essere il caso in cui, quando risulti possibile esercitare l'opzione, la somma delle rate contrattuali corrisponda al valore commerciale del bene, ivi incluso il costo del finanziamento, e l'esercizio dell'opzione non imponga all'utilizzatore di corrispondere una somma supplementare importante⁴².

Nelle ipotesi in cui in cui, allora, il *leasing* sia equiparabile a una cessione di beni, ancora secondo la giurisprudenza unionale⁴³, l'inadempimento contrattuale dell'utilizzatore rientra nel novero delle ipotesi di «annullamento», «recesso» e «risoluzione», a fronte delle quali l'art. 90, par. 1, della direttiva iva consente la riduzione della base imponibile.

In definitiva, in questi casi, a fronte dell'inadempimento dell'utilizzatore, ai fini iva il concedente può ottenere la riduzione della base imponibile in relazione *agli importi non pagati*, che si traduce nella corrispondente riduzione del credito del concedente. E la riduzione comporta che per la restante parte, ossia per l'ammontare delle rate pagate, la base imponibile resti ferma.

Rispetto a questa disciplina la giurisprudenza civilistica interna, nel regime antecedente all'entrata in vigore della l. n. 124/2017, nel quale il *leasing* aveva la fisionomia di un contratto socialtipico, appare distonica: con riferimento al c.d. *leasing* traslativo, difatti, che è appunto quello funzionale al trasferimento della

⁴¹ Corte giust. 16 febbraio 2012, causa C-118/11, punto 38, in *Corriere trib* 2012, 1372, con nota di BASILAVECCHIA.

⁴² Corte giust. 4 ottobre 2017, causa C-164/16, in *Corriere trib.* 2017, 3659, con nota di SCIFONI.

⁴³ Corte giust. 12 ottobre 2017, causa C-404/16, in *Foro it.*, 2017, IV, 596.

proprietà, in relazione al quale, dunque, l'esercizio dell'opzione d'acquisto si presenta come l'unica economicamente razionale, è fermo l'indirizzo secondo il quale va applicata la disciplina di carattere inderogabile di cui all'art. 1526 c.c. in tema di vendita con riserva della proprietà. Il che comporta, in caso di risoluzione per inadempimento dell'utilizzatore, la restituzione dei canoni già corrisposti e il riconoscimento di un equo compenso in ragione dell'utilizzo dei beni, tale da remunerare il solo godimento e non ricomprendere anche la quota destinata al trasferimento finale di essi⁴⁴.

Soltanto nel caso di *leasing* di godimento trova applicazione la regola di cui all'art. 1458 c.c., con la conseguenza che il concedente conserva il diritto a trattenere tutti i canoni percepiti⁴⁵.

In questo quadro, la disciplina apprestata dall'art. 1 della l. n. 124/2017 pare correggere questa distonia.

L'art. 1, comma 138 della l. n. 124/17 prevede difatti che *«il concedente ha diritto alla restituzione del bene ed è tenuto a corrispondere all'utilizzatore quanto ricavato dalla vendita o da altra collocazione del bene, effettuata ai valori di mercato, dedotte la somma pari all'ammontare dei canoni scaduti e non pagati fino alla data della risoluzione, dei canoni a scadere, solo in linea capitale, e del prezzo pattuito per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto, nonché le spese anticipate per il recupero del bene, la stima e la sua conservazione per il tempo necessario alla vendita»*.

La disciplina, tuttavia, è riferita al contratto di *leasing* come definito dal legislatore, ossia (in base al comma 136 della medesima norma) al *«...contratto con il quale la banca o l'intermediario finanziario iscritto nell'albo di cui all'articolo 106 del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, si obbliga ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà del bene ad un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto, l'obbligo di restituirlo»*.

La definizione assorbe in sé la tradizionale distinzione tra *leasing* di godimento e *leasing* traslativo, e può comunque innestare qualche elemento di frizione con la disciplina unionale, ai fini dell'iva, nel caso in cui il *leasing* non risponda, nella sostanza economica, alla figura che, in base alla giurisprudenza della Corte

⁴⁴ Tra varie, Cass., ord. 24 gennaio 2020, n. 1581.

⁴⁵ Per tutte, Cass., sez. un., 7 gennaio 1993, n. 65, in Foro it., 1994, I, 177.

di giustizia, si traduce in una cessione di beni: in questo caso, difatti, non sarebbe possibile ottenere la riduzione della base imponibile come conseguenza della riduzione del credito del concedente.

E le frizioni sono ancora più rilevanti considerando che, secondo le sezioni unite⁴⁶, la legge n. 124 del 2017 non ha effetti retroattivi e trova, quindi, applicazione per i contratti di *leasing* finanziario in cui i presupposti della risoluzione per l'inadempimento dell'utilizzatore (previsti dal comma 137) non si siano ancora verificati al momento della sua entrata in vigore; sicché, per i contratti risolti in precedenza e rispetto ai quali sia intervenuto il fallimento dell'utilizzatore soltanto successivamente alla risoluzione contrattuale, rimane valida la distinzione tra *leasing* di godimento e *leasing* traslativo.

Facendo leva ancora sulla sostanza economica dell'operazione, la giurisprudenza unionale ha escluso che risponda alla nozione di cessione di beni imponibile ai fini dell'iva un'operazione di *sale and lease back*, di carattere eminentemente finanziario, volta al fine di aumentare la liquidità della società, che ne ha mantenuto il possesso, e in maniera duratura, per esigenze concernenti lo svolgimento della propria attività economica, non può essere considerata come una cessione di beni⁴⁷.

Equiparata alla cessione dei beni ai fini del diritto unionale, è, poi, la fattispecie regolata dal paragrafo 2 dell'art. 14 della direttiva iva, delineata da tre elementi, che consistono nel trasferimento del diritto di proprietà, nel fatto che il trasferimento avvenga in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione, o in suo nome, o in forza di legge, e nel versamento di un'indennità, della quale sono irrilevanti natura e importo, occorrendo soltanto che essa sia correlata al trasferimento della proprietà e che sia versata effettivamente⁴⁸. E quando la pubblica amministrazione trasferisce il diritto di proprietà attuando disposizioni di diritto nazionale, inoltre, non esercita prerogative di pubblico potere sicché la relativa attività è di natura economica, rientrando in quanto tale nell'ambito di applicabilità dell'iva.

⁴⁶ Cass., sez. un., 29 gennaio 2021, nn. 2142 e 2143.

⁴⁷ Corte giust. 27 marzo 2019, causa C-201/18, in Foro it., 2019, IV, 182. Ne fa applicazione, nella giurisprudenza interna, Cass. 27 aprile 2021, n. 11023. Ad analoghe conclusioni è giunta al cospetto del contratto di *sale and lease back*, stabilendo che il negozio di cessione di un bene rispondente a causa di finanziamento, indipendentemente dalla sua qualificazione come *sale and lease back* o come *sale and sale back*, non costituisce operazione imponibile e non dà luogo pertanto al diritto alla detrazione, in quanto, essendo volto all'aumento delle liquidità del venditore senza che questi perda il possesso del bene, non risponde alla nozione di cessione ai fini iva: Cass. 21 giugno 2021, n. 17710.

⁴⁸ Corte giust. 25 febbraio 2021, causa C-604/19.

La giurisprudenza interna ha fatto applicazione di questi principi, con riguardo alla vendita compiuta da un Comune mediante asta di un immobile acquisito in esito al fallimento di una società alla quale il Comune aveva ceduto l'area affinché fosse destinata alla realizzazione di interventi di edilizia economica e popolare, reputandola imponibile qualora l'ente pubblico cedente abbia organizzato mezzi simili a quelli utilizzati da un produttore o da un commerciante, la proprietà sia stata effettivamente trasferita e ne sia stato incassato il controvalore⁴⁹.

3. Il presupposto soggettivo del tributo: le peculiarità del soggetto passivo dell'iva

Il tema da ultimo affrontato evoca il presupposto soggettivo del tributo in fondo che anch'esso, in fondo, è identificato mediante parametri oggettivi, perché quel che importa è pur sempre la sostanza economica dell'operazione, soprattutto quanto alle prestazioni di servizi; molto meno chi la compie.

Pure ai fini dell'identificazione del soggetto passivo, allora, assume rilevanza, prima e più della qualità di chi svolge l'attività, la sussistenza e la consistenza del compenso e quindi, ancora, l'indagine sulla corrispettività.

Ai fini dell'iva, dunque, quel che conta è anzitutto *la natura dell'attività, che dev'essere economica*, in accezione unionale, ossia rivolta a ricavare introiti con carattere di stabilità o a produrre reddito nell'esercizio di una professione. Non si è ritenuta economica, in particolare, l'attività consistente in servizi di consulenza e assistenza legale resi, in cambio di un parziale compenso, dagli uffici pubblici di assistenza legale a favore dei cittadini non abbienti, a meno che il contributo pagato dai beneficiari sia commisurato al valore reale dei servizi forniti⁵⁰.

Coerente è, quindi, l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità⁵¹ secondo cui, posto che l'attività svolta dall'amministratore di sostegno è precipuamente volta alla cura della persona, l'amministrazione del patrimonio non configura, di norma, attività economica e, quindi, imponibile, a meno che non sia indirizzata

⁴⁹ Cass. 15 febbraio 2022, n. 4835.

⁵⁰ Corte giust. 29 ottobre 2009, causa C-246/08, in Riv.giur.trib. 2010, 195, con nota di PEIROLLO. Ad analoghe conclusioni si è giunti con riguardo al servizio di trasporto scolastico fornito da un ente pubblico territoriale, al cospetto di un rilevante scarto fra i costi sostenuti e gli importi percepiti come corrispettivo, di modo che il recupero dei costi da parte del comune pari – soltanto – al 3%, va qualificato come canone, e non già come corrispettivo: Corte giust. 12 maggio 2016, causa C-520/14, in Foro it., 2016, IV, 557.

⁵¹ Cass. 13 luglio 2020, n. 14846, in Foro it. 2020, I, 2647.

a ricavare introiti con carattere di stabilità o, comunque, sia espletata a titolo oneroso.

L'attività di amministratore del patrimonio svolta dall'amministratore di sostegno, come delineata dal legislatore, difatti, anche alla luce delle indicazioni ritraibili dalla giurisprudenza costituzionale, non è contrassegnata da reciprocità di prestazioni (considerata la mera eventualità del riconoscimento di un'indennità) ed è pensata anzitutto in riferimento alla cerchia dei parenti del beneficiario.

Non si è escluso, tuttavia, che, in concreto, l'attività sia espletata con modalità e finalità tali, da evidenziarne la natura economica, nel qual caso diviene imponibile.

La giurisprudenza interna si rivela quindi in linea con quella unionale, che, giustappunto con riguardo a prestazioni svolte a favore di persone maggiorenni legalmente incapaci e dirette a proteggerle negli atti della vita civile, ha ribadito che, per essere rilevante ai fini iva, l'attività dev'essere economica, ossia di carattere stabile, svolta a fronte di un corrispettivo e volta alla produzione di introiti, idonei almeno a garantire la copertura delle spese di funzionamento⁵². Va segnalato, al riguardo, che la legislazione in quel caso considerata (ossia quella lussemburghese) prevede la possibilità di corresponsione di un compenso all'amministratore tutelare, indipendentemente dalle necessità di gestione di patrimoni (mentre l'art. 379 c.c. stabilisce la gratuità dell'ufficio di tutore e l'eventualità di riconoscimento di un'indennità in base all'entità del patrimonio e alle difficoltà di gestione di esso) e, nel caso all'esame della corte, si è ritenuto che l'importo delle remunerazione fosse stato stabilito in anticipo e secondo criteri ben definiti (punto 44).

La natura economica dell'attività è poi ravvisabile qualora si traduca nello svolgimento da parte di una società di determinati compiti pubblici (consistenti, nel caso esaminato dalla giurisprudenza unionale, nella gestione di alloggi e di altri locali, nella gestione della rete viaria pubblica locale, nell'eliminazione di organismi nocivi da quarantena e della disinfestazione dalle zanzare, nella manutenzione dei parchi, degli spazi pubblici e di altre aree verdi, nella gestione del centro di smaltimento di rifiuti di origine animale e dei relativi servizi nonché della manutenzione del mercato locale) in esecuzione di un contratto da essa concluso tra tale società e un Comune. Il fatto che le attività rispondano a funzioni conferite e regolamentate per legge, per uno scopo di interesse generale, è infatti irrilevante per la configurabilità di una prestazione di servizi a titolo oneroso imponibile ai fini dell'iva⁵³.

⁵² Corte giust. 15 aprile 2021, causa C-846/19.

⁵³ Corte giust. 22 febbraio 2018, causa C-182/17.

E tanto vale anche qualora l'attività considerata abbia per oggetto l'esecuzione di un obbligo costituzionale incombente esclusivamente e direttamente allo Stato membro interessato⁵⁴.

D'altronde, perfino *l'ente pubblico, sinanche quando agisce come pubblica autorità*, dev'essere considerato soggetto passivo qualora il mancato assoggettamento delle operazioni relative a iva conduca a distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Occorre cioè che gli operatori economici privati non siano svantaggiati dal fatto che sono tassati mentre gli enti pubblici non lo sono.

Sicché l'applicazione della deroga alla regola del mancato assoggettamento a iva delle operazioni svolte da enti pubblici in veste di pubblica autorità risponde, ancora una volta, alla valutazione delle circostanze economiche, che dev'essere svolta con riferimento all'attività in esame, in quanto tale, senza che tale valutazione riguardi un mercato in particolare, nonché con riferimento alla concorrenza non soltanto effettiva, ma anche potenziale, sempreché la possibilità per un operatore privato di entrare nel mercato rilevante sia effettiva e non meramente ipotetica⁵⁵.

L'attività, oltre che economica, deve altresì essere esercitata in *maniera indipendente*.

Ai fini dell'iva, quindi, è soggetto passivo l'imprenditore che esercita la propria attività in modo indipendente, sopportandone individualmente il relativo rischio.

L'art. 4 della sesta direttiva (di tenore corrispondente all'art. 9 della direttiva iva) stabilisce, al primo paragrafo, che «*si considera soggetto passivo chiunque esercita in maniera indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al par. 2, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività*», e precisa, al quarto paragrafo, che «*l'espressione 'in modo indipendente' di cui al par. 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se essi sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione*

⁵⁴ Corte giust. 2 giugno 2016, causa C-263/15, punto 42.

⁵⁵ in termini, tra le più rilevanti, Corte giust. 19 gennaio 2017, causa C-344/15, secondo cui l'art. 13, par. 1, comma 2, della direttiva iva deve essere interpretato nel senso che, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, in cui non c'era una reale possibilità per un operatore privato di fare ingresso nel mercato in esame, costruendo una strada che potrebbe entrare in concorrenza con le strade nazionali già esistenti, un ente di diritto pubblico che esercita un'attività consistente nell'offrire accesso ad una strada dietro pagamento di un pedaggio non deve essere considerato in concorrenza con gli operatori privati che riscuotono pedaggi su altre strade a pedaggio sulla base di un contratto con l'ente di diritto pubblico interessato in forza di disposizioni legislative nazionali.

in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro».

Al riguardo, la Corte di giustizia ha chiarito, ai fini dell'individuazione del soggetto passivo dell'iva, che «... *un vincolo di subordinazione non sussiste qualora gli interessati sopportino il rischio della loro attività*⁵⁶. Sicché un membro del consiglio di vigilanza di una fondazione, che, pur non essendo legato da alcun vincolo di subordinazione gerarchica all'organo direttivo di tale fondazione, né legato da un siffatto vincolo al consiglio di vigilanza di detta fondazione per quanto riguarda l'esercizio della sua attività di membro di tale consiglio, non agisce né in nome proprio, né per proprio conto, né sotto la propria responsabilità, ma agisce per conto e sotto la responsabilità del medesimo consiglio e non sopporta neppure il rischio economico derivante dalla sua attività, non esercita un'attività economica in modo indipendente, dal momento che egli percepisce una retribuzione fissa, che non dipende né dalla sua partecipazione alle riunioni, né dalle ore di lavoro che egli ha effettivamente svolto⁵⁷.

L'applicazione di questa nozione unionale ha comportato l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'iva, in relazione alle quote di utili percepite, delle prestazioni di lavoro fornite come unico apporto dall'associato in partecipazione⁵⁸.

E una significativa messa in pratica ha riguardato anche l'a.t.i.

L'a.t.i. designa un fenomeno di raggruppamento di più imprese che per aggiudicarsi un appalto presentano un'offerta unitaria, conservando la propria indipendenza giuridica, e ciò a prescindere dalla configurazione del raggruppamento come orizzontale, ossia concernente lo svolgimento di attività omogenee, oppure verticale, cioè riguardante l'esecuzione di attività disomogenee.

Alla luce dell'art. 4 della sesta direttiva e dell'art. 9 della direttiva iva, dunque, l'associazione temporanea di imprese può essere qualificata come autonomo soggetto passivo soltanto se e in quanto le imprese in essa confluite non esercitano la propria attività economica in modo indipendente, ossia non sopportino individualmente il rischio concernente la propria attività.

Situazione, questa, di norma estranea alla fisionomia dell'associazione temporanea di imprese, la quale realizza un'aggregazione temporanea e occasionale tra imprese per lo svolgimento di un'attività, limitatamente al periodo necessario per il suo compimento, retta e disciplinata da un contratto di mandato collettivo speciale, il quale risponde alla finalità opposta, ossia all'obiettivo di associarsi

⁵⁶ Corte giust. 25 luglio 1991, causa C-202/90, punto 13; 18 ottobre 2007, causa C-355/06, punto 24, in *Corriere giur.* 2007, 1746.

⁵⁷ Corte giust. 13 giugno 2019, causa C-420/18, in *Foro it.*, 2019, IV, 472.

⁵⁸ Cass. 15 novembre 2013, n. 25701, in *Foro it.*, 2014, I, 3588.

temporaneamente, senza obbligo di assumere vincoli societari che imporrebbero oneri e obblighi sproporzionati rispetto ad un rapporto caratterizzato dalla durata limitata e dalla unicità dell'affare⁵⁹.

E non incide al riguardo la distinzione tra Ati orizzontale e Ati verticale, ancorata al contenuto delle competenze di ciascuna impresa, in virtù della quale nelle Ati orizzontali ciascuna delle imprese riunite è responsabile solidalmente nei confronti della stazione appaltante, mentre nelle Ati verticali le mandanti rispondono ciascuna per le prestazioni assunte e la mandataria risponde in via solidale con ciascuna delle imprese mandanti in relazione alle rispettive prestazioni secondarie.

Ad analoghe conclusioni si è pervenuti con riguardo alle società *in house*, in base alla considerazione che il controllo esercitato dall'ente pubblico serve a consentirgli di svolgere un'influenza dominante sulla società, se del caso attraverso strumenti derogatori rispetto agli ordinari meccanismi di funzionamento; ma la relazione che così s'instaura non incide sull'alterità soggettiva della società rispetto all'amministrazione pubblica, in quanto la società *in house* rappresenta pur sempre un centro di imputazione di rapporti e posizioni giuridiche soggettive diverso dall'ente partecipante⁶⁰.

Ancora, l'attività, oltre che di natura economica ed esercitata in maniera indipendente, deve avere anche il carattere della *stabilità*.

In base all'art. 12, paragrafo 1, della direttiva iva, dunque, una persona che effettua solo occasionalmente un'operazione generalmente svolta da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi non deve, in linea di principio, essere considerata un «*soggetto passivo*».

Si è aggiunto, tuttavia, che questa disposizione non implica che un soggetto passivo, operante in un certo ambito di attività, che effettui in modo occasionale un'operazione relativa ad un altro ambito di attività non sia debitore dell'iva su tale operazione⁶¹.

3.1. Le operazioni isolate

Del requisito della stabilità non è richiesta prova per le società commerciali, deputate allo svolgimento di attività commerciale, e quindi di natura economica secondo l'accezione unionale.

Per le società si pone il diverso problema della configurabilità del diritto di detrazione al cospetto di operazioni isolate e della sostanziale loro inattività.

⁵⁹ Cass. 23 novembre 2018, n. 30354, in *Foro it.*, 2018, I, 3853.

⁶⁰ Cass. 2 dicembre 2021, n. 37951.

⁶¹ Corte giust. 13 giugno 2013, causa C-62/12, in *Riv.dir.trib.* 2013, IV, 305, con nota di CENTORE.

La giurisprudenza unionale chiarisce al riguardo che è l'acquisto di beni o servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'iva e, quindi, del sistema della detrazione. L'impiego dei beni o dei servizi, invece, reale o anche previsto, determina soltanto l'entità della detrazione iniziale, nonché quella delle eventuali rettifiche.

In particolare, irrilevanti a escludere il diritto di detrazione e, per conseguenza, a comportare necessità di rettifica sono i risultati dell'attività economica.

Sull'esistenza del diritto non è quindi destinato a incidere il mancato utilizzo del bene, purché, però, esso sia *indipendente* dalla volontà del soggetto passivo che l'ha acquistato. Altrimenti si determinerebbe una violazione del principio di neutralità dell'imposta, che comporterebbe disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la medesima attività⁶².

Ampio è, peraltro, l'ambito delle circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo⁶³: anzitutto, non spetta all'amministrazione fiscale valutare la fondatezza dei motivi che hanno condotto un soggetto passivo a rinunciare all'attività economica inizialmente prevista; inoltre, la prova dell'esistenza di circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo può essere fornita anche qualora il soggetto passivo fosse a conoscenza dell'esistenza di un rischio, connesso alla mancata approvazione da parte di un'autorità pubblica necessario per la realizzazione dell'investimento in questione, o alla perdita di redditività del progetto di investimento a causa di un cambiamento nel corso del tempo delle circostanze economiche, che l'attività prevista potesse non essere realizzata.

Si prospetterebbe, altrimenti, una violazione del principio di neutralità, in considerazione, da un lato, del rischio di disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta e, dall'altro, delle possibili arbitrarie disparità tra queste ultime imprese, poiché l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo, o no, ad operazioni soggette a imposta.

⁶² Corte giust. 28 febbraio 2018, causa C-672/16, in *Foro it.*, 2018, IV, 177. Sulla medesima falsariga si pone Corte giust. 15 gennaio 1998, causa C-37/95, secondo cui ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva Cee il soggetto passivo, che agisce in quanto tale, può detrarre l'Iva di cui è debitore per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati ai fini di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili.

⁶³ Corte giust. 12 novembre 2020, causa C-734/19. Ne fa applicazione, nella giurisprudenza interna, Cass. 17 marzo 2021, n. 7440.

4. La base imponibile dell'iva: le particolarità del tributo

La rilevanza della sostanza economica dell'operazione conforma anche la base imponibile ai fini dell'iva.

Quel che conta, ancora una volta, è che sia rispecchiato per intero il valore reale della cessione o della prestazione di servizi, indipendentemente da chi ne corrisponda il prezzo.

Si sostiene correntemente che la base imponibile è ragguagliata al corrispettivo che il soggetto passivo ha *realmente ricevuto* da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo⁶⁴.

In realtà, in base alla normativa unionale (art. 11 della sesta direttiva, art. 73 della direttiva iva), la base imponibile è determinata dal corrispettivo versato o da versare: a norma dell'art. 73 della direttiva iva, che riproduce sul punto la parte corrispondente dell'art. 11 della sesta direttiva, «...*la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo...*».

E l'art. 13 del d.p.r. n. 633/72, di rimando, stabilisce che «...*la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali...*».

La rilevanza di quanto ricevuto fonda poi la disciplina della rettifica, contemplata dall'art. 90, paragrafo 1, della direttiva iva, che riguarda i casi di annullamento, di recesso, di risoluzione, di mancato pagamento totale o parziale o di riduzione del prezzo successiva al momento in cui l'operazione viene effettuata, e che obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'iva dovuta ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, non viene percepita dal soggetto passivo una parte o la totalità del corrispettivo⁶⁵.

Compongono la base imponibile anche le *sovvenzioni*, purché direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

E ciò in applicazione dell'art. 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva (corrispondente all'art. 73 della direttiva iva e all'art. 13 del d.p.r.

⁶⁴ Si veda Cass. 30 settembre 2020, n. 20832, secondo cui, in tema di iva, in caso di vendite effettuate in favore di clienti dietro presentazione di buoni acquisto rilasciati da un terzo soggetto, che li ha acquistati a sua volta dal venditore a prezzo inferiore al loro valore nominale, la base imponibile dell'iva che il venditore è tenuto a versare all'amministrazione finanziaria è costituita dal prezzo di cessione dei buoni acquisto effettivamente conseguito dal venditore e non da quello corrispondente al valore nominale.

⁶⁵ Tra varie, Corte giust. 8 maggio 2019, causa C-127/18.

n. 633/72), che, nel comprendere nella base imponibile dell'iva le sovvenzioni versate ai soggetti passivi, mira ad assoggettare all'imposta l'intero valore dei beni o delle prestazioni di servizi e dunque a evitare che il versamento di una sovvenzione provochi un gettito d'imposta inferiore⁶⁶.

La rilevanza della sovvenzione va difatti inquadrata nel sistema dell'iva, che si regge sulla concatenazione tra operazioni a monte e operazioni a valle: deve sussistere un nesso diretto e immediato tra beni e prestazioni di servizi utilizzati e un'operazione imponibile realizzata a valle o, eccezionalmente, un'operazione imponibile realizzata a monte, alla luce del contenuto oggettivo di esse⁶⁷.

La sovvenzione acquista quindi rilievo anzitutto quando sia direttamente connessa col prezzo dell'operazione; il che accade se sia versata all'operatore sovvenzionato perché questi fornisca un bene o presti un servizio determinato. È in questo caso che la sovvenzione può essere considerata come un corrispettivo della cessione di un bene o della prestazione di un servizio ed è pertanto imponibile.

Si deve quindi verificare se si tratti di una sovvenzione in senso proprio, ossia di un contributo finanziario a fondo perduto⁶⁸.

Qualora, difatti, un fabbricante di un prodotto, che appunto rappresenti il primo anello della catena di operazioni, conceda uno sconto al consumatore finale, ma ne ottenga poi il rimborso dal soggetto che corrisponde a un anello intermedio della catena, la base imponibile ai fini dell'iva deve essere ridotta dello sconto suddetto⁶⁹.

Inoltre, occorre che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio tragano profitto dalla sovvenzione, nel senso che il prezzo che l'acquirente o il destinatario della prestazione di servizi devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio: è in questo senso che essa va a costituire un elemento di determinazione del prezzo richiesto da tale venditore o prestatore⁷⁰.

⁶⁶ Corte giust. 15 luglio 2004, causa C-144/02, *a*, punto 26.

⁶⁷ Tra varie, Corte giust. 21 febbraio 2013, causa C-140/12, punto 24.

⁶⁸ Cass. 4 agosto 2020, n. 16660.

⁶⁹ Corte giust. 24 ottobre 1996, causa C-317/94, punti 31, 34 e 35, in *Corriere trib.* 1997, 2589, con nota di CENTORE. Ne ha fatto applicazione la giurisprudenza di legittimità allorché ha stabilito che è consentita la variazione in diminuzione della base imponibile al fornitore che, in virtù di una sua scelta imprenditoriale autonoma e spontanea, abbia distribuito buoni ai consumatori finali, da cui sia conseguita la restituzione, da parte sua, al distributore di una quota del prezzo pagato da quest'ultimo, comprensiva sia dell'imponibile sia dell'imposta, anche se derivante da sconti concessi dal cedente a consumatori finali con cui non sussista un diretto contratto di compravendita, a condizione che tale sconto sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria tra fornitore e rivenditore: Cass. 28 maggio 2020, nn. 10104 e 10105.

⁷⁰ Per tutte, Cass. 16 marzo 2016, n. 5195, in *Fisco* 2016, 1583, e, in precedenza, 30 luglio 2007, nn. 16825 e 16827.

Si deve per conseguenza accertare se, oggettivamente, il fatto che una sovvenzione sia versata al venditore o al prestatore consenta a quest'ultimo di vendere il bene o di fornire il servizio a un prezzo inferiore a quello che egli dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione⁷¹.

Quando la sovvenzione o comunque lo sconto non sia rimborsato al terzo dal quale proviene va applicato il principio, anch'esso di diritto unionale, in base al quale l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a) e parte C, n. 1, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che, qualora un dettagliante accetti, al momento della vendita di un prodotto, che il consumatore finale paghi il pezzo di vendita in parte in contanti e in parte a mezzo di un buono sconto emesso dal produttore dello stesso e che quest'ultimo rimborsi al dettagliante l'importo indicato su detto buono, il valore nominale del buono deve essere incluso nella base imponibile di tale dettagliante⁷².

Per altro verso, si è specificato⁷³, nel caso del versamento di somme da parte di terzi ai soggetti passivi sono inevitabilmente interessate tre parti, ossia quella che corrisponde la somma, il soggetto che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dal beneficiario. Ma le operazioni considerate come rilevanti ai fini dell'iva non sono certo quelle compiute a vantaggio di chi corrisponde la somma, bensì quelle erogate in favore del cessionario o del committente; né la circostanza che il beneficiario della prestazione di servizi non sia il soggetto che versa il contributo, ma l'utente del trasporto è di per sé idonea a interrompere il nesso diretto tra la prestazione di servizi eseguita e il corrispettivo ricevuto.

La rilevanza del valore reale dell'operazione comporta altresì che nella base imponibile siano compresi anche *le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto*, purché appunto essi presentino un legame diretto con l'operazione.

Il che accade, secondo la giurisprudenza unionale, quando i dazi, le tasse e i prelievi divengano esigibili dal momento che sono forniti e solo quando sono forniti i servizi⁷⁴. Sicché si è ritenuto che la Repubblica francese, avendo autorizzato, a talune condizioni, l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto delle maggiorazioni obbligatorie di prezzo richieste da taluni

⁷¹ Corte giust. 9 ottobre 2019, causa C-573/18, in *Foro it.*, 2019, IV, 497.

⁷² Corte giust. 16 gennaio 2003, causa C-398/99, in *Foro it.*, 2003, IV, 225, con nota di PALMIERI. Ne fa applicazione, nella giurisprudenza interna, Cass. 19 novembre 2020, n. 26318.

⁷³ Cass. 18 novembre 2021, n. 35154.

⁷⁴ Corte giust. 5 dicembre 2013, cause riunite C-618/11, C-637/11 e C-659/11, punto 41, in *Foro it.*, 2014, IV, 217.

soggetti passivi per la retribuzione del servizio (c.d. tasse di servizio), sia venuta meno agli obblighi che su di essa incombono⁷⁵.

Per conseguenza, la giurisprudenza interna ha ritenuto compresi nella base imponibile:

- *i diritti di imbarco* corrisposti dal vettore aereo, che ne trasla il costo sul passeggero⁷⁶;
- *le accise sull'energia elettrica* dovute dal soggetto obbligato, a condizione che le stesse siano effettivamente traslate sul consumatore finale ai sensi dell'art. 16, comma 3, del Tva (d.lgs. n. 504/95)⁷⁷;
- quanto alla *c.d. tassa marmi* –ritenuta incompatibile con l'art. 23 del trattato Cee dalla corte di giustizia Ce con sentenza 9 settembre 2004 in C-72/03 –, si è stabilito che essa dà luogo ad una anticipazione irrilevante ai fini della determinazione della base imponibile iva, ove regolarmente documentata, solo se il pagamento è stato effettuato dal trasportare in nome e per conto del committente, previa spendita di un potere rappresentativo, dovendosi, in caso contrario, valutare se il costo della tassa sia dovuto in base alle previsioni negoziali e alla doverosità del tributo⁷⁸.

5. *Focus*, in tempo di pandemia, sulle esenzioni da iva delle prestazioni sanitarie

La giurisprudenza unionale mostra un atteggiamento di favore al riconoscimento dell'esenzione da iva delle prestazioni sanitarie, nonostante il rigore che di norma contrassegna la delimitazione dell'ambito applicativo dell'esenzione, che pur sempre deroga al regime ordinario dell'iva. E ciò perché quest'esenzione risponde all'esigenza di contenerne i costi e di rendere il relativo servizio il più accessibile possibile.

Occorre, pur sempre, tuttavia, che la prestazione risponda a finalità terapeutica: si è quindi esclusa l'esenzione nel caso di servizio di monitoraggio nutrizionale, proprio perché non “imperativamente” contrassegnato da finalità terapeutica, ossia diretta a diagnosticare, trattare e, per quanto possibile, curare malattie o anomalie della salute, trattandosi di servizio che si limita ad essere uno strumento utile, a medio e lungo termine, per prevenire talune malattie, come l'obesità.

⁷⁵ Corte giust. 29 marzo 2001, causa C-404/99, in *Fisco* 2001, 7126.

⁷⁶ Cass. 7 marzo 2014, n. 5362, in *Foro it.*, 2014, I, 1057; conf., Cass. 14 gennaio 2015, n. 414.

⁷⁷ Cass. 16 ottobre 2019, n. 26145, in *Riv.trim.dir.trib.* 2020, 487, con nota di VERRIGNI.

⁷⁸ Cass. 17 luglio 2019, n. 19158.

A tanto si è aggiunto che, in quanto soggetta a iva, la prestazione in questione va trattata in maniera distinta e indipendente rispetto alle altre incluse nel programma di servizi forniti dallo stabilimento sportivo che la eroga, perché sorretta da finalità autonoma dal punto di vista del consumatore medio, anche in considerazione delle modalità della fatturazione⁷⁹.

Sebbene, inoltre, il criterio di delimitazione delle fattispecie di esenzione contemplate dall'art. 132, par. 1, lett. b) e c), della direttiva iva non sia ancorato alla natura della prestazione, bensì al luogo di erogazione di essa, per un verso la prestazione medica fornita al di fuori di strutture pubbliche o equiparate può essere comunque esentata dall'iva e, per altro verso, ai fini dell'identificazione della fattispecie di esenzione, non rileva la circostanza che la prestazione non sia stata fornita nell'ambito di un rapporto di fiducia tra paziente e prestatore⁸⁰.

La Corte di giustizia è quindi giunta⁸¹ a ritenere che l'art. 132 paragrafo 1, lettera c), della direttiva iva deve essere interpretato nel senso che *prestazioni fornite per telefono, consistenti nel dare consulenze relative alla salute e alle malattie*, possono rientrare nell'esenzione prevista da tale disposizione, a condizione che esse perseguano uno scopo terapeutico, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare e che, per il fatto che prestazioni mediche sono fornite telefonicamente, gli infermieri e gli assistenti sanitari che offrono tali prestazioni siano soggetti a requisiti di qualificazione professionale supplementari, affinché dette prestazioni possano beneficiare dell'esenzione prevista da tale disposizione, a condizione che esse possano essere considerate come aventi un livello di qualità equivalente a quello delle prestazioni fornite da altri prestatori che utilizzano lo stesso mezzo di comunicazione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

E ciò anche in virtù dell'esigenza di rispettare il principio di neutralità fiscale, il quale osta a che prestazioni simili, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'iva.

Un tale atteggiamento di favore si manifesta anche con riguardo al profilo soggettivo del prestatore.

Se, in generale, lo si è dinanzi sottolineato, nella fisionomia dell'iva, il profilo soggettivo del prestatore è sovrastato dalla rilevanza dell'attività economica che svolge, ai fini del riconoscimento dell'esenzione la qualità soggettiva è dirimente, soprattutto per le esenzioni da iva delle prestazioni sanitarie.

Anche per quest'aspetto, peraltro, si registra l'atteggiamento di tendenziale apertura della giurisprudenza unionale.

⁷⁹ Corte giust. 4 marzo 2021, causa C-581/19.

⁸⁰ Corte giust. 18 settembre 2019, causa C-700/17, in *Foro it.*, 2019, IV, 598.

⁸¹ Con sentenza 5 marzo 2020, causa C-48/19, in *Foro it.*, 2020, IV, 277.

Significativa è, in particolare, la pronuncia⁸² con la quale la Corte di giustizia ha stabilito che l'art. 132, par. 1, lett. c), della direttiva iva deve essere interpretato nel senso che non riserva l'applicazione dell'esenzione in esso prevista alle prestazioni effettuate da coloro che esercitano una professione medica o paramedica regolamentata dalla legislazione dello stato membro interessato.

L'applicazione più interessante è con riguardo alle attività del *chiropratico*., per un verso, non si può escludere la natura sanitaria, ossia di cura resa alla persona, dell'attività prestata dal chiropratico e, per altro verso, è sufficiente, di là dall'istituzione del registro dei dottori in chiropratica e dell'istituzione del relativo corso di laurea magistrale, che le prestazioni sanitarie presentino un livello di qualità sufficiente.

La giurisprudenza interna ha dato prontamente applicazione a questi principi, là dove ha stabilito che, in tema di iva, il riconoscimento dell'esenzione al chiropratico che renda una prestazione di cura alla persona richiede l'accertamento che la prestazione garantisca un sufficiente livello di qualità e che chi la rende sia munito di formazione adeguata somministrata da istituti d'insegnamento riconosciuti dallo stato, anche in mancanza dell'istituzione del registro dei dottori in chiropratica e dell'attivazione del relativo corso di laurea magistrale⁸³.

Si è così superato l'indirizzo precedente, il quale era nel senso che le prestazioni dei chiropratici non possono essere comprese tra quelle sanitarie che beneficiano dell'esenzione dall'iva, atteso che l'art. 2, comma 355, l. 24 dicembre 2007 n. 244, pur avendo inquadrato il chiropratico tra i professionisti sanitari di primo grado, rinvia ad un regolamento di attuazione, mai adottato ed indispensabile per individuare la tipologia delle prestazioni svolte e per disciplinare i profili della professione⁸⁴.

Da ultimo, infine, in linea con l'atteggiamento di apertura e di favore della giurisprudenza unionale, va segnalato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità⁸⁵, che ha riconosciuto l'esenzione alle prestazioni consistenti *in analisi di laboratorio epletate da una struttura accreditata col servizio sanitario*

⁸² Corte giust. 27 giugno 2019, causa C-597/17, in *Foro it.*, 2019, IV, 460.

⁸³ Cass. 2 ottobre 2020, n. 21109, in *Foro it.*, 2020, I, 3387. Conf., Cass. 11 marzo 2021, n. 6868. Sull'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 42 della legge della Regione Marche 18 aprile 2019, n. 8, in riferimento all'art. 117 Cost., là dove la Regione Marche, a fronte della previsione nella legge n. 3 del 2018 delle istituende professioni dell'osteopata e del chiropratico, ha rimesso agli enti del servizio sanitario regionale la facoltà di avviare progetti sperimentali per l'inserimento dei trattamenti osteopatici nell'ambito delle discipline ospedaliere, Corte cost. 9 ottobre 2020, n. 209.

⁸⁴ Tra le ultime, Cass. 20 dicembre 2019, n. 34169.

⁸⁵ Cass. 17 dicembre 2020, nn. 28940 e 28941.

nazionale nell'interesse di pazienti di altra struttura accreditata e su incarico di questa⁸⁶.

Si è dato così seguito alla giurisprudenza unionale in base alla quale l'art. 132, par. 1, lett. b), della direttiva iva deve essere interpretato nel senso che le autorità competenti di uno stato membro possono prendere in considerazione, al fine di determinare se prestazioni di assistenza fornite da un istituto ospedaliero privato, che rivestono interesse generale, siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, ai sensi della stessa disposizione, il fatto che tali prestazioni siano fornite in base ad accordi conclusi con le autorità pubbliche di tale Stato membro, ai prezzi fissati da tali accordi, i cui costi sono in parte a carico degli istituti di previdenza sociale di tale stato membro⁸⁷.

Con la sentenza indicata, difatti, la Corte di cassazione ha ravvisato questi presupposti nelle case di cura accreditate col servizio sanitario nazionale, poiché non soltanto l'accesso alla qualifica di erogatore del servizio è mediata da un provvedimento concessorio, e nessuna erogazione di prestazione sanitaria finanziariamente coperta dalla mano pubblica è possibile in mancanza di un provvedimento amministrativo di competenza regionale che riconosca alla struttura la qualità di soggetto accreditato e al di fuori di singoli, specifici rapporti contrattuali.

⁸⁶ In precedenza, vedi Cass. 30 settembre 2020, n. 20827, secondo cui in tema di iva, ai corrispettivi per prestazioni sanitarie rese da una casa di cura privata, ivi comprese quelle in favore di cittadino straniero, si applica, indipendentemente dalle previsioni contenute in precedente convenzione tra gli stati del prestatore e dei beneficiari, l'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, punto 19, d.p.r. n. 633/72, a condizione che in capo all'ente venga individuata (nelle forme convenzionali riservate alla disciplina dei singoli Stati membri) l'idoneità a fornire tali prestazioni, stanti le previsioni sul punto del diritto unionale, indipendentemente dal profitto, non essendo stato tale effetto contemplato dalle previsioni sovranazionali.

⁸⁷ Corte giust. 5 marzo 2020, causa C-211/18, in *Foro it.*, 2020, IV, 383.

Le specificità del giudicato tributario

SOMMARIO: 1. Le specificità del giudicato tributario e le specificità del diritto tributario – 2. Le specificità del diritto tributario: dal punto di vista sostanziale. – 3. (Segue): dal punto di vista della scansione procedurale di attuazione dell’obbligazione. – 4. (Segue): dal punto di vista del modello di processo adottato. – 5. (Segue): dal punto di vista del ruolo sistematico ascrivibile e ascritto al processo tributario e al suo giudice. – 6. (Segue) e l’esigenza di salvaguardia del primato del diritto dell’Unione europea. – 7. Le ripercussioni sulle problematiche del giudicato in materia tributaria. – 7.1. Sulla latitudine oggettiva del giudicato tributario. – 7.2. Sulla latitudine soggettiva del giudicato tributario.

1. Le specificità del giudicato tributario e le specificità del diritto tributario

Parlare delle specificità del giudicato nel contesto delle controversie tributarie significa affrontare tematiche molto complesse che impongono già di per sé necessariamente una selezione di contenuti.

In questa sede non ci soffermeremo dunque, per scelta, sulle problematiche concernenti il giudicato formale *ex art. 324 c.p.c.*¹ né sulle questioni in ordine ai limiti di rilevabilità del (e/o di spendibilità della relativa eccezione di) giudicato nel processo tributario. Facendo tesoro del titolo della relazione assegnataci,

¹ Che peraltro rivelerebbero profili certamente meritevoli di approfondimento. Soprattutto a seguito della impugnabilità per revocazione ordinaria delle sentenze della Suprema Corte di Cassazione ai sensi dell’art. 391 *bis* c.p.c.: circostanza, questa, suscettibile di ingenerare inaspettate ricadute nel nostro settore, quando solo si osservi che l’ultima misura paracondonistica varata nel 2018 (cd. pace fiscale) nel circoscrivere le liti pendenti, come tali definibili *ex art. 6 d.l. 119/2018*, al comma 4 utilizzava un’espressione – “*controversie (...) per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 1 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva*” – sotto il versante che qui esaminiamo significativamente diversa da quella rinvenibile nell’omologa disposizione di definizione delle liti fiscali pendenti di cui alla precedente manovra di condono di cui all’art. 16 lg. 289/2002 (“*Si intende, comunque, pendente la lite per la quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato*”).

cercheremo invece e piuttosto di evidenziare come questioni generali – come quelle concernenti la latitudine oggettiva e soggettiva da attribuirsi al giudicato sostanziale di cui all'art. 2909 c.c. (alla cui stregua, com'è noto, l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi e aventi causa) – vengano ad assumere particolari declinazioni nel nostro settore a motivo e in ragione delle specificità che tipicamente lo connotano.

È infatti un ottimo punto di partenza prendere atto di come le specificità del giudicato tributario traggano fondamento, in buona misura, dalle specificità del diritto tributario: che sono molte.

2. Le specificità del diritto tributario: dal punto di vista sostanziale

Innanzitutto, specificità riconducibili al peculiare assetto delle diverse fattispecie sostanziali che, seppur per il tramite dell'atto impugnato e in ragione dei motivi di ricorso formulati, sono rimesse alla (e formano oggetto della) cognizione del giudice tributario.

Basti pensare alla complessità e varietà di selezione legislativa dei fatti ed eventi assunti a presupposti d'imposta come indice di attitudine alla contribuzione: il differente atteggiarsi dei quali configura diversamente il modo di essere (ma anche la latitudine soggettiva e quella temporale) della fattispecie impositiva. Dovendosi con ciò distinguere i tributi a fattispecie istantanea o *una tantum* (tipicamente l'imposta di registro, come pure l'imposta sulle successioni e donazioni), dai tributi a fattispecie tendenzialmente fissa e durevole nel tempo ma comportanti prelievi periodici (molti tributi locali e segnatamente l'IMU/ICI) e, ancora, i tributi a fattispecie in continuo divenire e solo artificialmente suddivisa in frazioni temporali di rilevazione cui ricollegare il prelievo (segnatamente le imposte sui redditi) da quelli in cui è addirittura difficile parlare propriamente di fattispecie impositiva e relativo presupposto d'imposta: il tributo trovando applicazione con riferimento a singole operazioni attraverso cui si dispiega un'attività – tant'è che l'operazione rileva nella sua individualità fiscale anche in punto di incumbenti formali – venendo poi a liquidarsi per masse di operazioni individuate secondo scansioni temporali periodiche (com'è, peculiarmente, per l'IVA). Ma anche, secondo parametri classificatori diversi, dovendosi altresì distinguere i tributi con fattispecie unica plurisoggettiva indivisibile (il cui terreno di elezione è rinvenibile nel settore dell'imposta di registro), tributi la cui fattispecie annovera tra i suoi elementi costitutivi fatti giuridicamente rilevanti la cui conformazione viene a definirsi *inter alios* (si pensi a tutti i tributi nella conformazione della cui fattispecie impositiva rileva il classamento catastale del bene); e ancora il moltiplicarsi di fattispecie nelle quali si ravvisa una dissociazione soggettiva tra

la titolarità della manifestazione di forza economica colpita dal tributo da quella di sua imputazione in chiave liquidatoria ai fini dell'insorgenza del relativo debito d'imposta (com'è, secondo una certa lettura del fenomeno, nel caso della disciplina del consolidato ovvero, specularmente, per il regime di trasparenza fiscale sia a regime, *ex art. 5 t.u.i.r.* che su opzione *ex artt. 115 e 116 t.u.i.r.*). E potremmo ancora lungamente dilettarci in un siffatto tipo di indagine esemplificativa: arrendoci solo la consapevolezza che un'ottima cartina di tornasole per orientarsi nel multiforme atteggiarsi delle fattispecie impositive è rappresentata dal consequenziale mutevole atteggiarsi della normativa "servente" relativa agli obblighi dichiarativi.

Ma altrettanto può dirsi quanto alla pervasività dello schema della solidarietà come modulo attuativo dell'obbligazione tributaria: sia come modulo di adempimento della prestazione riconducibile a fattispecie impositive uniche plurisoggettive (cd. solidarietà paritetica) sia, soprattutto, come modulo di adempimento della prestazione tributaria per effetto dell'intervento di forme, diverse, di garanzia *ex lege* (cd. solidarietà dipendente, segnatamente riconducibile a fenomeni di responsabilità d'imposta ma non solo²) ovvero dipendenti e riconnesse ai già menzionati fenomeni dissociativi, dal punto di vista soggettivo, quanto alla titolarità della manifestazione di forza economica colpita dal tributo rispetto a quella di sua imputazione in chiave liquidatoria ai fini dell'insorgenza del relativo debito d'imposta.

3. (Segue): dal punto di vista della scansione procedurale di attuazione dell'obbligazione

Ci sono poi quelle specificità che si riconnettono altresì all'ineludibile rigorosa scansione procedurale a rilevanza formale che contrassegna l'iter attuativo dell'obbligazione con riferimento alla quasi totalità dei tributi ad oggi vigenti nel nostro sistema: siano essi tributi di tipo impositivo o a carattere paracommutativo.

E se dunque è corretto dire che l'obbligazione tributaria nasce e si conforma per ciò solo in ragione e per effetto dell'integrazione in concreto degli estremi di una fattispecie impositiva e/o tributaria prevista e descritta *ex lege*³ è altrettanto

² Com'è nel caso della coobbligazione solidale tra sostituto e sostituito per le ritenute alla fonte a titolo d'imposta non effettuate e non versate *ex art. 35 d.p.r. 602/1973*

³ Rispetto alla cui singola configurazione si registra peraltro un sempre maggiore riconoscimento legislativo di spazi – sia pur opportunamente delimitati e regimentati quanto alle modalità e ai termini di loro esperimento – di determinazione volitiva del contribuente che possono incidere su aspetti diversi e dell'obbligazione e/o del suo adempimento.

vero che, proprio e in ragione di ciò, la sua venuta ad esistenza e la conformazione della sua relativa fattispecie impositiva sono oggetto di atti ricognitivo-partecipativi reciproci riconducibili (in genere, ma non sempre) ai soggetti tra cui essa intercorre (dichiarazione del contribuente per un verso, e/o accertamento dell'Ufficio, per l'altro) rispetto alla quale fattispecie e al contenuto dei quali atti intervengono poi, con schemi vari di connessione, fattispecie riconducibili a soggetti terzi anch'esse a loro volta formanti oggetto di altrettanti atti dichiarativo/accertativi⁴: atti ricognitivo/accertativi tutti di natura recettizia, per giunta (ma necessariamente) soggetti a rigorosi limiti temporali decadenziali di esperimento partecipativo al cui inutile decorso il legislatore ricollega fenomeni diversamente graduati di incontestabilità/immodificabilità di profili attinenti al modo di essere della fattispecie in essi atti rappresentata.⁵

4. (Segue): dal punto di vista del modello di processo adottato

E ancora, sovvenendo, rivestendo un particolare interesse in questa sede, le specificità che attengono al modello stesso del processo tributario e dunque al suo carattere formalmente impugnatorio a rigide scansioni decadenziali in seno al quale possono farsi valere tanto vizi relativi all'atto impugnato in quanto tale (con ciò chiedendosi al giudice una pronuncia di accertamento di radicale illegittimità ovvero, secondo alcuni, l'annullamento *tout court* dell'atto medesimo), quanto censure concernenti la ricostruzione del modo di essere della fattispecie impositiva o tributaria in genere e/o la quantificazione delle pretese (impositive e/o sanzionatorie) per suo tramite fatte valere.

⁴ Com'è per i casi di sostituzione tributaria ovvero negli schemi di rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente entrambi soggetti IVA ai fini della disciplina di siffatto tributo.

⁵ In argomento rinvio, anche per la sintonia che ci accomuna nella ricostruzione del fenomeno, a FARRI, *Impugnazione-merito e "vizi formali" nell'attuale processo tributario*, in *Riv. dir. trib.* 2018, I, 659 ss. Di questi mesi il vivace dibattito giurisprudenziale sull'incidenza dei limiti decadenziali di contestabilità/accertabilità dell'Ufficio finanziario rispetto al modo di essere della fattispecie impositiva con riferimento a suoi elementi costitutivi la cui rilevanza fiscale si protragga per una pluralità di periodi d'imposta. Vd. in argomento Cass. sent. 9938/2018; Cass. ord. 10701/2020 (con nota di commento di PEDROTTI, *Considerazioni intorno alla decadenza dal potere di accertamento in caso di componenti reddituali ad efficacia pluriennale*, in *Riv. dir. trib.* 2021 II, 66 ss.; nonché, infine, Cass. SS.UU. sent. 8500/2021 rispetto ai contenuti della quale si sta sviluppando in queste settimane, un interessante confronto dialettico a livello accademico. Per le mie considerazioni in argomento rinvio a CASTALDI, *Cass. S.U. 25 marzo 2021 n. 8500 e fattispecie reddituali a efficacia pluriennale. Sulla rilevanza del valore della stabilità dei rapporti e del consolidamento delle fattispecie impositive in materia tributaria*, in www.giustiziainsieme.it

Con l'aggiunta che, sotto questo profilo, di non poco rilievo sono, anche per quanto attiene a ciò che qui specificamente interessa, le questioni che si profilano per effetto dell'estensione sia legislativa⁶ che dottrinalmente propugnata⁷ che, soprattutto, giurisprudenzialmente consentita, del novero degli atti impugnabili avanti le Commissioni tributarie: con un filone di pensiero, quello della facoltatività di impugnazione, di matrice eminentemente giurisprudenziale, che molte e fondate riserve suscita in molti⁸.

Ma non solo.

A prescindere dal modello di processo adottato, resta il fatto che quello tributario si rivela un processo (per lungo tempo e, per certi versi, tutt'ora) contrassegnato da una disciplina gravemente deficitaria con riferimento a molti istituti che rivestono particolare rilievo ai fini di quanto qui interessa.

È sufficiente ricordare, senza alcuna pretesa di esaustività, che:

- solo nel 2015 si è provveduto ad integrare l'art. 39 d.lgs. 546/1992⁹ prevedendo espressamente la sospensione necessaria del giudizio in presenza di rapporti costituenti *res litigiosa* intercorrenti tra le stesse parti con vincolo di pregiudizialità/dipendenza l'uno rispetto all'altro;
- i criteri di riparto della competenza per territorio tra le Commissioni tributarie nonchè, di nuovo, le scansioni decadenziali che contrassegnano tipicamente l'esercizio dell'azione avanti il giudice tributario mediante il modulo impugnatorio¹⁰ si rivelano talvolta insuperabili cause ostative alla realizzazione dell'unicità e simultaneità del processo nonostante tale unicità e simultaneità si renda opportuna (e financo necessaria) con riferimento a cause variamente connesse per oggetto, per soggetti o per titolo¹¹: tant'è che sotto questo versante imponente è stato, negli anni, l'intervento suppletivo-creativo delle magistrature superiori¹² nonché i tentativi della

⁶ Vd. da ultimo l'inserimento nel corpo dell'art. 19 d.lgs. 546/1992 della lett. h *bis*) ad opera dell'art. 22 co. 1 d.lgs. 49/2020

⁷ Cfr. ad esempio, le argomentate riflessioni di FRANSONI, *L'impugnabilità degli interpelli*, in *Rass. trib.* 2020, 102 ss.

⁸ Per tutti, da ultimo, PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 2020, I, 88 ss.

⁹ L'art. 39 co. 1 *bis* d.lgs. 546/1992 è stato aggiunto con l'art. 9 co. 1 lett. o) d.lgs. 156/2015

¹⁰ E i relativi *dies a quo* di computo dei corrispondenti termini.

¹¹ Si veda per tutte Cass. SS.UU. sent. 12310/2015 laddove si sottolinea “l'esigenza di realizzare, al fine di una maggiore economia processuale ed una migliore giustizia sostanziale, la concentrazione nello stesso processo e dinanzi allo stesso giudice delle controversie aventi ad oggetto la medesima vicenda sostanziale”.

¹² È sufficiente ricordare a mero titolo esemplificativo la sent. 3 marzo 2016 n. 44 della Consulta in

- più autorevole dottrina¹³ nell'individuare possibili soluzioni operative volte quanto meno a dirimere le questioni di stretta urgenza ed emergenza non altrimenti rinviabili;
- l'intenzionale incompiutezza della disciplina delle diverse forme di intervento e di chiamata in causa come recata dall'art. 14 d.lgs. 546/1992 si è dimostrata ben presto difficilmente colmabile accedendo al serbatoio della normativa processualcivile: con ciò divenendo anch'essa faticoso campo di applicazione di più o meno condivisibili sperimentazioni interpretative ad opera dei giudici tributari;¹⁴
 - è difficilmente confutabile la mancata ricomprensione dell'opposizione di terzo (in specie, l'opposizione di terzo revocatoria *ex art.* 404 co. 2 c.p.c.) tra i mezzi di impugnazione esperibili davanti dalle Commissioni tributarie: con tutto ciò che ne consegue in merito alla predicabilità costituzionalmente sostenibile, nel nostro settore, di fenomeni di efficacia riflessa del giudicato reso *inter alios* ai danni del terzo titolare di un rapporto dipendente nel contesto di rapporti tributari contrassegnati da vincoli di pregiudizialità dipendenza.

5. (Segue): dal punto di vista del ruolo sistematico ascrivibile e ascritto al processo tributario e al suo giudice

C'è poi da tenere conto di specificità più impalpabili e, diremmo così, meta-giuridiche (ma non per questo di minor rilievo) che, in ultima analisi, possiamo ricondurre ad un irriducibile (o comunque, al momento irrisolto) conflitto circa il modo stesso di intendere il processo tributario, al ruolo ascrittogli nel sistema e a quello del giudice in seno ad esso.

merito alla competenza territoriale delle Commissioni tributarie laddove impugnata una cartella di pagamento e per suo tramite anche il ruolo relativo e la pretesa tributaria ivi recata per motivi attinenti sia all'uno che all'altra con riferimento a tributi locali (nonché la speculare ord. 28064/2019 della Corte di Cassazione per l'identico caso ma esaminato sul diverso versante dei tributi erariali) come pure alla nota sent. 14815/2008 delle SS.UU. della Corte di Cassazione in ordine al giudice competente a conoscere delle controversie, in chiave litisconsortile necessaria, concernenti il reddito delle società di persone imputato ai soci per trasparenza.

¹³ Estremamente interessanti da questo punto di vista le riflessioni svolte di recente da FEDELE, *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi* in AA.VV. *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 3 ss.

¹⁴ Sul punto, si rinvia a PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021 65 ss. anche per la dettagliata rassegna di giurisprudenza riportata nelle note in calce.

Si viaggia così, da un po' di tempo a questa parte, su di un precario crinale tra una concezione para-privatistica del processo e del suo giudice – che vede quest'ultimo come strumento a servizio delle parti nell'attribuire il torto e la ragione con riferimento alla *res litigiosa* sottoposta alla sua cognizione – e una para-pubblicistica che vuole l'uno e l'altro investiti di una missione superiore, collocati a presidio e baluardo della coerenza della sistema e onerati dell'ingrato (e, non sappiamo dire quanto eccentrico) compito di salvaguardia dell'equo riparto dei carichi pubblici tra i consociati in chiave antievasivo-antielusiva,¹⁵ come pure e al contempo dell'utilità del processo e del suo approdo accertativo *ex art. 111 Cost.* in chiave di tutela della certezza e stabilità dei rapporti tributari e dunque del valore della prevedibilità per i consociati delle conseguenze fiscali che si riconnettono alle condotte poste in essere.

6. (Segue) e l'esigenza di salvaguardia del primato del diritto dell'Unione europea

Per non parlare, infine, delle specificità che si riconnettono all'incidenza spiegata nelle controversie in tema di tributi armonizzati dalla necessità di salvaguardare il primato del diritto dell'Unione; rispetto alla quale prospettiva particolare rilievo ha assunto, anche di recente, il tema – qui di non poco rilievo – dei limiti di riconoscibilità dell'efficacia esterna all'accertamento giudiziale coperto da giudicato laddove questo sia (o, meglio, sia ritenuto) contrastante con il diritto dell'Unione Europea.¹⁶

¹⁵ Interessante a questo riguardo l'intricata vicenda giurisprudenziale che, di recente, ha visto come protagonista l'art. 20 d.p.r. 131/1986 come pure quella – ben nota – concernente la generalizzazione in chiave giurisprudenziale del principio di matrice unionale del divieto di abuso del diritto in ambito tributario, come pure quella in tema di nullità dei patti traslativi d'imposta per contrasto con norma imperativa su cui da ultimo, Cass. SS.UU. sent. 6882/2019. Per alcune mie riflessioni in argomento rinvio a CASTALDI, *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi pubblici tra i consociati*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2012, 882 ss. In termini, più di recente, le puntuali considerazioni di FARRI, *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.* 2021, 737 ss.

¹⁶ Su cui, fra le più recenti pronunce, rinviamo in particolare, per l'apprezzabile ampiezza delle argomentazioni motivazionali sviluppate, a Cass. sent. 5939/2021; Cass. ord. 15374/2020; Cass. sent. 31084/2019 (con nota di RICCI, *Valenza espansiva del giudicato tributario, abuso del diritto, simulazione ed interposizione fittizia* in *Riv. trim. dir. trib.* 2020, 437 ss.); Cass. sent. 9710/2018 dalle quali emerge una evidente attenzione della Suprema Corte a salvaguardare il valore della stabilità del giudicato – anche nella sua efficacia esterna – nonostante una sua eventuale possibile conflittualità rispetto al diritto unionale ("In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo

7. Le ripercussioni sulle problematiche del giudicato in materia tributaria

Ci siamo soffermati in questa lunga dissertazione non per vacuo esercizio intellettuale ma piuttosto perché – è nostro convincimento – è solo nella consapevolezza di siffatte multiformi dimensioni di specificità del diritto tributario che si è in grado di comprendere in tutta la loro complessità le tensioni che vengono a tutt'oggi a registrarsi – in buona misura ancora senza una soddisfacente risoluzione – quanto alla latitudine oggettiva e soggettiva da riconoscere al giudicato tributario.

E forse il nostro compito, in questa sede, potrebbe esaurirsi – e financo sarebbe opportuno si esaurisse – qui: posto che, per la qualificata platea cui sono rivolte le nostre considerazioni, già quanto detto ha da considerarsi probabilmente sufficiente a contribuire alla riflessione comune.

È dunque solo per scrupolo di completezza che ci permettiamo di richiamare per linee generali le coordinate di inquadramento delle problematiche che maggiormente interessano quanto alla latitudine oggettiva e soggettiva da attribuire al giudicato tributario.

7.1. Sulla latitudine oggettiva del giudicato tributario

Partendo dalla prima¹⁷, la sua delimitazione in negativo è retta dal principio di non contestazione (o, potremmo dire più correttamente, di definitività) e in positivo si circoscrive a quanto (di ciò che era deducibile) è dedotto e devoluto alla cognizione del giudice alla stregua:

che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata; né il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata di una decisione, con riguardo al medesimo tributo, in relazione ad un diverso periodo di imposta, nemmeno quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione, salvo le ipotesi, assolutamente eccezionali, di discriminazione tra situazioni di diritto comunitario e situazioni di diritto interno, ovvero di pratica impossibilità o eccessiva difficoltà di esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario ovvero di contrasto con una decisione definitiva della Commissione europea emessa prima della formazione del giudicato”.

¹⁷ Che notoriamente risente del (e si correla al) modo di intendere l'oggetto del processo tributario: che è, sì, questione, assai dibattuta in dottrina ma non altrettanto in giurisprudenza (come evidenzia con ampi richiami giurisprudenziali – seppur in termini non adesivi – GUIDARA, *Gli oggetti del processo tributario*, dattiloscritto dell'Autore reperibile in www.lex.unict.it) talchè, visto anche il contesto in cui si inquadra il presente contributo, volutamente non intendiamo inoltrarci nel suo esame in questa sede: a ciò sospinti anche da ragioni di economia del presente elaborato. Rinviamo dunque approfondimenti ad AA.VV. *Discussioni sull'oggetto del processo tributario* a cura di M. Basilavecchia e A. Comelli, Padova 2020 *passim*.

sia dell'atto impugnato in quanto tale e del contenuto ricognitivo/accertativo nonché, se del caso¹⁸, pretensivo sanzionatorio che ne rappresenta il contenuto: da correlare, laddove esistente, a quello, speculare e precedente, di cui alla dichiarazione del contribuente, pur nell'osservanza dei limiti preclusivo-decadenziali rispettivamente di contestabilità/accertabilità per l'Ufficio¹⁹ ovvero rettificabilità/emendabilità per il contribuente medesimo²⁰;

sia dei limiti di contestazione e dei motivi di sua contestazione per come spesi dal ricorrente nell'atto introduttivo del giudizio²¹.

Il discorso sembrerebbe solo in parte differenziarsi nelle cause di rimborso laddove, a parti invertite è l'istanza di rimborso del contribuente in una con la sua dichiarazione (laddove esistente), per un verso, e i motivi di suo – totale o parziale – rigetto (come espressi nel diniego impugnato ovvero, in caso di ricorso avverso il silenzio rifiuto, nelle controdeduzioni di primo grado²²), per l'altro, a delimitare la potenziale latitudine oggettiva del giudicato²³: anche se, facendo discutibile richiamo al potere-dovere sostitutivo di cui il giudice tributario è investito in ragione della natura di impugnazione-merito che caratterizza il processo tributario e sulla scorta di un più o meno condivisibile principio di economicità processuale, la giurisprudenza per un verso e una buona parte della dottrina

¹⁸ Il *caveat* si impone nella misura in cui numerosi sono gli atti impugnabili avanti il giudice tributario che limitano il loro contenuto sul piano accertativo senza al contempo muovere pretese impositive e/o sanzionatorie: si pensi, a titolo meramente esemplificativo, agli atti di classamento ovvero a quelli meramente rettificativi di perdite dichiarate o di crediti IVA come pure agli avvisi di accertamento determinativi di un maggior reddito (in genere societario) destinato poi ad essere imputato per trasparenza a soggetti terzi ai fini del suo assoggettamento ad imposizione.

¹⁹ Rispetto ai quali un rilievo di non poco conto è destinata a spiegare la pronuncia della Cass. SS.UU. sent. 8500/2021 su cui per un primo commento vd. FRANSONI, *Le Sezioni Unite e la decadenza: una sentenza che farà danni*, in *Franconi.it* 2021; INGRAO, *L'intervento della Cassazione a Sezioni Unite n. 8500/2021 sui confini dell'applicazione del termine di decadenza dell'attività impositiva in presenza di oneri pluriennali* in *Giustiziainsieme.it* 2021. In argomento mi permetto di rinviare anche a CASTALDI, *Cass. S.U. 25 marzo 2021 n. 8500 e fattispecie reddituali a efficacia pluriennale. Sulla rilevanza del valore della stabilità dei rapporti e del consolidamento delle fattispecie impositive in materia tributaria*, in *Giustiziainsieme.it*, 2021.

²⁰ A quest'ultimo riguardo venendo il rilievo in specie il disposto di cui all'art. 2 co. 8 ss. d.p.r. 322/1998 e, correlativamente quello di cui all'art. 1 co. 640 lg. 190/2014 in tema di decorrenza dei termini di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e IRAP.

²¹ In argomento da ultimo *ex multis* Cass. 3080/2021 ed ivi ulteriori richiami giurisprudenziali.

²² Vd. Pistolesi, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, in *www.giurisprudenzadelleimposte.it*.

²³ Vd. BASILAVECCHIA, *La cognizione del giudice tributario nelle azioni di rimborso*, in *GT Riv. giur trib.* 2014, 781 ss.

dall'altro sembrano piuttosto restie a delimitare l'oggetto del contendere (e dunque del giudicato) nei termini di cui sopra: escludendo che il contribuente sia limitato dai contenuti motivazionali della propria istanza nella formulazione dei successivi motivi di ricorso come, del pari l'Ufficio, dai motivi addotti nell'atto di diniego espresso nelle proprie facoltà di replica²⁴: addirittura paventando un possibile superamento del principio di corrispondenza tra richiesto e pronunciato ad opera del giudice che, nella prospettazione sposate da talune pronunce²⁵, sembra appunto esserne svincolato²⁶.

Posto dunque che, in via di principio la portata del giudicato sostanziale si ritaglia in ragione delle questioni che per deduzione di parte o per rilievo *ex officio* hanno formato oggetto di cognizione e decisione giudiziale, ne consegue che:

- qualora oggetto di cognizione e decisione giudiziale siano vizi propri dell'atto impugnato in quanto tale e quindi il ricorrente contesti (o si limiti a contestare) le modalità e le forme di sua esternazione/partecipazione seguite dall'Ufficio²⁷ il giudicato di accoglimento che ne dovesse seguire spiegherà efficacia vincolante esclusivamente in termini preclusivi alla reiterazione (laddove possibile) della condotta formale in termini conflittuali rispetto a quanto statuito nella sentenza ad opera della parte che in essa sia risultata soccombente²⁸ laddove, per contro, il giudicato di rigetto quanto alla sussistenza dei vizi formali dell'atto impugnato sarà destinato piuttosto a spiegare effetti preclusivi in merito ai motivi adducibili a sostegno dell'eventuale annullamento in via di autotutela dell'atto di cui sia stata giudizialmente accertata la legittimità formale.

²⁴ Vd. Cass. 1822/2019; Cass. 14620/2018 Cass. 12194/2018 secondo cui all'Amministrazione finanziaria non è limitata nella possibilità di prospettare in giudizio argomentazioni ulteriori a sostegno dei propri assunti rispetto a quelle espone dell'atto di diniego impugnato: sebbene ciò non sia possibile per la prima volta in appello stante la natura schiettamente devolutiva secondo il principio dispositivo che caratterizza siffatto mezzo d'impugnazione anche nel processo tributario.

²⁵ Vd. Cass. sent. 14956/2018.

²⁶ In argomento vd. NUCERA, *Motivazione dell'atto e sindacato giurisdizionale: la "latitudine" della cognizione nelle azioni di rimborso*, in *Rass. trib.* 2019, 402 ss.; ma già BASILAVECCHIA, *La cognizione del giudice tributario nelle azioni di rimborso*, cit.

²⁷ Nel qual caso il ricorso sfociando in una domanda di accertamento di nullità/illegittimità dell'atto impugnato in quanto tale.

²⁸ Diverso il discorso per le sentenze che definiscano il giudizio su questioni meramente processuali o di rito: giacchè secondo un consolidato orientamento dottrinale condiviso dalla giurisprudenza di legittimità il giudicato formatosi in ordine ad un profilo meramente processuale (legittimazione ad agire, competenza, giurisdizione, ecc.) esaurirebbe i suoi effetti all'interno del processo medesimo rimanendo privo di qualsivoglia efficacia esterna.

- che se invece oggetto di cognizione e decisione giudiziale è il modo di essere dell'obbligazione tributaria la pronuncia giudiziale con valenza di giudicato assumerà valenza accertativo/sostitutiva quanto alla configurazione del rapporto impositivo nei limiti circoscritti dalla sua contestazione giudiziale: rimanendo per il resto cristallizzata in ragione della regola preclusiva secondo cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile.

Siffatto contenuto accertativo/sostitutivo del giudicato di merito risultando poi suscettibile di spiegare efficacia vincolante e così fare stato tra le parti oltre i confini del giudizio in cui esso giudicato si sia formato (cd. efficacia esterna del giudicato):

- a) con riferimento all'atteggiarsi di rapporti tributari connessi secondo un vincolo di dipendenza rispetto a quello (pregiudiziale) accertato giudizialmente²⁹
- b) con riferimento alle cd. imposte periodiche per quanto attiene all'accertamento giudiziale passato in giudicato che riguardi un evento unico ed unitario comune a più periodi d'imposta e per ciò destinato a durevolmente rilevare con riferimento al corrispondente atteggiarsi delle relative molteplici obbligazioni impositive.³⁰

7.2. Sulla latitudine soggettiva del giudicato tributario

Passando ora a considerare le specificità del giudicato tributario quanto al profilo dei limiti soggettivi di sua operatività, la questione com'è noto concerne segnatamente la possibile riconoscibilità di un'efficacia cd. riflessa o indiretta del giudicato nei confronti di (o meglio contro) terzi titolari di rapporti giuridicamente dipendenti rispetto a quello (pregiudiziale) che ne forma oggetto.

²⁹ Cui si ricollega la previsione di cui all'art. 39 co. 1 *bis* in termini di sospensione del processo sul rapporto tributario dipendente in pendenza del giudizio sul rapporto pregiudiziale: salva ove possibile la riunione delle due cause.

³⁰ In quest'ottica l'efficacia esterna del giudicato è riconnessa a ciò che il contenuto accertativo circa il modo di essere degli elementi costitutivi della fattispecie impositiva come operato dalla sentenza spieghi i suoi effetti vincolanti tra le parti al di là dei confini del procedimento in esito al quale è stata resa in chiave regolativo-prescrittiva: precludendo un nuovo accertamento giudiziale su siffatti elementi laddove essi rilevino quali elementi costitutivi di altre fattispecie impositive tra gli stessi soggetti. Per l'evolversi della riflessione dottrinale e per i correlati correttivi giurisprudenziali intervenuti sull'argomento successivamente a Cass. SS.UU. sent. 13916/2006 vd. di recente – con ampi richiami dottrinali e giurisprudenziali – CORRARO, *L'efficacia ultra litem del giudicato tributario tra vecchi modelli e nuove teorizzazioni: il lungo cammino della Corte di Cassazione nel segno di una costante incertezza sistematica*, in *Dir. prat. trib.* 2020, 2547 ss.

Nel nostro settore, il tema ha riguardato in specie la figura del responsabile d'imposta³¹ e si è tradotto nel chiedersi se e in che misura la definitività di accertamento giudiziale circa il modo di essere del rapporto pregiudiziale intervenuta nei confronti del contribuente, obbligato principale, sia suscettibile di spiegare efficacia nei confronti del coobbligato solidale dipendente in chiave preclusiva alla possibilità per costui di contestare i presupposti generici della sua obbligazione. Quindi con riferimento ad una connessione di rapporti che, dal punto di vista sostanziale, vede concorrere allo schema della pregiudizialità/dipendenza quello della solidarietà.

Orbene, in un contesto siffatto – anche facendo tesoro dei consolidati principi cui è approdata la parallela riflessione processualcivilista condotta sul tema³² – è noto che da tempo la giurisprudenza:

- a) tenuto conto del vincolo di solidarietà che intercorre tra contribuente e responsabile d'imposta (e dunque l'operatività generalizzata della regola dell'art. 1306 c.c. che comporta l'efficacia riflessa solo in *utilibus* – ovvero *secundum eventum litis* – del giudicato altrui, rimessa comunque ad una specifica determinazione volitiva in tal senso del coobbligato),³³
- b) e preso atto della consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale che, negli anni, pur ammettendo come legittimo uno spostamento in avanti del momento di esperibilità del diritto di difesa del coobbligato dipendente a motivo dell'individuazione normativa del primo atto a costui notificabile per la sua chiamata in responsabilità, ha sempre escluso limiti all'esercizio del diritto di difesa da parte di quest'ultimo;
- c) si è orientata a escludere qualsivoglia automatismo quanto a fenomeni di efficacia riflessa del giudicato formatosi sul rapporto pregiudiziale in danno del coobbligato dipendente, in ragione della sua terzietà rispetto al giudizio in cui il giudicato si è formato.

³¹ Richiamiamo perciò qui di seguito nel testo buona parte delle riflessioni che – più diffusamente – abbiamo avuto modo di spiegare *aliunde* ed in specie in CASTALDI, *Sulla figura del responsabile d'imposta*, in *Riv. dir. trib.* 2018, 1 ss.

³² Ricordati da ultimo con rinnovato vigore da PROTO PISANI, *Processo e terzi: brevi note sui limiti soggettivi del giudicato e sul litisconsorzio necessario*, in *Riv. dir. proc.* 2020, 1658 ss.

³³ Comunque, com'è noto, preclusa da un precedente giudicato diretto di segno contrario, non idonea a legittimare richieste di rimborso, non rilevabile d'ufficio, non opponibile per la prima volta in cassazione (salvo il formarsi del giudicato *inter alios* successivamente al radicamento del giudizio in cassazione).

Ed anzi siffatto assetto di principio ha finito col tempo per assurgere a regola conformante con riferimento a tutti i rapporti contrassegnati da vincoli di pregiudizialità/dipendenza l'uno rispetto all'altro a prescindere dalla concorrenza dello schema solidaristico: con una valorizzazione della regola di cui all'art. 1306 c.c. in chiave ricognitiva di principio in termini costituzionalmente orientati.³⁴

Il tutto in chiave di prioritaria salvaguardia, in termini valoriali, delle esigenze di piena tutela del diritto di difesa del terzo a dispetto della speculare esigenza di coordinamento tra le decisioni e di omogenea regolamentazione della disciplina sostanziale dei rapporti controversi, da intendersi in questo contesto recessiva. Il contestuale perseguimento di siffatte contrapposte esigenze venendo piuttosto rimesso al potere dispositivo delle parti nel determinarsi, se del caso, alla configurazione litisconsortile del giudizio (in via originaria, ovvero successiva – per disposta riunione dei separati giudizi o per intervento in causa *ad adiuvandum* del titolare del rapporto dipendente –)³⁵; con la precisazione che la scelta del *simultaneus processus*, rimessa alla libera determinazione delle parti *ab origine*³⁶, una volta effettuata vada preservata, poi, come vincolante nel prosieguo del giudizio dal sistema mettendo capo ad un'ipotesi del litisconsorzio necessario processuale *ex art. 331 cpc* in ragione dei valori sovraindividuali preservati per suo tramite (primo fra tutti, quello di evitare il contrasto logico di giudicati)³⁷.

³⁴ In questi termini da ultimo vd. Cass. ord. 16640/2020 laddove la Suprema Corte riconosce l'efficacia riflessa del giudicato altrui *in utilibus* (ma non già la sua invocabilità in danno) del terzo titolare del rapporto dipendente in un caso in cui difetta lo schema della solidarietà.

³⁵ Ma in argomento, particolarmente rilevanti per le prospettive che – in chiave evolutiva e *de iure condendo* – potrebbero aprire, si rivelano le considerazioni rinvenibili in Cass. sez. III civ. sent. 26 settembre 2016 n. 18782 (in specie par. 2.3.3.) laddove la Suprema Corte ribadita la “non configurabilità dell'abuso processuale per il mancato esercizio di una facoltà, quella delle parti di agire insieme nello stesso processo in ragione della connessione delle domande proposte (art. 103 c.p.c.), osserva altresì che “il ricorso a due distinte azioni determina (...) la possibile diversità delle decisioni in ordine allo stesso evento lesivo” per così concludere come “proprio questi effetti potrebbero suggerire al legislatore di riconsiderare le scelte di fondo effettuate con il codice di procedura in tempi lontani, a Costituzione assente. Allora si potrebbe prevedere che (...) in astratto in tutte le ipotesi di cui all'art. 103 c.p.c., l'esercizio congiunto dell'azione sia obbligatorio, proprio alla luce dei principi del giusto processo invernati nell'art. 111 Cost., come interpretati dalla costante giurisprudenza di legittimità”.

³⁶ *Ex art. 103 c.p.c.* in combinato con l'art. 105 c.p.c. e con l'art. 274 c.p.c. (e per quanto ci riguarda ai sensi degli artt. 14 e 29 d.lgs. 546/1992).

³⁷ In questi termini (nel senso cioè che, in presenza di fattispecie controversie in causa connesse per pregiudizialità dipendenza anche quando contrassegnate da vincoli di solidarietà, il litisconsorzio, facoltativo nell'instaurazione, una volta configuratosi, divenga necessario quanto alla conduzione successiva del giudizio *ex art. 331 c.p.c.*) cfr. già Cass. 19 gennaio 2007 n. 1225, Cass. 24 luglio 2009 n. 17359 Cass. sent. 12 ottobre 2016 n. 20533.

E peraltro, in questi ultimi anni si è venuta registrando una crescente attenzione a favorire una definizione omogenea e un massimo coordinamento possibile delle pronunce di accertamento del modo di essere dei rapporti tributari fra loro (sia soggettivamente che oggettivamente) variamente connessi: non solo in chiave di salvaguardia della celerità ed economicità dei giudizi così da garantire i valori fondanti il giusto processo (fra i quali quello alla stabilità delle decisioni, la funzionalità del processo e l'effettività della tutela giurisdizionale), ma anche, in un'ottica precipuamente tributaria, di piena attuazione del principio di capacità contributiva come diritto alla giusta imposizione.

In un contesto assiologico siffatto si collocano così talune, non certo isolate, pronunce che, in difformità rispetto ai precedenti e già ricordati orientamenti giurisprudenziali, sono pervenute ad affermare il coobbligato solidale dipendente soggetto *tout court* agli effetti riflessi del giudicato formatosi *inter alios* sul rapporto impositivo principale: riconoscendolo, al contempo³⁸, ammesso a spiegare intervento *ad adiuvandum* nel giudizio altrui e dunque messo in grado di partecipare al contraddittorio giudiziale in esito al quale sarà pronunciata la sentenza che inciderà comunque in via riflessa sul modo di essere del rapporto giuridico di cui è titolare³⁹.

Secondo una logica che sembra appunto ricercare, sì, quel (difficile) temperamento tra opposte esigenze di tutela di cui si è appena dato conto sopra ma con un approdo che arreca indubbio pregiudizio per le prospettive di difesa della parte privata.⁴⁰

³⁸ E in termini del tutto innovativi rispetto alla giurisprudenza pregressa, di segno negativo rispetto alla possibilità di esperimento dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario, stante il tenore letterale dell'art. 14 d.lgs. 546/1992 (in argomento mi permetto di rinviare a CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 2010, 1323 ss.).

³⁹ Così Cass. sent. 255/2012. La posizione di apertura all'intervento adesivo dipendente nel processo tributario assunta dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza ha prodotto interessanti sviluppi che sono ancora tutti da indagare. In questa sede ci sembra solo il caso di ricordare Cass. 9567/2013 – laddove in un contenzioso tra Agenzia fiscale e fornitore relativo ad addizionali all'imposta di consumo energia elettrica è stato ammesso l'intervento del consumatore ritenuto interessato all'esito del giudizio perché potenzialmente soggetto alla rivalsa, prospettandosene anche la possibile chiamata in causa per evitare vuoti di tutela al fine di stabilire se ha subito o meno la rivalsa da parte del fornitore – nonché Cass. 1677/2014 – laddove in un contenzioso di rimborso dell'IVA indebitamente versata dal cedente, si è riconosciuto al cessionario il diritto ad intervenire in causa *ad adiuvandum* in ragione del suo diritto alla restituzione dell'IVA laddove accertata come indebitamente versata da parte del cedente.

⁴⁰ Ciò a maggior ragione se si considera che la dottrina processualciviltistica più autorevole, sulla scorta di un'attenta e puntuale disamina dei dati normativi rilevanti in argomento, ha sottolineato come, nelle rare ipotesi in cui il legislatore espressamente assoggetta il terzo, titolare del rapporto dipendente, agli effetti riflessi del giudicato altrui sul rapporto principale, appronta al contempo a sua tutela almeno due diversi strumenti di garanzia: l'uno, preventivo, rappresentato dall'intervento

Si aggiunga che siffatto risultato mal si concilia con la parallela parabola giurisprudenziale che ha interessato le diverse ma limitrofe ipotesi in cui la connessione per pregiudizialità/dipendenza intercorrente tra rapporti soggettivamente distinti è svincolata dallo schema della solidarietà e la tutela del terzo titolare del rapporto dipendente (rispetto ad un giudicato reso *inter alios* sul rapporto principale suscettibile di pregiudicare la sua posizione) riguarda la parte titolare dell'interesse fiscale.⁴¹

Qui infatti si è passati, in un breve volger di tempo, dal considerare il soggetto attivo d'imposta, titolare del rapporto dipendente, come destinato a subire, puramente e semplicemente, l'efficacia riflessa del giudicato formatosi *inter alios* sul rapporto tributario pregiudiziale,⁴² al riconoscere nei suoi confronti la possibilità di spiegare intervento adesivo dipendente nel giudizio avente ad oggetto il rapporto principale dal cui esito costui potrebbe subire pregiudizio⁴³ (con prosecuzione del giudizio secondo le regole di cui all'art. 331 c.p.c. in caso di positivo esperimento dell'intervento), per infine pervenire a sostenere – seppur con riferimento ad una

ad adiuvandum, l'altro, successivo, costituito dall'opposizione di terzo revocatoria: ferma restando la valenza sistematica e di principio che si ritiene debba riservarsi agli artt. 2485, 2859 e 2870 c.c. laddove consentono al terzo titolare del rapporto dipendente soggetto all'efficacia riflessa del giudicato altrui di sottrarsi in ogni caso dimostrando l'ingiustizia della sentenza resa *inter alios* nel giudizio in cui essa gli sia invocata contro.

⁴¹ Rientrano in questo schema segnatamente le controversie tra contribuenti e Comuni in tema di ICI/IMU rispetto alle pregiudiziali controversie catastali che contrappongono il contribuente all'Agenzia delle entrate – Territorio; assetti di interesse in buona misura analoghi possono ravvisarsi in capo alle Regioni con riferimento alle controversie in materia di IRAP che contrappongono giudizialmente contribuenti e Agenzia delle entrate (non è peregrino ricordare a questo proposito che in data 24 gennaio 2017 la Giunta regionale della Toscana ha approvato la delibera di impugnazione davanti alla Corte Costituzionale degli artt. 6 e 6 *ter* della lg. 225/2016 – disciplinanti la cd. rottamazione delle cartelle di Equitalia – perché ritenuti in contrasto con l'autonomia tributaria regionale e suscettibili di generare ingiustificate disparità di trattamento tra le Regioni: e ciò nella misura in cui la normativa nazionale non permette di escludere dal pagamento agevolato delle cartelle di Equitalia i tributi regionali a differenza di quanto invece previsto per le Regioni che si rivolgono a concessionari privati per la riscossione coattiva).

⁴² Esclusa per costui ogni forma di tutela anche declinata in veste di mero intervento *ad adiuvandum*, (stante la lettura rigorosamente letterale originariamente data all'art. 14 d.lgs. 546/1992 dalla Corte di Cassazione) ovvero di esperimento dell'opposizione di terzo di cui all'art. 404 c.p.c. ritenuta mezzo di impugnazione non contemplato nel processo tributario (così Cass. sent. 19.01.2010 n. 675).

⁴³ E ciò, appunto, proprio in ragione della sua riaffermata soggezione all'efficacia riflessa del giudicato altrui che impone una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 14 d.lgs. 546/1992 alla stregua degli artt. 24 e 111 Cost.: così Cass. 255/2012 cit. e, dipoi, Cass. 9567/2013 e Cass. 333/2014 nonché Cass. 20803/2013 che ha riconosciuto ad una Regione la legittimazione ad intervenire nella controversia avente ad oggetto una pretesa IRAP nonostante che la gestione del rapporto tributario sia devoluta integralmente all'Agenzia delle entrate.

specifica tipologia di controversie qual è quella concernente gli accertamenti catastali (in rapporto di pregiudizialità rispetto a quelle, dipendenti, relative agli accertamenti ICI-IMU e riconnessi tributi locali TASI, TARI ecc.)⁴⁴ – la legittimazione, oltre che della parte contribuente, altresì del Comune, titolare del rapporto dipendente, ad impugnare direttamente la rendita catastale attribuita all’immobile dall’Ufficio del Territorio avanti le Commissioni tributarie⁴⁵ riconoscendolo portatore di un interesse giuridicamente qualificato ad agire: laddove la giustificazione di siffatta riconosciuta legittimazione è espressamente individuata nella asserita necessità che la rendita catastale venga accertata in un medesimo, unico giudizio e nel contraddittorio di tutti i potenziali interessati così da salvaguardare i valori fondanti del giusto processo⁴⁶ fra i quali, in particolare, quello all’effettività della tutela giurisdizionale, altrimenti compromessa dalla possibilità di decisioni contrastanti in ordine alla rendita attribuibile ad un medesimo immobile rese nei confronti di soggetti diversi e per giunta provenienti da giudici appartenenti a giurisdizioni diverse⁴⁷.

Con il che ci fermiamo: pur consapevoli della inevitabile sommarietà delle presenti riflessioni.

Eppure già quanto evidenziato è sufficiente a confermare quanto anticipato in apertura del nostro contributo: e cioè che le tematiche sottese al tema di questo nostro breve scritto sono assai più complesse e di ben più ampio respiro rispetto a quanto si potrebbe *prima facie* ritenere: esorbitando dall’orizzonte strettamente processuale in cui si sarebbe portati a ricondurle per involgere questioni di principio e imporre scelte valoriali che investono lo stesso modo di concepire il sistema tributario e la sua funzionalità a realizzare la concorsualità fiscale.

⁴⁴ Vd. Cass. SS.UU. 15203/2015 con commento di CONSOLO, *Sulla legittimazione dei Comuni a impugnare davanti alle Commissioni tributarie gli atti di classamento e di attribuzione delle rendite catastali*, in *Rass. trib.* 2017, 233 ss.).

⁴⁵ Peraltro già in questi termini, seppur solo incidentalmente, Cass. 8845/2010.

⁴⁶ Si evidenzia invero che la “previsione costituzionale di un processo “giusto” impone al giudice nella esegesi delle norme di verificare sempre che l’interpretazione adottata sia necessaria e idonea ad assicurare le garanzie fondamentali in funzione delle quali le norme oggetto di interpretazione sono state poste, evitando che il rispetto di una ermeneutica sottratta alla suddetta imprescindibile verifica si traduca in concreto in uno spreco di tempi e di risorse e comunque in una riduzione o perdita di effettività della tutela giurisdizionale” (Cass. SS.UU. 15203/2015).

⁴⁷ Giacchè “diversamente opinando occorrerebbe ritenere che (...) mentre il contribuente può impugnare la rendita catastale ricorrendo al giudice tributario, il Comune deve invece rivolgersi al giudice amministrativo, con l’effetto di dilapidare un bene prezioso come la giurisdizione (se della medesima questione debbono conoscere due diversi giudici) ma soprattutto con l’effetto di compromettere la certezza e la stabilità delle situazioni giuridiche nonché la stessa funzionalità del processo, valori che verrebbero tutti inevitabilmente frustrati dalla possibilità che sulla medesima questione intervengano decisioni contrastanti” (Cass. SS.UU. 15203/2015).

I delitti in materia di dichiarazione

SOMMARIO: 1. Premessa: l'evoluzione legislativa dal 2000 ai giorni nostri (sintesi). – 2. Concetti generali in tema di reati tributari: a. La definizione di reato tributario; b. Il bene giuridico tutelato; c. Il soggetto passivo dei reati tributari; d. Il soggetto attivo dei reati tributari; e. Il divieto di “concorso incrociato” tra emittente ed utilizzatore delle false fatture (art. 9 d.lgs. n. 74 del 2000). – 3. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, – 4. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. – 5. La dichiarazione infedele. – 6. L'omessa dichiarazione. – 7. La (limitata) punibilità del tentativo. – 8. Patteggiamento per i delitti dichiarativi in assenza di estinzione del debito tributario.

1. Premessa: l'evoluzione legislativa dal 2000 ai giorni nostri (sintesi)

Il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 recante “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205*” ha rivisitato il sistema di contrasto all'evasione fiscale voltando pagina definitivamente rispetto alla l. 7 agosto 1982, n. 516, meglio nota come “*manette agli evasori*”.

Conformemente alle direttive della legge delega ¹ tale normativa assumeva come obiettivo quello di snellire il sistema, limitando la repressione penale per i soli fatti correlati alla immediata lesione degli interessi del Fisco. In tale ottica si è rinunciato alla criminalizzazione delle violazioni formali e preparatorie rispetto alla successiva evasione, concentrando l'attenzione sui fatti che determinano un'effettiva “offensività” per gli interessi del Fisco, connotati dal “dolo specifico” dell'evasione e dal danno per l'Erario. Pertanto, il legislatore ha scelto di puntare su un numero ristretto di tipologie criminose collegate al momento della dichiarazione annuale e tali sono le fattispecie previste dal Titolo II, Capo I, del decreto legislativo n. 74/2000 agli artt. 2-3-4-5.

¹ L. 25 giugno 1999 n. 205 “*Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario*”.

Il co. 36-*vicies* semel dell'art. 2 del d.l. 13.8.2011 n. 138 (comma inserito in sede di conversione nella l. 14.9.2011 n. 148) aveva poi apportato alcune novità in materia di reati tributari. In particolare, le novità introdotte determinavano: a) l'irrigidimento delle soglie di punibilità delle c.d. "fattispecie dichiarative" caratterizzate dalle stesse (ovvero dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione); b) l'abrogazione delle ipotesi attenuate connesse alle fattispecie di emissione ed utilizzazione di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti; c) una minor riduzione di pena in relazione alla circostanza attenuante correlata al pagamento dei debiti tributari (circostanza che diveniva condizione imprescindibile per richiedere il c.d. "patteggiamento"); d) limiti, per talune fattispecie, al riconoscimento della sospensione condizionale della pena; e) l'ampliamento, per talune fattispecie, dei termini di prescrizione².

A distanza di poco più di tre anni, la l. 11.3.2014 n. 23³ aveva dettato all'art. 8 i principi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario. In particolare, tale revisione doveva avvenire nel rispetto dei principi di tassatività (ossia di pre-determinazione delle condotte e delle relative sanzioni) e di proporzionalità delle sanzioni stesse rispetto alla gravità dei comportamenti.

A tal fine, l'art. 8 delegava il Governo a circoscrivere l'applicazione delle sanzioni penali anche mediante l'individuazione di adeguate soglie di punibilità⁴.

² Per il relativo commento si veda la *Relazione 20.9.2011 n. III/13/2011* dell'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione.

³ Recante *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita* (G.U. 12.3.2014 n. 59).

⁴ In particolare, ai sensi dell'art. 8 co. 1 della l. 23/2014, il Governo era stato delegato a procedere "alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: a) la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di 6 anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; b) l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; c) l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; d) la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; e) la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; f) l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito

Sulla base dei principi espressi nella Legge delega n. 23/2014, per quanto riguarda specificamente l'ambito penale, sono stati effettuati dal Governo interventi su numerosi articoli del d.lgs. n. 74/2000.

L'esito di tale riforma è contenuto nel d.lgs. 24.9.2015 n. 158 (S.O. n. 55 G.U. 7.10.2015 n. 233), in vigore dal 22.10.2015. Rinviano l'esame delle novità introdotte con il d.lgs. 158/2015 all'illustrazione dei singoli reati dichiarativi, si riportano nella tabella seguente le principali innovazioni introdotte dalla novella del 2015 sull'impianto originario del d.lgs. 74/2000:

PRINCIPALI NOVITÀ (D.LGS. 158/2015)

Innalzamento soglie	dichiarazione infedele	150.000,00 euro (imposta evasa) 3 milioni (imponibile evaso)
	omesso versamento ritenute	150.000,00 euro
	omesso versamento IVA	250.000,00 euro
Inasprimento sanzioni	omessa dichiarazione	da 1 anno e 6 mesi a 4 anni
	occultamento o distruzione documenti contabili	da 1 anno e 6 mesi a 6 anni
	indebite compensazioni (tramite crediti inesistenti)	da 1 anno e 6 mesi a 6 anni
Non punibilità	il pagamento del debito tributario comporta la penale irrilevanza per alcune fattispecie	artt. 10- <i>bis</i> , 10- <i>ter</i> e 10- <i>quater</i> co. 1
		artt. 4 e 5
Circostanze del reato	pena diminuita fino alla metà	pagamento del debito tributario (fuori dei casi di non punibilità)
	pena aumentata della metà	elaborazione di "modelli di evasione fiscale" nell'ambito dell'attività di consulenza fiscale

A distanza di appena quattro anni dall'ultimo intervento, il legislatore è nuovamente intervenuto, attraverso il d.l. 26.10.2019 n. 124 che aveva previsto numerose e rilevanti novità attraverso: a) interventi su sanzioni (aumentate) e soglie di punibilità (ridotte) di quasi tutte le fattispecie; b) l'estensione a quasi tutte le fattispecie penali tributarie della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata", di cui all'art. 240-*bis* c.p.; c) la configurazione del solo delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000 quale "reato presupposto" della responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs. 231/2001.

di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative".

Quest'ultima ha rappresentato una opzione legislativa a lungo discussa che, una volta adottata, ha immediatamente sollevato la questione circa l'idoneità della previsione ad onorare quanto richiesto dalla direttiva (UE) 5.7.2017 n. 1371, inserita, ai fini della relativa attuazione, nella legge di delegazione europea per il 2018 (l. 4.10.2019, n. 117), ovvero se il testo avrebbe comunque reso necessario inserire ulteriori reati nell'ambito del "sistema 231". In sede di conversione in legge, l'originario rigore del d.l. 124/2019 si è complessivamente attenuato⁵.

Ciò è avvenuto attraverso: a) la revisione di talune pene; b) la mancata diminuzione di talune soglie; c) l'estensione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 co. 2 del d.lgs. 74/2000 anche alle fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. 74/2000; d) la delimitazione della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata" alle sole fattispecie fraudolente (artt. 2, 3, 8 e 11 del d.lgs. 74/2000).

Contestualmente, peraltro, rispondendo ai dubbi sollevati da una parte della dottrina, la responsabilità amministrativa degli enti *ex* d.lgs. 231/2001 viene configurata non più in relazione al solo delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, ma con riguardo a tutte le fattispecie "più gravi" (e, quindi, anche relativamente a quelle di cui agli artt. 3, 8, 10 e 11 del d.lgs. 74/2000), prevedendosi, altresì, che: a) se, in seguito alla commissione dei delitti in questione, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; b) si applicano le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del d.lgs. 231/2001 (ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni e servizi).

Tale novità presenta inevitabili ricadute sulla possibilità di sequestrare "per equivalente" il profitto del reato in capo alla società. Passando attraverso la previsione di cui all'art. 19 co. 2 del d.lgs. 231/2001 diviene possibile nei confronti della società anche questa forma di sequestro, e non più solo quello diretto. È orientamento consolidato, infatti, quello secondo il quale in caso di reati tributari posti in essere dal rappresentante legale di una società, nell'interesse o a vantaggio della stessa, il sequestro (e la confisca) per equivalente del profitto conseguito non possa essere disposto sui beni dell'ente, dal momento che tali fattispecie non rientrano tra i "reati presupposto" di cui al d.lgs. 231/2001; salvo che l'ente stesso non rappresenti un mero schermo fittizio⁶. Di conseguenza, è probabile che il patrimonio del rappresentante legale sarà aggredito con minor frequenza.

⁵ Per un commento analitico alla disciplina, si rinvia senz'altro alla *Relazione dell'Ufficio del Massimario n. 3/2020 del 9.01.2020*.

⁶ Tra le tante, si v. Cass., 10.1.2013, n. 1256.

In ogni caso, occorre tempestivamente valutare un puntuale adeguamento dei Modelli organizzativi *ex art. 6 del d.lgs. 231/2001*.

Le modifiche normative susseguitesi soprattutto nel corso di questi ultimi cinque anni, pur a fronte di importanti novità volte a restringere il campo di applicazione della repressione penale⁷, hanno tuttavia comportato particolari problemi applicativi cui la giurisprudenza di legittimità ha cercato di fornire risposte, tentando di districarsi tra le insidie sempre presenti nell'interpretazione di norme di nuovo conio, e con un occhio attento anche alla giurisprudenza sovranazionale che, sovente (come dimostra la vicenda annosa del “*ne bis in idem*” in materia penal-tributaria), ha fissato principi giurisprudenziali abbisognevole di coordinamento con la disciplina interna.

Si tenterà, nei paragrafi che seguono, di individuare gli aspetti di maggior interesse delle fattispecie penal-tributarie e, come richiesto dallo scopo del presente lavoro, si limiterà l'attenzione alle problematiche attuali, emerse a seguito delle ultime novelle, delimitando il campo d'indagine ai soli reati dichiarativi⁸.

2. Concetti generali in tema di reati tributari

Con l'entrata in vigore delle disposizioni in tema di diritto penale tributario, contenute nel d.lgs. n. 74 del 2000, come successivamente modificato, è opportuno procedere ad una ridefinizione dei principali e fondamentali concetti della materia. Cinque sono i punti meritevoli di attenzione: a. la definizione di reato tributario; b. Il bene giuridico tutelato; c. Il soggetto passivo dei reati tributari; d. Il soggetto attivo dei reati tributari; e. Il divieto di “concorso incrociato” tra emittente ed utilizzatore delle false fatture (art. 9 d.lgs. n. 74 del 2000).

a. La definizione di reato tributario

In primo luogo, occorre individuare il concetto di reato tributario. Nella vigenza della prima normativa in tema di diritto penale tributario, la definizione di reato tributario era agevole, atteso che lo stesso art. 2, l. 7 gennaio 1929, n. 4, prevedeva: “*Costituisce delitto o contravvenzione la violazione di una norma*

⁷ Si pensi, per tutte, alla rivisitazione del delitto di dichiarazione infedele, che si è accompagnata alla coeva modifica normativa dell'art. 10-*bis*, St. contrib., ossia la l. 212/2000, in tema di abuso del diritto – elusione fiscale, con esclusione dall'area del penalmente rilevante delle condotte integranti tale ipotesi.

⁸ Per maggiori approfondimenti, sia consentito, sin d'ora, rinviare al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di) A. SCARCELLA, Torino, 2019, pp. 496.

contenuta nelle leggi finanziarie, per la quale è stabilita una delle pene previste dal codice penale per i delitti o, rispettivamente, per le contravvenzioni”.

La disposizione predetta, che peraltro si incentrava solo sui caratteri formali dell'illecito penale tributario, è stata abrogata dal d.lgs. n. 472 del 1997, per cui il problema si pone nuovamente. L'interesse del tema è dettato anche dalla circostanza che nel nostro ordinamento il *corpus* delle leggi finanziarie e tributarie è contenuto in diversi testi normativi, i quali, pur prendendo come riferimento una condotta che offenda l'interesse dello Stato a procurarsi i mezzi economici necessari per il conseguimento dei propri fini istituzionali, fanno comunque riferimento a comportamenti assolutamente divergenti fra loro, con conseguenti discipline assolutamente divergenti fra loro.

Per una corretta impostazione del problema, è necessario, preliminarmente, differenziare fra reati finanziari e reati tributari.

La prima categoria è senz'altro più ampia, giacché indica ogni illecito che privi lo Stato di ogni provento economico cui lo stesso abbia diritto, come derivanti dall'istituzione di tributi, di diritti erariali, ovvero mediante l'esercizio monopolistico di determinate attività lucrative, sottratte *ex lege* alla organizzazione e gestione da parte dei privati. La categoria dei reati tributari, invece, è una specie del *genus* degli illeciti finanziari, giacché si riferisce alle sole violazioni che realizzano una aggressione all'attività finanziaria pubblica avente ad oggetto i tributi relativi allo specifico campo delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.

A tale nozione fa appunto riferimento il d.lgs. n. 74 del 2000, il quale disciplina fattispecie criminose solo in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, rimanendo l'altra parte della disciplina penale relativa ai tributi minori confinata nel d.lgs. n. 471 del 1997, nel d.lgs. n. 472 del 1997 e nel d.lgs. n. 473 del 1997, ovvero in altre leggi speciali.

b. Il bene giuridico tutelato

Ricostruita nei termini anzidetti la categoria dei reati tributari, occorre individuare quale sia il bene giuridico dagli stessi tutelato, atteso che questa ricerca consente una più corretta ed agevole interpretazione delle singole figure criminose ricomprese nella categoria in esame. Ovviamente, l'analisi andrà condotta solo con riferimento alle previsioni delittuose contenute nel d.lgs. n. 74 del 2000, nel quale, come si è detto, sono contenute tutte le disposizioni in tema di reati tributari presenti nel nostro ordinamento penale.

Essendo tutte le fattispecie previste dal predetto decreto di natura delittuosa, esse sono tutte caratterizzate, sotto il profilo dell'elemento soggettivo, dalla necessità di un atteggiamento doloso. Il legislatore, però, nel disciplinare tale

profilo, ha richiesto che al dolo venisse impressa una determinata e precisa direzione, richiedendosi infatti che le condotte siano finalizzate al fine di evadere le imposte, o comunque di danneggiare l'Erario, richiedendo ad esempio indebiti rimborsi di imposta.

Questa circostanza consente di concludere con certezza che il bene giuridico tutelato dalle disposizioni in esame è l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi. Tale interesse, nell'ambito dei delitti tributari, può essere aggredito con modalità diverse, ed in particolare, o mediante una offesa diretta, come nel caso dell'omessa presentazione dell'imposta o di presentazione di dichiarazioni infedeli, ovvero in maniera meno immediata, mediante condotte, come l'utilizzazione o emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti, che non realizzano direttamente la lesione del bene giuridico tutelato, ma pongono in serio pericolo l'integrità dello stesso.

A tale diversa modalità di aggressione del bene giuridico, cui corrisponde la bipartizione dei delitti tributari in reati di danno – rientranti ovviamente nella prima categoria – e reati di pericolo – di cui al secondo gruppo –, non consegue una diversità dei beni giuridici tutelati. L'oggetto giuridico protetto rimane unico, anche se aggredibile con diverse modalità, cui corrisponde una diversa intensità dell'offesa ed una diversa gravità dei comportamenti, che il legislatore giudica secondo la propria discrezionalità.

c. Il soggetto passivo dei reati tributari

Dalla definizione precedentemente fornita in tema di oggetto giuridico dei reati tributari, è possibile ricavare anche l'individuazione di chi siano i soggetti passivi di tali delitti, precisando che con tale espressione ci si intende riferire al soggetto titolare dell'interesse la cui aggressione concreta la fattispecie criminosa, ovvero, utilizzando il linguaggio del codice penale, la persona offesa dal reato.

Ovviamente, alla luce di quanto affermato in precedenza, la persona offesa nei reati tributari è l'Amministrazione finanziaria dello Stato, cui, dunque, andrà notificata, nella figura del Ministro delle finanze *pro tempore*, la richiesta di rinvio a giudizio ad opera del Pubblico Ministero, ovvero qualunque altro atto processuale, per il quale la legge prevede sia comunicato, notificato o comunque portato a conoscenza della persona offesa. Peraltro, la giurisprudenza ha aggiunto che persona offesa dei reati tributari è, oltre alla Amministrazione finanziaria, anche l'Agenzia delle Entrate, quale ente cui è affidata la tutela dell'interesse al corretto adempimento dell'obbligazione tributaria⁹.

⁹ Sez. 2, n. 7739 del 28/02/2012, P.M. in proc. Gabba e altri, Rv. 252018; Sez. 3, n. 42632 del 17/10/2013, P.O. in proc. Maccan, Rv. 258306.

d. Il soggetto attivo dei reati tributari

È del tutto evidente che possono essere soggetti attivi dei reati tributari soltanto quelle categorie di soggetti tenuti ad osservare quegli adempimenti fiscali che costituiscono il presupposto delle condotte tipiche. Senza contare poi che possono rendersi responsabili dei reati in materia di Iva un drappello ancor più ristretto di contribuenti, ovvero imprenditori e professionisti titolari di “partita Iva”.

Si potrebbe discutere e si è discusso se si tratti davvero di reati propri o di “reati a soggettività ristretta”, poiché, in definitiva, l’obbligo tributario incombe sulla generalità dei cittadini. Ma non può non osservarsi che il precetto penale tipico è rivolto solo ai soggetti destinatari (certo in linea teorica molto numerosi) degli adempimenti fiscali che innervano la fattispecie penale. Tuttavia si tratta di questione poco più che nominalistica (o di “gusti” dogmatici). Infatti le questioni serie che comunque si pongono allorché l’ordinamento individui *a priori* categorie di soggetti attivi (più o soggetto attivo dei reati tributari meno estese) sono essenzialmente due: a) la legittimità (anche sotto il profilo costituzionale) della imposizione di obblighi penalmente sanzionati solo a determinate cerchie di persone; b) la rilevanza dell’errore sulla qualifica soggettiva, qui intimamente connessa alla previa insorgenza del presupposto della condotta incriminata.

Sotto il primo profilo, la scelta di riservare il presidio penale solo a chi è soggetto agli adempimenti fiscali in tema di imposte dirette ed Iva, non sembra davvero irragionevole ed in ogni caso non potrebbe essere oggetto di questioni di legittimità costituzionale suscettibili di superare il vaglio di ammissibilità¹⁰.

Sotto il secondo e completamente differente profilo, viene qui in gioco non tanto l’erroneo apprezzamento di una mera qualifica personale, ma quello che cade sui presupposti normativi in forza dei quali sorge nel soggetto agente l’obbligo penalmente sanzionato ovvero sulla disciplina extrapenale degli adempimenti fiscali¹¹. Cosicché, l’intima connessione tra situazione tipica normativamente tratteggiata e che “legittima al reato” e qualificazione della persona rende evidente che la soluzione debba essere cercata sul terreno, oltremodo scivoloso, dell’errore sulla legge extrapenale che, come ben si sa, può produrre tanto un

¹⁰ Si dovrebbe infatti chiedere alla Corte Costituzionale una pronuncia di incostituzionalità “nella parte in cui” le norme incriminatrici non prevedono identiche sanzioni penali anche per chi è soggetto al pagamento di altre imposte. Questione sicuramente inammissibile, in forza del principio di riserva di legge.

¹¹ Per esempio, può ritenersi che non sussista l’obbligo di dichiarare proventi di attività illecite, di vincite alla lotteria, oppure redditi conseguiti all’estero o derivanti da plusvalenze da cessione di immobili e così via.

errore sul fatto ed escludere il dolo, quanto un errore sul precetto, “salvifico” nei soli limiti della sua “inevitabilità”¹².

Qui val solo la pena ribadire che, in forza dell’art. 15 del d.lgs. n. 74 del 2000, l’errore sul precetto che deriva da un’erronea interpretazione delle norme che disciplinano i singoli tributi, originato da una obiettiva incertezza sulla loro portata applicativa è assistito da una sorta di “presunzione assoluta” di inevitabilità¹³.

e. Il divieto di “concorso incrociato” tra emittente ed utilizzatore delle false fatture (art. 9, d.lgs. n. 74 del 2000)

All’indomani dell’entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000, la dottrina aveva rilevato che l’art. 9 ivi contenuto appariva “*almeno prima facie, frutto di preoccupazioni sicuramente eccessive, mentre è proprio la sua introduzione che rischia, per contro di provocare contraccolpi sistematici forieri, questi sì, di giustificate preoccupazioni*”¹⁴. Era infatti una norma sicuramente superflua, poiché, anche senza una espressa previsione, dottrina e giurisprudenza erano concordi nel ritenere non punibile, in base al principio generale del *ne bis in idem* sostanziale, l’emittente delle false fatture per concorso nell’utilizzazione e viceversa.

¹² Come recita l’art. 5 c.p., dopo il noto intervento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 364 del 1988.

¹³ Ad esempio, la Cassazione ha affermato che ai fini dell’integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall’art. 4 d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell’operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell’art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extra-penale, tale da far ritenere l’ignoranza inevitabile (In applicazione del principio, la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto avverso la condanna dall’imputato imprenditore, ritenendo non scusabile l’invocata mancata conoscenza delle prescrizioni contenute nell’art. 8 d.p.r. n. 633 del 1972 riguardanti le cessioni all’esportazione non imponibili: Sez. 7, n. 44293 del 13/07/2017 – dep. 26/09/2017, Hu, Rv. 271487). In senso conforme, si è affermato (Sez. 3, n. 23810 del 08/04/2019, dep. 29/05/2019, Versaci, Rv. 275993 – 02) che, ai fini dell’integrazione del reato di dichiarazione infedele, previsto dall’art. 4 del d.lgs. 74 del 2000, la mancata conoscenza, da parte dell’operatore professionale, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che non esclude il dolo ai sensi dell’art. 5 cod. pen., salvo che sussista una obiettiva situazione di incertezza sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extrapenale, tale da far ritenere l’ignoranza inevitabile (In applicazione del principio, la Corte ha considerato inapplicabile anche l’art. 47 cod. pen. nel caso di errore sulla efficacia sanante della dichiarazione integrativa rispetto a quanto riportato falsamente nella dichiarazione originaria annuale).

¹⁴ G. FLORA, *La nuova legge sui reati tributari (d.leg. 10 marzo 2000 n. 74)*, in *Studium iuris*, 2000, p. 1317 s.; G. FLORA, *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’art. 9 l. 25 giugno 1999 n. 205, analisi al d.leg. 10 marzo 2000 n. 74*, in *Legisl. pen.*, 2001, p. 17 s.

A maggior ragione nel nuovo sistema che ripudia l'idea delle incriminazioni "preventive" o "prodromiche" che dir si voglia, tanto da escludere espressamente (art. 6) la punibilità a titolo di tentativo (v. *infra*), non vi poteva essere spazio per la punibilità del concorso "incrociato" nemmeno nel caso in cui il destinatario della fattura falsa non l'avesse poi utilizzata ai fini di abbattere gli utili nella propria dichiarazione¹⁵.

Dopo un primo "felice" periodo di fedele applicazione della norma, la giurisprudenza ha affermato che la "deroga" all' art. 110 c.p. non si applica se chi riceve la fattura falsa poi non se ne avvale effettivamente nella propria dichiarazione per abbattere gli utili¹⁶, e, in un secondo momento, che essa non si applica nemmeno nel caso in cui ci sia coincidenza tra soggetto emittente e soggetto utilizzatore (come quando si tratti di due società amministrate, di fatto o di diritto poco importa, dalla medesima persona)¹⁷.

Nel primo caso, la deroga alla deroga, è giustificata perché altrimenti "si determinerebbe un irragionevole vuoto di tutela non corrispondente all'effettivo disvalore del comportamento di colui che abbia istigato o comunque ad altro titolo sia concorso con l'emittente". Nel secondo caso, invece la Corte muove dalla premessa che la deroga stabilita dall'art. 9 concerna unicamente ipotesi di concorso morale, sotto forma di istigazione, e non quelle dove i medesimi soggetti siano ad un tempo gli autori materiali della emissione e gli autori materiali della utilizzazione.

Per le medesime ragioni, la Cassazione ha ritenuto che il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti può concorrere, ove ne sussistono i presupposti, con l'emittente, secondo l'ordinaria disciplina

¹⁵ Esempio che veniva tra l'altro espressamente citato nella *Relazione di accompagnamento* alla "nuova" legge.

¹⁶ Cass., Sez. III, 26.5.2010, n. 35453.

¹⁷ Cass., Sez. III, 8.3.2012, n. 19247; conf., da ultimo: Sez. 3, n. 5434 del 6 febbraio 2017, Ferrari, Rv. 269279. Anzi, la giurisprudenza ha esteso l'ambito dell'inapplicabilità della disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 al consulente fiscale che concorra nel reato di frode fiscale con il soggetto che unifica nella sua persona la qualità di amministratore della società emittente e di quella utilizzatrice delle medesime fatture per operazioni inesistenti. In particolare, la Corte ha affermato che partecipando il concorrente *extraneus* paritariamente, secondo i principi del concorso di persone *ex* art. 110, c.p., alla commissione di ciascuno dei reati oggetto di volontà comune di cui coautore è il concorrente *intraneus*, come per quest'ultimo non è applicabile la deroga prevista dall'art. 9, d.lgs. n. 74 del 2000, allo stesso modo tale deroga non vale nemmeno per il secondo, proprio in considerazione della natura paritaria della partecipazione a ciascuno dei due illeciti (Sez. 3, n. 31182 del 16/09/2020 – dep. 09/11/2020, Galli; conf. Sez. 3, n. 34021 del 29/10/2020 – dep. 01/12/2020, Rossineli).

dettata dall'art. 110 cod. pen., non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'art. 9 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La ragione sta nel fatto che l'art. 9, d.lgs. 74/2000 mira ad evitare che la sola utilizzazione, da parte del destinatario, delle fatture per operazioni inesistenti possa integrare anche il concorso nella emissione delle stesse così come, all'inverso, il solo fatto dell'emissione possa integrare il concorso nella utilizzazione, da parte del destinatario che abbia ad indicarle in dichiarazione, delle medesime, determinandosi, altrimenti, la sottoposizione per due volte a sanzione penale dello stesso soggetto per lo stesso fatto, che, invece, non può verificarsi allorquando il destinatario delle fatture non ne abbia fatto utilizzazione¹⁸.

3. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

La fattispecie della dichiarazione fraudolenta¹⁹ è disciplinata dall'art. 2, d.lgs. n. 74/2000²⁰.

Rispetto a tale fattispecie appare opportuno ricordare, sulla base delle indicazioni della recente giurisprudenza di legittimità, quali siano le principali caratteristiche, tenendo presente che, recentemente, con l'art. 2 co. 1 del d.lgs. 24.9.2015 n. 158, è stato ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti.

La ricordata previsione, infatti, ha soppresso la parola “*annuali*” riferita alle dichiarazioni “*correlate*” all'utilizzo della documentazione fraudolenta. Di conseguenza, è risultato ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato, fermo restando il riferimento a quelle relative alle imposte sui redditi o all'IVA.

In particolare, ciò ha indotto ad ipotizzare la rilevanza, ai fini della fattispecie in esame, anche: a) della “dichiarazione IVA 74-bis”, redatta dai curatori fallimentari o dai commissari liquidatori, entro 4 mesi dalla data di nomina,

¹⁸ Cass., Sez. 3, n. 41124 del 22/05/2019 – dep. 08/10/2019, Rv. 277978.

¹⁹ Sia consentito rinviare per maggiori approfondimenti al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di), A. SCARCELLA, Torino, 2019. Il reato di cui all'art. 2 è commentato da A. ACETO (pp. 29/98).

²⁰ L'art. 2, così recita: *1. È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.*

relativa alle operazioni effettuate nella frazione dell'anno precedente alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, con cui si informa l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate sulla posizione debitoria o creditoria ai fini IVA alla data di fallimento²¹; b) della dichiarazione IVA MOSS, di cadenza trimestrale, presentata dagli operatori registrati al MOSS in Italia²², tanto per i

²¹ Si osserva, peraltro, che, in relazione al modello IVA 74-bis, l'Agenzia delle Entrate, in una "informazione generale" presente sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it ha precisato che "non rappresenta una vera e propria dichiarazione".

²² L'Agenzia delle Entrate rende disponibili agli operatori nazionali e a quelli Extra UE, registrati al *Portale MOSS*, le funzionalità operative per la trasmissione della dichiarazione IVA, da eseguirsi dal 1° giorno successivo alla chiusura del trimestre precedente e fino al giorno 20 dello stesso mese. La direttiva 2008/8/CE riguardo al luogo di prestazione dei servizi è stata attuata con il d.lgs. 31 marzo 2015, n. 42. La definizione delle modalità operative per la registrazione al regime speciale e gli schemi di dati da trasmettere per via telematica sono stati approvati con provvedimento del 26/07/2016. In applicazione della Direttiva 2006/112/CE come modificata dalla Direttiva 2008/8/CE, i soggetti passivi (residenti o domiciliati anche fuori dall'Unione europea) che effettuano i servizi elettronici (già soggetti al regime speciale V@ES) o i servizi di telecomunicazione e tele radiodiffusione (TTE) a favore di consumatori finali europei (B2C), possono assolvere gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto attraverso il Portale Telematico denominato "*Mini one Stop Shop*" o "*Mini Sportello Unico*" ("MOSS"). Il Portale MOSS, attivo dal 1° ottobre 2014, è operativo per effetto dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2015, dei nuovi principi di territorialità dell'Iva di cui alla Direttiva n. 112/2006/CE come modificata dalla Direttiva 2008/8/CE. Il MOSS è anche un regime di tassazione opzionale introdotto come misura di semplificazione connessa alla modifica del luogo di tassazione Iva applicabile alle prestazioni TTE e ai servizi elettronici B2C. In base alle nuove regole europee, infatti, la tassazione ai fini Iva di tali operazioni avviene nello Stato membro del consumatore finale (Stato membro di Consumo) e non in quello del prestatore (Stato membro di identificazione). Il MOSS, dunque, evita al fornitore di identificarsi presso ogni Stato Membro di Consumo per effettuare gli adempimenti richiesti (dichiarazioni e versamento). In pratica, optando per il MOSS, il soggetto passivo trasmette telematicamente, attraverso il Portale elettronico, le dichiarazioni Iva trimestrali ed effettua i versamenti esclusivamente nel proprio Stato membro di identificazione, limitatamente alle operazioni rese a consumatori finali residenti o domiciliati in altri Stati Membri di Consumo. Le dichiarazioni trimestrali e l'Iva versata acquisite dallo Stato membro di identificazione sono trasmesse ai rispettivi Stati Membri di Consumo mediante una rete di comunicazioni sicura. Possono avvalersi del MOSS sia i soggetti passivi stabiliti nell'UE (Regime UE) sia quelli stabiliti fuori dalla UE (Regime non UE). Il regime è facoltativo ma se il soggetto passivo decide di avvalersene dovrà applicarlo in tutti gli Stati membri. Il MOSS si applica alle seguenti operazioni B2C effettuate in modalità esclusivamente elettronica: a) servizi di telecomunicazione; b) servizi di tele radiodiffusione; c) servizi forniti per via elettronica, in particolare (cfr. allegato II, Direttiva 112/2006/CE): a) fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature; b) fornitura di software e relativo aggiornamento; c) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; d) fornitura di musica, film, giochi, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; e) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza. Per ulteriori dettagli si v. il regolamento di esecuzione (UE)

soggetti che si avvalgono del “Regime UE” quanto per i soggetti che si avvalgono del “Regime non UE”²³.

Più in generale, una parte della dottrina ha sottolineato come si dovrebbe “far riferimento alle sole dichiarazioni destinate a determinare le basi imponibili o l'imposta, ossia i soli elementi oggetto della condotta tipica. Corrisponderebbero a tali presupposti solo le dichiarazioni cc.dd. straordinarie, previste dagli artt. 5 e 5 *bis* del d.p.r. 322/1998 nelle ipotesi di liquidazione, liquidazione coatta amministrativa, fallimento, trasformazione, fusione e scissione delle società. In tale prospettiva, non sembra che possano ritenersi rilevanti ai sensi delle condotte tipiche previste negli art. 2 e 3 le dichiarazioni intracomunitarie Intra 12/13, Intrastat e le dichiarazioni di intento”²⁴.

Secondo altri Autori, invece, nella nozione di dichiarazioni “*non annuali*” rilevanti: “dovrebbero rientrarvi...le dichiarazioni di operazioni intracomunitarie, è il caso quindi delle dichiarazioni degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (*Intrastat*) relativamente agli acquisti, ed ancora delle dichiarazioni di acquisto intracomunitario da parte di enti, associazioni o altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta (*Intra 13*); della dichiarazione mensile degli acquisti di beni e servizi effettuati da enti non soggetti passivi d'imposta e da agricoltori esonerati (*Intra 12*). Dovrebbero invece essere esclusi i documenti che tecnicamente non sono definiti «dichiarazioni» stante l'impossibilità di una estensione analogica della norma incriminatrice. È il caso della comunicazione

n. 282/2011, come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013. Un soggetto passivo che sceglie di avvalersi del MOSS deve registrarsi nello Stato membro di identificazione. Nel Regime UE, valido per i soggetti residenti nell'UE o extra UE con stabili organizzazioni in UE, lo Stato Membro di Identificazione è lo Stato in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica. Se un soggetto passivo non ha fissato la sede della propria attività economica nell'UE, Stato Membro di Identificazione sarà quello in cui dispone di una stabile organizzazione. I soggetti passivi che dispongono di più stabili organizzazioni nell'UE hanno la facoltà di scegliere lo Stato membro di una delle stabili organizzazioni come proprio Stato Membro di Identificazione ai fini del MOSS. In tal caso, la scelta non può essere revocata prima del termine del secondo anno successivo a quello di esercizio. Nel Regime non UE, valido per i soggetti passivi extra UE senza stabili organizzazioni in UE, il prestatore può scegliere qualunque Stato membro come Stato membro di identificazione. Lo Stato membro scelto assegnerà al soggetto passivo un numero individuale di identificazione Iva (utilizzando il formato EUxxxxxyyyz). In entrambi i casi, il soggetto passivo può avere solo uno Stato Membro di Identificazione che nel caso di soggetto in Regime Non UE potrà coincidere anche con lo Stato Membro di Consumo.

²³ Il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione è effettuato, in euro, entro lo stesso termine previsto per la presentazione della dichiarazione.

²⁴ Così S. PUTINATI “*In vigore da oggi i nuovi reati tributari: tutte le novità della riforma*”, *Il Quotidiano Giuridico*, 22.10.2015.

annuale Iva o della comunicazione delle operazioni intercorse con soggetti aventi sede in paradisi fiscali²⁵. Parimenti sarebbero escluse anche le dichiarazioni di intento degli esportatori abituali, le quali, pur potendole qualificare «dichiarazioni», non contengono l'indicazione di elementi passivi ma soltanto la volontà di acquistare in sospensione di imposta²⁶.

In estrema sintesi, la rilevanza potrebbe essere ricercata nella natura propriamente «dichiarativa» ovvero meramente «comunicativa»: rilevanti sarebbero solo quelle dichiarazioni che comportano direttamente la determinazione di un'imposta da versare (come, ad esempio, i modelli «*Intra12*»).

Quanto alla natura giuridica del reato, pacifico è che la dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, è un reato di pericolo e di mera condotta che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione viene presentata, a prescindere dal verificarsi dell'evento di danno²⁷, avendo il legislatore inteso rafforzare in via anticipata la tutela del bene giuridico protetto, cioè l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere il fiscalmente dovuto²⁸.

In riferimento all'individuazione del soggetto attivo, la fattispecie in questione configura un reato proprio o anche «*a soggettività ristretta*». Soggetto attivo del reato, infatti, può essere soltanto il contribuente obbligato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, considerato che l'obbligo dell'adempimento costituisce il presupposto della condotta tipica sanzionata²⁹. In particolare, soggetto responsabile è colui che sottoscrive la dichiarazione, anche se lo stesso non ha partecipato alla fase antecedente di acquisizione e registrazione della documentazione relativa ad operazioni inesistenti³⁰.

²⁵ Comunicazioni che, peraltro, non sono più previste.

²⁶ Così L. AMBROSI, S. MECCA «*Sotto tiro anche le denunce non annuali. Nuove regole se manca l'uso di fatture false*», Il Sole – 24 Ore, 25.9.2015, p. 44. Analogamente S. COMELLINI «*Dichiarazioni infedeli, omesse e fraudolente: le novità apportate al sistema penale tributario dal d.lgs. 158/2015*», Società e Contratti, Bilancio e Revisione, Torino, 12, 2015, p. 106; A. IORIO, S. MECCA «*Fatture false, il reato si estende alle dichiarazioni non annuali*», in AA.VV. «*Così cambiano i reati fiscali*», Il Sole – 24 Ore, Norme e Tributi, Focus, 14.10.2015, p. 5. Si vedano anche E. FONTANA «*La riforma dei reati tributari: luci ed ombre di un parto travagliato*», in *Diritto e Giustizia*, 2.10.2015 e la *Relazione ufficio del Massimario della Corte di Cassazione III/05/2015*, § 2, che, peraltro, reca un apparente refuso richiamando anche le dichiarazioni IRAP (cfr. A. IORIO «*Nelle frodi valutazioni ancora rilevanti*», Il Sole – 24 Ore, 31.10.2015, p. 19).

²⁷ Cass., 1.4.2020, n. 10916; Cass., 20.1.2020, n. 1998.

²⁸ Così, Cass., 1.4.2020, n. 10916.

²⁹ Cass., 4.3.2020, n. 8785; Cass., 20.1.2020 n. 1998.

³⁰ Cass., 20.1.2020 n. 1998.

L'elemento costitutivo essenziale è rappresentato dall'indicazione nella dichiarazione (non più solo annuale) dei redditi o ai fini IVA di elementi passivi "fittizi"³¹, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. L'avvalersi si sostanzia nella loro registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o comunque nel detenerli al fine di prova nei confronti della Amministrazione finanziaria³².

Ai sensi dell'art. 1, lett. a) del d.lgs. 74/2000, per "*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo "*in base alle norme tributarie*". La documentazione in questione, quindi, deve essere fiscalmente tipica ed idonea a far prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria circa l'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi, con esclusione dei documenti equiparati alle fatture sulla base di decreti ministeriali e di altri atti di normazione secondaria o terziaria.

Rilevano tutti i documenti idonei a supportare l'esposizione fittizia di elementi passivi e che – avendo valore probatorio in ambito tributario – consentano di variare l'imponibile e di perpetrare un'evasione a fronte di un'operazione inesistente, ossia non realmente accaduta. L'inciso "*norme tributarie*" dovrebbe essere riferito alla sola disciplina specifica di un documento che attribuisce al

³¹ Anche l'intervento operato dal d.l. 124/2019 convertito non si è soffermato sul problematico riferimento alla "fittizietà" che è concetto diverso da quello di "inesistenza" utilizzato invece per la dichiarazione infedele. "Fittizio significa privo di corrispondenza nella realtà e, dunque, possono assumere rilevanza penale anche elementi passivi che, seppure esistenti, siano rappresentati in maniera differente dalla loro effettiva realtà": così D. TERRACINA, "*Dichiarazione fraudolenta lieve, rischio sanzioni pesanti*", in AA.VV. "*Come cambiano i reati tributari*", Il Sole – 24 Ore, Norme e Tributi, Focus, 12.2.2020, p. 4. Sul tema si veda anche F. DI VIZIO, "*Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie*", *Il Quotidiano Giuridico*, 7.11.2019, che ricorda come, a fronte del riferimento alla fittizietà, si tenda a non ricondurre nell'alveo della fattispecie in esame l'ipotesi di costi incongrui effettivamente sostenuti, facendovi, invece, rientrare quella dei costi non inerenti. "Per tale impostazione 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 espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, che preclude l'irrinunciabile inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. Perciò la consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema sofisticato di frode fiscale (si pensi alle frodi carosello) comporta tuttora l'indeducibilità di qualsiasi componente negativo (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, per violazione del principio di inerenza, laddove la mancanza di tale consapevolezza (*ex art. 14, comma 4-bis, [della l. 537/1993]*) comporta la deducibilità del costo, salvo che i componenti negativi del reddito siano comunque relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività, che configurino condotte delittuose non colpose" (così, Cass., 21.7.2015, n. 31628; Cass., 27.5.2015, n. 22108; Cass., 3.12.2014, n. 50628; Cass., Sez. 3, n. 42994 del 26/10/2015, De Angelis, Rv. 265154).

³² Cass., 20.1.2020, n. 1998.

medesimo valore probatorio analogo a quello della fattura. Documento che deve essere “definitivo”.

Si pone però il problema di verificare se è esclusa o meno l'integrazione del reato quando all'emissione segua, ad esempio, una nota di variazione. Sul punto la giurisprudenza³³ ha stabilito che, ai fini della sussistenza del reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti devono intendersi quelli che, a prescindere dalla qualifica formale, hanno l'attitudine, in base alle norme dell'ordinamento tributario, a fornire la prova delle operazioni in essi documentate. In forza del principio di tassatività della legge penale, i documenti rilevanti ai fini di tale reato³⁴ sono, infatti, solo quelli che: a) hanno rilievo probatorio analogo a quello delle fatture; b) hanno tale rilievo in base a norme tributarie. A tal fine non è necessario stabilire “*ex post*” se il documento possa avere tale attitudine, ma è sufficiente che, per le sue caratteristiche estrinseche e per il suo contenuto, tale natura non possa essere esclusa “automaticamente” in base alle norme dell'ordinamento tributario sin dalla fase dell'accertamento fiscale. Possono, allora, assumere rilievo probatorio le note, i conti e le parcelle, la parte figlia del bollettario, le bollette doganali, gli scontrini fiscali e le ricevute fiscali (emessi in sostituzione delle fatture), il documento attestante la vendita dei mezzi tecnici, i titoli di accesso emessi mediante apparecchi misuratori fiscali ovvero mediante biglietterie automatizzate dalle imprese che forniscono le manifestazioni e gli spettacoli, i documenti di trasporto, le bolle di accompagnamento (per i residui casi in cui ne è ancora previsto l'utilizzo), le schede carburante. Vi rientrano altresì, secondo la giurisprudenza: 1) il documento di transito doganale interno T2³⁵; 2) il documento di trasporto internazionale, denominato CMR o lettera di vettura internazionale³⁶.

Altro tema di interesse riguarda la rilevanza delle falsità, ideologica e materiale, idonea ad integrare il reato.

Sul punto, in giurisprudenza è pacifico che integra il reato di cui all'art. 2 co. 1 del d.lgs. 74/2000, e non già la diversa fattispecie di cui all'art. 3 del d.lgs.

³³ Cass., 12.9.2018, n. 40448, *inedita*.

³⁴ Così come per il corrispondente reato di emissione *ex art.* 8 del d.lgs. 74/2000.

³⁵ Così, Cass., 3.2.2020, n. 4433. Il T2 (NCTS) è un documento informatico emesso da una Dogana che viene definita “Ufficio di partenza” e destinato ad un'altra Dogana definita “Ufficio di destinazione”. Al T2 viene assegnato un numero denominato MRN unico in tutta l'Unione Europea e riconoscibile su tutto il suo territorio. Il T2 è riconoscibile perché compare la scritta T2 nel riquadro 1 del modello DAU. Il T2 viene utilizzato quando si deve spostare una spedizione comunitaria da un punto all'altro dell'Unione Europea, attraversando però un territorio esterno al territorio doganale dell'Unione Europea (es. Spedizione dall'Italia alla Germania transitando attraverso la Svizzera).

³⁶ Così, Cass., 2.3.2018, n. 9453.

74/2000, l'utilizzo, ai fini dell'indicazione di elementi passivi fittizi, di fatture false non solo sotto il profilo ideologico, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, ma anche sotto il profilo materiale, perché apparentemente emesse da ditta in realtà inesistente o alterate dall'utilizzatore³⁷.

Si tratta³⁸ di orientamento fondato su una corretta e condivisibile esegesi delle fattispecie di cui agli artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. 74/2000, mediante la quale è stato sottolineato che ciò che rileva ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, sono soltanto l'inesistenza della operazione e il mezzo indicato per commettere la frode, che, stante la sua maggiore efficacia probatoria fiscale, incide sulla possibilità di un rapido ed agevole accertamento (tanto che per questa fattispecie il legislatore non ha fissato una soglia di evasione per la punibilità), mentre non rilevano le modalità e la natura della falsità della attestazione, ossia che il documento sia stato riempito con contenuto falso da chi risulta emittente, o che sia stato alterato successivamente da altri, o che sia stato contraffatto con l'indicazione di un emittente inesistente o comunque diverso da quello indicato, in quanto, ai fini della offensività della condotta e della tutela dell'interesse protetto, queste ipotesi appaiono equivalenti. Cosicché, una interpretazione che – senza un sicuro fondamento normativo – portasse a distinguere tra le stesse e ad escludere il reato soltanto per alcune di esse in considerazione del tipo e della natura della falsità, configurerebbe un sistema manifestamente irrazionale³⁹.

Una questione di particolare rilievo riguarda il tema dell'inesistenza delle operazioni fatturate, ossia se debbano essere comprese quella oggettiva, quella

³⁷ Cass., 3.2.2020, n. 4399; Cass., 20.1.2020, n. 1998; Cass., 11.2.2019, n. 6360. Si v. anche Cass., Sez. 3, n. 10916 dell'1/04/2020, Bracco, Rv. 279859 – 03, secondo cui il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nell'art. 3, comma 3, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come riformato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, non ha modificato il rapporto di specialità reciproca esistente tra il reato di cui all'art. 2 e quello di cui all'art. 3 del medesimo decreto legislativo, in quanto, accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo richiede una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie, nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento ed il raggiungimento della soglia di punibilità. Ne consegue che il discrimine tra le due fattispecie è costituito dalle diverse modalità di documentazione dell'operazione economica, poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando tali documenti.

³⁸ Così, Cass., 3.2.2020, n. 4399.

³⁹ Si v., sul punto, anche Cass., 19.1.2012, n. 2156 e Cass., Sez. 3, n. 6360 dell'11/02/2019, Capobianco, Rv. 275698 – 01. Cfr. anche la *Relazione ufficio del Massimario della Corte di Cassazione 3/2020*.

giuridica e quella soggettiva. L'inesistenza può essere infatti oggettiva, giuridica e soggettiva. Con la prima (l'inesistenza oggettiva) si fa riferimento al caso paradigmatico di una rappresentazione della realtà in tutto o in parte difforme da quella effettiva. La seconda (l'inesistenza giuridica) si verifica ogniqualvolta la divergenza tra realtà e rappresentazione riguarda la natura della prestazione documentata in fattura (è il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia diverso da quello effettivamente realizzato), con ciò determinandosi un'alterazione del contenuto del documento contabile. L'inesistenza soggettiva, infine, si ha allorché la prestazione indicata nella fattura sia effettivamente eseguita ma da o a favore di un soggetto diverso da quello che risulta nel documento contabile⁴⁰. Il reato in questione, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti non opera alcuna distinzione in relazione al carattere oggettivo o soggettivo della stessa⁴¹, né riconduce espressamente la rilevanza dell'inesistenza soggettiva esclusivamente alla dichiarazione fiscale ai fini IVA⁴².

Si tenga presente, peraltro, che sul punto si registra un contrasto di giurisprudenza.

Ed invero, talune decisioni hanno concluso per l'irrelevanza penale di quest'ultimo tipo di condotta (uso di fatture soggettivamente inesistenti) ai fini delle imposte sui redditi, trattandosi di un costo realmente sostenuto relativamente a servizi o beni effettivamente scambiati⁴³. Questa giurisprudenza⁴⁴, inoltre, dopo aver sottolineato come tipiche ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti siano quelle che corrispondono alle fatturazioni provenienti dalle c.d. società "cartiere", cioè da società costituenti un mero simulacro, che non effettuano le operazioni commerciali nella realtà intercorse tra altri soggetti, ma emettono le relative fatture, al fine di consentire a colui che le riceve un'indebita imputazione di costi, o più frequentemente dell'IVA, mai sostenuti, osserva come diversa sia, invece, l'ipotesi in cui l'operazione commerciale sia realmente intercorsa tra soggetti i quali risultino l'effettivo committente della merce o del servizio ed il

⁴⁰ Tra le tante, da ultimo: Cass., 20.1.2020, n. 1998.

⁴¹ Cass., 20.1.2020, n. 1998; Cass., 29.1.2019, n. 4236; Cass., 9.7.2018, n. 30874.

⁴² Cass., 20.1.2020, n. 1998; Cass., 12.12.2019, n. 50362.

⁴³ Così, Cass. 17.4.2019, n. 16768, dove si legge: "ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 2 in ordine all'evasione delle imposte sui redditi, rilevano solo le operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero quelle relative alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, e non anche le operazioni soggettivamente inesistenti, quando cioè l'operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e tuttavia non vi sia corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura e il soggetto che abbia erogato la prestazione". Nello stesso senso anche, anche Cass. 31.10.2018, n. 49806; Cass. 16.3.2010, n. 10394.

⁴⁴ Cass. 23.1.2009, n. 3203.

cessionario degli stessi e il primo abbia effettuato il pagamento ad essi relativo. In tal caso, ove, come accadeva nel caso in esame, siano indebitamente imputati non solo i costi propri dell'impresa (per ristrutturazione di immobili locati), ma anche personali e familiari (per ristrutturare gli immobili affidati ad essi ad uso abitativo esclusivo), ci si trova in presenza di una condotta che non potrebbe assumere rilevanza ai fini dell'art. 2 del d.lgs. 74/2000; si sarebbe al di fuori della fattispecie criminosa della emissione o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, potendo eventualmente ravvisarsi nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorché si accerti la non inerenza della stessa ovvero della prestazione ad essa relativa, le diverse ipotesi di reato della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del d.lgs. 74/2000) o della dichiarazione infedele (art. 4 del d.lgs. 74/2000)⁴⁵.

Più di recente, infine, in un caso analogo, la Cassazione lascia nel dubbio la riconducibilità di tali situazioni, connotate dalla difformità soggettiva del committente della prestazione, nell'alveo dell'art. 2 del d.lgs. 74/2000⁴⁶. Ciò in quanto, nella specie, al fatto che la prestazione fatturata alla società (e dalla stessa pagata) fosse stata effettuata non presso immobili sociali, ma di privata proprietà degli amministratori della stessa, si affiancava una inesistenza, seppure in parte, anche oggettiva. Risultava, infatti, che le operazioni fatturate recavano causali, modalità, oggetti e luoghi diversi da quelle indicate nelle fatture, che, di conseguenza, erano da considerare false anche dal punto di vista soggettivo, non potendo, così, costituire titolo ai fini del diritto alla detrazione IVA ed alla deduzione dei costi.

Strettamente legato al tema dell'inesistenza dell'operazione, è quello della deducibilità dei costi da reato. Le contestazioni più frequenti, in particolare, riguardano l'emissione e/o l'inserimento in dichiarazione di fatture soggettivamente inesistenti.

La scelta operata dal legislatore (art. 8 l. 26.4.2012, n. 44, di modifica dell'art. 14, co. 4-*bis*, l. 24.12.1993, n. 537), realizza un assetto che – superata la formulazione previgente incentrata sull'ineducibilità di costi riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato – si articola ora: i) sull'esclusione dall'ambito della relativa disciplina dei reati di natura contravvenzionale e dei delitti colposi;

⁴⁵ Tale decisione non tiene però conto della novella del 2015, che, tra l'altro, introducendo il nuovo co. 1-*bis* dell'art. 4 del d.lgs. 74/2000, ha stabilito che, ai fini dell'applicazione di tale fattispecie, non si tiene conto della non inerenza. Si vedano anche Cass. 14.11.2011, n. 41444 e Cass. 23.12.2010, n. 45056, che richiamano Cass. 23.1.2009, n. 3203 sia pure con riguardo a situazioni differenti da quella presa in esame da quest'ultima decisione. Sul tema si veda anche G.L. SOANA "I reati tributari", Milano, 2018, 125 ss.

⁴⁶ Cass. 1.4.2020, n. 10916.

ii) su di una più puntuale individuazione dei costi potenzialmente indeducibili che sono stati limitati a quelli direttamente utilizzati per il compimento del reato; iii) sull'attribuzione di rilievo sistematico all'esercizio dell'azione penale venendosi così a superare il pregresso regime che correlava l'indeducibilità alla mera qualificazione della condotta in termini di reità in sede di *notitia criminis*; iv) sull'introduzione di un meccanismo di rimborso nell'ipotesi in cui il procedimento penale dovesse concludersi con una pronuncia assolutoria ovvero con una sentenza di non luogo a procedere purché non motivata sull'intervenuta prescrizione del delitto; v) sull'elaborazione di un regime peculiare per i costi connessi ad operazioni oggettivamente inesistenti.

Per quanto qui rileva, non è più prevista la generica indeducibilità degli oneri riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato ma esclusivamente quella dei costi direttamente utilizzati per la commissione di delitti non colposi (laddove la limitazione dell'istituto alle sole fattispecie dolose testimonia il rilievo sistematico che la novella ha inteso attribuire all'elemento dell'intenzionalità).

La giurisprudenza di legittimità, sul punto, è orientata graniticamente nel ritenere che la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall'art. 14, comma 4-*bis*, l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa⁴⁷.

Si è ulteriormente specificato che l'indeducibilità dei componenti negativi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, di cui all'art. 14, comma quarto-*bis*, l. n. 537 del 1993 (come modificato dall'art. 8 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012) non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorchè realmente sostenuti⁴⁸.

⁴⁷ In motivazione, la Corte ha ribadito che la disposizione richiamata si limita a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'articolo 2 d.lgs. n. 74 del 2000 (Sez. 3, n. 42994 del 26/10/2015, Rv. 265154 – 01). Conformi, Sez. 3, n. 31628 del 21/07/2015, Rv. 264456; Id., Sez. 3, n. 47471 del 29/11/2013, Rv. 258377.

⁴⁸ Fattispecie di utilizzo di fatture per prestazioni effettivamente rese, i cui costi venivano fraudolentemente trasferiti a società "cartiere" costruite per frodare il Fisco (Sez. 3, n. 22108 del 27/05/2015, Rv. 264010).

Quanto alla struttura della condotta dell'illecito, non vi è dubbio che la stessa presenta struttura "bifasica", perché l'autore: a) dapprima, raccoglie o riceve la documentazione falsa e se ne avvale registrandola nelle scritture contabili obbligatorie o conservandola come prova da far valere contro l'Amministrazione finanziaria nell'eventualità di un accertamento⁴⁹; b) successivamente, presenta la dichiarazione dei redditi o ai fini IVA nella quale è recepita la falsa rappresentazione di cui la documentazione fittizia rappresenta il supporto⁵⁰.

Più interessante è il tema dell'individuazione dell'elemento psicologico del reato.

Sul piano dell'elemento psicologico è richiesto il dolo specifico di evasione. Il dolo specifico rilevante per integrare il delitto in questione è rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva e si aggiunge alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione). Circostanza da cui si è desunta la compatibilità della fattispecie con il dolo eventuale: l'accettazione del rischio può, cioè, riguardare gli altri elementi costitutivi della fattispecie, quale, ad esempio, l'avvalersi di fatture per operazioni inesistenti.

Tuttavia, la dottrina esclude la possibilità che la finalità evasiva possa essere ricondotta nell'area del dolo eventuale in considerazione della funzione di garanzia che tale elemento possiede nell'ambito dei reati tributari⁵¹. Si segnala, però, che la giurisprudenza di legittimità è giunta a differente conclusione⁵², osservandosi come l'incompatibilità tra dolo specifico ed eventuale sia del tutto insussistente sulla base dei principi generali in tema di dolo, perché il fatto che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia costituito da una finalità (evasiva) ulteriore rispetto a quella diretta alla realizzazione dell'evento tipico (presentazione della dichiarazione fraudolenta) non esclude affatto, ma anzi presuppone, che il dolo richiesto per detta realizzazione sia invece quello generico, comprensivo, quindi, anche del dolo eventuale, ravvisabile appunto nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione materialmente posta in essere abbia ad

⁴⁹ L'utilizzazione dei documenti falsi, dunque, per rendere fraudolenta la dichiarazione, in sé infedele, deve precederla e non seguirla. Sembra questa l'unica lettura compatibile con il dato letterale, salva l'integrazione della diversa fattispecie penale *ex art. 11 della l. 214/2011* (informazioni e documentazioni false). Così F. DI VIZIO "Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie", *Il Quotidiano Giuridico*, 7.11.2019.

⁵⁰ Tale struttura bifasica è chiaramente evidenziata da Cass., 20.1.2020, n. 1998.

⁵¹ Il dolo eventuale, si afferma, sarebbe compatibile con quello specifico solo se l'accettazione del rischio dovesse riguardare elementi del fatto di reato diversi da quello concernente la finalità penalmente rilevante.

⁵² Cass., 21.11.2018, n. 52411.

oggetto fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, quindi, che detta azione sia finalizzata ad evadere le imposte dirette o l’IVA. In tale prospettiva, si è configurata la responsabilità del reato in capo a colui che si presti a svolgere funzioni amministrative “di facciata”⁵³. Analogamente, si è riconosciuta⁵⁴ la configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti in caso di dolo eventuale, da intendersi come “lucida” accettazione, da parte dell’agente, dell’evento lesivo, e quindi anche del fine di evasione o di indebito rimborso, come conseguenza della condotta. La problematica della compatibilità tra il dolo eventuale ed il dolo specifico – sottolinea quest’ultima decisione – risulta discendere non da specifici divieti legislativi, ma dal contenuto che deve caratterizzare il dolo eventuale, ovvero dalla capacità dello stesso di comprendere o meno anche il fine richiesto per l’integrazione del reato.

Importanti indicazioni al riguardo sono tratte da due importanti e note sentenze delle Sezioni Unite: la sentenza 30.3.2010 n. 12433 e la sentenza 18.9.2014 n. 38343.

Nella prima⁵⁵, in tema di ricettazione, da un lato, si configura il dolo eventuale in relazione ad un reato a dolo specifico (la ricettazione, appunto, nella quale il reo deve agire “al fine di procurare a sé ad altri un profitto”), e, dall’altro, si evidenzia come la nozione di dolo eventuale si connoti per un pregnante contenuto rappresentativo e volitivo, non riducibile alla mera accettazione del rischio, ma implicante la necessaria accettazione dell’evento stesso quale conseguenza della condotta dell’agente.

Nella seconda⁵⁶, relativa al noto caso *Thyssen Krupp*, si è sottolineata la necessità di comprendere se l’agente si sia lucidamente raffigurato la realistica prospettiva della possibile verifica dell’evento concreto costituente effetto collaterale della sua condotta; si sia per così dire confrontato con esso e, infine, dopo aver tutto soppesato, dopo aver considerato il fine perseguito e l’eventuale prezzo da pagare, si sia consapevolmente determinato ad agire comunque, ovvero ad accettare l’eventualità della causazione dell’offesa. Rileva, quindi, che nella scelta d’azione sia ravvisabile una consapevole presa di posizione di adesione

⁵³ Cass. 20.1.2020, n. 1998, che ha peraltro precisato come, qualora il contribuente affidi a terzi il compito di preparare e presentare la dichiarazione, è richiesto che il medesimo sia consapevole dell’artificiosità della dichiarazione, costruita su una documentazione atta a supportarne l’apparenza di verità.

⁵⁴ Cass. 22.4.2020, n. 12680, *inedita*.

⁵⁵ Sez. U, n. 12433 del 30/03/2010, Nocera, Rv. 246324 – 01.

⁵⁶ Sez. U, n. 38343 del 18/09/2014, P.G., R.C., Espenhahn e altri, Rv. 261105 – 01.

all'evento, che consenta di scorgervi un atteggiamento ragionevolmente assimilabile alla volontà, sebbene da essa distinto.

La sentenza n. 12680/2020 sottolinea ora come da tali enunciati emerga un dolo eventuale caratterizzato da un contenuto rappresentativo e volitivo tale da "includere", in termini di effettività e concretezza, anche la specifica finalità richiesta per l'integrazione della fattispecie in questione. Se, infatti, ai fini della configurabilità del dolo eventuale, l'agente deve "lucidamente" raffigurarsi il fatto lesivo quale conseguenza della sua condotta, e deve, inoltre, consapevolmente determinarsi ad agire comunque, accettando compiutamente la verifica di tale fatto lesivo, sarebbe ragionevole concludere che il medesimo agente, nella situazione indicata, pone in essere la sua condotta nella piena consapevolezza che questa potrà realizzare anche la specifica finalità richiesta dalla legge (e, quindi, nell'attivarsi accettandola, la farebbe propria).

Ai fini dell'accertamento del dolo, poi, un ruolo decisivo è svolto dagli elementi indiziari. Ed infatti, proprio Cass., Sez. U., 18.9.2014, n. 38343 ha precisato come ad orientare in tale direzione possano essere, tra gli altri, i seguenti elementi: a) la lontananza da condotte standard/doverose, perché quanto più grave ed estrema risulta la colpa tanto più si fa strada una cauta considerazione della prospettiva dolosa; b) la durata e la ripetizione della condotta, perché solo un comportamento repentino e impulsivo accredita l'ipotesi di un'insufficiente ponderazione di certe conseguenze illecite, mentre una condotta lungamente protratta, studiata, ponderata, basata su una completa ed esatta conoscenza e comprensione dei fatti, apre realisticamente all'ipotesi che vi sia stata previsione ed accettazione delle conseguenze lesive; c) la condotta successiva al fatto, perché la fattiva e spontanea opera soccorritrice può aver peso nell'accreditare un atteggiamento riconducibile alla colpa e non al dolo eventuale; d) il fine della condotta, ovvero la sua motivazione di fondo, e la compatibilità con esso delle conseguenze collaterali (ovvero la congruenza del "prezzo" connesso all'evento non direttamente voluto rispetto al progetto d'azione).

Orbene, questi elementi – tra quelli individuati dalle Sezioni Unite – sono reputati correttamente ravvisati dalla sentenza n. 12680/2020 nel caso di specie, quanto meno in ragione del contesto cautelare venuto in rilievo.

In particolare: a) la lontananza della condotta tenuta da quella doverosa, stante l'assenza di qualunque accertamento sui fornitori per quanto avessero erogato beni per importi rilevanti; b) la durata e la ripetizione dell'azione, articolata in più forniture nell'arco di 1 anno ed in rapida successione con due ditte formalmente diverse; c) il comportamento successivo al fatto, con l'immediata cessazione dei rapporti in coincidenza con eventi significativi, come la verifica fiscale ai danni di uno dei fornitori; d) il fine della condotta, teso a conseguire un

risparmio di spesa, e la compatibilità di esso con le conseguenze collaterali della condotta, ossia l'accettazione del fatto di utilizzare fatture false.

Si noti, infine, che il dolo specifico della fattispecie in questione, osserva sempre la sentenza n. 10916/2020, comprende anche il fine di conseguire un indebito rimborso. Ciò era proprio quanto si ravvisava nel caso esaminato, che, come sopra già ricordato, vedeva gli amministratori di talune società indicare nelle dichiarazioni delle stesse elementi passivi avvalendosi di fatture relative a prestazioni effettuate presso abitazioni personali e non presso gli immobili intestati alle persone giuridiche (come falsamente indicato nelle causali). Tale operatività, osserva la Cassazione, rende evidente come essi volessero non solo addebitare i costi di ristrutturazione alle società (risparmiando esborsi dal patrimonio finanziario personale), ma anche predisporre le basi documentali per costruire inesistenti crediti IVA e costi deducibili a vantaggio delle società, mediante l'annotazione delle fatture nelle contabilità, incidendo "concretamente nella veridicità della dichiarazione fiscale e nei saldi d'IVA, da corrispondere, *rectius*, da non corrispondere all'Erario".

Quanto all'individuazione del momento consumativo, in giurisprudenza si afferma che ai fini dell'individuazione della data di consumazione dell'illecito non rileva l'effettività dell'evasione.

Il reato è integrato con la presentazione della dichiarazione⁵⁷, in quanto il legislatore intende reprimere penalmente le sole condotte direttamente correlate alla lesione degli interessi fiscali e non quelle di carattere meramente preparatorio o formale, trattandosi di fatti prodromici alla effettiva lesione del bene giuridico protetto⁵⁸.

Un tema di particolare interesse, poi, è rappresentato dal concorso del professionista nel reato di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000.

La Corte di Cassazione⁵⁹, ha precisato che, per configurare il concorso di un professionista nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, non presenta rilievo la non materiale presentazione, da parte dello stesso, della dichiarazione fraudolenta e la non punibilità della mera attività preparatoria correlata a tale fattispecie; la condotta precedente alla effettiva consumazione del delitto viene in rilievo non in quanto isolatamente considerata, ma al fine di valutare l'apporto fornito dal professionista nella commissione dell'illecito, finendo così, eventualmente, per rilevare ai sensi dell'art. 110 c.p. Il concorso nel reato di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000

⁵⁷ Da ultimo, Cass. 1.4.2020, n. 10916.

⁵⁸ Cass. 20.1.2020, n. 1998.

⁵⁹ Si v. Cass., 4.3.2020 n. 8785.

è configurabile in capo ai soggetti che, pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la condotta illecita (di dichiarazione fraudolenta), partecipino, in qualsiasi modo, a creare il meccanismo fraudolento che consente al sottoscrittore della dichiarazione (in genere, nelle società, il rappresentante legale delle stesse) di avvalersi della documentazione fiscale fittizia. In particolare, i commercialisti, gli avvocati, i consulenti contabili e, più in generale, tutti quei soggetti che prestano assistenza in materia tributaria possono occupare una posizione penalmente rilevante rispetto ai soggetti “qualificati” a favore dei quali prestano la propria attività professionale. In ogni caso, per ritenere il professionista complice nel reato tributario perpetrato dal proprio cliente, è necessario il dolo specifico dell'illecito ovvero che l'apporto prestato sia connotato da una volontà fraudolenta finalizzata all'evasione (altrui). Occorre, cioè, accertare che il professionista abbia agito scientemente ed unitamente al cliente, al fine di realizzare lo scopo di evasione da quest'ultimo perseguito. In un simile contesto risulta irrilevante osservare come il professionista non tragga beneficio dall'utilizzo delle false fatture. Questa circostanza resta “assorbita” dall'istituto disegnato dall'art. 110 c.p., per effetto del quale l'azione dell'autore materiale del fatto viene ricondotta anche all'estraneo, non effettivo autore dell'illecito (ovvero nella specie al professionista), mediante la valorizzazione delle condotte atipiche compiute dal medesimo e finalisticamente collegate al risultato finale che esprime ed attua l'accordo dei concorrenti. Il punto di riferimento resta sempre l'azione tipica posta in essere dall'autore materiale del reato, costituendo la base comune per l'imputazione dell'evento a tutti coloro che, in qualsiasi modo, abbiano materialmente e volontariamente concorso a produrlo.

La responsabilità a titolo di concorso è, invece, da escludere: a) quando il professionista operi sulla base dei dati fornitigli dal cliente, che ne garantisca altresì la veridicità, senza che vi siano, comunque, elementi dai quali poterne desumere la mendacità; b) quando lo stesso si limiti a prestare una mera consulenza, informando il cliente delle possibili scelte e delle conseguenze, anche penali, derivanti da esse. Si tratta di limitazioni alla responsabilità concorsuale del professionista che tendono a dare concretezza alla necessità di escludere dal perimetro del penalmente rilevante tutte quelle condotte che rientrano nell'attività tipica (e ovviamente lecita) del professionista.

A fronte di ciò, peraltro, la sentenza n. 8785/2020, sottolinea la necessità di alcune precisazioni. Il reato di dichiarazione fraudolenta in questione si consuma nel momento della presentazione della dichiarazione e, *ex art. 6 del d.lgs. 74/2000*, è esclusa la punibilità della fattispecie a titolo di tentativo. Dalla lettera e dalla “*ratio*” del sistema, quindi, emerge come tutti i comportamenti tenuti dall'agente prima della presentazione della dichiarazione siano irrilevanti ai fini

penali e non possano dare luogo nemmeno ad una forma di tentativo punibile⁶⁰.

È, tuttavia, possibile configurare anche in tale fase i presupposti del concorso del professionista, ove la sua attività si traduca nella determinazione del cliente o nella istigazione dello stesso alla presentazione della dichiarazione fraudolenta, non ostando, rispetto a ciò, la natura di reato istantaneo della fattispecie. La responsabilità a titolo concorsuale, quindi, può essere fondata anche su una condotta precedente rispetto alla presentazione della dichiarazione, preparatoria rispetto ad essa e penalmente irrilevante, la quale diviene “*ex post*” oggetto di valutazione del giudice, non al fine di affermare meramente la punibilità di tali condotte in sé considerate, bensì per accertare il concorso (materiale o morale) ai sensi dell’art. 110 c.p. nell’illecito del contribuente, quale unico fatto punibile. Si tenga presente, infine, che la giurisprudenza⁶¹ ha stabilito come il commercialista di una società possa concorrere nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti anche agendo a titolo di dolo eventuale.

Venendo ad esaminare adesso le novità introdotte dal d.l. 124/2019, come convertito, la prima novità da segnalare, tra quelle apportate alla fattispecie in esame, è quella relativa alle sanzioni correlate a tale condotta.

È previsto, infatti, in via generale, un aumento della pena che passa dalla reclusione da “*un anno e sei mesi a sei anni*” alla reclusione “*da quattro a otto anni*”.

Di conseguenza, alla possibilità già esistente di utilizzare lo strumento delle intercettazioni, *ex art.* 266 co. 1, lett. a) c.p.p., oltre che delle misure cautelari coercitive più severe (*ex artt.* 273, 274, 278, 280 c.p.p.), “si aggiunge quella di avallare il fermo, al ricorrere degli altri presupposti previsti dall’art. 384 c.p.p.; misura precautelare provvista, nel caso del delitto in esame, di maggior spazio di potenziale operatività rispetto all’arresto facoltativo in flagranza di reato (art. 381, comma 1, c.p.p.), considerato che il momento consumativo del delitto si identifica con la dichiarazione”⁶². L’innalzamento della pena ha indotto certa dottrina a sottolinearne i rischi rispetto ai numerosi soggetti che, senza esserne consapevoli, non potendo conoscere la correttezza fiscale dei propri fornitori, vengono coinvolti in casi riguardanti fatturazioni “soggettivamente” inesistenti⁶³.

⁶⁰ Così, Cass. 19.12.2014, n. 52752.

⁶¹ Cass. 27.6.2019, n. 28158, *inedita*.

⁶² Così F. DI VIZIO “*Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie*”, *Il Quotidiano Giuridico*, 7.11.2019.

⁶³ A. IORIO “*Con la stretta sulle false fatture rischiano contribuenti ignari*”, *Il Sole – 24 Ore*, 25.10.2019, 28; A. IORIO “*La dichiarazione fraudolenta*”, in AAVV. “*Reati tributari. La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020*”, a cura di A. IORIO, *Il Sole – 24 Ore*, marzo, 2020, 12 ss.

Si tratta di contestazioni che, in genere, scattano in esito a controlli fondati su presunzioni tributarie, quando il cedente o il prestatore di servizi non abbia una struttura idonea per effettuare operazioni o quando scompare a seguito di esse, senza adempiere ai relativi obblighi fiscali. In tali ipotesi, la buona fede dell'acquirente non viene affatto considerata e, in esito alla denuncia di reato, prende avvio anche il processo penale, al quale, normalmente, va aggiunto il provvedimento di sequestro.

Occorre, quindi, affrontare i rischi e le spese del procedimento penale per dimostrare l'esistenza delle operazioni oggetto delle fatture. Tale dottrina ritiene dunque "auspicabile, allora, che termini l'automatismo dei verificatori di trasmettere sempre la notizia di reato in Procura in presenza di mere presunzioni tributarie o che comunque ne venga data ampia evidenza. Da parte dei Pm e dei Gip si spera che, una volta rilevata la base presuntiva della contestazione, non vi siano remore a chiedere l'archiviazione. Il rischio, altrimenti, è di colpire gli imprenditori poco avveduti e non i veri evasori"⁶⁴.

Operando una marcia indietro rispetto alla novella del 2015, il legislatore del 2019 ha poi reintrodotta un'ipotesi "lieve", seconda novità di rilievo.

La reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni resta infatti applicabile nei soli casi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione sia "inferiore" a 100.000,00 euro (nuovo co. 2-bis dell'art. 2 del d.lgs. 74/2000).

Resta ferma, quindi, per tale fattispecie, l'assenza di soglie di punibilità. A tal riguardo si evidenzia, in primo luogo, come la Corte Costituzionale, nella sentenza 18.4.2019 n. 95, abbia dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione al reato in esame nella parte in cui – a differenza della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 del d.lgs. 74/2000 – non prevede una soglia di punibilità. Non può, infatti, essere considerata irragionevole o arbitraria la scelta del legislatore di prevedere un più severo trattamento sanzionatorio, tenuto conto del particolare ruolo probatorio che la fattura (e i documenti ad essa equiparati dalla normativa fiscale) assolvono nel quadro dell'adempimento degli obblighi del contribuente, nonché della capacità di sviamento dell'attività accertativa degli uffici finanziari che l'artificio in questione possiede⁶⁵.

⁶⁴ A. IORIO "La dichiarazione fraudolenta", in AA.VV. "Reati tributari. La nuova disciplina penale dopo la Manovra 2020", a cura di A. IORIO, Il Sole – 24 Ore, marzo, 2020, 13. Cfr. anche L. AMBROSI "Reati tributari, pene più pesanti ma estesa la non punibilità con il ravvedimento operoso", Il Sole – 24 Ore, Guida Normativa, gennaio 2020, 31.

⁶⁵ S. LOCONTE "Fatture false: quadro punitivo severissimo, ma con causa di non punibilità", Quotidiano IPSOA, 3.3.2020; S. LOCONTE, G.M. MENTASTI "Fatture false, la sanzione torna a essere commi-

Tornando alla novità costituita dalla reintroduzione della c.d. *ipotesi lieve*, si ripropone la questione se tale ipotesi sia una circostanza attenuante o un'autonoma fattispecie di reato.

La questione non è di poco conto, dal momento che, nel primo caso, la stessa rientrerebbe nel giudizio di bilanciamento di cui all'art. 69 c.p., potendo soccombere rispetto ad eventuali aggravanti, con conseguente applicabilità della sanzione da 4 a 8 anni anche nell'ipotesi in esame⁶⁶. Secondo la *Relazione Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione 3/2020*, per le ipotesi che continuano a essere punite con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni – ovvero quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti inferiore a 100.000,00 euro – sarebbe preferibile parlare di mere circostanze attenuanti e non di autonoma fattispecie di reato.

Si tratterebbe, infatti, di una soluzione conforme all'orientamento consolidatosi in esito all'analoga questione cui avevano dato vita gli originari artt. 2 co. 3 e 8 co. 3 del d.lgs. 74/2000⁶⁷. Si riconosce, peraltro, come in senso contrario potrebbe deporre il fatto che il d.l. 124/2019, inserendo i delitti in questione tra i reati presupposto della responsabilità 231, abbia nettamente distinto (come si trattasse di reati diversi) tra le ipotesi punite con la reclusione da 4 a 8 anni (per le quali la sanzione pecuniaria può arrivare fino a 500 quote) e quelle punite con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni (per le quali la sanzione pecuniaria può arrivare fino a 400 quote).

A fronte di ciò, occorre sottolineare come, recentemente, la Cassazione⁶⁸, abbia precisato che l'ipotesi prevista dal previgente art. 8 co. 3 del d.lgs. 74/2000, riguardante il caso in cui l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti falsi fosse inferiore a 154.937,07 euro per periodo di imposta, fosse una fattispecie autonoma di reato e non una mera circostanza attenuante.

Viene, quindi, messo in discussione non solo quello che è l'orientamento assolutamente prevalente in relazione alla previgente fattispecie, ma anche quella che è la ricostruzione proposta dalla Relazione ufficio del Massimario della

surata alle soglie", Italia Oggi 7, 4.11.2019; dossier del 3.12.2019 "Disposizioni urgenti in materia fiscale. Schede di lettura"; v anche la *Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione 3/2020*.

⁶⁶ F. DI VIZIO "Reati tributari: il Decreto fiscale innalza le pene e abbassa le soglie", *Il Quotidiano Giuridico*, 7.11.2019; D. TERRACINA "Dichiarazione fraudolenta lieve, rischio sanzioni pesanti", in AA.VV. "Come cambiano i reati tributari", *Il Sole – 24 Ore, Norme e Tributi, Focus*, 12.2.2020, 4.

⁶⁷ Tra le tante: Cass. 11.2.2019, n. 6354; Cass. 18.10.2018, n. 47459; Cass. 20.12.2016, n. 53905; Cass. 11.2.2016, n. 5720; Cass. 26.1.2015, n. 3420; Cass. 24.5.2011, n. 20529; Cass. 20.6.2008, n.25204.

⁶⁸ Cass. 27.1.2020, n. 3163.

Suprema Corte 3/2020 in relazione alla nuova, analoga, ipotesi introdotta dal recente art. 39 del d.l. 124/2019 convertito nella l. 157/2019.

Ai sensi del previgente art. 8 co. 3 del d.lgs. 74/2000 (emissione di fatture e di altri documenti falsi), si applicava la pena della reclusione da 6 mesi a 2 anni (in luogo della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti falsi fosse risultato inferiore a 154.937,07 euro per periodo di imposta. Analogamente, per la fattispecie di cui all'art. 2 co. 3 del d.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti falsi), si applicava la pena della reclusione da 6 mesi a 2 anni (in luogo della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi di cui ci si avvaleva in dichiarazione fosse risultato inferiore a 154.937,07 euro.

Tali disposizioni sono state abrogate dall'art. 2 co. 36-*vicies* semel, lett. a) e g) del d.l. 138/2011 convertito. Ad ogni modo, secondo la ricordata prevalente ricostruzione della giurisprudenza di legittimità, nelle ipotesi considerate ci si trovava in presenza di circostanze attenuanti.

Si sottolineava, infatti, come la formulazione normativa fosse indice di tale natura, in quanto la descrizione della condotta era operata "*per relationem*" alla fattispecie principale, senza alcun mutamento degli elementi essenziali della condotta illecita. Si precisava, poi, come, in assenza di indicazioni legislative, il canone principale di individuazione della natura circostanziale dovesse essere rappresentato dal criterio di specialità (art. 15 c.p.): gli elementi circostanziali si pongono in un rapporto di "species" a "genus" rispetto ai corrispondenti elementi della fattispecie semplice del reato.

Contro questa impostazione si erano collocate alcune decisioni⁶⁹, reputando le fattispecie in questione ipotesi di reato autonomo. Orbene, la sentenza n. 3163/2020 dichiara di voler aderire a tale ultimo orientamento, poiché, laddove la fattispecie fosse considerata tale da integrare una mera circostanza attenuante del reato e non tale da costituire un elemento distintivo di una, diversa e meno grave, ipotesi delittuosa di emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti, si correrebbe il rischio di cancellare completamente il rilevante dato dell'esistenza di una specifica correlazione fra l'ammontare della imposta evasa e l'entità della sanzione "irroganda", potendo tale correlazione essere travolta dal giudizio di comparazione fra le eventualmente concorrenti aggravanti e l'entità della somma evasa. Contestualmente, ma in senso opposto, si correrebbe il rischio di annacquare, ove fosse considerata prevalente nella comparazione la "pretesa" attenuante, la forza deterrente di eventuali circostanze aggravanti il cui

⁶⁹ Cass. 10.6.2008, n. 23064; Cass. 11.6.2004, n. 26395.

effetto sarebbe eliso dalla prevalenza della attenuante dettata dalla entità della imposta evasa.

La terza novità riguarda la previsione secondo cui, nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per il delitto in questione, commesso successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. 124/2019 (25.12.2019) si applica l'art. 240-*bis* c.p. (che sotto la rubrica "confisca in casi particolari" disciplina la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata") quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti "superiore" a 200.000,00 euro⁷⁰. Ma si tratta di materia che verrà trattata *funditus* dal Pres. Soana nel gruppo D nella sessione del 26 febbraio, su cui pertanto non si ritiene opportuno svolgere ulteriori approfondimenti.

Ulteriore novità di rilievo attiene al tema della non punibilità dell'art. 2.

Come è noto, la lett. q-*bis*) del co. 1 dell'art. 39 del d.l. 124/2019, come inserita in sede di conversione in legge, ha esteso anche al delitto in questione la possibilità di conseguire la non punibilità rispetto alla fattispecie già consumata.

In particolare, attraverso un'integrazione dell'art. 13 co. 2 del d.lgs. 74/2000, è stabilito che anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti non è punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto "formale conoscenza" di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Con riguardo ai procedimenti penali, possono considerarsi atti con cui l'indagato ne acquisisce conoscenza formale l'informazione di garanzia, l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari, l'invito a comparire per rendere interrogatorio, la fissazione dell'udienza a seguito di opposizione alla richiesta di archiviazione, i decreti di sequestro, le ordinanze relative a misure cautelari personali, il decreto penale di condanna e gli atti di "*vocatio in jus*".

In ambito amministrativo, invece, occorre considerare la fisica presentazione degli organi accertatori presso il luogo del contribuente con contestuale consegna dell'atto che legittima l'accesso, l'ispezione, la verifica, ovvero la notifica o comunicazione di un qualsiasi atto posto ad inizio all'accertamento fiscale.

⁷⁰ Si v. il nuovo art. 12-*ter* co. 1, lett. a) del d.lgs. 74/2000, come inserito dall'art. 39 co. 1, lett. q), d.l. 124/2019, modificato in sede di conversione in legge. Nella versione originaria del d.l., infatti, l'importo degli elementi passivi fittizi da considerare a tali fini era pari a 100.000,00 euro.

Ad ogni modo, la formale conoscenza è da valutare con riferimento al singolo indagato/imputato, non rilevando l'eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato⁷¹.

Si tratta, comunque, di una soluzione di particolare rilievo, soprattutto se valutata in relazione alla problematicità del ricorso al ravvedimento operoso per le dichiarazioni fraudolente. Essa, in particolare, dovrebbe indurre l'Agenzia delle Entrate a rivedere il proprio orientamento che non ammette questa regolarizzazione; soluzione che trae origine dalla C.M. 180/98, che è stata ribadita nel corso del Telefisco 2018, e che non ha avuto ripensamenti neanche in seguito alla prospettata praticabilità dell'istituto in relazione alla fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, da parte della giurisprudenza⁷².

Occorre, peraltro, considerare come il fatto che la presentazione della dichiarazione "corretta" debba avvenire prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali potrebbe incidere sull'effettivo successo di tale nuova opportunità. Appare, infatti, difficilmente configurabile l'ipotesi di un contribuente che, dopo essersi determinato verso la commissione del reato in questione, decida spontaneamente di sanare la propria posizione illecita nel momento in cui non ravvisi alcun rischio conseguente alla violazione commessa.

Sul piano pratico, quindi, comportamenti di questo tipo sarebbero certamente incentivati ove "sollecitati" dalla conoscenza di accertamenti⁷³.

Infine, è da segnalare come, dal momento che nessuna considerazione è attribuita al corrispondente reato di emissione di fatture false (art. 8 del d.lgs. 74/2000), l'eventuale ravvedimento da parte di chi tali fatture abbia utilizzato rischia di tradursi in una denuncia in ordine al comportamento illecito del primo.

Resta ferma, comunque, l'incomprensibilità della mancata estensione della causa di non punibilità di cui all'art. 13, co. 2 alla fattispecie dell'art. 8, d.lgs. 74/2000, che potrebbe porre problemi di costituzionalità per violazione del principio di eguaglianza, in quanto a fronte della condotta "virtuosa" dell'emittente (che, anzi, sarebbe tale da scongiurare la consumazione dell'illecito da parte dell'utilizzatore, ove i termini di presentazione della dichiarazione non siano ancora scaduti) che si "ravveda", non si avrebbe per questi alcun effetto escludente la punibilità, a differenza dell'utilizzatore, pur a fronte della specularità delle condotte e dell'identico trattamento sanzionatorio.

⁷¹ Così S. LOCONTE "Frodi fiscali: il ravvedimento spontaneo salva dalla punibilità", *Quotidiano IP-SOA*, 17.3.2020.

⁷² Cass. 6.2.2018, n. 5448, *inedita*.

⁷³ Cfr. la *Relazione ufficio del Massimario della Corte di Cassazione III/05/2015*.

Poche righe sul tema della responsabilità amministrativa da reato, essendo oggetto di specifica relazione affidata alle cure del Prof. Mucciarelli.

È sufficiente in questa sede limitarsi a ricordare che la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è divenuta, inoltre, “*reato presupposto*” della responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001.

In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell’interesse dell’ente per il quale è presentata la dichiarazione fraudolenta, quindi, l’ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria fino a 500 quote, nel caso di cui all’art. 2 co. 1 del d.lgs. 74/2000⁷⁴, ovvero quando l’ammontare degli elementi passivi fittizi è pari o superiore a 100.000,00 euro, o con una sanzione pecuniaria fino a 400 quote, nel caso di cui all’art. 2 co. 2-*bis* del d.lgs. 74/2000⁷⁵, ovvero quando l’ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000,00 euro.

Dal momento che il valore della quota può variare tra 258,00 e 1.549,00 euro, tale sanzione potrà avere un’entità massima di 774.500,00 euro, nell’ipotesi più grave, e di 619.600,00 euro nell’altra (con un minimo sempre pari a 25.800,00 euro).

Diversamente da quanto previsto dal d.l. 124/2019, inoltre, in sede di conversione in legge si è anche precisato che: a) se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l’ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; b) si applicano le sanzioni interdittive di cui all’art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del d.lgs. 231/2001⁷⁶.

Quanto al momento a partire dal quale sono operative le novità, la nuova disciplina è operativa dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della l. 19.12.2019 n. 157, legge di conversione del d.l. 124/2019 (art. 39 co. 3 del d.l. 124/2019), ovvero dal 24.12.2019⁷⁷.

Posto che il reato in questione si consuma al momento della presentazione della dichiarazione, la nuova disciplina non impatta sulla dichiarazione annuale relativa al 2018, iniziando ad avere rilievo a partire da quella del periodo d’imposta successivo.

Le nuove norme sono invece operative nei casi di: a) dichiarazioni presentate da parte di coloro che hanno l’esercizio sociale “a cavallo” i cui termini scadono

⁷⁴ Con un minimo di 100 quote ex art. 10 co. 2 del d.lgs. 231/2001.

⁷⁵ Sempre con un minimo di 100 quote ex art. 10 co. 2 del d.lgs. 231/2001.

⁷⁶ Ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l’esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l’eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

⁷⁷ Essendo stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 24.12.2019 n. 301.

alla fine dell'11° mese dalla chiusura del periodo d'imposta⁷⁸; b) dichiarazioni IVA fraudolente presentate entro il 30.6.2020; c) dichiarazioni "infrannuali" presentate successivamente all'entrata in vigore della nuova norma⁷⁹.

4. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Il reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 3, d.lgs. n. 74 del 2000, è quello che ha subito maggiori modifiche normative a seguito della c.d. riforma tributaria del 2015⁸⁰.

Nel testo previgente, infatti, la condotta del reato in esame era caratterizzata dalla contestuale presenza dei seguenti elementi: a) una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie"; b) l'utilizzo di "mezzi fraudolenti" idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità; c) l'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi.

Attualmente, invece, la struttura della fattispecie è mutata⁸¹.

⁷⁸ Si pensi, ad esempio, a una società con esercizio sociale 1.9.2018 – 31.8.2019, obbligata a presentare la dichiarazione entro il 31.7.2020.

⁷⁹ Ciò a seguito del differimento disposto dall'art. 62 del d.l. 18/2020 in esito all'emergenza determinata dall'epidemia da COVID-19.

⁸⁰ Sia consentito rinviare per maggiori approfondimenti al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di), A. SCARCELLA, Torino, 2019. Il reato di cui all'art. 3 è commentato da P. MOLINO (pp. 101/136).

⁸¹ Come risulta dallo stesso tenore letterale: *1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. 3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.*

In particolare, l'integrazione della fattispecie avviene quando, oltre all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, alternativamente: a) sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; b) ci si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, da un lato, viene eliminato il riferimento alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, dall'altro, si pone, accanto all'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero l'utilizzazione di documenti falsi.

Come precisato dalla *relazione illustrativa* del d.lgs. 158/2015, si tratta di condotte alternative tra loro e, quindi, autosufficienti per l'integrazione della fattispecie.

Rispetto alla novellata fattispecie di cui all'art. 3 del d.lgs. 74/2000 rilevano le definizioni di: a) avvalimento di documenti falsi; b) operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; c) mezzi fraudolenti.

Quanto all'avvalimento di documenti falsi, occorre riferirsi all'ipotesi in cui *“tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”* (nuovo art. 3, co. 2 del d.lgs. 74/2000).

Quanto alla nozione di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”, si intendono con tale denominazione le *“operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”* (nuovo art. 1 co. 1 lett. g-bis) del d.lgs. 74/2000).

Sul punto, la giurisprudenza ha affermato che in tema di reati finanziari e tributari, anche seguito della novella apportata dal d.lgs. n. 158 del 2015, che ha aggiunto la lett. g-bis all'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000, la condotta di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non è assorbita in quella di compimento di operazioni simulate soggettivamente, in quanto in base alla immutata definizione contenuta nella lett. a) dello stesso art. 1 d.lgs. n. 74 del 2000, sono fatture per operazioni inesistenti anche quelle che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; ne consegue che il discrimine tra i reati previsti, rispettivamente, dagli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 non è dato dalla natura dell'operazione ma dal modo in cui essa è documentata⁸².

⁸² Cass., Sez. 3, n. 38185 dell'1/08/2017, Pozzi, Rv. 270692. Conforme, la più volte citata, a proposito del commento all'art. 2, Cass., Sez. 3, n. 10916 del 1/04/2020, Bracco, Rv. 279859 – 03; conf., Sez. 5, n. 36859 del 6/09/2013, Mainardi e altri, Rv. 258041 – 01.

Infine, per “mezzi fraudolenti”, ai sensi del nuovo art. 1 co. 1 lett. g-ter) del d.lgs. 74/2000, sono da intendere le “*condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*”. Ciò con la precisazione che “*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*” (nuovo art. 3 co. 3 del d.lgs. 74/2000).

Con riferimento a quest’ultima nozione, in giurisprudenza si afferma che 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 contabile⁸³.

Tra i molteplici esempi in giurisprudenza si segnalano: 1) la condotta di chi registra in contabilità una fattura recante lo stesso numero e la stessa data di altra fattura di importo decisamente superiore, che invece non viene annotata, trattandosi di comportamento insidioso ed ingannatorio, idoneo ad ostacolare l’accertamento dell’imponibile ed a indurre in errore l’amministrazione finanziaria⁸⁴; 2) l’impiego del cd. regime del margine nella consapevolezza dell’assenza dei presupposti normativi, realizzato mediante l’apposizione sulle fatture della dicitura prescritta dalla legge, con la conseguente annotazione di tali documenti contabili e delle relative operazioni nei registri fiscali, integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall’art. 3 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, costituendo un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria⁸⁵; 3) il rilascio, da parte di professionista abilitato, di un mendace visto di conformità o di un’infedele certificazione tributaria, di cui rispettivamente agli artt. 35 e 36 del d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, ai fini degli studi di settore, costituisce un mezzo fraudolento, idoneo ad ostacolare l’accertamento e ad indurre l’amministrazione finanziaria in errore, tale da integrare il concorso del professionista nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici⁸⁶.

⁸³ 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 (Sez. 3, n. 2292 del 16/01/2013, Stecca, Rv. 254136 – 01).

⁸⁴ Sez. 3, n. 37127 del 26/07/2017, Capuano, Rv. 271300 – 01.

⁸⁵ Sez. 3, n. 42147 del 15/10/2019, Reale, Rv. 277984 – 02.

⁸⁶ In motivazione, la Corte ha precisato che, non trovando applicazione il principio di specialità di

Quanto al soggetto attivo, la previgente fattispecie era tendenzialmente qualificata come reato “proprio”. Nonostante l'utilizzo del pronome “*chiunque*”, infatti, il soggetto attivo doveva non solo essere un contribuente obbligato alla presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, ma anche essere obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

L'eliminazione della necessità della falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie aumenta il novero dei potenziali soggetti attivi del reato, dal momento che potrà essere commesso anche da un soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi seppure non vincolato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie⁸⁷.

In merito all'elemento psicologico del reato, indubbio che si tratti di reato a dolo specifico, la giurisprudenza ha tuttavia precisato che, essendo il reato di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000 caratterizzato da struttura bifasica, esso presuppone la compilazione e presentazione di una dichiarazione mendace nonché la realizzazione di una attività ingannatoria prodromica, purché di quest'ultima, ove posta in essere da altri, il soggetto agente abbia consapevolezza al momento della presentazione della dichiarazione⁸⁸.

Ai fini della configurabilità della nuova fattispecie, rileva poi, diversamente da quanto accadeva nella precedente fattispecie, anche l'indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA di “crediti e ritenute fittizi”. A tal proposito merita di essere segnalato che in data 10 novembre 2020, la UIF (Unità di Informazione finanziaria della Banca d'Italia) ha rilasciato una nuova versione degli indicatori di anomalia in tema di operatività connessa con illeciti fiscali introducendo uno schema che riguarda il profilo oggettivo e soggettivo dell'attività di cessione di crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzi di questi. Le nuove linee guida rilasciate dalla UIF fanno riferimento a quei crediti che emergono da dichiarazioni fiscali nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria; ciò non significa però che si faccia riferimento solo alle principali imposte del nostro sistema tributario (IVA, IRPEF, IRES e IRAP) ma occorre tenere in considerazione tutti quei crediti d'imposta e agevolazioni fiscali che possono essere oggetto di

cui all'art. 15 cod. pen., il delitto indicato concorre con lo specifico illecito previsto dall'art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 (Sez. 3, n. 19672 dell'8/05/2019, Cartechini, Rv. 275998 – 01).

⁸⁷ Cfr. la *relazione illustrativa* del d.lgs. 158/2015.

⁸⁸ Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto correttamente motivata la integrazione del reato in relazione alla dichiarazione presentata dall'imputato che era a conoscenza degli atti prodromici all'evasione, costituiti da un falso contratto preliminare di vendita, da una fraudolenta cessione di quote sociali e da operazioni di svalutazione del valore delle partecipazioni societarie (Sez. 3, n. 15500 del 9/04/2019, Valente, Rv. 275902 – 02).

cessione. In proposito si evidenzia che, in particolar modo nel corso del 2020, il legislatore ha introdotto nell'ordinamento numerose misure per far fronte alle difficoltà economiche conseguenti all'emergenza sanitaria che sono oggi molto diffuse, tra queste si ricordano ad esempio il credito d'imposta sui canoni di locazione, il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione o per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e l'eco/sismabonus al 110%. I profili di interesse della criminalità alla cessione di crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzi di questi si sostanziano nel fatto che, grazie alla cessione di questi crediti si riesce ad ottenere liquidità in tempi ridotti rispetto a quelli necessari per l'erogazione del relativo rimborso. Le cessioni possono essere quindi oggetto di condotte fraudolente, connesse alla natura fittizia dei crediti ceduti e all'indebita compensazione degli stessi con debiti tributari, oneri contributivi e premi realmente dovuti dalle imprese cessionarie.

A quanto sopra va aggiunto che, al pari di quanto disposto in relazione alla fattispecie di cui all'art. 2 (v. *supra*), viene soppressa la parola “*annuali*” riferita alle dichiarazioni. Anche in tale contesto, quindi, risulta ampliato il novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato⁸⁹.

Piuttosto, sono da segnalare gli interventi operati sulle soglie di punibilità.

In particolare: a) da un lato, viene elevata – da un milione a un milione e cinquecentomila euro – la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi); b) dall'altro, viene introdotta una soglia specifica per i crediti e le ritenute fittizi. L'ammontare complessivo di essi, in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro (soglia congiunta a quella relativa all'imposta evasa).

Venendo ad esaminare le novità introdotte dalla novella del 2019, in relazione alla fattispecie di cui all'art. 3 del d.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) le novità riguardano: a) la pena comminata; b) la possibilità di conseguire la non punibilità a fronte di una fattispecie già integrata; c) l'applicabilità della c.d. confisca “per sproporzione” o “allargata”; d) l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti nel cui interesse o vantaggio si è agito, *ex* d.lgs. 231/2001.

⁸⁹ Ammettendosi anche in giurisprudenza che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3, d.lgs. n. 74 del 2000, è configurabile anche nell'ambito del regime fiscale del consolidato nazionale, introdotto con il d.lgs. n. 344 del 2003, sia pur solo con riferimento alla dichiarazione consolidata, in quanto unica rispetto alla quale può essere verificato il superamento della duplice soglia di punibilità richiesto dal primo comma dell'indicato articolo (Sez. 2, n. 1673 del 13/01/2017, P.G. in proc. Chan Mei Yu e altro, Berlusconi e altri, Rv. 269531 – 01).

Quanto alla pena, è previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da “un anno e sei mesi a sei anni alla reclusione “da tre a otto anni”.

Quanto al regime di non punibilità, la lett. q-*bis*) co. 1 dell’art. 39 del d.l. 124/2019, come inserita in sede di conversione in legge, estende anche al delitto in questione la possibilità di conseguire la non punibilità rispetto alla fattispecie già consumata. In particolare, attraverso un’integrazione dell’art. 13 co. 2 del d.lgs. 74/2000, è stabilito che anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici non è punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, sempreché il ravvedimento sia intervenuto prima che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Ancora, quanto alla confisca, si prevede che nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell’art. 444 c.p.p. per il delitto in questione commesso successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. 124/2019 (25.12.2019) si applica l’art. 240-*bis* c.p. (che sotto la rubrica “confisca in casi particolari” disciplina la c.d. confisca “per sproporzione” o “allargata”) quando l’imposta evasa è superiore a 100.000,00 euro.

Infine, in tema di responsabilità amministrativa da reato, la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici diviene, inoltre, “reato presupposto” della responsabilità degli enti *ex* d.lgs. 231/2001. In caso di integrazione del reato a vantaggio o nell’interesse dell’ente per il quale è presentata la dichiarazione fraudolenta, quindi, l’ente stesso è punito con una sanzione pecuniaria fino a 500 quote⁹⁰; con un minimo di 100 quote *ex* art. 10, co. 2 del d.lgs. 231/2001. Dal momento che il valore della quota può andare da 258,00 a 1.549,00 euro, tale sanzione potrà variare da 25.800,00 a 774.500,00 euro.

Si è anche precisato che: a) se, in seguito alla commissione del delitto in questione, l’ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo; b) si applicano le sanzioni interdittive di cui all’art. 9 co. 2 lett. c), d) ed e) del d.lgs. 231/2001⁹¹.

Per ciò che concerne l’operatività delle novità introdotte, la nuova disciplina ha efficacia dal 24.12.2019, data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della

⁹⁰ Nuovo art. 25-*quinquiesdecies* co. 1, lett. c), del d.lgs. 231/2001.

⁹¹ Ovvero, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l’esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l’eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

legge di conversione del d.l. 124/2019 (art. 39 co. 3 del d.l. 124/2019). Posto che il reato in questione si consuma al momento della presentazione della dichiarazione⁹², la nuova disciplina non rileva sulla dichiarazione annuale relativa al 2018, iniziando ad applicarsi a partire da quella del periodo d'imposta successivo.

Le nuove norme sono invece operative nei casi di: a) dichiarazioni presentate da parte di coloro che hanno l'esercizio sociale "a cavallo" i cui termini scadono alla fine dell'11° mese dalla chiusura del periodo d'imposta⁹³; b) dichiarazioni IVA fraudolente presentate entro il 30.6.2020⁹⁴; c) dichiarazioni "infrannuali" presentate successivamente all' entrata in vigore della nuova norma.

5. La dichiarazione infedele

L'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 sanziona l'irregolare dichiarazione annuale delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, realizzandosi con la semplice omessa dichiarazione di parte degli elementi attivi conseguiti ovvero di elementi passivi "inesistenti"⁹⁵.

La struttura di tale fattispecie è sostanzialmente analoga a quella delittuosa disciplinata dal precedente art. 3, salvo l'elemento differenziatore dell'assenza dell'impiego della falsa rappresentazione contabile e di mezzi fraudolenti.

La *relazione governativa* sul punto rileva che si tratta sostanzialmente di una dichiarazione fraudolenta "non qualificata".

Il d.l. 124/2019 convertito è intervenuto anche sul reato di dichiarazione infedele previsto all'art. 4 del d.lgs. 74/2000. L'intervento modificativo ha riguardato essenzialmente la sanzione, la soglia di punibilità e la non punibilità delle valutazioni, oltre ad alcune conseguenze processuali che derivano da tali modifiche di cui si dirà nel paragrafo successivo⁹⁶.

⁹² Cfr., da ultimo, Cass. 23.10.2019, n. 43416 e Cass. 7.6.2019, n. 25323, *inedite*. In dottrina, si veda G.L. SOANA "I reati tributari", Milano, 2018, 197 ss.

⁹³ Si pensi, ad esempio, a una società con esercizio sociale 1.9.2018 – 31.8.2019, obbligata a presentare la dichiarazione entro il 31.7.2020.

⁹⁴ A seguito del differimento disposto dall'art. 62 del d.l. 18/2020 in esito all'emergenza determinata dall'epidemia da COVID-19.

⁹⁵ Sia consentito rinviare per maggiori approfondimenti al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di), A. SCARCELLA, Torino, 2019. Il reato di cui all'art. 4 è commentato da G. ANDREAZZA (pp. 141/156).

⁹⁶ La nuova struttura dell'illecito è la seguente: *1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando,*

Il bene giuridico che il reato in esame vuole tutelare è l'interesse patrimoniale dell'Erario alla integrale e tempestiva percezione dei tributi.

Quanto al soggetto attivo, il reato di dichiarazione infedele è un reato proprio che può essere integrato soltanto dai contribuenti tenuti alla presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Sono, inoltre, compresi tra i soggetti attivi tutti coloro che agiscono in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, così come precisato dall'art. 1, lett. e) del d.lgs. 74/2000.

Per quanto concerne l'elemento oggettivo del reato, il delitto in esame consiste nell'indicare in una delle dichiarazioni annuali, relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti. La condotta resta, comunque, sussidiaria rispetto ai più gravi artifici che caratterizzano le dichiarazioni fraudolente (*"fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3"* del d.lgs. 74/2000). In particolare, nella dichiarazione, per assumere penale rilevanza, devono essere indicati *"elementi attivi inferiori a quelli effettivi od elementi passivi inesistenti"*. In proposito va ricordato che la norma definitoria contenuta nell'art. 1, lett. b) del d.lgs. 74/2000, identifica negli "elementi attivi o passivi" le *"componenti espresse in cifra che concorrono in senso positivo o negativo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto"*, ovvero i cosiddetti componenti attivi e negativi di reddito. In particolare, con riferimento all'evidenziazione (mendace) di componenti negativi di reddito, in tale categoria – dopo l'innovazione introdotta con la riforma del 2015 che ha sostituito la qualificazione di tali componenti come "fittizi" con l'aggettivo "inesistenti" – rientra solo l'annotazione di costi relativi ad operazioni non effettivamente intervenute, con conseguente irrilevanza penale di componenti

congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni. 1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).

negativi di reddito – sostenuti dal contribuente, ma – non fiscalmente deducibili: la presenza nel corpo della disposizione in commento del menzionato aggettivo “inesistenti” preclude l’attribuzione di qualsiasi rilevanza penale alle spese che risultino indeducibili per ragioni differenti dalla loro inesistenza, dovendosi apprezzare l’imposta evasa rilevante ai sensi del reato in esame esclusivamente in termini di mendacio sulle componenti reali del reddito, con esclusione di ogni profilo puramente “normativo”.

Del resto, la differenziazione fra la dichiarazione fiscalmente censurabile e la dichiarazione infedele penalmente rilevante è ribadita dal legislatore anche con riferimento ad altri profili e contenuti attinenti le comunicazioni correnti fra il contribuente e l’Erario.

In proposito, va segnalato che il d.lgs. 158/2015 ha introdotto i commi. 1-*bis* e 1-*ter* dell’art. 4 (quest’ultimo ulteriormente modificato dal d.l. 124/2019, come si dettaglierà nel prosieguo). In particolare, il co. 1-*bis* precisa che, ai fini dell’applicazione della fattispecie, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Dal 2015 in poi, dunque, è stato chiarito che restano fuori dall’aerea di rilevanza penale⁹⁷: 1) la non corretta classificazione e la difformità nelle valutazioni 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; 2) la violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza che ora è del tutto irrilevante sotto il profilo penale; 3) la “non inerenza”, con riferimento alla normativa per la deducibilità dei costi dal reddito di impresa o per la detraibilità dell’IVA da acquisti (purché si tratti di elementi passivi reali, cioè che non si tratti di costi non realmente sostenuti o sostenuti in misura inferiore a quanto dichiarato); 4) la non deducibilità di elementi passivi reali⁹⁸.

⁹⁷ Essendosi chiarito che le modifiche normative introdotte dall’art. 14, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 158, nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – consistite nell’abrogazione dell’art. 7 e nell’inserimento, all’art. 4, del comma 1-*bis*, ai sensi del quale non si tiene conto, per la configurabilità del reato, della non corretta classificazione di elementi attivi oggettivamente esistenti, effettuata in violazione dei criteri di competenza, inerenza e indeducibilità – hanno determinato una parziale “*abolitio criminis*” della norma incriminatrice, con gli effetti sul giudicato previsti dall’art. 2, comma secondo, cod. pen. (Sez. 3, n. 30686 del 20/06/2017, Rv. 270295 – 01).

⁹⁸ Sul punto vengono in evidenza, ad esempio, le delicate questioni già aperte in tema di operazioni di *transfer pricing* che hanno ora perduto rilevanza penale. In ogni caso, occorrerà, comunque,

D'altra parte, il co. 1-ter delimita l'area di applicazione della dichiarazione infedele con riferimento alle eventuali valutazioni sulla base delle quali il contribuente ha concorso alla determinazione della base imponibile. Quindi la mera irregolarità o non condivisibilità in sede fiscale di una dichiarazione non ne determina in via consequenziale la sua rilevanza penale⁹⁹.

Nel perimetro applicativo dell'art. 4 continuerà a ricadere non solo l'omessa annotazione di ricavi ma anche la cosiddetta "sottofatturazione", ossia il rilascio di fatture o di altri documenti fiscali nei quali trova indicazione una parte soltanto del corrispettivo effettivamente conseguito dal contribuente.

Tale conclusione è ricavabile dalla considerazione che ai sensi del nuovo co. 3 dell'art. 3 del d.lgs. 74/2000, "*ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali*": dunque, l'omessa annotazione di ricavi – il c.d. "nero" – se è estranea per espressa indicazione normativa all'area applicativa della dichiarazione fraudolenta, deve necessariamente rientrare, appunto, in quella della dichiarazione infedele, naturalmente ricorrendone tutti gli altri presupposti.

tener presente la previsione contenuta nel comma 4-bis dell'art. 14 della l. 537/1993, per il quale sono indeducibili i costi e le spese dei beni e delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o di attività qualificabili come delitto non colposo per le quali il Pubblico Ministero abbia esercitato l'azione penale. Orbene, proprio con riferimento alla deducibilità fiscale dei costi da reato, la giurisprudenza è assolutamente rigida. In particolare, costante è l'affermazione che, ai fini della determinazione del reddito tassabile a norma dell'art. 8 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (conv. in legge 26 aprile 2012, n. 44), che ha modificato l'art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni direttamente utilizzati per la commissione della condotta criminosa (Sez. 3, n. 40559 del 16/10/2012, Rv. 253665 – 01, nella specie gli oneri economici per la realizzazione di una "frode carousel").

⁹⁹ Si noti che il d.l. 124/2019 è intervenuto sul citato co. 1-ter dell'art. 4 in esame – introdotto dal d.lgs. 158/2015 – che oggi stabilisce che, fuori dei casi di cui sopra, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente (e non più "*singolarmente*" come nella versione originaria del 2015) considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Inoltre, degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità (co. 1, lett. a) e b). A fronte dell'originaria versione presente nel d.l. 124/2019 che prevedeva l'abrogazione della disposizione di cui al co. 1-ter, si è dunque mantenuta in vigore tale disposizione, stabilendo però che le valutazioni non debbano essere "*singolarmente*" considerate, bensì "*complessivamente*" considerate. Su questo punto C. SANTORIELLO "*Riforma del diritto penale tributario: novità su reati, soglie di punibilità e confisca allargata*", *L'Accertamento*, Torino, 1, 2020, p. 54.

Ovviamente, la prospettiva muta se l'utilizzo di una contabilità parallela (in cui sono riportati i ricavi non dichiarati, il c.d. "nero") si accompagna ad (ulteriori) artificiose modalità della condotta, quali la tenuta di conti bancari occulti o costituiti all'estero o intestati a prestanome o a società interposte fittiziamente: in questi casi, infatti, è evidente che si è in presenza di condotte fraudolente che integrano la fattispecie di reato delineata dall'art. 3 del d.lgs. 74/2000, oltre a doversi poi considerare che nei casi di interposizione fittizia di prestanomi o di società di comodo viene a concretizzarsi la figura della "*simulazione soggettiva*" come definito dalla nuova lett. *g-bis*) dell'art. 1 del d.lgs. 74/2000, figura che integra per l'appunto il reato di frode fiscale. Il delitto in esame non può invece ritenersi integrato in presenza di una mendace esposizione delle componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta¹⁰⁰.

Particolare rilievo ha avuto in relazione al delitto in esame, la parallela modifica introdotta nel 2015 dell'abuso del diritto – elusione fiscale, operata dall'art. 10-*bis*, dello Statuto del contribuente. Come è noto, le condotte di elusione fiscale rappresentano l'esercizio di facoltà giuridiche che l'ordinamento riconosce al privato, il quale articola la propria attività imprenditoriale e negoziale in termini tali da abbattere quanto più possibile il carico d'imposta. In alcune circostanze tali scelte vengono censurate dall'ordinamento il quale le qualifica come illegittime e reagisce alle stesse impedendo al privato di godere dei benefici economici che dalle medesime potrebbero derivare in termini di risparmio nella tassazione.

Tale qualifica di illegittimità operata dal legislatore tributario di regola, a seguito della novella del 2015 che ha introdotto l'art. 10-*bis*, ha perso qualsiasi rilevanza penale. Già prima del resto, la giurisprudenza di legittimità aveva posto un argine alla confusione tra elusione ed evasione, affermando (nel noto caso *Dolce&Gabbana*), che il "dolo di elusione", ossia la generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli artt. 37 e 37-*bis* d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600¹⁰¹, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti, non si identifica con il dolo specifico di evasione che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore idoneo a selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che tali non sono¹⁰².

¹⁰⁰ Così M.F. ARTUSI, C. SANTORIELLO "*Rischi penali nell'attività di impresa*", Speciali Società e Contratti, Bilancio e Revisione, Torino, 2018.

¹⁰¹ Art. 37-*bis*, peraltro, non a caso abrogato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 5.8.2015 n. 128, pubblicato in G.U. 18.8.2015 n. 190. Ai sensi del medesimo comma, le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

¹⁰² Fattispecie anteriore alla depenalizzazione delle condotte elusive operata, in ambito tributario,

All'indomani dell'entrata in vigore della nuova disciplina, infatti, la S.C. ha puntualmente affermato che non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'art. 10 *bis*, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti¹⁰³. La medesima decisione ha ulteriormente affermato che, la disposizione transitoria di cui all'art. 1, comma quinto, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che prevede l'applicazione dell'art. 10-*bis* l. 27 luglio 2000, n. 212 anche alle condotte commesse anteriormente alla propria entrata in vigore solo se non sia ancora stato notificato un atto impositivo, non impedisce di ritenere non più penalmente rilevanti le condotte fiscalmente elusive integranti mero abuso del diritto, per effetto del comma 13 del medesimo art. 10-*bis*, in quanto tale comma, realizzando una sostanziale "*abolitio criminis*", deve operare retroattivamente senza condizioni¹⁰⁴.

Tuttavia, si noti, residua un margine di rilevanza penale delle condotte di elusione fiscale le quali possono assumere tale rilievo quando i comportamenti elusivi siano contrassegnati da una mendace rappresentazione dei fatti, da una alterazione dei presupposti che permettono la determinazione della base imponibile. A conferma di quanto sopra, la giurisprudenza di legittimità afferma che ricorre il reato di dichiarazione infedele in presenza di comportamenti simulatori – nella specie negozi collegati tra loro apparentemente finalizzati a cessione di partecipazione societaria – preordinati alla "*immutatio veri*" del contenuto della dichiarazione *ex* art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 ed integranti una falsità ideologica che connota il fatto evasivo incidendo sulla veridicità della dichiarazione per occultare in tutto o in parte la base imponibile, sicché

dall'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, introdotto dal d.lgs. n. 128 del 2015 (Sez. 3, n. 43809 del 30/10/2015, Rv. 265120 – 01).

¹⁰³ Principio affermato in relazione a fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi nel reddito di impresa a seguito di un contratto di "*stock lending*" è stata ritenuta condotta non più penalmente rilevante in quanto unicamente elusiva e quindi rientrante nella previsione del suddetto "*ius superveniens*" (Sez. 3, n. 40272 del 7/10/2015, Mocali, Rv. 264949 – 01).

¹⁰⁴ In senso conforme, si è affermato che l'istituto dell'abuso di diritto di cui all'art. 10 *bis*, legge 27 luglio 2000, n.212, che si applica anche ai diritti doganali, non è configurabile in presenza di condotte che integrino una diretta violazione delle norme in materia, con la conseguenza che queste ultime vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione, mentre, riguardo ai fatti elusivi riconducibili alla categoria dell'abuso, la suddetta disciplina realizza una sostanziale "*abolitio criminis*", ed opera, pertanto, retroattivamente senza condizioni (Sez. 3, n. 35575 del 29/08/2016, Rv. 267678 – 01).

non si applica la disciplina dell'abuso del diritto *ex art. 10 bis* della l. n. 212 del 2000 che ha portata solo residuale¹⁰⁵.

Quanto al momento consumativo, si tratta di un reato istantaneo che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale, non rilevando – ai fini della sussistenza della fattispecie – un'eventuale successiva dichiarazione integrativa (salvo quanto previsto dall'art. 13 del d.lgs. 74/2000 in relazione alla non punibilità)¹⁰⁶.

Per quanto concerne l'elemento psicologico del reato, il reato di dichiarazione infedele è punito a titolo di dolo specifico, in quanto il soggetto attivo deve porre in essere la condotta tipica descritta dalla norma con coscienza e volontà perseguendo il fine di evadere le imposte. A seconda che si qualifichino le soglie di punibilità come elementi del fatto tipico o condizioni obiettive di punibilità, la fattispecie che deve essere coperta dal dolo rispettivamente si amplia o si restringe¹⁰⁷.

Quanto alla causa di non punibilità, è sufficiente ricordare che, ai sensi dell'art. 13 co. 2 del d.lgs. 74/2000, il reato di dichiarazione infedele non è punibile se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Ciò purché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Deve poi essere ricordato che sanzioni e soglie sono state oggetto dell'intervento del d.l. 124/2019 convertito che ha portato ad una maggiore severità della disciplina penale in caso di infedele dichiarazione. Le modifiche introdotte, rispondono all'esigenza di intervenire sulla normativa di contrasto all'evasione delle imposte sui redditi o a quella sul valore aggiunto inasprendo il limite editale della sanzione applicabile attraverso un innalzamento sia del limite minimo

¹⁰⁵ Sez. 3, n. 38016 del 31/07/2017, Rv. 270551 – 01.

¹⁰⁶ Così come ribadito da Cass. 29.5.2019, n. 23810.

¹⁰⁷ Sul punto, si registra un potenziale contrasto giurisprudenziale, essendosi affermato in alcuni casi che il superamento della soglia di punibilità rappresenta non un elemento costitutivo del reato, ma una condizione obiettiva di punibilità (Sez. 6, n. 6705 del 16/02/2015, Libertone, Rv. 262394; Sez. 3, n. 36859 del 4/09/2014, Rv. 260187). Tuttavia, la giurisprudenza prevalente ritiene che il superamento della soglia di punibilità rappresenti un elemento costitutivo del reato (Sez. 3, n. 7000 del 14/02/2018, Rv. 272578; Sez. 3, n. 35611 del 29/08/2016, Rv. 268007; Sez. 3, n. 6105 del 15/02/2016, Rv. 266273; Sez. 3, n. 3098 del 25/01/2016, Rv. 265938; Sez. 3, n. 3098 del 25/01/2016, Rv. 265940).

sia di quello massimo di reclusione: *“l’aumento di pena funge da monito e deterrente ad un comportamento illecito, diffuso in alcune categorie del settore del commercio”*¹⁰⁸.

In particolare, per quanto riguarda la sanzione, l’intervento normativo ha aggravato i limiti della reclusione, precedentemente stabiliti tra 1 a 3 anni e oggi innalzati da 2 anni a 4 anni e 6 mesi.

A seguito delle modifiche sanzionatorie diviene possibile per questo reato l’applicazione delle misure coercitive previste dal Capo II del Libro IV del codice di procedura penale, tra cui il divieto di espatrio, l’obbligo di presentarsi alla polizia giudiziaria, gli arresti domiciliari. Il co. 1 dell’art. 280 c.p.p. prevede, infatti, l’operatività di tali misure quando si procede per delitti per i quali la legge stabilisce la pena della reclusione superiore nel massimo a 3 anni; e oggi – come si è visto – l’infedele dichiarazione è punita con la reclusione da 2 a 4 anni e 6 mesi a fronte della precedente previsione del massimo di 3 anni. Non è invece applicabile la custodia cautelare in carcere, scelta che sarebbe apparsa oltremodo severa e che sarebbe conseguita se fosse stata confermata l’iniziale previsione del d.l. 124/2019 che indicava un massimo edittale di 5 anni per tale reato, poi ridotto in sede di conversione. Ulteriore conseguenza di natura processuale deriva dal fatto che, alla luce delle precedenti previsioni di pena, era possibile per il pubblico ministero, che non intendesse chiedere l’archiviazione, citare direttamente l’imputato a giudizio (procedura prevista dall’art. 550 c.p.p. per le contravvenzioni e per i delitti il cui massimo edittale non superi i 4 anni di reclusione). D’ora in poi sarà, invece, necessario il rinvio a giudizio da parte del giudice per l’udienza preliminare, con conseguenti allungamenti dei tempi processuali.

Con riferimento, invece, alle soglie di punibilità, va ribadito che affinché la condotta di dichiarazione infedele assuma penale rilevanza è necessario che vengano superate le soglie di punibilità previste dallo stesso art. 4, le quali concorrono a definire il grado di offensività della infedeltà dichiarativa.

In particolare, oggi è necessario che siano congiuntamente superati i seguenti limiti: 1) un’imposta evasa superiore a 100.000,00 euro, a fronte del precedente limite di 150.000,00 euro; 2) un ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, superiore al 10% dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro (a fronte del precedente limite di 3 milioni).

¹⁰⁸ Così recita la nota di lettura n. 102 del dicembre 2019, elaborata dal *Servizio del Bilancio del Senato*, p. 112.

Si noti che tali soglie erano state precedentemente oggetto di modifica in senso opposto, cioè in senso più favorevole al reo, ad opera del d.lgs. 158/2015. Anzi, proprio uno degli aspetti più rilevanti della nuova formulazione del reato, operata dalla riforma del diritto penale tributario del 2015, era rappresentato dall'innalzamento delle soglie di punibilità (da 50.000,00 a 150.000,00 per il reato di dichiarazione infedele), ora invece parzialmente ridotte.

Ultime considerazioni riguardano la confisca e l'entrata in vigore delle modifiche introdotte dalla novella del 2019.

Va evidenziato che, in sede di conversione in legge del d.l. 124/2019, la fattispecie di dichiarazione infedele è stata esclusa da quelle per cui è possibile la c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata". Per questo reato resta dunque applicabile unicamente la confisca obbligatoria del profitto del reato, anche per equivalente, disciplinata dall'art. 12-*bis* del d.lgs. 74/2000. Per quanto concerne, invece, l'entrata in vigore, l'art. 39 del d.l. 124/2019 ha stabilito sin dalla versione originaria che le disposizioni penali non entrassero in vigore prima della pubblicazione della legge di conversione. Pertanto le novità in materia di dichiarazione infedele vanno ritenute operative a partire dalla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 24.12.2019 (sebbene la legge medesima sia entrata in vigore il giorno successivo 25 dicembre). Tuttavia, in virtù del principio di irretroattività della legge penale (art. 2 c.p.), la nuova disposizione sarà applicabile unicamente alle condotte poste in essere successivamente al 24.12.2019 (data di pubblicazione della l. 157/2019 di conversione del d.l. 124/2019), mentre per le condotte antecedenti continuerà ad applicarsi il testo introdotto dal d.lgs. 158/2015.

In concreto, dunque, la nuova disciplina non impatta sulla dichiarazione annuale relativa al 2018, mentre avrà rilievo a partire da quella del periodo d'imposta successivo.

Le nuove norme saranno, invece, già operative: 1) nei casi di dichiarazioni presentate da parte di coloro che hanno optato per un esercizio sociale diverso dall'anno solare e i cui termini scadono alla fine dell'11° mese dalla chiusura del periodo d'imposta¹⁰⁹; 2) per le dichiarazioni IVA presentate entro il 30.4.2020; 3) per le dichiarazioni "infrannuali" presentate successivamente all'entrata in vigore della nuova norma. È stato, tra l'altro, fatto notare che il particolare rigore mostrato dal legislatore verso tale fattispecie porterà probabilmente ad una moltiplicazione dei ravvedimenti operosi funzionali ad ottenere l'esclusione dalla punibilità¹¹⁰.

¹⁰⁹ Si pensi, ad esempio, a una società con esercizio sociale 1.5.2018 – 30.4.2019, obbligata a presentare la dichiarazione entro il 31.3.2020.

¹¹⁰ D. LIBURDI, M. SIRONI "Spinta al ravvedimento operoso", Italia Oggi, 25.10.2019, p. 29.

6. L'omessa dichiarazione

La violazione penale dell'omessa dichiarazione¹¹¹ è contenuta nell'art. 5 del decreto legislativo n. 74/2000¹¹² e trova la sua fonte nel criterio recato al n. 3) della lettera a) della norma di delega¹¹³.

Esaminando la fattispecie astratta, anzitutto viene in rilievo l'individuazione del soggetto attivo, che può essere qualunque contribuente tenuto all'obbligo dichiarativo.

Secondo la giurisprudenza, peraltro, del reato di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o IVA, l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento (artt. 40, comma secondo, cod. pen. e 2932 cod. civ.), a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice¹¹⁴.

Il comma 2 dell'art. 5 riproduce il secondo periodo dell'art. 1, comma 1, del d.l. n. 429 del 10 luglio 1982 escludendo la rilevanza penale di un ritardo nella presentazione della dichiarazione contenuto nel limite di novanta giorni ed evitando, altresì, che possa considerarsi omessa ai fini penali, come viceversa è previsto in ambito tributario, la dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Relativamente al termine di novanta giorni con il D.p.r. n. 542/1999, all'art. 1, comma 2, lettera g), che ha modificato il D.p.r. n. 322 del 22 luglio 1998, è stata prevista anche ai fini amministrativi, la validità delle dichiarazioni presentate entro tale periodo modificando così l'originario termine di trenta giorni, ferma

¹¹¹ Sia consentito rinviare per maggiori approfondimenti al volume *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, (a cura di), A. SCARCELLA, Torino, 2019. Il reato di cui all'art. 5 è commentato da A. SCARCELLA (pp. 161/204).

¹¹² La struttura della fattispecie vigente è la seguente: *1. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila. 1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila. 2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.*

¹¹³ Si v. l'art. 9 della legge n. 205/1999.

¹¹⁴ Sez. 3, n. 38780 del 24/09/2015, Biffi, Rv. 264971.

restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Nel caso in cui la dichiarazione sia stata presentata con ritardo superiore ai novanta giorni, in base alle norme fiscali, pur considerandosi omessa, essa costituisce comunque titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute comunicate dai sostituti di imposta. In tale circostanza è difficile che venga integrato il reato in esame, ancorché siano trascorsi i novanta giorni previsti dal comma 2 dell'art. 5, in quanto non si è in presenza di alcuna imposta evasa. Nel caso di successivo pagamento vi potrà essere un'iscrizione a ruolo con conseguente invio della cartella di pagamento.

Gli elementi costitutivi del reato, pertanto, sono: 1) presentazione della dichiarazione annuale (condotta omissiva) oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto (momento consumativo del reato, da cui comincia a decorrere il termine prescrizione); 2) ammontare dell'imposta evasa superiore ad euro 50.000.

Quanto alla condotta, è pacifico che il delitto di omessa dichiarazione dei redditi o Iva è reato omissivo proprio, che può essere commesso solo da chi, secondo la legislazione fiscale, è obbligato alla relativa presentazione; con la conseguenza che, salve le ipotesi di costringimento fisico e di errore determinato dall'altrui inganno, il concorso nel reato è ipotizzabile solo in forma morale, quando cioè chi vi è obbligato ha ommesso di presentare la dichiarazione perché istigato o rafforzato nelle sue intenzioni o in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti¹¹⁵.

Una delle più frequenti applicazioni della fattispecie dell'art. 5, d.lgs. 74/2000 si ha in caso di "esterovestizione".

L'esterovestizione è la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, al fine di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. In altri termini una società simula di essere residente all'estero per non essere assoggettata al regime tributario italiano. In tale caso il TUIR prevede un meccanismo per cui tali società si considerano residenti in Italia, salva prova contraria da parte del contribuente. Una società che trasferisce la propria attività in un altro Stato non pone in essere, di per sé, alcun comportamento elusivo e abusivo. Perché si configuri l'abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esterovestizione societaria, occorre verificare se il trasferimento vi è stato nella realtà, per cui ne-

¹¹⁵ Fattispecie in cui la Corte ha escluso la responsabilità di terzi, a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, per la collaborazione, con i soggetti sottoposti all'obbligo dichiarativo, nella "esterovestizione" di società cui imputare i profitti da sottrarre alla imposizione fiscale (Sez. 3, n. 43809 del 30/10/2015, Rv. 265121 - 01).

cessità accertare di fatto se l'operazione posta in essere sia artificiosa e preveda la costituzione di una forma giuridica che non corrisponde alla realtà economica.

In altri termini, affinché ci sia esterovestizione, devono sussistere due elementi: 1) la natura fittizia della localizzazione all'estero della società. In altri termini l'attività economica non è esercitata in detto altro Paese, non configurandosi atti di organizzazione e di attività imprenditoriale stabilmente localizzati. A tal fine bisogna individuare esattamente: a) il luogo in cui sono prese le decisioni strategiche per la società; b) il luogo dove è prevalentemente svolta l'attività di impresa. 2) l'indebito (e collegato) risparmio d'imposta.

Limitando la nostra attenzione al solo versante penalistico, pacifico è l'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA (come, del resto, anche la dichiarazione IRES) da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia, che ricorre anche: a) quando la società straniera abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima¹¹⁶; b) quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa e la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi¹¹⁷.

Con riferimento all'elemento psicologico del reato, poi, si è precisato l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere; tuttavia, la prova del dolo spe-

¹¹⁶ Fattispecie in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni facenti capo a società avente residenza fiscale localizzata in territorio diverso dall'Italia, cosiddetta esterovestizione della residenza fiscale (Sez. 3, n. 29724 del 28/07/2010, Rv. 248109 – 01).

¹¹⁷ Fattispecie relativa a sequestro probatorio di documenti di natura tributaria facenti capo a società svolgente attività di assistenza a piattaforme petrolifere nell'Oceano Atlantico ed avente residenza fiscale localizzata in territorio portoghese, in cui la Corte ha ravvisato la sussistenza del fenomeno di esterovestizione della residenza fiscale (Sez. 3, n. 7080 del 23/02/2012, Rv. 252102 – 01). Conf., Sez. 3, n. 32091 del 24/07/2013, Rv. 257043 – 01. Nello stesso senso, Sez. 3, n. 10098 del 16/03/2020, Rv. 278536 – 01, che ha peraltro precisato che le società "estero-vestite" non sono, per ciò solo, necessariamente prive della loro autonomia giuridico-patrimoniale e, quindi, autonomamente qualificabili come "schermi", ovvero enti fittizi artificialmente costruiti, rientrando in tale fenomeno anche strutture societarie dotate di una propria autonomia giuridica ed operativa, la cui attività economica è nascosta al fisco italiano.

cifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una "*culpa in vigilando*" sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale¹¹⁸.

In relazione poi al termine di gg. 90, la giurisprudenza ha chiarito che: a) il termine di novanta giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sui redditi od I.V.A., individuato "*ex lege*" quale momento consumativo del delitto di cui all'art. 5, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, decorre, ove le scadenze siano diverse a seconda della modalità prescelta dal contribuente per la presentazione della dichiarazione, dall'ultima scadenza prevista dalle leggi tributarie¹¹⁹; b) il termine dilatorio di giorni novanta, concesso al contribuente per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario (art. 5, comma secondo, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), non si configura quale elemento di una causa di non punibilità, ma costituisce un termine ulteriore per adempiere all'obbligo dichiarativo¹²⁰; c) la presentazione di dichiarazione dei redditi oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine integra il reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, e non quello di cui all'art. 2 del decreto medesimo, anche quando all'interno di essa sono indicati elementi passivi fittizi derivanti dall'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti¹²¹.

¹¹⁸ Sez. 3, n. 37856 del 18/09/2015, Rv. 265087 – 01. Nello stesso senso, Sez. 3, n. 18936 del 6/05/2016, V., Rv. 267022 – 01, che ha affermato come la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta. Si v., da ultimo, Sez. 3, n. 9417 del 10/03/2020, Quattri, Rv. 278421 – 01, secondo cui l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione in quanto la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere, essendo unicamente delegabile la predisposizione e l'inoltro telematico dell'atto.

¹¹⁹ Fattispecie di omessa dichiarazione I.V.A. in cui il momento consumativo è stato individuato in quello della presentazione per via telematica, la cui scadenza era successiva a quella della tradizionale presentazione presso gli uffici postali o bancari (Sez. 3, n. 22045 del 10/06/2010, Rv. 247636 – 01). Conforme, Sez. 3, n. 48304 del 16/11/2016, Gioia, Rv. 268576 – 01).

¹²⁰ Sez. 3, n. 43695 del 25/11/2011, Rv. 251328 – 01; conf. Sez. 3, n. 19196 del 21/04/2017, Pollastrelli, Rv. 269635 – 01; Sez. 3, n. 36387 del 23/08/2019, Litardi, Rv. 276884 – 01.

¹²¹ In motivazione, la Corte ha osservato che dalla nullità fiscale della dichiarazione fraudolenta non può farsi seguire alcuna conseguenza di carattere penale, anche in considerazione di quanto previsto dall'art. 2, comma settimo, d.p.r. n. 322 del 1998, che limita gli effetti della dichiarazione

La *relazione governativa*, in tale fattispecie, per imposta evasa intende l'intera imposta dovuta, al netto delle somme comunque versate in pagamento di essa prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, computando in diminuzione dall'imposta complessivamente dovuta eventuali acconti versati e ritenute di imposta subite da terzi soggetti. Nella determinazione dell'imposta dovuta occorrerà considerare oltre agli elementi attivi (ricavi) non dichiarati anche quelli passivi (costi) risultanti, comunque, da elementi precisi e certi.

Ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione Iva (art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000), è però 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 tributario¹²².

Da tanto si deduce che ove il contribuente abbia regolarmente adempiuto agli obblighi di versamento delle imposte dovute, lo stesso non sarà mai punibile, pur avendo omesso di presentare la dichiarazione fiscale.

È necessario specificare che la dichiarazione presentata tempestivamente, ma sostanzialmente in bianco, cioè priva degli elementi e dei dati diversi da quelli indicati specificamente dal legislatore, deve considerarsi omessa agli effetti penali oltre che amministrativi.

Altra novità introdotta dal d.lgs. 158/2015 ha riguardato l'inserimento del co. 1 *bis*, che punisce, con la medesima pena di cui al co. 1, anche l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta. Ciò comporta che oggi l'omissione del modello 770 assume rilevanza penale quando l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore a 50.000,00 euro.

presentata oltre i novanta giorni ai soli aspetti "favorevoli" all'Amministrazione finanziaria (Sez. 3, n. 33026 del 28/07/2015, Rv. 264250 – 01).

¹²² Fattispecie in cui la Corte 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. 3, n. 38684 del 23/09/2014, Agresti, Rv. 260389; conf.: Sez. 3, n. 15899 del 18/04/2016, Colletta, Rv. 266817, che consente al giudice penale di fare ricorso alle risultanze delle indagini bancarie svolte nella fase dell'accertamento tributario, a condizione che proceda ad autonoma verifica di tali dati indiziari unitamente ad elementi di riscontro, eventualmente acquisiti anche "*aliunde*"; Id., Sez. 3, n. 35579 del 19/07/2017, Manessi, Rv. 271303, in cui si indica che l'accertamento dell'ammontare dell'imposta evasa deve determinarsi sulla base della contrapposizione tra l'I.V.A. risultante dalle fatture emesse e l'I.V.A. detraibile sulla base delle fatture ricevute).

Resta salvo il co. 2 dell'art. 5 del d.lgs. 74/2000, in forza del quale non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine (o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto). Tale termine si riferisce anche all'omissione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (di cui al co. 1-*bis*)¹²³.

Un dubbio si pone per quanto riguarda la natura di detto reato ed in particolare se trattasi di un unico delitto, ovvero, se, considerata la formulazione normativa, possano considerarsi coesistenti nella medesima disciplina due distinti reati connessi ai distinti obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, potendo nella seconda eventualità contestarsi anche l'art. 81 del codice penale per la continuazione, con conseguente aumento della pena¹²⁴.

Quanto alle novità introdotte dalla novella del 2019, riguardano anzitutto la pena comminata. In sede di conversione in legge, infatti, è venuta meno l'applicabilità della c.d. confisca "per sproporzione" o "allargata". In relazione all'omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IV A (art. 5 co. 1 del d.lgs. 74/2000), dunque, è stato previsto un aumento della pena che passa dalla reclusione da "un anno e sei mesi a quattro anni" alla reclusione "da due a cinque anni". Analogamente, in relazione all'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta (art. 5 co. 1-*bis* del d.lgs. 74/2000) è stato previsto un aumento della reclusione da "un anno e sei mesi a quattro anni" alla reclusione "da due a cinque anni"¹²⁵.

Tale novità, nonostante il minor rigore rispetto all'originaria previsione rende comunque possibile, *ex art.* 280 co. 2 c.p.p., il ricorso alla custodia cautelare in carcere; ma il passaggio della pena massima da 6 a 5 anni di reclusione rende applicabile la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto *ex art.* 131-

¹²³ In tal senso, Sez. 3, n. 36387 del 23/08/2019, Rv. 276884 – 01 che ha infatti affermato che il momento consumativo del delitto di omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta cui all'art. 5, comma 1-*bis*, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, va fissato alla scadenza del termine dilatorio di novanta giorni concesso al contribuente, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del medesimo decreto, per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario.

¹²⁴ È possibile ritenere che in consimili ipotesi sia applicabile l'istituto della continuazione. Indiretta conferma di tale assunto si rinviene in quella giurisprudenza che ha affermato che, ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione, *ex art.* 5 d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015, è necessario e sufficiente che l'imposta evasa, con riferimento a ciascuna delle distinte imposte considerate, sia superiore a 50.000 euro, non potendosi sommare, ai fini della determinazione dell'imposta evasa, le imposte sui redditi e quelle sull'Iva (Sez. 7, Ordinanza n. 40577 del 29/09/2016, Rv. 268478 – 01).

¹²⁵ Si tenga presente, peraltro, che, nella versione del d.l. 124/2019 anteriore alla conversione in legge, in relazione all'omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA (art. 5 co. 1 del d.lgs. 74/2000) era previsto un differente aumento della pena che passava dalla reclusione da "un anno e sei mesi a quattro anni" alla reclusione "da due a sei anni".

bis c.p. A tal ultimo proposito, la più recente giurisprudenza ha affermato che la causa di non punibilità prevista dall'art. 131-*bis* cod. pen. è applicabile laddove la omissione abbia riguardato un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, fissata ad euro 50.000,00 dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, in ragione del fatto che il grado di offensività che fonda il reato è stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale¹²⁶. L'omessa presentazione della dichiarazione essendo sanzionata con la reclusione da due a cinque anni, prevede una risposta sanzionatoria inferiore rispetto alle pene irrogate in caso di dichiarazione fraudolenta. Ciò si giustifica in assenza di qualsiasi connotato decettivo della condotta, che rende ragione di un più mite trattamento sanzionatorio.

In merito all'entrata in vigore, si ricorda che la nuova disciplina ha efficacia dal 24.12.2019, data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del d.l. 124/2019 (art. 39 co. 3 del d.l. 124/2019). In relazione ai reati di cui all'art. 5 del d.lgs. 74/2000, peraltro, occorre considerare che, sebbene i termini per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2018 risultino a tale data già scaduti, la nuova disciplina è destinata ad avere comunque rilievo. Il momento consumativo, infatti, è quello, tratto dal co. 2 dell'art. 5 del d.lgs. 74/2000, della scadenza del termine di 90 giorni a decorrere da quello finale previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale. Ciò comporta che alle dichiarazioni relative al 2018 delle imposte sui redditi e del sostituto di imposta omesse (con imposta evasa superiore a cinquantamila euro) si applicano da subito le nuove regole e, in particolare, la reclusione da 2 a 5 anni in luogo della reclusione da 18 mesi a 4 anni.

7. La (limitata) punibilità del tentativo

Di particolare rilievo nello spirito del sistema, è la previsione dell'art. 6 del decreto legislativo n. 74/2000, in forza della quale le condotte di utilizzazione di fatture o documenti per operazioni inesistenti definite dall'art. 2 e le altre condotte descritte negli artt. 3 e 4, non sono punibili a titolo di tentativo dei delitti di dichiarazione fraudolenta ed infedele, ove ad esse non segua la presentazione della dichiarazione recante indicazioni non veritiere¹²⁷.

¹²⁶ Fattispecie di affermata esclusione della causa di non punibilità con riferimento ad una evasione di imposta eccedente la soglia di legge per un ammontare di euro 5.825,21, superiore all'11% dell'importo della soglia stessa (Sez. 3, n. 16599 del 3/06/2020, Rv. 278946 - 01).

¹²⁷ L'art. 6 nell'attuale formulazione, così prevede: *1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo. 1-bis. Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo*

La *ratio* è di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico, risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'art. 56 del codice penale.

Si ricorda, che ricorre, in via generale la figura del delitto tentato o tentativo, nei casi in cui l'agente (in questo caso il contribuente) non riesce a portare a compimento il delitto programmato, ma gli atti parzialmente realizzati sono tali da esteriorizzare l'intenzione criminosa. Poiché la condotta delittuosa, nei delitti in esame, si ritiene consumata con la presentazione della dichiarazione, che potrebbe verificarsi in un momento temporale ben distante dall'annotazione della fattura falsa o dalla falsa rappresentazione contabile, sarebbe stato fondatamente ipotizzabile il tentativo nel caso di accertamento eseguito antecedentemente alla presentazione della dichiarazione ma in un momento successivo alla contabilizzazione del documento falso od all'artificiosa rappresentazione contabile¹²⁸. Durante questo arco temporale in caso di controllo e di constatazione della violazione in questione sarebbe stato ipotizzabile in capo al contribuente il tentativo di uno dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di documenti falsi ovvero di altri artifici atteso che, pur essendo stato portato a compimento il delitto programmato, sicuramente gli atti parzialmente realizzati (registrazione del documento falso o omessa fatturazione) potevano considerarsi tali da esteriorizzare l'intenzione criminosa.

Si potrebbe, pertanto, ipotizzare che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti e le omesse fatturazioni o sottofatturazioni, scoperte nel corso del periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali punibili *ex se* a titolo di delitto tentato. L'esclusione di quest'ultimo, secondo la *relazione governativa*, favorisce, nell'interesse dell'Erario, il ravvedimento del contribuente, il quale, di fronte ad un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta, sarà portato, piuttosto che a contestare anche pretestuosamente l'accertamento, a presentare una dichiarazione conforme alle sue risultanze e veridica, in quanto ciò gli consentirebbe di sottrarsi alla responsabilità penale.

8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

¹²⁸ Si pensi al caso, ad esempio, di un'impresa che riceve una fattura per operazione inesistente, ovvero omette di fatturare una cessione di beni nel mese di gennaio 2021, con conseguente obbligo di presentazione della dichiarazione nel successivo mese di giugno 2022.

Ma alla luce di quanto previsto dall'art. 6 del decreto legislativo n. 74/2000, qualora venga accertata una delle suddette circostanze, oltre a condotte fraudolente, non sarà possibile ipotizzare alcuna violazione penale, neanche tentata, in capo al contribuente sia qualora non siano scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, sia se, nella dichiarazione presentata, il contribuente non abbia tenuto conto delle indicazioni non veritiere.

La giurisprudenza di legittimità è pacifica nell'escludere qualsiasi rilevanza delle condotte prodromiche relative a dette ipotesi di reato.

In particolare, si è affermato che: a) non risponde del reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, nemmeno a titolo di tentativo, l'amministratore di una società il quale, dopo aver acquisito e registrato una fattura per operazioni inesistenti, sia cessato dalla carica prima della presentazione della dichiarazione fiscale per la cui redazione la medesima fattura venga poi utilizzata dal suo successore¹²⁹; b) i delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74 del 2000, si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento¹³⁰.

L'introduzione del co. 1-*bis* dell'art. 6 – che introduce una deroga all'esclusione della punibilità del tentativo per i predetti delitti dichiarativi – è conseguente all' art. 2, comma 1, d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, che ha attuato la direttiva (UE) 2017/1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (c.d. nuova direttiva PIF).

Quest'ultima, in particolare, ha previsto che in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto – per i reati di dichiarazione infedele, di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o e dichiarazione fraudolenta – dovesse prevedersi la punibilità anche del solo tentativo di reato quando questo è consumato anche nel territorio di un altro Stato membro all'interno dell'Unione Europea ove finalizzato all'evasione dell'IVA per un valore non inferiore ai dieci milioni di euro. Da qui la necessità di adeguamento dell'ordinamento interno alla previsione europea.

¹²⁹ Sez. 3, n. 23229 del 13/06/2012, Rv. 252999 – 01.

¹³⁰ Fattispecie in cui la Corte ha annullato la sentenza impugnata che aveva affermato la responsabilità dell'imputato in ordine al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, per verificare se a seguito dell'annotazione contabile del fittizio acquisto di un immobile tali elementi fossero poi confluiti nella dichiarazione dei redditi (Sez. 3, n. 52752 del 19/12/2014, Rv. 262358 – 01).

8. Patteggiamento per i delitti dichiarativi in assenza di estinzione del debito tributario

Si registra un contrasto di giurisprudenza sull'ammissibilità del patteggiamento per i delitti dichiarativi in assenza di estinzione del debito tributario.

Il contrasto è tra due orientamenti.

Il primo¹³¹, secondo cui per i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione previsti dagli art. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, la richiesta di applicazione della pena è ammissibile solo quando vi sia stato l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado pur se dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, diversamente operando la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, del medesimo d.lgs.

Il secondo¹³², secondo cui, invece, in relazione al delitto di omessa dichiarazione previsto dall'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-*bis* del medesimo d.lgs., in quanto l'art. 13, comma 2, della stessa normativa configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4 e 5 del medesimo decreto.

Il tema si inserisce in un più ampio dibattito sviluppatosi in giurisprudenza, essendosi in precedenza già affermato¹³³ che in relazione al delitto di omesso versamento dell'IVA, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi dell'art. 13-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto l'art. 13, comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili.

¹³¹ Sez. 3, n. 47287 del 02/10/2019, Rv. 277897.

¹³² Sez. 3, n. 10800 del 23/11/2018, dep. 2019, Rv. 277418, in cui la Corte ha precisato che l'art. 13-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, disciplinando la predetta condizione di accesso al rito speciale, fa espressamente salve le ipotesi di non punibilità previste dal citato art. 13 del medesimo d.lgs. Conforme, Sez. 3, n. 48029 del 26/11/2019, Rv. 277466.

¹³³ Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018, Rv. 273607. In motivazione, la Corte ha richiamato la clausola di salvezza contenuta nello stesso art. 13-*bis*, comma 2.

Da ultimo, altra sentenza¹³⁴ si è occupata della questione dei requisiti per accedere al patteggiamento per i reati di cui agli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, precisando che, alla luce del combinato disposto degli art. 13 e 13 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, come modificati nel 2015 e nel 2019, il pagamento integrale del debito, a seconda del momento in cui interviene, comporta: a) la non punibilità del reato, se effettuato nei limiti temporali previsti dall'art. 13 comma 2 e sempre che l'autore non abbia notizia di accertamenti; b) la riduzione della pena e l'esclusione delle pene accessorie, quando effettuato prima dell'apertura del dibattimento; c) la possibilità di chiedere il patteggiamento, nei casi in cui siano stati superati i limiti di tempo e di conoscenza che avrebbero reso possibile l'estinzione del reato.

Orbene, sul tema dell'accesso al patteggiamento, può osservarsi come, ferma restando la non chiara formulazione delle norme, dal combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 13 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, sembra evincersi che per tutti i delitti previsti dal decreto in esame il patteggiamento è subordinato all'integrale pagamento di quanto dovuto dal contribuente, fatte salve le eccezionali ipotesi di non punibilità. In effetti, la coesistenza nello stesso decreto degli art. 13 e 13 *bis* impone di ritenere che, rappresentando il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento, ovvero entro lo stesso termine ultimo previsto per richiedere il rito speciale, in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati *ex art. 10 bis, 10 ter e 10 quater*, lo stesso non può logicamente, al contempo, per queste stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena, che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili, per cui o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilità di uno dei reati di cui agli art. 10 *bis, 10 ter e 10 quater*, ovvero non provvede ad alcun pagamento, restando in tal modo logicamente del tutto impregiudicata la possibilità di richiedere e ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati.

Non vi è dubbio, peraltro, che un'eventuale preclusione indiscriminata all'accesso al rito del patteggiamento porrebbe seri problemi di costituzionalità della norma, anche perché la scelta del legislatore sembra orientata nel senso di incentivare il recupero delle somme di denaro non corrisposte all'Erario, e ciò soprattutto per i reati di omesso versamento di cui art. 10 *bis, ter e quater*. In definitiva, le norme appaiono ispirate dall'esigenza di consentire il patteggiamento solo a chi estingue i debiti tributari, a parte i residui casi non punibilità, mentre solo per i reati di omesso versamento potrebbe ritenersi consentito il rito premiale senza pagamento.

¹³⁴ Cass., Sez. 3, n. 26529 del 23/09/2020, Zaniboni, *inedita*.

I reati tributari nel ‘catalogo 231’. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d’impresa

SOMMARIO: 1. Il tardivo innesto delle fattispecie penal-tributarie nel d.lgs. 231/2001 – 2. Reati tributari e criminalità d’impresa – 3. Il nuovo art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. 231/2001 – 4. Criticità strutturali e politico-criminali della novella normativa.

1. Il tardivo innesto delle fattispecie penal-tributarie nel d.lgs. 231/2001

Per argomentare a proposito dell’inserzione dei reati tributari nel catalogo di quelli ‘presupposto’ della responsabilità dell’ente *ex* d.lgs. 231/01 lo spazio, necessariamente breve del presente contesto, suggerisce di concentrare l’attenzione su alcune soltanto delle questioni che tale intervento ha generato. Questioni in parte ‘strutturali’ in quanto attinenti alla natura intrinseca dei reati in discorso nel loro interagire con l’assetto disciplinare della responsabilità della *personne morale*, in parte ‘contingenti’ poiché, per un verso, derivanti da opzioni legislative non facilmente comprensibili sul versante della coerenza sistematica e, per l’altro, dovute a una sintassi normativa a dir poco scadente.

Prescindendo dal carattere contingente o strutturale, tali questioni accrescono tuttavia la fatica dell’interprete, ineluttabilmente chiamato ad affrontarle nel momento stesso nel quale gli è richiesto di dare concreta applicazione alle nuove disposizioni di legge. E non sempre gli strumenti ermeneutici permettono di giungere a risultati appaganti, capaci cioè di superare i problemi, molti dei quali, per vero, paiono rientrare nell’ambito esclusivo delle competenze proprie del legislatore.

Rammentato l’ovvio (che, data la recente inserzione dei reati tributari nel novero di quelli cui è condizionata la responsabilità *ex* d.lgs. 231/01, non sono disponibili precedenti giurisprudenziali di legittimità), conviene principiare con una simulazione retorica.

Assumendo la razionalità come parametro costitutivo delle scelte di un legislatore avveduto, in un ordinamento che contempla una disciplina specifica volta a fronteggiare la criminalità d’impresa attraverso la comminatoria di sanzioni indirizzate a punire il *deficit* organizzativo in quanto foriero di comportamenti devianti

orientati al perseguimento del profitto “*a qualunque costo*”¹, constatata altresì in quel medesimo ordinamento la presenza di previsioni di illeciti penali punitivi di forme di infedeltà agli obblighi fiscali, riesce difficile anche soltanto immaginare che i reati tributari non siano compresi fra quelli che costituiscono il presupposto (o, forse, più esattamente, la condizione di punibilità) della responsabilità dell'ente. Sicché a uno sguardo affrettato l'attuale assetto normativo parrebbe confermare l'assunzione d'esordio, tanto da consigliare l'attribuzione di una patente di razionalità alla rammentata scelta del legislatore. Ma appena lo sguardo si fa meno superficiale, perplessità gravi emergono, tanto gravi da rendere tutt'altro che peregrina l'eventualità della revoca della patente affrettatamente accordata.

Sta dapprima il profilo cronologico, posto che erano trascorsi più di diciotto anni dall'entrata in vigore del d.lgs. 231/01 quando i reati tributari – soltanto alcuni in un primo momento (ottobre/dicembre 2019) – entrarono a far parte del tassativo elenco dei reati-presupposto, seguiti di lì a poco (luglio 2020) dall'inserzione di altri, accompagnati tuttavia questi ultimi da peculiari limitazioni applicative, ignote nella previsione precedente: l'attesa del raggiungimento della ‘maggiore età’ del d.lgs. 231/01 se da un lato non può essere certo ragione esplicativa del ritardo, dall'altro non è stata neppur sufficiente, malgrado la sua inusitata ampiezza, a permettere al legislatore dapprima una ponderata riflessione sui necessari coordinamenti sistematici e poi una attenta redazione delle disposizioni di nuovo conio.

Seguono criticità meritevoli di considerazione: senza che l'ordine della sequenza intenda esprimere una graduatoria di rilevanza, ve ne sono alcune connesse alla selezione delle fattispecie di reato via via incluse nell'elenco dell'art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. 231/01 (segnatamente: dipendenti dai criteri che hanno presieduto a tali scelte) e alla disciplina che risulta applicabile; altre derivanti dal complessivo trattamento sanzionatorio al quale l'ente si trova sottoposto, tanto in considerazione delle peculiarità dell'illecito amministrativo tributario quanto alla luce del doppio binario sanzionatorio e al canone del *ne bis in idem* secondo la consolidata lettura delle Corti; ulteriori, infine, originate dalla presenza nel sottosistema dell'illecito penale tributario di fattispecie premiali alle quali l'ente non può però accedere.

Delle menzionate criticità si cercherà di dare pur cursorio conto, muovendo tuttavia da qualche notazione di carattere generale, alle quali offre occasione il

¹ Con il breviluquo perseguimento del profitto “*a qualunque costo*”, ambientato nell'agire dell'impresa, si intende denotare quella tipologia di condotte che mirano a raggiungere l'altrimenti fisiologico scopo di profitto con l'impiego di mezzi o con modalità illecite, inclusa la commissione di fatti penalmente rilevanti.

constatato ‘ritardo’ del legislatore nell’estendere la disciplina della responsabilità diretta degli enti anche ai reati tributari².

I motivi del ritardo non possono che risiedere in territori diversi da quelli della riflessione giuridica e criminologica: ambientati gli illeciti penali tributari nel contesto dell’attività d’impresa (tipologicamente: dell’attività delle persone giuridiche, perché ormai l’impresa si manifesta pressoché sempre attraverso forme societarie), è pressoché impossibile configurare un’ipotesi nella quale uno di tali reati non sia di per sé nell’interesse o a vantaggio dell’ente. Costatazione, quest’ultima, che avrebbe dovuto essere di per sé sola bastevole a raccomandare ben altra sollecitudine nell’intervento³.

² Per un quadro dei problemi – molteplici e complessi – che ruotano intorno al coordinamento fra la disciplina dei reati tributari e quella della responsabilità degli enti e delle persone giuridiche, senza pretese di completezza, si vedano R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 3/2020, 224; E. BASILE, *Recenti riforme penal-tributarie e responsabilità degli enti. Controverse ricadute di una svolta politico-criminale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2021, III, 1; R. BRICCHETTI, *Il decreto fiscale diventa legge: un nuovo tentativo di “lotta” all’evasione attraverso il diritto penale*, in *www.ilpenalista.it*, 8 gennaio 2020; F. CONSULICH, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1353 ss.; A.M. DELL’OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 318; F. DI VIZIO, *La nuova disciplina penale in materia tributaria: la confisca allargata e la responsabilità degli enti*, in *Il quot. giur.*, 31 dicembre 2019; S. FINOCCHIARO, *In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sist. pen.*, 7 gennaio 2020; G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della “direttiva PIF” nel settore dei reati tributari e della responsabilità “penale” degli enti*, in *disCrimen*, 3/2019, 79; P. IELO, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, in *Resp. amm. soc. enti-Riv.* 231, 1/2020, 13 ss.; A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 307; C. LARINNI, *La recente riforma in materia tributaria (d.l. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*, in *disCrimen*, 1/2020, 295 ss.; F.M. MAGNELLI, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. Pen. Web*, 2019, 12; A. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in *Sist. pen.*, 3 dicembre 2019, 17 ss.; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell’ente*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 2/2020, 229 ss.; C. SANTORIELLO, *Reati tributari*, in *www.ilpenalista.it*, 25 maggio 2020; M. SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 2642; A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto penale dell’economia*, dir. da A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, 2a ed., Milanofiori Assago, 2019, 60; P. VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell’ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 3086.

³ In senso contrario, o comunque critico, all’estensione della disciplina della responsabilità degli enti ai reati tributari, si erano espressi, con varietà di accenti, I. CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. enti-Riv.* 231, 1/2007, 155; A. INGRASSIA, S. CAVALLINI, *Brevi*

2. Reati tributari e criminalità d'impresa

La peculiare struttura degli obblighi tributari – che il d.lgs. 74/2000 presidia con la comminatoria penale – connota infatti con forza peculiare la connessione dell'interesse/vantaggio dell'ente. Fermo restando che l'autore dei delitti contemplati dal citato d.lgs. 74/2000 è 'necessariamente' la persona fisica, il 'contribuente' (*id est*: il soggetto sul quale gravano gli obblighi tributari) è, invece e altrettanto necessariamente, la persona giuridica, che è dunque non soltanto l'inevitabile centro di imputazione economica degli effetti delle condotte tributarie (corrette o devianti che siano), ma anche il soggetto sul quale gravano in modo diretto gli obblighi di fedeltà fiscale, per l'inosservanza dei quali sono ora previste, oltre a dirette sanzioni amministrative (già contemplate dall'ordinamento), anche quelle stabilite dal d.lgs. 231/01, la cui applicazione sconta come presupposto/condizione proprio la commissione dei reati tributari che tali infedeltà puniscono.

Connessione che – come ognuno vede – se da un lato mostra l'inspiegabilità sul piano razionale del ritardo anche sul versante della comparazione delle scelte (si pensi, soltanto per esemplificare, alla inserzione fra i reati-presupposto di quelli in materia di pratiche di mutilazione degli organi genitali femminili⁴, la cui relazione con la criminalità d'impresa è incomparabilmente più effimera), dall'altro non sembra esser sempre tale da esaurire il panorama dei beneficiari dell'interesse/vantaggio derivante dal reato commesso.

Non deve sfuggire infatti che a quello dell'ente ben frequentemente si affianca – magari minore ma certo non irrilevante – l'interesse/vantaggio della

riflessioni sulla relazione tra il d.lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicandae sine necessitate, in *Resp. amm. soc. enti-Riv.* 231, 3/2016, 109 ss.; C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *Arch. pen.*, 1/2017, 82 ss.; A. TRAVERSI, *Responsabilità amministrativa delle società anche per reati tributari?*, in *Resp. amm. soc. enti-Riv.* 231, 3/2008, 133; Sempre in epoca anteriore agli interventi legislativi che hanno determinato l'estensione in discorso, in senso invece favorevole, si vedano R. ALAGNA, *I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 397 ss.; P. ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, 230 ss.; A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *Resp. amm. soc. enti-Riv.* 231, 2/2006, 88.

⁴ V. art. 25-*quater* d.lgs. 231/01, introdotto dall'art. 6 l. 9 gennaio 2006, n. 7: ben s'intenda, non si vuole qui criticare la specifica scelta, ma soltanto segnalare l'incoerenza di aver fatto precedere – e di ben tredici anni – l'introduzione di reati-preupposto che soltanto in ipotesi marginali si situano nel contesto di attività d'impresa (lo svolgimento delle pratiche vietate nell'ambito di cliniche nell'ambito di un'attività d'impresa, rispetto a illeciti come quelli tributari, che hanno in tale ambito una collocazione ben più frequente).

persona fisica che commette il reato. Si pensi agli enti di piccole dimensioni o, più esattamente, a quelle strutture societarie nelle quali l'azionariato non soltanto è concentrato in un ambito ristrettissimo, ma rappresenta altresì il vertice operativo dell'impresa: in siffatte evenienze scolora la distinzione, altrimenti netta, fra interesse dell'ente istituzionalmente inteso e interesse dei soggetti ai quali è affidata l'amministrazione/gestione dell'ente e interesse dei soci *uti singuli*⁵. Ma non esclusivamente in tali ipotesi è possibile riconoscere un concorrente interesse/vantaggio per la persona fisica: il conseguimento di risultati economici positivi (anche attraverso la commissione di reati il cui profitto determina l'incremento di tali risultati) può spiegare effetti positivi anche per figure dirigenziali (e non soltanto di massimo livello) che non si identificano con l'azionista di controllo: bastevoli paiono in proposito i riferimenti ai sistemi di compensi per risultati (cd MBO, che producono immediati benefici economici) e agli effetti reputazionali destinati a incidere sulle prospettive professionali (a cominciare dall'eventuale rinnovo nella carica di amministratore delegato, tanto per esemplificare).

Nessun dubbio, ovviamente, che la presenza di tali interessi/vantaggi concorrenti con quelli dell'ente non importa certo il venir meno dell'iscrizione della responsabilità all'ente medesimo, stante il non equivoco canone dell'art. 5 co. 2 d.lgs. 231/01, che esige l'esclusività dell'interesse alieno (*id est*: dell'autore del reato o di terzi): ma la rammentata notazione merita d'essere tenuta presente come strumento che può agevolare la lettura e l'interpretazione del caso concreto e, insieme, come punto di emersione di due distinti snodi problematici.

Da un lato quello – già accennato e più generale – concernente l'effettiva alterità sostanziale dell'interesse/vantaggio dell'ente rispetto a quello della persona fisica che ad un tempo rappresenta il vertice amministrativo-gestionale e il beneficiario economico/titolare ultimo dell'impresa; dall'altro quello – peculiare alla vicenda dei reati tributari – riguardante l'ambito applicativo (precluso all'ente) della causa di non punibilità e della circostanza attenuante rispettivamente contemplate dagli artt. 13 e 13-bis d.lgs 74/2000.

Sarebbe del tutto eccentrico anche solo dar rapido conto del dibattito sull'oggetto della responsabilità dell'ente (semplificando: di cosa effettivamente esso ri-

⁵ Il discorso potrebbe/dovrebbe essere ampliato anche oltre il tema dei reati tributari come reati-presupposto della responsabilità dell'ente: in questo senso si veda Cass. pen. Sez. VI, 16 febbraio 2021 – 6 dicembre 2021, n. 45100, con nota – scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione – di F. MUCCIARELLI, *Responsabilità da reato degli enti e società unipersonali: un arduo regolamento di confini, in corso di pubblicazione in Cass. pen.*, 2022.

sponde)⁶, sufficiente qui essendo la notazione – sulla quale sembra esservi comune consenso – che nel *deficit* organizzativo (*id est*: nella colpa di organizzazione) risiede, per l'ente, la ragione del rimprovero e la meritevolezza della sanzione. Se, per un verso, la scaturigine e il fondamento di tale responsabilità consiste nel ricordato *deficit* organizzativo⁷ e se, per altro riguardo, sono le condotte realizzate dalla persona fisica (che rappresenta l'ente) a integrare la fattispecie punibile/reato-presupposto, è agevole notare che sul piano tributario è propriamente l'ente (la *personne morale* o, in altri termini, il contribuente) il soggetto al quale ineriscono i rapporti economico-giuridici sui quali si fondano i pertinenti obblighi.

⁶ Ridotto a sintesi estrema, il dibattito può essere così riassunto. Da un lato vi è chi autorevolmente sostiene la tesi della natura para-concorsuale della responsabilità dell'ente (C.E. PALIERO, *La responsabilità penale della persona giuridica nell'ordinamento italiano: profili sistematici*, in *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi*, a cura di F. Palazzo, Cedam, Padova, 2003, 17 ss.; v. anche Id., *La società punita. Del come, del perché, e del per cosa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1536 ss.; in senso analogo O. DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in *Reati e responsabilità degli enti: guida al d.lgs. 231/2001*, a cura di G. Lattanzi, P. Bastia, Milano 2005, 122; A. ASTROLOGO, *Concorso di persone e responsabilità della persona giuridica*, in *Ind. pen.*, 2005, 1016 ss.; nonché, nell'ambito della categoria delle forme di manifestazione del reato, A. MELCHIONDA, *Brevi appunti sul fondamento "dogmatico" della nuova disciplina sulla responsabilità degli enti collettivi*, in *Societas puniri potest*, cit., 230 s.. Per un riepilogo aggiornato e una revisione approfondita della teoria 'concorsuale', v. M. SCOLETTA, *Sulla struttura concorsuale dell'illecito punitivo delle persone giuridiche nell'ordinamento italiano*, in *Libro homenaje al Professor Arroyo Zapatero. Un derecho penal humanista – Boletino Oficial del Estado e Instituto de Derecho Penal Europeo e Internacional*, 2021, 655. Parzialmente difforme, con accentuazione dell'autonomia dell'illecito dell'ente sub specie omesso impedimento del reato-presupposto, V. MONGILLO, *Responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Torino, 2018, 140. Una impostazione teorica ancora differente concepisce invece "il reato-presupposto (...) [quale] condizione obiettiva di punibilità (ruolo ben coerente con la non controvertibile circostanza che di per sé il deficit organizzativo dell'ente non è soggetto a sanzione alcuna ...", scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione, F. MUCCIARELLI, *Il fatto illecito dell'ente e la costituzione di parte civile nel processo ex d.lgs. n. 231/2001*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 442. A fronte di tesi così eterogenee non sorprende sia stata di recente avanzata l'idea di un tertium genus di 'coautoria' (in questi termini E. GRECO, *L'illecito dell'ente dipendente da reato. Analisi strutturale del tipo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, 2100 ss.): la sottolineatura dei caratteri 'anomali' del sistema imputativo dell'illecito dell'ente, pur dotata di indubbia efficacia descrittiva, lascia tuttavia irrisolte molteplici questioni, esattamente come accade a proposito della 'natura' (penale, amministrativa o 'ibrida') della responsabilità ex d.lgs. 231/2001.

⁷ Nella prospettiva del d.lgs. 231/01 l'adeguata organizzazione avrebbe dovuto precludere comportamenti devianti rispetto alle procedure interne destinate a impedire la (ovvero a ridurre il rischio di) commissione di reati-presupposto, nel caso quelli tributari. Sul tema colpa organizzativa, si vedano, C.E. PALIERO – C. PIERGALLINI, *La colpa di organizzazione*, in *Resp. amm. soc. ed enti*, 2006, 3, 167 ss.; C.E. PALIERO, *La colpa di organizzazione tra responsabilità collettiva e responsabilità individuale*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2018, 1-2, 188 ss.

Quest'ultima notazione può forse essere estesa anche oltre i confini delle categorie giuridiche, non sembrando azzardato dire che, osservando la questione dal punto di vista *lato sensu* 'economico', è ancora una volta la persona giuridica-contribuente il soggetto rilevante, in quanto centro di imputazione dei rapporti economici attivi e passivi (produce reddito, sostiene costi, possiede beni, ecc.) cui accedono proprio quegli obblighi fiscali, la violazione dei quali viene variamente sanzionata. Quest'ultima prospettiva autorizza due ulteriori considerazioni: l'una legata alle contingenze del d.lgs. 231/01, l'altra di carattere generale.

Quanto alla prima, il notato collegamento sul versante economico rende immediatamente ragione dell'affermazione secondo la quale, nel distretto dei reati tributari come reati-presupposto *ex* d.lgs. 231/01, l'interesse/vantaggio dell'ente è, in sostanza, *in re ipsa*, proprio perché la *personne morale* è il soggetto nei confronti del quale si consolidano tutti i rapporti con il Fisco (disciplinati da regole la cui violazione è punita con sanzioni differenti, ma anche con la comminatoria penale).

L'altra considerazione (quella di carattere generale) può essere ulteriormente distinta: la ricordata intima connessione (ente come centro di imputazione dei profili economici e, insieme, dei correlati obblighi fiscali) ulteriormente testimonianza, da un lato, la irreprensibilità dell'introduzione di quelli tributari fra i reati-presupposto (e, ad un tempo, la irragionevolezza del ritardo); dall'altro, che la comminatoria penale propriamente detta si rivolge a un soggetto (la persona fisica) che, nel contesto, non è – come tale – il *contribuente* (*id est*: il soggetto tenuto all'adempimento degli obblighi fiscali, coerentemente con la circostanza che certo non alla persona fisica che rappresenta l'ente sono riferibili i rapporti economici concernenti invece la persona giuridica e che costituiscono gli estremi sui quali si fondano i rammentati obblighi fiscali).

Preme qui sviluppare brevemente quest'ultima notazione. In linea generale, la appena sopra constatata asimmetria tra persona fisica/autrice del reato ed ente/centro di imputazione dei rapporti economici e (conseguentemente) dei benefici derivanti dal reato è coesistente alla (e sta alla base della) opzione di configurare la responsabilità diretta dell'ente stesso: asimmetria facilmente rintracciabile nel novero dei reati-presupposto presenti nell'elenco tassativo del d.lgs. 231/01 quando si consideri che le condotte integratrici delle fattispecie punibili sono poste in essere in ambito corporativo o, comunque, in connessione con un'attività d'impresa.

Se però si osserva il catalogo dei reati-presupposto dal versante della tipologia dei beni presidiati e della morfologia dei comportamenti proscritti, sembra possibile una partizione secondo il grado di tale connessione (e il conseguente collegamento fra reato-presupposto e interesse/vantaggio dell'ente: beninteso,

collegamento tuttavia sempre presente – *rectius*: che deve essere sempre presente – costituendo tale collegamento il criterio di ascrizione oggettivo della responsabilità dell'ente stesso).

Tale connessione è caratterizzata da un grado che si presenta tuttavia in forme e con forza differenti in ragione della struttura dei singoli reati. Così, esemplificando, vi sono figure criminose rispetto alle quali l'ambientamento nell'attività d'impresa (specie se in veste societaria) può dirsi marginale o episodico⁸, altre nelle quali tale collocazione è sicuramente meno infrequente⁹, altre ancora nelle quali morfologia dell'illecito e natura dei beni tutelati suggeriscono una quasi totale sovrapposizione fra le ipotesi di astratta configurabilità del reato e la sua intrinsecamente necessaria collocazione in ambito corporativo.

A quest'ultima categoria appartengono senz'altro i reati societari, a cominciare dal delitto di false comunicazioni sociali: la natura 'propria' di tali fattispecie le pone in modo inevitabile in ambito societario, determinando un pressoché automatico collegamento con la previsione dell'art. 25-ter d.lgs. 231/01 (ancorché la nota allusiva al dolo specifico suggerisca una puntuale analisi caso per caso¹⁰).

⁸ Il riferimento va, ovviamente, ai reati-presupposto richiamati dall' art. 25-*quater* d.lgs. 231/01: v. nota 4.

⁹ Si pensi alle figure dei reati di *money laundering* ovvero a quelle in materia di corruzione in senso ampio: reati che possono ben essere commessi dal privato per il perseguimento di un personale interesse, ma che non certo infrequentemente vengono realizzati nell'ambito di un'attività d'impresa allo scopo di acquisire vantaggi o benefici di cui è poi destinatario l'ente in rappresentanza del quale la persona fisica quel reato ha commesso. Quanto alla rilevazione della distribuzione statistica alle due categorie (reato commesso dal privato per un interesse proprio *vs* reato posto in essere nell'interesse o a vantaggio del soggetto metaindividuale) la cifra oscura che connota questa, – come altre tipologie di reati della c.d. criminalità economica, suggerisce di non avventurarsi in analisi quantitative.

¹⁰ In tutte le sue configurazioni, il delitto di false comunicazioni sociali contempla la clausola per la quale la condotta punibile deve essere illuminata dal "fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto": se l'interesse al perseguimento di tale profitto risultasse *ex ante* esclusivo (e dunque integralmente alieno all'interesse o al vantaggio dell'ente), verrebbe conseguentemente meno la possibilità di ascrizione della responsabilità alla *personne morale* secondo il disposto dell'art. 5 co. 2 d.lgs. 231/01. In siffatta prospettiva non sembra rilevante la modifica apportata dall'art. 12 co. 1 l. 69/15, che ha sostituito il primo alinea dell'art. 25-ter d.lgs. 231/01, che originariamente stabiliva che i reati societari rientrassero nel novero dei reati-presupposto "se commessi nell'interesse della società". La clausola, di per sé superflua stante il canone generale dell'art. 5 co. 1 d.lgs. ult. cit., aveva suscitato non infondate perplessità interpretative, posto che il mancato richiamo al requisito del "vantaggio", se da un lato poteva giustificare l'espressa previsione (altrimenti inutile), dall'altro implicava l'esclusione del vantaggio (eventualmente conseguito) come estremo per l'ascrizione oggettiva del fatto all'ente. Con il rammentato intervento normativo della l. 69/15, il legislatore ha chiuso il dibattito interpretativo, adottando la formulazione standard ("in relazione ai reati in ma-

Sebbene i reati-presupposto contemplati dall'art. 25-*septies* d.lgs. cit. (omicidio e lesioni colpose) non condividano con quelli societari la natura di reati *stricto sensu* 'propri', non può sfuggire che la caratterizzazione dell'aggravante (violazione della normativa in materia di tutela dell'igiene e della sicurezza sul lavoro) situa fisiologicamente le fattispecie punibili all'interno dell'attività d'impresa, circostanza alla quale fornisce ulteriore riscontro il rilievo che le posizioni di garanzia individuate dal d.lgs. 81/08 sono configurate secondo modelli coerenti con l'organizzazione d'impresa (datore di lavoro, dirigente, preposto, ecc.). Sicché anche per questa via pressoché inevitabile si presenta il collegamento tra i delitti di omicidio e lesioni colpose aggravati dalla violazione delle norme a tutela dell'igiene e della sicurezza sul lavoro e l'ambientamento nell'ambito dell'impresa-*personne morale*.

A conclusione non diversa, seppur con un differente grado di inevitabilità, si giunge osservando i reati di abusi di mercato, inclusi fra quelli presupposto dall'art. 25-*sexies* d.lgs. 231/01. In proposito occorre tuttavia distinguere, posto che i delitti di abuso di informazioni privilegiate presentano una morfologia tale da renderne la commissione maggiormente coerente con l'interesse (e il divisato vantaggio) dell'autore-persona fisica invece che con quello dell'ente di appartenenza¹¹. Diversamente nelle ipotesi di manipolazione del mercato, rispetto alle quali comportamenti concreti riconducibili alle figure criminose posti in essere al di fuori di un contesto societario (e, per di più, di società emittenti) si presentano con caratteri di episodicità: rispetto a quest'ultima tipologia di illeciti, non si può certo parlare di un collegamento esclusivo con l'ambito della *personne morale*,

teria societaria...") che, senza specificazione ulteriore, rimanda necessariamente al canone dell'art. 5 co. 1 d.lgs. 231/01, che discorre di interesse o vantaggio.

¹¹ La struttura delle distinte ipotesi raggruppate sotto la dizione 'abuso di informazioni privilegiate' impone di distinguere: le figure dell'*insider trading* propriamente detto, così come quella del *tuyautage* suggeriscono infatti che l'agente commetta l'illecito per un interesse proprio (o di terzi diversi dall'ente) e non per quello dell'ente, che, al più, potrebbe – e soltanto in ipotesi poco più che scolastiche – trarne un vantaggio 'fortuito', come tale irrilevante rispetto al criterio imputativo di cui all'art. 5 d.lgs. 231/01 (in quest'ultimo senso, per escludere la rilevanza del c.d. vantaggio casuale o fortuito, si veda da ultimo Cass. pen. Sez. VI, 16 febbraio 2021 – 6 dicembre 2021, n. 45100, con nota – scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione – di F. MUCCIARELLI, *Responsabilità da reato degli enti e società unipersonali: un arduo regolamento di confini, in corso di pubblicazione in Cass. pen.*, 2022. Nello stesso senso v. altresì Cass. pen. Sez. VI, 23 giugno 2006 – 2 ottobre 2006, n. 32627. Successivamente nello stesso senso Cass. pen. Sez. I, 26 giugno 2015, n. 43689 e, da ultimo, Cass. pen. Sez. II, 18 novembre 2020 – 23 dicembre 2020, n. 37381. Diversa la situazione se si osserva quella forma di abuso di informazioni privilegiate che va sotto il nome di *tipping*: la comunicazione illecita dell'informazione privilegiata ben può essere infatti – e nel concreto ben frequentemente lo è – illuminato da un interesse dell'ente di appartenenza dell'agente.

ma altrettanto certamente di un collegamento connotato da una forte prevalenza statistica¹².

Volendo collocare i reati tributari in quanto reati-presupposto all'interno della partizione fin qui seguita, non può sfuggire da un lato la constatazione che la struttura degli stessi non ne caratterizza il profilo alla stregua di quelli societari che, come si è visto, pone inevitabilmente questi ultimi in ambito corporativo (e, dunque, inscindibilmente connessi con l'area disciplinata dal d.lgs. 231/01).

E neppure vi sono elementi ulteriori che ne autorizzino una connessione quasi automatica, come nel caso dei delitti richiamati dall'art. 25-*septies* d.lgs. cit.. Alle notazioni che precedono se ne aggiunge un'altra, peculiare ai reati tributari: se quelli di omicidio e lesioni colpose, qualora aggravati dalla violazione alla norme in materia di tutela dell'igiene e della sicurezza sul lavoro, finiscono infatti con l'essere fisiologicamente inquadrabili nell'alveo dell'attività d'impresa proprio per tale caratterizzazione che li connota (e che ne fonda l'inclusione fra i reati-presupposto), i reati tributari in sé considerati non presentano profili di tal genere, profili che ne accreditino la realizzazione in ambito d'impresa, ben potendo tali reati essere commessi (come in realtà diffusamente avviene) anche al di fuori di siffatto ambito. È però constatazione non controvertibile che, qualora posti in essere nel contesto corporativo, il collegamento e la connessione fra gli illeciti penali tributari e l'interesse/vantaggio dell'ente (in quanto soggetto al quale fanno capo i sottostanti rapporti con il Fisco) possono dirsi in sostanza *in re ipsa*, inevitabili sul piano prasseologico.

Suggerisce qualche notazione aggiuntiva un approfondimento ulteriore della comparazione fra reati societari e illeciti penali tributari, osservati tutti sempre secondo il versante della responsabilità diretta dell'ente.

Se – come si è in precedenza rilevato – la natura 'propria' dei reati societari li colloca inevitabilmente nell'area disciplinata dal d.lgs. 231/01, non può sfuggire che per talune delle incriminazioni in discorso sono ipotizzabili situazioni nelle quali in concreto l'interesse/vantaggio dell'ente ben può non sussistere: si pensi alla figura delle false comunicazioni sociali, rispetto alla quale la stessa previsione di un dolo specifico modulato secondo lo schema dell'interesse proprio o di terzi autorizza la configurabilità di scenari nei quali il comportamento illecito degli amministratori (e degli altri soggetti qualificati) può presentarsi non soltanto distonico rispetto a quello della società, ma anche esclusivo dell'agente-persona

¹² Si pensi, per esemplificare, alla diffusione di comunicati falsi che promanano dal vertice di società quotate, ovvero a ipotesi di operazioni societarie di natura straordinaria che abbiano nel contempo connotati simulatori o di artificiosità/deceitività: in entrambi i casi congetturati, evidente la coloritura dell'interesse o del vantaggio a favore dell'ente.

fisica (ciò che, in riferimento al caso concreto, implicherebbe il venir meno della responsabilità dell'ente stante il chiaro disposto dell'art. 5 co. 2 d.lgs. 231/01).

Non così nel caso dei reati tributari commessi in ambito corporativo, posto che non appare in alcun modo congetturabile una distonia fra l'interesse/vantaggio derivante dall'illecito tributario stesso e la *personne morale*-contribuente: la più volte segnalata completa coincidenza fra ente e centro di imputazione dei rapporti economico-giuridici con il Fisco esclude già sul piano teorico la identificazione di un interesse totalmente alieno rispetto all'ente ed esclusivo della persona fisica autrice del reato. In conseguenza non azzardata la conclusione: sebbene la struttura dei reati tributari non li collochi (come invece accade per quelli societari) necessariamente *eo ipso* in ambito corporativo (e, dunque, in un'area d'interesse rispetto alla disciplina del d.lgs. 231/01), quando tali reati vengano commessi in siffatto ambito non soltanto l'applicabilità della menzionata disciplina, ma anche la sussistenza dell'estremo dell'interesse/vantaggio, risultano inevitabili.

A ben vedere, è infatti proprio la specifica peculiarità rappresentata dalla identità fra ente e contribuente (soggetto al quale fanno capo i rapporti con il Fisco e, *en cascade*, gli inerenti obblighi) a dar fondamento e ragione del legame in concreto necessitato e inevitabile fra reati tributari commessi in ambito corporativo e interesse/vantaggio dell'ente, condizione che – come si è cercato di mostrare – non si determina neppure al cospetto dei reati societari. Rispetto a tale ultima categoria di illeciti, la loro automatica collocazione nell'alveo della disciplina del d.lgs. 231/01 (riflesso della loro natura di reati propri) non autorizza per ciò solo la conseguente implicazione necessaria in relazione all'estremo dell'interesse/vantaggio, poiché – data la struttura delle fattispecie incriminatrici – sono configurabili contingenze nelle quali, in concreto, può essere presente un interesse esclusivo della persona fisica autrice del reato, contingenze, queste ultime, non congetturabili invece nel caso dei reati tributari.

Considerazioni analoghe valgono anche per gli altri reati-presupposto, con alcune brevi avvertenze.

È fin banale e ovvia constatazione rilevare che tutti i reati-presupposto acquistano rilievo al cospetto della disciplina del d.lgs. 231/01 quando commessi nell'ambito di un ente o di una persona giuridica, trattandosi di illeciti che, con l'eccezione di quelli societari, ben possono essere commessi anche al di fuori di detto contesto, tanto che in questo senso può leggersi su un piano generale la valenza del criterio ascrittivo di natura oggettiva fissato dall'art. 5 co. 1 d.lgs. cit..

Ma la peculiarità, che specificamente connota i reati tributari (distinguendoli sotto questo profilo da tutti gli altri), è rappresentata dalla circostanza che, una volta ambientato l'illecito di tal genere nel contesto della *personne morale*, non vi è spazio alcuno per escludere la riferibilità dell'interesse/vantaggio all'ente-con-

tribuyente. Detto in altri termini: rispetto a tutti gli altri reati-presupposto (inclusi persino quelli societari) è sempre possibile ipotizzare situazioni nelle quali sussiste in concreto un interesse distonico rispetto a quello dell'ente ed esclusivo della persona fisica che ha commesso il reato (o di terzi diversi dall'ente), situazioni la effettiva verifica delle quali (*rectius*: la frequenza empirica delle quali) dipende non soltanto dalle circostanze del caso concreto, ma anche dalla tipologia del reato¹³: importa qui sottolineare però che per nessuno dei reati-presupposto diversi dai reati tributari è predicabile un collegamento assolutamente inevitabile con l'interesse/vantaggio dell'ente.

Per completezza d'analisi conviene scrutinare anche l'ipotesi dei reati-presupposto contemplati dall'art. 25-*septies* d.lgs. 231/01, rispetto ai quali la struttura dell'aggravante sembra – come si è visto – determinarne una collocazione in un'area di pressoché automatica applicabilità della disciplina del citato decreto legislativo, in forma sostanzialmente assimilabile a quanto avviene per i reati societari. Il rilievo è in effetti fortemente suggestivo e in contrario non può certo valere la notazione che, seppur quantitativamente limitate, vi sono situazioni nelle quali l'attività si svolge nell'ambito di un'impresa individuale, come tale non rientrando nell'area del d.lgs. 231/01¹⁴: in tali casi a venir meno è il presupposto e la ragion d'essere della disciplina della responsabilità dell'ente, che sconta l'alterità fra ente e persona fisica autrice del reato¹⁵. A dover essere considerato sembra piuttosto un altro profilo, derivante dall'aggiustamento che è stato trovato in via interpretativa per rimediare alla svista del legislatore che, introducendo fra i reati-presupposto quelli colposi richiamati dall'art. 25-*septies* d.lgs. 231/01, non ha coerentemente adeguato il canone ascrittivo oggettivo dell'interesse/vantaggio, originariamente modulato secondo una struttura funzionale a fattispecie dolose¹⁶. Ne è derivato un modello ascrittivo che implica l'apprezzamento caso

¹³ Sia qui permesso rinviare alle considerazioni delle note 9, 11 e 12.

¹⁴ In proposito, v. per tutte e da ultimo, Cass. pen. Sez. VI, 16 febbraio 2021 – 6 dicembre 2021, n. 45100, che riporta analiticamente la giurisprudenza al riguardo.

¹⁵ In tali situazioni si determina una piena identificazione tra la figura del datore di lavoro (cui è connessa la posizione di garanzia in ordine al rispetto degli obblighi normativamente posti) e quella dell'imprenditore individuale.

¹⁶ In proposito è bastevole in rinvio a Cass. pen. Sez. Un., 24 aprile 2014 – 18 settembre 2014, 38343; in dottrina, si vedano A. ALESSANDRI, *Reati colposi e modelli di organizzazione e gestione*, in *Analisi Giuridica dell'Economia*, 2009, 347; R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *Commento dell'art. 9 l. 3 agosto 2007, n. 123*, in *Guida dir.*, 2007, p. 40 sg.; F. D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per gli infortuni sul lavoro*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 83; S. DOVERE, *La responsabilità da reato dell'ente collettivo e la sicurezza sul lavoro: un'innovazione a rischio di ineffettività*, in *Resp. amm. soc. enti-Riv. 231*, 2008, 97; Id., *Osservazioni in tema di attribuzione all'ente collettivo*

per caso della tipologia della violazione alla normativa in materia di tutela dell'esigenza di accertamento che di per sé sola esclude che in tali evenienze possa parlarsi di collegamento assolutamente inevitabile, come invece accade nel caso dei reati tributari¹⁷

Se conclusivamente non si può dunque non riconoscere che la presenza di quelli tributari fra i reati-presupposto della responsabilità dell'ente ex d.lgs. 231/01 è opzione razionale e del tutto condivisibile, pur prescindendo dalle già accennate manchevolezze che ne hanno afflitto la traduzione nelle vigenti disposizioni di legge, una considerazione ulteriore rimane da svolgere.

Ferma restando l'irrinunciabile necessità della comminatoria penale per fatti offensivi ai doveri di fedeltà fiscale che trovano fondamento negli artt. 2 e 53 Cost., non deve sfuggire che estensione ed entità dei comportamenti devianti in tale ambito hanno da tempo assunto caratteristiche tipiche del fenomeno sociale¹⁸, sicché sarebbe illusorio confidare esclusivamente nella portata dissuasiva della comminatoria penale.

dei reati previsti dall'art. 25 septies del d.lgs. n.231/2001, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2008, 334; T. EPIDENDIO – G. PIFFER, *Criteri di imputazione del reato all'ente: nuove prospettive interpretative*, in *Resp. amm. soc. enti-Riv. 231*, 2008, 7; N. SELVAGGI, *L'interesse dell'ente collettivo quale criterio di ascrizione della responsabilità da reato*, Napoli, 2006, 23; T. VITARELLI, *Infortuni sul lavoro e responsabilità degli enti: un difficile equilibrio normativo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 705. Da ultimo, R. DE PAOLIS, *Responsabilità degli enti e reati colposi: verso il tramonto dell'“interesse o vantaggio”?*, in *Giur. pen.*, 2021/1-bis, 2.

¹⁷ Diversamente se il legislatore – con riferimento al criterio imputativo per i reati-presupposto di natura colposa (come quelli di omicidio e lesioni colpose aggravati dalla violazione della normativa in materia di igiene e della sicurezza sul lavoro) – avesse optato per formula del tipo “reati commessi in occasione di attività ...”.

¹⁸ Un sintetico e illuminante quadro di riferimento è offerto da E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 1-2, che, a nota 1, segnala «Le più recenti stime del c.d. *tax gap* (concetto di sintesi riferibile a tutte le forme di mancata dichiarazione e/o pagamento di imposte e tasse) indicano una media di evasione di oltre 85 miliardi di euro annui nel periodo 2012-2017, riferibili per la gran parte alle imposte sui redditi (in larghissima misura di persone fisiche e in quota più contenuta di società) e all'IVA, risultando meno marcata l'incidenza dei mancati versamenti (nel complesso pari in media a 12 miliardi di euro circa per anno relativamente alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto) rispetto a illeciti di tipo ‘dichiarativo’ (corrispondenti a oltre 60 miliardi di euro annui per quanto concerne i tre principali tributi evasi). Cfr. *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva – anno 2019*, in www.mef.gov.it. Analoghi ordini di grandezza sono indicati dall'Istituto nazionale di statistica (Istat) nella stima della c.d. economia non osservata, di cui quella ‘sommersa’ costituisce una *species* con oltre 95 miliardi di euro di valore medio annuo tra il 2014 e il 2017 per quanto attiene alla “sotto-dichiarazione del valore aggiunto” (*id est*: comunicazioni volutamente errate del fatturato e/o dei costi). Si v. *L'economia non osservata nei conti nazionali – anni 2014-2017 (Report)*, 15 ottobre 2019, in www.istat.it».

Per quante opportune e corrette riforme dell'assetto ordinamentale possano essere messe in campo, per quanto il meccanismo del processo possa essere reso maggiormente efficiente e rapido, le caratteristiche fondanti della risposta 'penale' non potranno venire meno, e con esse la strutturale inidoneità del sistema penale complessivamente considerato (per usare termini della tradizione: diritto penale sostanziale e procedura penale) a fronteggiare fenomeni sociali: a tacer d'altro, le esigenze di tipizzazione dell'illecito criminale – che derivano immediatamente dal superiore principio di legalità – esigono che la descrizione del divieto o del comando, la violazione o l'inosservanza dei quali è punita, raggiunga un contenuto minimo di precisione e determinatezza, possibile soltanto in relazione a specifici comportamenti (quand'anche posti in essere da soggetti fra loro coordinati: in "concorso", per usare la parola del vocabolario penalistico), comportamenti espressivi di una apprezzabile (*id est*: percepibile) offesa a un bene giuridico. In quanto fenomeno deviante esso coinvolge ambiti diversi e dipende da fattori molteplici, che implicano anche la scarsa percezione e l'insufficiente riconoscimento dell'intrinseco disvalore dei comportamenti di infedeltà fiscale, rispetto ai quali la valenza simbolica della minaccia 'penale' si rivela inadeguata, ancorché in questa prospettiva la scelta di estendere ai reati tributari la disciplina del d.lgs. 231/01 si collochi nella corretta tendenza di sviluppare una diffusa condivisione della illiceità dei comportamenti che costituiscono tale fenomeno, la cui complessità verosimilmente ha a che vedere (per la gran parte almeno) con il rapporto – storicamente complesso e ideologicamente critico – fra Stato-istituzione e cittadino.

Non è quella presente la sede per approfondire questa più che sommaria notazione: interessa qui soltanto segnalare, essendo la problematicità di tale rapporto un fattore ulteriore, che contribuisce alla sottovalutazione del disvalore dei comportamenti in discorso. Comportamenti che, oltre a esprimere il corposo disvalore costituito dalla violazione di un dovere senz'altro riconducibile ai menzionati parametri costituzionali, determinano conseguenze dannose a vasto raggio (particolarmente sensibili laddove tale forma di devianza ha dimensioni segnatamente corpose come sovente avviene nella dinamica degli enti collettivi) e che, ciononostante, non suscitano la medesima riprovazione o un allarme sociale paragonabili, ad esempio, a quelli di un furto in appartamento¹⁹.

¹⁹ Evidente la differenza che intercorre fra il concetto di danno alla società derivante da un reato da quella di offesa ai beni del singolo, che pure può essere espressa dall'illecito penale. Ma si osservi che il danno alla società (richiamando la formula di Beccaria per misurare la gravità dell'illecito) è spiccatamente alto quando si verte in materia di reati legati all'attività d'impresa per i riflessi sull'economia e, in ultima analisi, sulla concorrenza, elemento fondante dell'attuale sistema economico.

3. Il nuovo art. 25-*quinqüesdecies* d.lgs. 231/2001

Come s'è anticipato, l'introduzione fra i reati-presupposto di quelli tributari è avvenuta in due successive fasi, distanziate fra loro di pochi mesi. Per quanto qui interessa, dapprima l'art. 25-*quinqüesdecies* d.lgs. 231/01²⁰ ha previsto come reati-presupposto alcuni dei delitti contemplati dal d.lgs. 74/2000, e precisamente quelli di: a) dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 1), b) dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, co. 2-*bis*), c) dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), d) emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 co. 1), e) emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 2-*bis*), f) occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), g) sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Nella prospettiva qui rilevante è sufficiente la constatazione che i reati oggetto della 'prima' selezione sono i più gravi fra quelli considerati nel d.lgs. 74/2000 e presentano tutti note di fraudolenza fra i caratteri distintivi delle condotte punibili. Criteri selettivi senz'altro condivisibili su un piano generale, anche se non del tutto soddisfacenti quando si debba apprezzare la scelta in funzione del presidio che il d.lgs. 231/01 dovrebbe apprestare per fronteggiare la devianza nell'agire della *personne morale*. Nella dinamica della responsabilità d'impresa (e non di quella dell'impresa criminale²¹) vengono infatti in significativa considerazione le fattispecie degli artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000, che si attagliano maggiormente a situazioni nelle quali comportamenti preordinati alla dissimulazione dei presupposti degli obblighi fiscali vengono posti in essere nel contesto corporativo. E se non v'è dubbio che condotte tipicamente riportabili alle figure degli artt. 2 e 3 d.lgs. cit. ben possono essere realizzate nell'ambito di un'impresa non criminale, altrettanto non questionabile che la realizzazione sistematica di condotte di tale ultimo genere sia peculiare invece dell'impresa criminale (dovendosi a tal proposito osservare che la portata deterrente delle sanzioni previste dal d.lgs. 231/01 appare in tale settore, a dir poco, limitata)²².

²⁰ Disposizione inserita dall'art. 39 co. 2 d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni da l. 19 dicembre 2019, n. 157.

²¹ Il riferimento è alla distinzione tra criminalità d'impresa e impresa criminale: nel primo caso si allude a fatti penalmente rilevanti che intervengono nel contesto di un'attività d'impresa lecita, nel secondo caso è l'attività stessa dell'impresa a essere strutturalmente (o in misura preponderante) volta alla realizzazione di fatti penalmente rilevanti (nell'ambito dei reati tributari si pensi alle c.d. 'cartiere').

²² Il caso della società-cartiera è in proposito paradigmatico: la natura intrinsecamente illecita dell'attività di siffatto genere di società si riflette sulla destinazione dell'ente stesso. Già dal suo

Alla menzionata lacuna pone rimedio (almeno a prima vista) il comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies*²³, in forza del quale fra i reati-presupposto rientrano ora anche gli ulteriori delitti del d.lgs. 74/2000 di a) dichiarazione infedele (art. 4), b) omessa dichiarazione (art. 5), c) indebita compensazione (art. 10-*quater*).

Ma, come pure s'è in precedenza accennato, la altrimenti razionale estensione soffre di un limite esplicito, stabilito dalla previsione che ne subordina la portata alle circostanze che tali delitti, per evocare la responsabilità dell'ente, siano (i) «commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri» nonché (ii) «al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro». Siffatte limitazioni si espongono a specifici rilievi, che non possono nella presente sede essere approfonditi, ma soltanto elencati: dapprima la clausola concernente i sistemi fraudolenti transfrontalieri, che non spicca per perspicuità sul versante della precisione e della determinatezza; poi la discutibile esclusione dei fatti concernenti imposte diverse dall'IVA e, infine l'altrettanto criticabile previsione di un limite quantitativo sicuramente elevato. Ma nella prospettiva della responsabilità dell'ente a spiccare è la irragionevole asimmetria del contenuto precettivo dell'art. 25-*quinquiesdecies* complessivamente considerato.

Irrazionalità evidente, posto che i diversi ambiti applicativi non trovano giustificazione alcuna soprattutto nella prospettiva della criminalità d'impresa, a contrastare la quale è peculiarmente chiamato il d.lgs. 231/01. Né in contrario può valere la notazione che la discussa previsione del comma 1-*bis* costituisce la pedissequa attuazione della direttiva PIF. Vale in proposito la del tutto condivisibile osservazione secondo cui tale «sbilenca impostazione» non può trovare giustificazione nella derivazione eurounitaria: «per un verso la normativa UE si limita a stabilire il *minimum standard*, senza vincolare in alcun modo gli Stati membri rispetto a soluzioni di maggior rigore; per altro, la stessa legge-delega non imponeva affatto di circoscrivere la responsabilizzazione degli enti alle sole evasioni IVA connotate in termini di 'gravità' (in base ai summenzionati parametri eurounitari), avendo piuttosto indicato di estendere *tout court* "la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea" non ancora ricompresi nel 'catalogo 231'»²⁴.

momento genetico la 'cartiera' è destinata al fallimento (o, in futuro, alla liquidazione giudiziale), sicché anche le più gravi fra le sanzioni contemplate dal d.lgs. 231/01 sono all'evidenza destinate alla ineffettività sotto ogni punto di vista.

²³ Comma inserito dall'art. 5 co. 1 lett. c, n. 1 d.lgs. 14 luglio 202, n. 75.

²⁴ E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 13.

L'architettura dell'art. 25-*quinquiesdecies* presenta dunque difetti intrinseci di non lieve momento e una asimmetria applicativa del tutto ingiustificabile, difetti destinati a riflettersi sulla funzione che la disposizione in discorso è destinata ad assolvere nell'economia del d.lgs. 231/01. In tale prospettiva, merita di essere richiamato anche l'aspetto in precedenza cennato, attinente alla indissolubilità del collegamento tra reato tributario commesso in ambito corporativo e interesse/vantaggio dell'ente, che quindi rende peculiarmente agevole la contestazione dell'illecito amministrativo in discorso.

Se si osserva però lo scenario da un punto di vista più ampio, non è difficile scorgere un'ulteriore contraddizione: alla potenzialità espansiva derivante dal criterio imputativo dell'art. 5 d.lgs. 231/01 si accompagna una restrizione applicativa (almeno con riguardo ai reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000), della cui irragionevolezza si è già detto. Ma la constatazione non è fine a sé stessa, condannata a esaurirsi nel novero delle doglianze 'tecniche' alle opzioni del legislatore: a ben vedere, l'assetto normativo trasmette non soltanto un'indicazione sostanzialmente incerta in ordine alla rilevanza di questa tipologia di illeciti, ma si presenta altresì come lacunoso con riferimento proprio al settore (quello presidiato dagli artt. 4 e 5), nel quale maggiormente hanno probabilità di manifestarsi comportamenti devianti connessi all'attività d'impresa. Profili, quelli da ultimo segnalati, che rischiano di costituire una sorta di disincentivo all'applicazione della previsione normativa in discorso, che andrebbe a inserirsi – coerentemente quanto ingiustificatamente – in un quadro che ha storicamente visto l'operatività del d.lgs. 231/01 non soltanto dimensionalmente estremamente ridotta, ma altresì concentrata in aree geografiche ben determinate.

Senza indulgenza alcuna per visioni che si illudono di poter affidare in via esclusiva (o, comunque, assolutamente prevalente) allo *ius terribile* il compito di fronteggiare la devianza nel settore del diritto penale dell'economia, tanto più in quegli ambiti peculiari – come quello dell'infedeltà fiscale – nei quali i comportamenti illeciti assumono, per frequenza, diffusione e numerosità, la forma e il contenuto di fenomeno sociale²⁵, una duplice considerazione merita tuttavia d'essere svolta: una comminatoria cui non segue una effettiva e coerentemente diffusa applicazione spiega un duplice effetto pernicioso. Da un lato il *deficit* di effettività vanifica la portata dissuasiva della disposizione e ne mina in radice la

²⁵ Sul tema della problematica inadeguatezza del diritto penale a fronteggiare comportamenti devianti che abbiano assunto la dimensione del fenomeno sociale, sia permesso far rinvio a F. MUCCIARELLI, *Sanzioni e attività d'impresa: qualche nota*, in *La pena, ancora fra attualità e tradizione. Scritti in onore di Emilio Dolcini*, a cura di C.E. Paliero, F. Viganò, F. Basile e G.L. Gatta, Milano, 2018, 1145, in particolare, 1160.

funzione general-preventiva, dall'altro un'applicazione irregolarmente distribuita sul territorio introduce un oggettivo fattore distorsivo sulla concorrenza, posto che, di fronte a comportamenti illeciti sostanzialmente equivalenti, vi sono vaste aree del territorio nazionale nelle quali il rischio di incorrere nella sanzione è sostanzialmente nullo.

4. Criticità strutturali e politico-criminali della novella normativa

Immaginando – *contra factum*, poiché sulle base di esperienze pregresse è conveniente modulare le previsioni – una diffusa e coerente applicazione dell'art. 25-*quinquiesdecies*, sarebbero destinati a venire in considerazione alcuni profili problematici del d.lgs. 231/01 connessi proprio a tale momento, profili dei quali è qui possibile fornire soltanto un cursorio cenno. Sta in principio il tema dell'apparato sanzionatorio, che ha a propria base la sanzione pecuniaria, peraltro saggiamente organizzata secondo il modello delle quote a importi variabili. A esser però meno convincente è l'entità del valore delle quote, soprattutto in relazione al massimo edittale, che, rispetto a fatti di rilevante entità (soprattutto nel contesto di enti di grandi dimensioni) smarrisce ogni valenza punitiva²⁶.

Cruciale sul versante della reazione punitiva nel contesto del d.lgs. 231/01 è la previsione della confisca (obbligatoria e per equivalente), esplicitamente qualificata "sanzione" dagli artt. 9 e 19 d.lgs. 231/01: prescindendo dal dibattito sulla natura punitiva di una *misura* che, nel caso, raggiunge il prezzo o il profitto del reato, non può certo sfuggire che nell'economia dei reati tributari sarà proprio tale sanzione a spiegare gli effetti più significativi, posto che la progressiva elaborazione dottrinarie e giurisprudenziale è giunta alla conclusione che anche il cd 'risparmio di spesa' rientra nella nozione di profitto confiscabile²⁷, con la con-

²⁶ Si pensi che il massimo edittale porta la sanzione pecuniaria a una somma di poco superiore al milione e cinquecentomila euro, entità irrisoria se la si compara con fatti di infedeltà fiscale (frodi o omesse dichiarazioni) in ambito corporativo per molte centinaia di milioni di euro, come la recente esperienza giudiziaria ha mostrato.

²⁷ In giurisprudenza v. Cass. pen. Sez. Un., 24 aprile 2014-18 settembre 2014, n. 38343; Cass. pen., Sez. un., 18374/2013; Cass. pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014-5 marzo 2014, Gubert, n. 10561/2014; Cass. pen., Sez. Un., 21 luglio 2015-30 settembre 2015, Lucci; Cass. pen., Sez. III, 30 maggio 2014-28 novembre 2014, Guarracino, in CED Cass., n. 49631/2014; Cass. pen., Sez. III, 2 dicembre 2011-16 gennaio 2012, Galiffo, *ivi*, n. 1199/2012; Cass. pen., Sez. III, 18 maggio 2011-6 ottobre 2011, Hypo Alpe Adria Bank, *ivi*, n. 36293/2011; Cass. Pen., sez. VI, 16 gennaio 2018, n. 1754. In dottrina, come esattamente nota R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, sulla confiscabilità dei risparmi di spesa fiscali v'è ormai un consenso che può dirsi unanime. Anche coloro che sono scettici verso l'estensione della confisca ai risparmi di spesa in generale, la

seguenza che l'equivalente dell'ammontare degli importi sottratti alla tassazione ben potrà essere oggetto della misura ablatoria.

Ferma la indiscutibile necessità che del provento del reato tributario sia privato il beneficiario (*id est*: l'ente) e impregiudicata la connotazione di tale conseguenza in termini schiettamente punitivi (un siffatto utile economico è infatti privo di un titolo che ne legittimi la disponibilità, ciò che ne rende discutibile una tale connotazione), completa il quadro della reazione sanzionatoria la previsione delle pene interdittive di cui all'art. 9 co. 2 lettere c), d) ed e) d.lgs. 231/01²⁸. La non inclusione delle più severe fra le sanzioni interdittive (quelle contemplate alle lettere a) e b) del citato art. 9 co. 2²⁹) se, per un verso, appare dettata dal proposito di non aggravare il carico punitivo, dall'altro sembra rispondere a un criterio di valorizzazione del collegamento tra la misura interdittiva e la tipologia della condotta punibile, collegamento a dir poco remoto – soprattutto con riguardo alle fattispecie di cui alla lettera b) – posto che il dettato normativo connette rigidamente la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze e concessioni alla circostanza che le stesse siano (siano state) «funzionali alla commissione dell'illecito», condizione, quest'ultima, ben difficilmente configurabile nel caso dei reati tributari. Rilevato ancora che la non inclusione delle sanzioni interdittive di cui alla lettera b) evita – almeno in questo ambito – gli effetti potenzialmente sovradimensionati della sospensione stessa (e, più in generale, delle sanzioni interdittive)³⁰, una più ampia considera-

ammettono» (v. ad es. C. PIERGALLINI, *Responsabilità dell'ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 1010; V. MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, *ivi*, 2015, 748). Nel senso del testo v. autorevolmente, M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 1675. Per una illustrazione acuta e analitica della questione v. P. SILVESTRI, *Questioni aperte in tema di profitto confiscabile nei confronti degli enti: la confiscabilità dei risparmi di spesa, la individuazione del profitto derivante dal reato associativo*, in *Cass. pen.*, 2014, 1538. Severamente critico in ordine a tale impostazione è invece A ALESSANDRI, *Confisca e imprese: spunti e problemi*, in *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, a cura di C.E. Paliero, F. Viganò, F. Basile e G. L. Gatta, Milano, 2018, 1069.

²⁸ In specifico si tratta del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio (lett. c), dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi (lett. d) e del divieto di pubblicizzare beni o servizi (lett. e).

²⁹ In specifico si tratta dell'interdizione dall'esercizio dell'attività (lett. a) e della sospensione o della revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito (lett. b).

³⁰ Il profilo problematico, immediatamente rilevato da acuta e autorevole dottrina (A. TRAVI, *La responsabilità della persona giuridica nel d.lgs. n. 231/2001: prime considerazioni di ordine amministrativo*, in *Società*, 2001, 1307): una volta scontata la sanzione irrogata dal giudice (entro la cornice editale del minimo di tre mesi e il massimo di due anni), la persona giuridica rimane priva del diritto

zione merita invece il comparto della reazione punitiva di cui è complessivamente destinatario l'ente.

Che le sanzioni amministrative previste per gli illeciti tributari debbano essere comunque irrogate discende in modo non equivoco dalle previsioni degli artt. 19 co. 2 e 21 co. 1 d.lgs. 74/00³¹, previsioni affiancate dal canone dell'art. 20 d.lgs. cit., per il quale la pendenza del procedimento penale non può determinare la sospensione di quello amministrativo di accertamento né del processo tributario quand'anche abbiano «ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione».

Sebbene nel corso degli anni il d.lgs. 74/00 abbia subito plurimi interventi modificativi, in nessuno di essi il legislatore ha mai ritenuto necessario modificare mutare il disposto del citato secondo comma dell'art. 19, che rimanda all'art. 11 co. 1 d.lgs. 472/97, norma che caratterizzava come "solidale" la natura della responsabilità dell'ente rispetto alle sanzioni amministrative tributarie rispetto a quella della persona fisica autrice della violazione. Al di là del pur espresso riferimento alla 'solidarietà', la previsione del settimo comma del menzionato art. 11 d.lgs. 472/97 suggeriva tuttavia una valutazione maggiormente problematica: stabilendo la non estinzione della responsabilità del soggetto solidalmente obbligato anche nel caso di morte dell'autore della violazione in epoca anteriore a quella della irrogazione della sanzione, la norma in discorso introduceva una nota distonica rispetto al paradigma della 'solidarietà', dischiudendo così un profilo allusivo a una responsabilità se non schiettamente per

a vedere ripristinata la propria posizione giuridica derivante dalla concessione, licenza o autorizzazione sospesa, sicché l'effetto concreto della sanzione stessa è destinato a propagarsi oltre il termine normativamente fissato. Analoghe perplessità valgono per il divieto di contrattare con la P.A., tanto più con riguardo a contratti di durata per la fornitura di beni o servizi, oggetto di possibili modifiche pattizie nel corso del tempo, o ancora quando occorra – in ragione della tipologia del contratto originario (persino se viziato dal reato commesso) – ricevere dall'ente colpito dalla sanzione beni o servizi strumentali all'uso o alla manutenzione/riparazione di quanto acquistato, senza che sia possibile – per la peculiarità della fornitura – ricorrere ad alternative fornite da terzi. Non sfugge che il descritto quadro determina il sostanziale aggravamento della entità della sanzione, vista l'impossibilità di 'ripristinare' lo *status quo ante*, senza trascurare d'altro canto la potenziale difficoltà della pubblica amministrazione, che, pur dovendo proseguire una data attività, non potrà avvalersi delle prestazioni dell'ente destinatario, per esempio, del divieto di contrattare. Sul punto si veda, scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione, F. MUCCIARELLI, *Sanzioni e attività*, cit., 1175.

³¹ Per comodità di riscontro, si riportano gli stralci delle disposizioni citate nel testo. Art. 19 co. 2: «Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato». Art. 21 co. 1 «L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato».

fatto proprio, per certo non sovrapponibile a una forma di responsabilità oggettiva per fatto del terzo.

Il ricordato secondo comma dell'art. 19 d.lgs. 74/00 stabilisce altresì che «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11 comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato»: sicché per gli illeciti amministrativi tributari 'corrispondenti' ai delitti previsti dal d.lgs. 74/00, le sanzioni amministrative risultano applicabili alla *personne morale* comunque («in ogni caso» secondo le parole della legge e, dunque, anche quando la fattispecie delittuosa sia speciale rispetto alla figura dell'illecito amministrativo).

Significativa, nella prospettiva in discorso, l'esclusione delle «persone fisiche concorrenti nel reato»: l'art. 11 co. 1 d.lgs. 472/97 enumera infatti tra gli obbligati solidali della persona fisica autrice della violazione (che abbia agito come dipendente rappresentante legale o negoziale di una persona fisica ovvero come dipendente, rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica) «la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione». Agevole avvedersi come proprio l'esclusione della persona fisica (concorrente nel reato), contemplata dall'art. 19 co. 2 d.lgs. 74/00, consolidi in capo all'ente la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie previste per le violazioni che hanno a oggetto fattispecie altresì penalmente rilevanti *ex d.lgs. 74/00*: sanzioni che vanno inevitabilmente a cumularsi con quelle stabilite dal d.lgs. 231/01.

Come anticipato, l'art. 19 d.lgs. 74/00 è rimasto insensibile all'intervento legislativo che nel 2003 diede ingresso alla responsabilità diretta ed esclusiva della persona giuridica per «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica» (art. 7 d.l. 269/03 conv. con mod. in l. 326/03), limitando a una formula tanto pigra quanto non inconsueta il coordinamento di tale innovativo canone con le disposizioni del d.lgs. 472/97, che «si applicano in quanto non incompatibili».

La circostanza che l'art. 19 co. 2 d.lgs. 74/00 faccia (tuttora) espresso rinvio all'art. 11 co. 1 d.lgs. 472/97 impone all'interprete di valutare la compatibilità della disposizione con il dettato del citato art. 7 d.l. 269/03. Per quanto qui d'interesse, non sembra revocabile in dubbio che la portata precettiva del secondo comma dell'art. 19 rimanga inalterata, posto che il canone dell'art. 7 d.l. 269/03 non confligge, da un lato, con la valenza derogatoria, con riguardo alla responsabilità dell'ente, del criterio della specialità, fissato dal primo comma della disposizione medesima, e, dall'altro, con la circostanza che la deroga in discorso non opera nel caso in cui la persona (fisica) per conto della quale l'autore della violazione ha agito, sia essa stessa concorrente nel reato (previsione, quest'ultima, tuttavia non rilevante rispetto al tema della responsabilità dell'ente *ex d.lgs. 231/01*).

L'assetto risultante dai cennati riscontri normativi non autorizza perplessità sulla conclusione che il sistema configura un doppio binario sanzionatorio di tipo cumulativo³²: in sintesi estrema, nel caso di commissione di uno dei delitti di cui al d.lgs. 74/00, reati-presupposto della responsabilità ex d.lgs. 231/01, il carico punitivo per l'ente consiste nelle sanzioni (pecuniarie, interdittive, confisca e pubblicazione della sentenza) contemplate nel citato d.lgs. 231/01, alle quali si aggiungono – in un cumulo materiale – quelle amministrative per l'omologo illecito tributario secondo il disposto dell'art. 7 d.l. 269/03, a nulla rilevando ex art. 19 co. 2 d.lgs. 74/00 il rapporto di specialità eventualmente intercorrente fra le disposizioni violate.

Se, come è stato esattamente osservato, «il concetto della diretta sanzionabilità dell'ente in via amministrativa si colloca nella stessa scia del modello designato dal d. lg. n. 231/2001»³³, proprio da tale profilo trae spunto la diffusa opinione di eccessività del carico punitivo³⁴, che ha fomentato perplessità prima e critiche poi sulla inclusione dei reati tributari fra i reati-presupposto della responsabilità dell'ente, perplessità e critiche che hanno fortemente evidenziato l'incompatibilità del vigente assetto normativo con il divieto di *bis in idem*³⁵. Non è questa la sede per ripercorrere l'evoluzione interpretativa del dibattito (sia giurisprudenziale, sia dottrinario) in materia, bastando qui richiamare la conclusiva (e pienamente condivisibile) notazione secondo la quale «i commenti apparsi dopo l'entrata in vigore del 'decreto fiscale' varato nel 2019 hanno in prevalenza accenti critici: da un lato alcuni interpreti ripropongono il tradizionale argomento della violazione del *ne bis in idem*; dall'altro, coloro che pure guardano con tendenziale favore alla svolta normativa in tema di responsabilizzazione degli enti da reato tributario non mancano di notare come la persona giuridica sia destinataria di un trattamento punitivo assai aspro e che alla stessa risultino precluse le misure premiali previste per il 'ravvedimento' dell'autore del reato-presupposto. L'obiezione incentrata sul 'doppio binario' *tout court* prova in effetti troppo, dal momento che pretenderebbe di preservare l'ente dal cumulo di accertamenti e di sanzioni senza considerare appieno l'evoluzione interpretativa sul *ne bis in idem*. Soltanto un complessivo ripensamento della questione – a cominciare dalla dimensione 'europea' – potrebbe condurre a sposare la tesi contraria alla responsabilizzazione della *personne morale* per i reati tributari, ma l'attuale giurisprudenza sovranazionale non

³² In questo senso v. E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 16.

³³ Così P. VENEZIANI, *Problemi attuali*, cit., 3086.

³⁴ Si vedano gli Autori citati a nota 2.

³⁵ Si vedano ancora gli Autori citati a nota 2.

lascia sufficienti margini di manovra e le supreme magistrature domestiche si sono prontamente adeguate al nuovo corso ermeneutico»³⁶.

Per altro verso, non deve sfuggire che v'è sostanziale condivisione in ordine al rilievo che l'in sé della responsabilità dell'ente (ovvero la ragione stessa del rimprovero per il quale l'ente subisce la sanzione) consiste nella c.d. colpa di organizzazione, cioè nel deficit della sua organizzazione rispetto al modello ideale configurato per tratti generali dall'art. 6 d.lgs. 231/01. Valorizzando in tutta la sua portata tale notazione si potrebbe forse non infondatamente ritenere che la sanzione inflitta all'ente non punisce tanto la commissione del reato quanto piuttosto il diverso profilo di responsabilità rappresentato appunto dal deficit organizzativo, ciò che eliderebbe in radice l'identità del fatto, elemento essenziale nell'economia del divieto di *bis in idem*.

Anche nella prospettiva che inquadra la responsabilità dell'ente in una forma del tutto particolare di plurisoggettività eventuale si ribadisce infatti che proprio nella colpa di organizzazione finisce per collocarsi il tratto denotativo dell'addebito specifico all'ente, la stessa ragion d'essere del rimprovero, cui accede la sanzione. Né diversamente dovrebbe concludersi seguendo l'impostazione (maggioritaria in giurisprudenza e anche recentemente ribadita) secondo la quale l'ente risponde di un fatto complesso autonomo e proprio dell'ente, fatto complesso nel quale il reato commesso dalla persona fisica rientra come presupposto o come elemento costitutivo: pure in questa visione, il nucleo della colpevolezza dell'ente si situa nel deficit organizzativo. Più agevole – e in questo senso più lineare sul piano sistematico – riconoscere una radicale alterità fra reato commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente da parte della persona fisica qualificata qualora si accettasse l'impostazione per la quale il reato-presupposto altro non è se non una condizione obiettiva di punibilità del fatto proprio dell'ente, costituito quest'ultimo dalla colpa di organizzazione (sia nella dimensione obiettiva di deficit organizzativo sia rispetto al profilo della rimproverabilità).

Riguardato allora da questo punto di vista, lo snodo problematico dell'onere sanzionatorio (eccessivo), che finirebbe con il gravare sull'ente in ragione dell'estensione ai reati tributari della disciplina del d.lgs. 231/01, sembra scolorare.

Ciò non significa tuttavia che, per i motivi in precedenza illustrati, tale carico punitivo non sia meritevole di una rimeditazione da parte del legislatore, sol che si consideri il profilo del cumulo di sanzioni propriamente tributarie-amministrative che pesano sulla *personne morale* in quanto contribuente, cui si aggiungono quelle contemplate dal d.lgs. 231/01.

Basteranno in proposito alcune cursorie considerazioni.

³⁶ Così E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 15.

Sempre stando nel territorio specifico del trattamento sanzionatorio, emerge un profilo che lascia dubitare della 'proporzione' del doppio binario di tipo cumulativo: gli artt. 19 e 21 d.lgs. 74/2000 stabiliscono un meccanismo di alternatività delle sanzioni con riguardo alla persona fisica, meccanismo non previsto, né replicabile nella prospettiva della persona giuridica responsabile ex d.lgs. 231/01. Ne segue un cumulo materiale, del tutto assimilabile a quello in materia di abusi di mercato, senza neppure la mitigazione contemplata dall'art. 187-terdecies TUF³⁷: un esito che interroga fortemente sul rispetto del canone della proporzione punitiva.

Un ulteriore aspetto tutt'altro che lineare e giuridicamente poco razionale affligge tuttavia il rapporto fra la disciplina della responsabilità degli enti e quella dei reati tributari: si tratta del già accennato problema della non applicabilità all'ente delle cause di non punibilità e delle attenuanti previste dal d.lgs. 74/2000 con riguardo alle persone fisiche autrici dei reati-presupposto.

La distonia del sistema complessivamente considerato³⁸, in sé già paradossale, raggiunge estremi difficilmente compatibili con un lacerto di razionalità quando si osservi il tutt'altro che infrequente caso nel quale è la persona giuridica a sostenere peso economico necessario per fronteggiare le condizioni di accesso ai benefici (estintivi o anche solo mitigativi della sanzione), senza che l'ente possa trarne vantaggio alcuno³⁹.

Né il tentativo, acutamente ed autorevolmente argomentato⁴⁰, di correggere la malaccorta sintassi e la non commendevole grammatica legislativa in via interpretativa ricorrendo al canone ermeneutico dell'analogia *in bonam partem*, riesce compiutamente convincente. Come è stato esattamente rilevato⁴¹, a precludere siffatto approccio sta la non contrastabile constatazione che le disposizioni, delle quali si dovrebbe predicare l'estensione analogica (artt. 19 e 21 d.lgs. 74/2000, ovvero art. 187-terdecies TUF, ovvero ancora la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 cpv d.lgs. 74/2000), hanno natura di disposizioni eccezionali, pacifico essendo che esse derogano «alle regole generali in materia di responsabilità amministrativa/penale, [e] dunque non applicabili "oltre i casi e i tempi in esse considerati" (a mente dell'art. 14 disp. prel. c.c.)»⁴².

³⁷ Sul punto, v. le notazioni di E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 16, nonché R. BARTOLI, *Responsabilità*, cit., 220; A.M. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi*, cit., 330.

³⁸ In proposito, si vedano R. BARTOLI, *Responsabilità*, cit., 220; E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 16.

³⁹ In questo senso, A. INGRASSIA, *Il bastone*, cit., 315, che nota ulteriormente che per tal via l'ente finirebbe inoltre con l'autodenunciarsi. In senso analogo E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 16.

⁴⁰ Cfr R. BARTOLI, *Responsabilità*, cit., 220.

⁴¹ V. E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 17-18.

⁴² Così E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 18.

Sicché soltanto un intervento legislativo sembra poter rivedere il testo, portandolo a un accettabile grado di razionalità e coerenza sistematica, posto che anche un intervento del Giudice delle leggi ben difficilmente potrebbe andare oltre il limite della declaratoria di illegittimità costituzionale, foriero tuttavia di sollecitazione sperabilmente non eludibile da parte di un più attento legislatore.

A esiti non diversi si giunge apprezzando i non meno argomentati percorsi interpretativi volti a sperimentare la possibilità di un approccio ermeneutico all'interno delle disposizioni del d.lgs. 231/01: in proposito vale la conclusiva considerazione che «l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. 231/2001, che sancisce l'indifferenza della responsabilità della *personne morale* rispetto alle sorti dell'autore del reato-presupposto, rappresenta un'invalidabile barriera rispetto all'operatività sull'illecito amministrativo *ex crimine* di cause estintive diverse dall'amnistia»⁴³.

Confine invalidabile anche in una lettura (minoritaria ma non implausibile⁴⁴) per la quale l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. 231/2001 dovrebbe essere colto «in senso restrittivo, quale deroga alla comunicabilità all'ente degli istituti che incidono sulla responsabilità della persona fisica, escludendola»⁴⁵. Sul punto vale richiamare la condivisibile e non superabile notazione critica, che ricorda come «le scelte di opportunità politico-criminale sull'*an* della sanzione costituiscono infatti espressione di 'sovranità' legislativa e [sia]no in quanto tali modificabili soltanto attraverso un atto dotato di pari rango nella gerarchia delle fonti (nonché, ovviamente, tramite declaratoria di illegittimità costituzionale contenuta in una sentenza 'manipolativa')»⁴⁶.

Non differente sorte ha poi l'argomento deducibile dall'art. 119 cpv c.p., alla stregua del quale sarebbe configurabile una comunicabilità delle circostanze oggettive che escludono la pena⁴⁷: anche ad ammettere che all'ente sia riferibile una peculiare forma di responsabilità a titolo concorsuale, conviene ancora una volta affidarsi alla replica di chi ha notato che «è evidente come l'art. 8 d.lgs. 231/2001 e numerose altre disposizioni di tale *corpus* normativo deroghino apertamente alle regole codicistiche sul concorso di persone nel reato, la cui applicabilità rimane quindi residuale e priva di portata generale nel microcosmo degli enti»⁴⁸.

⁴³ Così E. BASILE, *op. loc. ult. cit.*. In senso analogo, v. F. CONSULICH, *Il diritto di Cesare*, cit.; R. BARTOLI, *Responsabilità*, cit., 229.

⁴⁴ In questo senso si esprime A. INGRASSIA, *Il bastone*, cit., 315.

⁴⁵ Così A. INGRASSIA, *op. loc. ult. cit.*, nota 63.

⁴⁶ Così E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 19.

⁴⁷ In tal senso C. PIERGALLINI, *La riforma*, cit., 228.

⁴⁸ Ancora E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 20.

Per vero non altrettanto convincente la soluzione pur efficacemente argomentata, che vede nei meccanismi interni alla disciplina del d.lgs. 231/01 un mezzo per ridurre – seppur parzialmente – gli effetti distonici in discorso⁴⁹. Se è vero che la decurtazione dall'importo della confisca della quota restituibile al danneggiato (secondo il paradigma dell'art. 19 co. 1 d.lgs. 231/01) finisce con il tradursi in un beneficio dell'ente, qualora «la sanatoria fiscale [avvenga] con risorse dell'ente»⁵⁰ e che le riduzioni delle sanzioni pecuniarie così come l'esclusione di quelle interdittive previste dagli artt. 12 e 17 d.lgs. 231/01 in presenza delle condotte riparatorie indicate dalle citate norme possono dirsi «in definitiva armoniche con un approccio collaborativo nella definizione delle pendenze fiscali»⁵¹, rimane la 'parzialità' del ridimensionamento, che, oltre a limiti temporali (pur segnalati⁵²), in nessun caso può giungere alla non punibilità, come invece accade con riguardo alla persona fisica.

Un limite che soltanto un avveduto legislatore ha il potere (forse: il dovere) di rimuovere.

⁴⁹ Si veda in questo senso E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 20-21.

⁵⁰ V. E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 20.

⁵¹ V. E. BASILE, *Recenti riforme*, cit., 21.

⁵² Nota correttamente E. Basile, *op. loc. ult. cit.*, che i «problemi di potenziale eccesso sanzionatorio permangono nell'ipotesi di inadempimento tributario protratto oltre il momento di apertura del dibattimento di primo grado a carico della *personne morale*».

I delitti in materia di pagamento delle imposte

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'art. 10 *bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. – 2.1. La questione di legittimità costituzionale per eccesso di delega. – 2.2. L'irrazionalità di fondo della novellata fattispecie. – 2.3. La crisi di liquidità – 2.4. Il concordato preventivo e il concordato preventivo con “transazione fiscale”. – 3. L'art. 10 *quarter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. – 3.1. La nuova struttura del reato. – 3.2. Qualche questione applicativa, sostanziale e processuale. – 4. Note sparse su un istituto affine: il “patteggiamento” senza restituzione.

1. Premessa

È constatazione persino banale, sicuramente nota a tutti, che il modello primigenio del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, costruito essenzialmente su un nucleo ristretto di delitti dichiarativi, ha iniziato a incrinarsi proprio con l'introduzione, a far tempo dagli anni 2004/2006, di fattispecie organizzate sull'omesso versamento delle ritenute certificate e dell'Iva: il momento dell'offesa ha preso a spostarsi sul pagamento del tributo, e il sistema penale tributario ad assumere il volto – esaltato poi dalle riforme degli anni successivi, sino a una vera e propria trasfigurazione dell'originario modello – di un diritto penale tributario riscossivo¹.

Centrale diviene la pretesa tributaria, molto più che la pretesa punitiva penale, che perde in autonomia: da qui l'elaborazione – di cui il diritto penale tributario è laboratorio privilegiato – di un modello sanzionatorio “a doppio livello” improntato alla negozialità della risposta punitiva, che diviene recessiva in presenza di controazioni compensative che consentano il rientro dell'imposta evasa.

Non è possibile in questa sede, per ragioni di metodo e per l'ampiezza della materia, trattare *ex professo* i delitti di omesso versamento e di indebita compen-

¹ La bibliografia in materia è vastissima. Volendo limitarsi, senza alcuna pretesa di esaustività, a due tra i più recenti contributi, ad essi rinviando per ulteriori e più analitici riferimenti dottrinali, si vedano: A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. e processo*, 2020, p. 307; R. CREPALDI, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Soc.*, 2020, p. 318.

sazione; conviene piuttosto focalizzare l'attenzione, con approccio carsico (se non proprio "rabdomatico"), su alcune questioni problematiche scrutinate dalla giurisprudenza e su alcuni aspetti "pratici", allargando l'angolo visuale anche ad alcuni istituti limitrofi ai reati in esame.

2. L'art. 10 *bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Andando nell'ordine suggerito dal decreto legislativo, merita prendere le mosse dalla fattispecie di omesso versamento di ritenute dovute o certificate. È a tutti noto che la figura in esame è stata significativamente ampliata con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, attraverso l'inserimento delle parole "*dovute sulla base della stessa dichiarazione o*": con la conseguenza che, se anteriormente al settembre 2015 nella cornice delittuosa ricadevano esclusivamente omessi versamenti di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti (componendosi, dunque, la norma incriminatrice di un primo segmento commissivo, seguito dall'inerzia nel versamento), oggi – ma sul punto si tornerà tra un attimo – acquista tipicità la pura omissione del versamento, purché risulti dalla dichiarazione la debenza delle somme a titolo di ritenute, a prescindere dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti². Solo per inciso, poi, si può aggiungere, sempre a grandi linee, come le Sezioni Unite, proprio per la rinnovata formulazione della fattispecie, abbiano dato continuità a quell'orientamento (da reputarsi ancora attuale per i fatti commessi anteriormente al settembre 2015)³ secondo cui, a fini di prova del rilascio delle certificazioni, non è bastevole la mera acquisizione al fascicolo dibattimentale della "dichiarazione modello 770" (nel cui riquadro "ST", infatti, non è dato rinvenire alcuna specifica indicazione in ordine alle certificazioni, veicolando esso solo l'avvenuto pagamento e le ritenute operate dal sostituto), occorrendo invero la prova di tale elemento di fattispecie – elemento costitutivo del reato, ovvero presupposto del reato secondo una parte minoritaria della giurisprudenza – attraverso l'acquisizione di documenti oppure mediante la prova orale dei sostituiti⁴.

² Per un quadro d'insieme sulle fattispecie che qui interessano F. ZUNICA – E. GENTILI, *I delitti di occultamento, omesso versamento e indebita compensazione*, ne *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, a cura di A. SCARCELLA, Torino, 2019, pp. 223 ss.

³ Si tratta dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità inaugurato da Cass. pen. sez. III, 1 ottobre 2014, n. 40526, in *Riv.trim.dir.pen.economia*, 2014, 1005 (s.m.). In senso conforme, prima dell'intervento delle Sezioni Unite, tra le altre: Cass. pen. sez. III, 12 marzo 2015, n. 10475, in *CED*, rv. 263007-01; Cass. pen. sez. III, 11 marzo 2016, n. 10104, in *CED*, rv. 266301-01; Cass. pen. sez. III, 3 marzo 2017, n. 10509, in *CED*, rv. 269141-01.

⁴ Cass. pen. Sez. Un., 1 giugno 2018, n. 24782, in *Soc.*, 2018, 1046, con nota di A. INGRASSIA, *Le SS.UU.*

2.1. La questione di legittimità costituzionale per eccesso di delega

Per i fatti successivi al settembre 2015, invece, il contenuto della dichiarazione modello 770 – laddove indichi l'esistenza di ritenute operate dal sostituto – è bastevole a determinare la tipicità delittuosa, allorquando, naturalmente, a tale dichiarazione segua l'omesso versamento.

Chiara l'intenzione del legislatore del 2015 di risolvere, *ope legis*, il precedente contrasto giurisprudenziale; eppure, l'impressione è che il rimedio sia in questo caso ben peggiore del "male", e non soltanto per l'irrazionalità di fondo della norma incriminatrice, sulla quale ci soffermeremo tra un attimo.

Viene in primo luogo in rilievo l'eccesso di delega in cui è incappato il legislatore del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che getta un'ombra esiziale sulla rinnovata fattispecie che qui interessa⁵.

Nel delegare l'Esecutivo alla "revisione" del sistema penale tributario, l'art. 8 l. 11 marzo 2014, n. 23, infatti, quanto alle omissioni previste dagli artt. 10 *bis* e 10 *ter* (selezionate in via residuale rispetto ai principi stabiliti, rispettivamente, per le categorie generali della frodolenza dichiarativa e della dichiarazione infedele), ne ha limitato lo spazio d'azione vincolandolo alla mera "*possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità*"; criterio, per quanto non particolarmente perspicuo, che avrebbe legittimato il legislatore delegato esclusivamente a restringere lo spettro delle incriminazioni in commento. Ad onta di tale direttiva, per contro, il legislatore delegato – arrogandosi scelte politico-criminali improprie e frontalmente contrastanti con quelle del Parlamento – ha impresso un deciso ampliamento all'area di penale rilevanza, che intercetta ora l'omissione nel versamento di qualsivoglia ritenuta riportata nel modello 770: circostanza che rende costituzionalmente illegittima, per violazione dell'art. 76 Cost., la modifica ampliativa del precetto⁶. Conviene solo ricordare

sull'omesso versamento delle ritenute: indicazioni fondamentali per il passato, preziose per il futuro. Nel senso che, ai fini del "rilascio", occorre non solo la compilazione, ma anche l' "*esternazione [delle certificazioni] rispetto alla sfera del loro redattore e la loro materiale consegna ai rispettivi destinatari o, quanto meno, a taluno di essi*", Cass. pen. sez. III, 15 settembre 2020, n. 25987, in CED, rv. 279743-01.

⁵ In argomento, A. INGRASSIA, *I reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d'incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2 febbraio 2016, *passim*.

⁶ Volendo, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, S. CAVALLINI, *Art. 10 bis*, in *Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da F. PALAZZO e C.E. PALIERO, vol. XIII, *Reati tributari*, a cura di R. BRICCHETTI e P. VENEZIANI, Torino, 2017, pp. 326-327.

che, in argomento, la giurisprudenza del Giudice della Leggi, con la sentenza n. 5/2014, ha addirittura ravvisato una illegittimità costituzionale per eccesso di delega in relazione a una norma abolitiva: tanto più dovrebbe affermarsi, allora, laddove, come nel caso di specie, all'assenza di espressa delega dell'assemblea legislativa segua addirittura un ampliamento della penalità da parte del Governo.

2.2. L'irrazionalità di fondo della novellata fattispecie

Ma i difetti della novellata previsione non finiscono qui.

Intanto, viene in gioco un problema di offensività, di non secondario momento nel contesto di una fattispecie dal disvalore, già di per sé rarefatto rispetto ai tradizionali reati tributari, che si risolve nel mero inadempimento di una obbligazione (tributaria).

Il riferimento è anzitutto al fatto che se il sostituto si limita a presentare il modello 770, senza rilasciare le certificazioni, il sostituto non può considerarsi sollevato dall'obbligazione tributaria, che l'Erario potrà continuare a pretendere anche da lui; ma non solo. Infatti, la norma incriminatrice rischia di entrare in collisione anche con l'art. 3 Cost., nella parte in cui collega il *quantum* di imposta non versata non tanto alle ritenute effettivamente operate dal sostituto (come avveniva nel contesto del precedente art. 2 l. 7 agosto 1982, n. 516), quanto piuttosto (in chiave ancor più deterrente) a quelle semplicemente indicate nel modello 770, in alternativa a quelle certificate; ne derivano, così, potenziali anomalie in presenza delle certificazioni, e irragionevolezza in assenza del rilascio di queste ultime⁷.

Vediamo nel dettaglio⁸.

(i) In presenza di ritenute certificate, il soggetto attivo – facendo leva sulla liceità penale, per il sostituto, della frodolenza e dell'infedeltà dichiarative – sarà 'incentivato' a dichiarare il falso in ordine al superamento della soglia (150.000 euro), gravando così il Pubblico Ministero – come in passato – dell'onere della prova *aliunde* delle certificazioni e di scoprire al contempo la falsità del modello 770.

(ii) Conseguenze persino paradossali si profilano, poi, nei casi di assenza delle certificazioni: qui l'art. 10 *bis*, nella sua rinnovata fisionomia, finisce infatti per sanzionare il sostituto che abbia presentato un modello 770 veritiero, omettendo poi di liquidare il dovuto all'Erario, ma lascia impunito – in difetto, nuovamente, di qualsivoglia presidio penale per la mendace dichiarazione del sostituto – chi abbia

⁷ Fondamentale, sul punto, A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016, pp. 122 ss.

⁸ Nuovamente, scusando l'ineleganza della citazione, cfr. S. CAVALLINI, *Art. 10 bis*, cit., p. 327.

falsamente indicato un debito inferiore alla soglia di punibilità (omettendo infine di versare, in ipotesi, un'imposta per un importo pari o, magari, più consistente).

2.3. La crisi di liquidità

Solo un cenno al tema della crisi di liquidità, ormai un *evergreen* dei reati omissivi tributari.

In via di premessa, va constatata la mancanza, nel quadro dell'elemento soggettivo delle fattispecie omissive, di una caratterizzazione teleologica, in chiave di dolo specifico, che invece accompagna i più gravi delitti dichiarativi: il dolo generico, in ipotesi anche in forma eventuale, si rivela bastevole a sorreggere gli omessi versamenti⁹. Si tratta di opzione politico-criminale quanto meno discutibile, ove si consideri che – a fronte di un disvalore d'azione di scarsa pregnanza – l'innesto del dolo specifico avrebbe potuto opportunamente contribuire a selezionare la tipicità, in termini probabilmente persino più significativi rispetto alle classiche fattispecie fraudolente, più ricche di elementi costitutivi¹⁰.

A causa della crisi economica ormai perdurante, poi, il “dolo” (e più in generale la colpevolezza) è divenuto a ben vedere il vero baricentro delle sorti processuali dell'imputato: la ‘crisi di liquidità’ sempre più sovente costituisce, infatti, il fondamento della asserita impossibilità (incolpevole) del sostituto di adempiere al precetto. Plurime le aperture della giurisprudenza di merito, dove l'illiquidità è stata di volta in volta valorizzata quale causa di esclusione della volontarietà dell'omissione, quale causa di forza maggiore o, comunque, di inesigibilità della condotta¹¹. Assai rigoroso, per contro, l'atteggiamento della giurisprudenza di legittimità, che già dalle Sezioni Unite Favellato¹² ha statuito che il mancato assolvimento del preventivo dovere del contribuente di organizzare le proprie risorse (accantonando le somme destinate all'Erario) rende irrilevante l'invocata crisi di liquidità al momento della scadenza del termine, salvi i casi in cui l'omesso stanziamento degli importi non sia ascrivibile a una libera scelta del sostituto; alcune timide aperture – quanto meno in linea teorica – sono tuttavia successivamente emerse anche in sede di legittimità, nuovamente fondando l'esito assolutorio sulle categorie dell'assenza del dolo ovvero della forza maggiore.

⁹ Per tutti, in dottrina, G.L. SOANA, *I reati tributari*, III ed., Milano, 2013, p. 300; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2013, p. 280.

¹⁰ Riferimenti già in V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, pp. 31, 123.

¹¹ Per un affresco delle posizioni emerse nella giurisprudenza di merito, sulle quali non è qui opportuno soffermarsi oltre, sia consentito il rinvio a S. CAVALLINI, *Art. 10 bis*, cit., pp. 330 ss.

¹² Cass. pen. Sez. Un., 12 settembre 2013, n. 37425, in *CED*, rv. 255759-01.

Da un lato, si è dato rilievo alla crisi di liquidità in funzione di esclusione della volontà dolosa: si è affermata, segnatamente, l'assenza di dolo al ricorrere di indicatori specifici e concreti che corroborino la sussistenza di una incolpevole impossibilità di adempiere le obbligazioni tributarie¹³. In particolare, si è sottolineato che *“l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto”*¹⁴; su tutto, nondimeno, campeggia la necessità di una prova puntuale della non imputabilità dell'insolvenza al contribuente e dell'impraticabilità in concreto di idonee misure per superarla altrimenti¹⁵.

Anche nella giurisprudenza di legittimità, su altro versante, alcune pronunce hanno isolato l'inesigibilità o la forza maggiore quale referente dogmatico dell'assenza di colpevolezza del soggetto attivo in crisi di liquidità. Si è così ritenuto inesigibile, ad es., il comportamento osservante il precetto da parte di un liquidatore che – imbattutosi in una grave crisi finanziaria scaturita dalla precedente gestione sociale – aveva tentato di reperire risorse attraverso la vendita dell'unico cespite patrimoniale e l'utilizzo di un marchio, riuscendo tuttavia a remunerare unicamente i dipendenti¹⁶. Ancora, si è affermata la predicabilità della forza maggiore, a condizione che l'inadempimento *“derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico”*¹⁷, e non assumendo valenza scusante, in ogni caso, *“quale causa di forza maggiore per il legale rappresentante di un'impresa lo stato di dissesto imputabile alla precedente gestione, quando risulta che l'agente al momento del suo subentro nella carica aveva la consapevolezza della crisi di liquidità e non era nell'impossibilità a lui non ascrivibile di intraprendere alcuna iniziativa per fronteggiare tale situazione”*¹⁸.

Una postilla, a monte delle formulazioni di principio, assume notevole importanza pratica, atteso che quasi mai le aperture teoriche si sono tradotte nell'effettivo riconoscimento della portata scusante della illiquidità: vuoi per l'allocazione in capo all'imputato di un onere di allegazione che spesso assume le sembianze

¹³ Tra le altre, Cass. pen. sez. III, 21 gennaio 2014, n. 2614, in *CED*, rv. 258595-01.

¹⁴ Cass. pen. sez. III, 20 maggio 2014, n. 20266, in *CED*, rv. 259190-01.

¹⁵ Cass. pen. sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467, in *CED*, rv. 258055-01.

¹⁶ Cass. pen. sez. III, 6.2.2014, G.G., in *Cass. pen.*, 2014, p. 3067.

¹⁷ Cass. pen. sez. III, 25 febbraio 2015, n. 8352, in *CED*, rv. 263128-01.

¹⁸ Cass. pen. sez. III, 29 ottobre 2015, n. 43599, in *CED*, rv. 265262-01.

di un vero e proprio onere probatorio, vuoi per la tendenza a leggere le fattispecie di omesso versamento non quali omissioni proprie (cioè in termini di puro inadempimento alla scadenza del termine normativamente previsto), bensì come fattispecie “miste” – commissive e omissive – organizzate su un primo segmento temporale in cui l’ordinamento imporrebbe al soggetto attivo l’accantonamento delle somme dovute all’Erario e su una seconda fase in cui effettivamente dovrebbe perfezionarsi il versamento¹⁹. Una soluzione esegetica, quest’ultima, che a nostro avviso non si mostra condivisibile, sia perché il contribuente non detiene somme altrui (di cui può ipotizzarsi l’appropriazione in caso di mancato accantonamento) ma è debitore in proprio verso l’Erario, sia perché la formulazione delle fattispecie delittuose è univocamente connotata in termini di pura omissione, costruita sull’inadempimento nel versamento alla scadenza del termine di legge²⁰.

In tempi più recenti, nondimeno, la giurisprudenza di legittimità si è mostrata ancor più rigorosa, sino quasi ad escludere qualsivoglia effetto ostativo della crisi di liquidità all’affermazione della penale responsabilità²¹.

A noi sembra, invece, che in presenza dei sintomi di non imputabilità dell’incapienza a consapevoli scelte gestionali, dirette a postergare i debiti tributari ovvero ad ometterne deliberatamente l’adempimento (*omissio libera in causa*), non sia possibile muovere un giudizio di rimproverabilità al soggetto attivo; specie allorquando a tale indisponibilità di risorse si accompagnino concreti indicatori (ad es.: riduzione degli emolumenti per gli amministratori, immissione di risorse proprie ad opera dell’imputato, tentativo di reperimento di liquidità attraverso il sistema creditizio, licenziamento di dipendenti, dismissione di *assets*, elevata entità di crediti vantati verso pubbliche amministrazioni, istanze di rateizzazione dei debiti tributari, etc.) di un atteggiamento comunque orientato all’osservanza del comando, che inducono a escludere la ricorrenza del contegno doloso²².

¹⁹ In dottrina, autorevolmente, per tutti, F. MUCCIARELLI – C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2015, 4, p. 257.

²⁰ In dottrina, con varietà di sfumature, nel senso della natura di omissioni proprie in senso stretto degli omessi versamenti, tra gli altri: G. FLORA, *Il legislatore penale tributario a lezione di ragionevolezza dalla Corte Costituzionale*, in *Dir. pen. e processo*, 2014, p. 712; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO, T. PADOVANI, A. PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, vol. XVII, Milano, 2010, p. 584; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 274.

²¹ Cfr., per tutte, Cass. pen. sez. III, 22 settembre 2017, n. 43811, in *CED*, rv. 271189-01; Cass. pen. sez. III, 25 gennaio 2018, n. 3647, in *CED*, rv. 272073-01.

²² S. CAVALLINI, *Art. 10 bis*, cit., pp. 335-336; L. TROYER – A. INGRASSIA, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi e le (as)soluzioni giurisprudenziali: tout comprendre c’est tout pardonner?*, in *Riv. dott. comm.*, 2013, 4, p. 977.

2.4. Il concordato preventivo e il concordato preventivo con “transazione fiscale”

Da ultimo, è opportuno soffermarsi sulle peculiari interferenze tra le fattispecie omissive tributarie (interferenze comuni agli art. 10 *bis* e 10 *ter*, anzi per quest'ultimo ulteriormente specifiche) e il diritto dell'insolvenza, venute all'attenzione della giurisprudenza in tempi recenti e non sempre decifrate in termini univoci: il riferimento corre, segnatamente, ai rapporti con il concordato preventivo, in generale, e al concordato preventivo con transazione fiscale, in particolare.

(a) Il punto di partenza è dato dalla constatazione dello iato temporale che intercorre tra la fine dell'esercizio d'imposta, sul quale parametrare il dovuto all'Erario, e il termine ultimo per l'utile adempimento dell'obbligazione tributaria: ci si è chiesti, nel dettaglio, se e in quale misura possa riverberare effetti sulla sussistenza del reato una procedura concorsuale sopraggiunta nell'arco cronologico appena descritto, e precisamente del concordato preventivo della società contribuente.

Conviene muovere da un dato certo: qualora l'ammissione al concordato sia successiva alla scadenza dell'obbligo tributario, alcun effetto sul reato – già consumatosi, istantaneamente, con lo spirare del termine – potrà dispiegare la sopraggiunta procedura concordataria²³.

Quando, per contro, l'ammissione al concordato sia anteriore alla scadenza del termine, si è posto l'interrogativo in ordine alla eventuale efficacia scriminante, ai sensi dell'art. 51 c.p. (*sub specie* adempimento di un dovere), del provvedimento del giudice civile (di ammissione al concordato, appunto, ovvero anche relativo a un momento anteriore, purché caratterizzato dal divieto di pagamenti in capo al debitore)²⁴, nella misura in cui con l'accesso alla procedura concorsuale si vieti l'effettuazione di pagamenti di crediti anteriori. In effetti, appare quanto mai arduo sanzionare penalmente l'inosservanza dell'obbligo di versamento, a fronte di una fonte normativa o giurisdizionale che imponga proprio di astenersi dall'eseguire qualsivoglia pagamento²⁵.

Una parte della giurisprudenza, poi, si è spinta ad estendere gli effetti scriminanti del concordato preventivo alla semplice istanza di ammissione formulata dal debitore, a prescindere dalla ricorrenza di un provvedimento giuri-

²³ Cass. pen. sez. III, 27 gennaio 2016, n. 3541, in *CED*, rv. 265937-01.

²⁴ Cass. pen. sez. IV, 17 novembre 2017, n. 52542, in *Dir. Pen. Cont.*, 9 gennaio 2018, con nota di E. BASILE, *Omesso versamento IVA e obblighi nascenti dal concordato preventivo: la Cassazione dirime il conflitto di doveri*.

²⁵ Cass. pen. sez. III, 22 gennaio 2019, n. 2860, in *CED*, rv. 274822-01.

sdizionale che cristallizzi il divieto di pagamento: si è osservato, in tal senso, che a mente degli artt. 161, 167 e 168 l.fall., in combinato disposto con l'art. 188 l.fall., il *debitore* che richianda il concordato è comunque tenuto a rispettare il piano di pagamenti previsto nell'istanza, pure in difetto di un esplicito divieto di effettuare pagamenti, e la formale ammissione alla procedura dispiega effetti retroattivi sino alla data di presentazione della relativa domanda: da questo momento, dunque, sorgerebbe il presupposto scriminante dei mancati versamenti, paralizzati da un divieto precipuo di segno contrario di stampo normativo²⁶.

In senso contrario si è tuttavia rilevato – a nostro avviso condivisibilmente – che la semplice presentazione della domanda di concordato preventivo non sortisce *ex se* alcun divieto per l'imprenditore di compiere atti di disposizione patrimoniale (come invece accade con la procedura fallimentare), bensì, più limitatamente, un effetto c.d. di "*spossessamento attenuato*", che impedisce al debitore, unicamente, il compimento di atti di straordinaria amministrazione in assenza dell'autorizzazione del Tribunale ovvero, in caso di concordato "con riserva", di atti "urgenti di straordinaria amministrazione" senza autorizzazione del giudice civile: atti urgenti di straordinaria amministrazione, ovvero di straordinaria amministrazione, tra i quali senz'altro rientrano i pagamenti dei tributi, cui il debitore può quindi procedere previa autorizzazione del giudice, senza che, perciò, la mera presentazione dell'istanza di ammissione al concordato – sia essa in bianco o corredata del piano, ai fini che qui interessano nulla rileva stante la sostanziale omogeneità delle due varianti – dispieghi alcun effetto inibitorio dei pagamenti e, con esso, innervi il presupposto della situazione scriminante (che, invece, è ricollegata alla formale ammissione alla procedura ovvero a provvedimenti espressi del giudice civile che vietino i pagamenti)²⁷. Degli effetti retroattivi del provvedimento di ammissione, quindi, non si gioverebbero le omissioni tributarie *medio tempore* perfezionate; diversamente opinando, si osserva, si renderebbe sostanzialmente illogica la disciplina della legge fallimentare, nella parte in cui consente al debitore richiedente l'ammissione al concordato – a certe condizioni – di compiere atti di straordinaria amministrazione; d'altra parte, si soggiunge, sarebbe irrazionale la previsione di un trattamento di favore per il debitore istante quando egli sia proprio il responsabile del dissesto alla base

²⁶ Cass. pen. sez. III, 4 settembre 2018, n. 39696, in *Fallimento*, 2019, p. 362, con nota di F. Di Vizio, *I rapporti tra la dilazione concordataria ed il reato di omesso versamento dell'IVA*; Cass. pen. sez. III, 22 gennaio 2019, n. 36320, in *CED*, rv. 274822-01.

²⁷ Cass. pen. sez. III, 5 maggio 2020, n. 13628, in *CED*, rv. 279421-01; Cass. pen. sez. III, 31 ottobre 2018, n. 49795, in *CED*, rv. 274199-01.

della richiesta di concordato preventivo, tratteggiando una sorta di *commodus discessus* per l'imprenditore che la crisi di impresa abbia contribuito a cagionare²⁸.

(b) L'orizzonte muta solo parzialmente con riguardo alla omissione dell'IVA, rispetto alla quale viene ulteriormente in rilievo il disposto dell'art. 182 *ter* l.fall. (c.d. "transazione fiscale"); norma che, a determinate condizioni sulle quali non conviene qui dilungarsi, permette al debitore che insti per l'ammissione al concordato di presentare, nel piano, anche una proposta di pagamento, anche parziale, previa eventuale dilazione o rateizzazione, dei debiti tributari.

Muovendo dalla natura comunitaria dell'IVA e dall'originaria formulazione dell'art. 182 *ter* (che, proprio per il carattere comunitario dell'imposta sul valore aggiunto, ne precludeva il pagamento parziale), la giurisprudenza ha in una prima fase escluso che il concordato preventivo potesse fungere da presupposto per l'inveramento della scriminante dell'art. 51 c.p., anche laddove il debito tributario fosse scaduto dopo l'ammissione alla procedura: in alcun modo, si aggiungeva, una procedura a sfondo privatistico come il concordato preventivo avrebbe potuto paralizzare gli effetti di un obbligo di tenore pubblicistico, quale quello relativo al versamento del tributo con correlata sanzione penale²⁹.

Secondo altro (maggiormente condivisibile) orientamento, invece, già nella vigenza della previgente formulazione dell'art. 182 *ter* occorreva piuttosto trarre l'abbrivio dalla distinzione tra mera postergazione e vera e propria falcidia del debito IVA (solo quest'ultima, invero, espressamente vietata dall'art. 182 *ter*); anche in materia di IVA, a questa stregua, il concordato preventivo poteva conservare la funzione – espressiva, a sua volta, di una finalità prettamente pubblicistica, quale la tutela, in forma giurisdizionale, degli interessi patrimoniali della collettività dei creditori secondo schemi diversi dall'*exitus* fallimentare – di modificare il termine penalmente rilevante per l'(in)adempimento. In quest'ottica, con argomento *per absurdum* si era rilevato che, a voler diversamente opinare, si sarebbe pervenuti alla paradossale conclusione per cui l'ammissione alla procedura, comportando sul piano fallimentare lo spostamento cronologico della liquidazione del tributo, sarebbe sfociata *eo ipso* nell'integrazione dell'omissione disvolta dall'art. 10-*ter*³⁰. Il problema risulta oggi superato a seguito della modifica dell'art. 182 *ter* l.fall. con la legge di bilancio 2017 (l. 11 dicembre 2016, n. 232): recependo la sentenza della Corte di Giustizia del 7 aprile 2016 (C. 546/2014), il legislatore ha ammesso il pagamento parziale del debito IVA nel contesto del concordato

²⁸ Cass. pen. sez. III, 25 settembre 2019, n. 39310, in *CED*, rv. 277171-01.

²⁹ Cass. pen. sez. III, 31 marzo 2016, n. 12912, in *CED*, rv. 266708-01.

³⁰ Cfr., tra le altre, Cass. pen. sez. III, 16 aprile 2015, n. 15853, in *CED*, rv. 263436-01; in sostanza, Cass. pen. sez. III, 20 luglio 2017, n. 35786, in *CED*, rv. 270728.

preventivo, cosicché è senz'altro possibile estendere in toto all'art. 10 *ter* tutte le considerazioni in argomento sopra svolte³¹.

Solo una postilla conclusiva, non marginale: secondo la giurisprudenza (il principio è stato affermato per imposte diverse dall'Iva, ma, oggi, non vi sarebbe ragione per negarne l'applicazione anche all'Iva), la transazione fiscale incide anche sull'entità dell'imposta evasa (e, dunque, sul superamento della soglia), sicché il titolo di pagamento non è più costituito dalla dichiarazione annuale di imposta, bensì dalla transazione fiscale, il cui eventuale successivo inadempimento comporta – invero – la revoca della transazione stessa, ma non anche la reviviscenza del reato³².

3. L'art. 10 *quater* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Veniamo a questo punto alla indebita compensazione: fattispecie che ha acquistato negli anni una sempre maggiore frequenza prasseologica e che il legislatore del 2015 ha “sdoppiato”, scindendo l'originaria unitaria figura in due distinti ed autonomi reati, diversamente sanzionati, a seconda della mera non spettanza ovvero della radicale inesistenza del credito portato in compensazione (con conseguente potenziale *abolitio criminis* parziale di fatti pregressi, nei casi in cui la soglia fosse stata superata cumulando crediti non spettanti e inesistenti di per sé soli inferiori alle nuove soglie partitamente previste per ciascuno di essi)³³.

3.1. La nuova struttura del reato

Conviene solo fugacemente soffermarsi sulla struttura del reato discendente dall'intervento riformatore del 2015.

L'opzione legislativa, anzitutto, appare giustificata sul piano politico criminale (al di là della scelta di conservare l'incriminazione in relazione ai crediti non spettanti) da un dato di fondo inconfutabile: il pregresso appiattimento sanzionatorio si risolveva infatti in un trattamento omogeneo per situazioni disomogenee, dal momento che il disvalore di condotta e la pregnanza dell'elemento soggettivo risultano ben maggiori nel comportamento di chi inventi di sana pianta “crediti” per sottrarsi al pagamento dei propri debiti, rispetto all'atteggiamento condotta

³¹ Cass. pen. sez. III, 4 settembre 2018, n. 39696, cit.; Cass. pen. sez. IV, 17 novembre 2017, n. 52542, cit.

³² Cass. pen. sez. III, 13 febbraio 2017, n. 6591, in *CED*, rv. 269146-01.

³³ Volendo, S. CAVALLINI, *Art. 10 quater*, in *Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da F. PALAZZO e C.E. PALIERO, vol. XIII, *Reati tributari*, a cura di R. BRICCHETTI e P. VENEZIANI, Torino, 2017, pp. 368-369.

di chi impieghi in compensazione crediti esistenti ma, per ragioni di carattere tributario, all'uopo non utilizzabili³⁴.

Al cospetto di condotte analoghe (compensazione nel modello F24) e identiche soglie di punibilità (per entrambe le figure fissate in euro 50.000), a seconda dell'impiego di crediti naturalisticamente/soggettivamente inesistenti ovvero fiscalmente non compensabili, si divarica la forbice sanzionatoria, diversamente modulata.

La stessa struttura complessiva della norma incriminatrice finisce, così, per tramutarsi: da norma a più fattispecie (o norma mista alternativa), trascorre in disposizione a più norme (o norma mista cumulativa), sicché, ricorrendone i presupposti, rispetto alla medesima annualità potrà ipotizzarsi un concorso di reati nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti e di crediti non spettanti.

Semmai, viene da chiedersi se la pena, assai severa, prevista per il comma 2 dell'art. 10 *quater* sia razionalmente calibrata, nel raffronto soprattutto con la figura dichiarativa dell'art. 4 (pure oggetto di incremento sanzionatorio: oggi il massimo edittale è fissato a quattro anni e sei mesi, a seguito della l. 19 dicembre 2019, n. 157): la dichiarazione infedele, infatti, è figura comunque contrassegnata – a parità di condotta, l'art. 4 risultando oggi integrato anche in caso di “detrazione”, stante la nuova definizione di elemento attivo o passivo *ex* art. 1 lett. b) d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – da una attitudine decettiva più intensa, per giunta colorata soggettivamente dal dolo specifico di evasione e da una soglia di punibilità più elevata rispetto a quella cristallizzata all'art. 10 *quater* (in ambedue le sue declinazioni; e ciò ancorché, con la legge del 2019, la soglia dell'art. 4, sia stata ridotta a 100.000 euro). Si tratta di irragionevolezza sanzionatoria a cui il solo disvalore “di contesto” della indebita compensazione non riesce a rendere conto, a maggior ragione a fronte dell'ambientamento dell'art. 4 all'interno del momento centrale della dichiarazione tributaria³⁵. D'altra parte, non si comprende il diverso trattamento riservato dal legislatore alla mera ‘non spettanza’ tributaria, nel quadro dell'art. 10 *quater* refluyente nella fattispecie delittuosa, nel contesto dell'art. 4, invece, espunta a far tempo dal 2015 dal perimetro di tipicità del fatto³⁶.

Non che, anche a voler considerare ragionevole l'opzione del legislatore, la situazione appaia più razionale in relazione ad istituti di contorno: viene da chiedersi, ad es., perché mai, se il legislatore considera fenomenicamente più grave l'indebita compensazione con crediti inesistenti rispetto a taluni reati dichiarativi,

³⁴ Per tutti, A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'*, cit., p. 134.

³⁵ A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'*, cit., p. 137.

³⁶ Nuovamente, in argomento, A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'*, cit., p. 136.

per l'art. 10 *quater* comma 2 non sia previsto l'aumento del termine iniziale di prescrizione a mente dell'art. 17: l'unica giustificazione costituzionalmente legittima, sulla scorta della giurisprudenza del Giudice delle Leggi³⁷, potrebbe rinvenirsi nella maggiore facilità di accertamento del reato più gravemente sanzionato, *rationale* che nel caso in esame si rivela scarsamente pregnante³⁸.

Ma le irrazionalità non finiscono qui: tralasciando la problematica trasposizione della fattispecie nel quadro della responsabilità degli enti, quella più macroscopica, questa volta davvero suscettibile di censura da parte della Corte Costituzionale, sta nel mancato inserimento dell'art. 10 *quater* comma 2 nell'art. 13, pure arricchito a fine 2019 anche con i più gravi delitti dichiarativi: come conciliare razionalmente la mancata previsione dell'indebita compensazione con crediti inesistenti, tra l'altro oggi punita meno severamente rispetto ad alcuni dei delitti evocati dall'art. 13, è un interrogativo che non trova risposta alcuna, se non nella mera dimenticanza del legislatore. Una lacuna probabilmente non intenzionale, e sicuramente emendabile con una pronuncia di incostituzionalità della norma di favore (segnatamente, con una sentenza additiva della Corte costituzionale), nella parte in cui l'art. 13 non prevede appunto la più grave forma di indebita compensazione, estendendo *in bonam partem* gli effetti premiali ivi contemplati anche alla fattispecie in commento³⁹.

3.2. Qualche questione applicativa, sostanziale e processuale

Detto che è ormai pacifico in giurisprudenza – e si tratta di orientamento condivisibile – che l'indebita compensazione tipizzata dall'art. 10 *quater* è configurabile, stante il disposto dell'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, sia in relazione alle compensazioni di debiti Iva o imposte sui redditi con altri tributi e contributi dovuti, sia in relazione alle compensazioni di questi ultimi tributi e contributi con crediti Iva e imposte dirette, potendo venire in rilievo, sul lato attivo o passivo del rapporto obbligatorio, qualunque tributo o contributo che possa essere

³⁷ Si vedano, in proposito, le sentenze in materia di reati contro l'incolumità pubblica, da Corte Cost. 28 maggio 2014, n. 143, in poi.

³⁸ Risulta arduo, in effetti, soppesare le difficoltà di scoperta, prima, e di dimostrazione nel processo, poi, della dichiarazione infedele rispetto alla indebita compensazione con crediti inesistenti; nella giurisprudenza di merito, nel senso della manifesta infondatezza della questione di legittimità in parola, si veda tuttavia Trib. Parma, ord. 2 febbraio 2021, giud. Agostini, inedita.

³⁹ Volendo, S. CAVALLINI, *La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Cont.*, 2020, 3, p. 264. Particolarmente critico rispetto alla mancata inclusione della indebita compensazione con crediti inesistenti nell'ambito della causa di non punibilità anche A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata)*, cit., p. 316.

opposto in compensazione secondo le norme generali⁴⁰, merita subito sottolineare che il reato – che ha struttura “eventualmente abituale” – si consuma con la presentazione del modello F24 recante una compensazione superiore alla soglia di punibilità, ovvero all’ultima compensazione tramite modello F24 in relazione all’identico periodo di imposta⁴¹: coerentemente, dunque, la giurisprudenza ha argomentato nel senso della irrilevanza delle risultanze del c.d. “cassetto fiscale” del contribuente, che non vale a rimeditare l’avvenuta consumazione delittuosa allorquando non riporti le compensazioni indebitamente eseguite in precedenza⁴², né è necessario, per la consumazione del reato, la presentazione della dichiarazione dei redditi successivamente alla presentazione del modello F24 mendace⁴³.

Solo una parola sulla soglia, che è qui modulata dal legislatore in termini peculiari: non rileva, infatti, l’entità dell’imposta evasa, bensì l’importo dei crediti (non spettanti o inesistenti) portati in compensazione⁴⁴.

Voglio infine soffermarmi brevemente su una questione processuale, vale a dire l’individuazione del giudice territorialmente competente per il reato che ci occupa. Nell’unico precedente che consta in materia, la giurisprudenza ha affermato che “*ai fini della determinazione della competenza per territorio per il delitto di indebita compensazione, atteso che l’obbligazione tributaria può essere adempiuta presso qualsiasi concessionario operante sul territorio nazionale, va applicato, nella conseguente impossibilità di fare riferimento al luogo di consumazione di cui all’art. 8 cod. proc. pen., il criterio sussidiario del luogo dell’accertamento del reato di cui all’art. 18, comma 1, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, prevalente, per la sua natura speciale, rispetto alle regole generali dettate dall’art. 9 cod. proc. pen.*”⁴⁵. In realtà, tuttavia, la massimazione della sentenza è in parte fuorviante: nel testo, infatti, la Cassazione non esclude che in concreto sia possibile individuare il luogo di consumazione del reato in quello in cui la società contribuente ha la sede effettiva.

⁴⁰ *Ex aliis*: Cass. pen. sez. III, ord. 8 gennaio 2021, n. 389, in *CED* (non ancora indicizzata); Cass. pen. sez. III, 28 aprile 2020, n. 13149, in *CED*, rv. 279118-01. *Contra*, ma isolata: Cass. pen. sez. I, 13 settembre 2019, n. 38042, in *CED*, rv. 278825-01.

⁴¹ Cass. pen. sez. III, 1 febbraio 2019, n. 4958, in *CED*, rv. 274854-01.

⁴² Cass. pen. sez. III, 29 luglio 2020, n. 23027, in *Sist. Pen.*, 14 settembre 2020, con nota di S. FINOCCHIARO, *L’irrilevanza del “cassetto fiscale” ai fini della consumazione del reato di indebita compensazione: una recente pronuncia della Cassazione*.

⁴³ Cass. pen. sez. III, 1 febbraio 2019, n. 4958, cit.

⁴⁴ Cass. pen. sez. III, 13 maggio 2020, n. 14763, in *CED*, rv. 279119-01.

⁴⁵ Cass. pen. sez. III, 19 febbraio 2020, n. 6529, in *CED*, rv. 278797-01.

4. Note sparse su un istituto affine: il “patteggiamento” senza restituzione

Da ultimo, è opportuno per la frequenza prasseologica del problema spendere qualche parola sulle interrelazioni tra la causa di non punibilità dell'art. 13 – che, a ben vedere, è l'inevitabile appendice operativa di un diritto penale tributario “riscossivo”, ancora più coesistente a incriminazioni costruite su meri omessi versamenti – e disciplina del patteggiamento, nel caso dei reati tributari declinata peculiarmente dall'art. 13 *bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

La questione potrebbe riassumersi nei seguenti termini: essendo cause di non punibilità e patteggiamento accomunati quanto a presupposti operativi – l'integrale pagamento del debito tributario entro una data soglia cronologica –, all'avverarsi delle condizioni di legge non residuerà alcuna sanzione da concordare tra le parti, dovendosi per contro pronunciare una sentenza di non doversi procedere (o richiedere l'archiviazione) per la non punibilità dell'imputato (indagato)⁴⁶.

Balza all'occhio un disallineamento marcato, residuo della l. 14 settembre 2011, n. 148, ancor più sorprendente all'indomani della riforma “organica” del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, e da ultimo della l. 19 dicembre 2019, n. 157, più attenta all'innalzamento dei livelli edittali che all'armonia del sistema: un eccesso di tutela al bene-riscossione pressoché spuntato rispetto agli scopi che si propone di realizzare (a fronte, ormai, di istituti assai più convenienti per l'imputato rispetto all'applicazione della pena) e dannoso dall'angolo visuale del sistema processuale (poiché si traduce nel sacrificio, irrazionale, di una importante valvola deflattiva). Da qui l'alternativa esegetica: rassegnarsi al tramonto definitivo del patteggiamento proprio per le fattispecie delittuose nei fatti più ricorrenti e meno significative quanto a disvalore, oppure ritagliare uno spazio vitale per il rito, al prezzo però di forzature del dato legislativo, e, segnatamente, in mancanza della restituzione ad esso in teoria prodromica.

In quest'ultima direzione sembra essersi ormai avviata la giurisprudenza.

All'inizio, in una pronuncia-pilota relativa ai reati richiamati dall'art. 13 comma 1 si è osservato che *“l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento (...), in quanto l'art. 13, comma 1 configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater (...) e il patteggiamento non potrebbe*

⁴⁶ In argomento, volendo, S. CAVALLINI, *La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario*, cit., pp. 267 ss.

*certamente riguardare reati non punibili*⁴⁷, facendo leva sulla clausola di salvezza che apre l'art. 13 *bis* comma 2 e sulla altrimenti insanabile contraddizione interna al sistema.

Alla prima apertura interpretativa, tuttavia, è quasi immediatamente seguita l'obliterazione, di fatto, dei limiti del patteggiamento: una parte della giurisprudenza, infatti, ha esportato i rilievi concernenti gli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* comma 1 all'omessa e all'infedele dichiarazione (prologo di una ulteriore amplificazione alle fraudolente dichiarazioni²), pure per queste ultime essendo *“previsto che il ravvedimento operoso costituisce causa di non punibilità e dunque non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento”*⁴⁸.

Ora, a noi sembra che la rigida alternativa che sopra si è abbozzata sia declinabile in una pluralità di opzioni interpretative: mentre risultano pienamente condivisibili gli approdi in ordine alle meno gravi fattispecie “riscossive”, in cui la rinuncia alla pena è iper-incentivata dall'art. 13 comma 1, assai meno convincente si rivela l'estensione alle più gravi fattispecie dichiarative, giacché per queste ultime viene a mancare l'identità delle situazioni regolate dai due istituti (non punibilità e patteggiamento) che ha dato la stura all'orientamento inaugurato nel 2018: come evidenziato da altra parte della giurisprudenza⁴⁹, segnatamente, non si manifesta alcun rapporto di reciproca esclusione tra patteggiamento e non punibilità, poiché nulla vieta che l'agente restituisca dopo aver avuto formale conoscenza del procedimento penale o amministrativo (orizzonte temporale ultimo per godere della non punibilità in relazione a tali più gravi figure delittuose) ma anteriormente all'apertura del dibattimento, e che, quindi, impercorribile la strada della non punibilità, possa trovare applicazione il patteggiamento (tra l'altro con pena diminuita per effetto dell'attenuante dell'art. 13 *bis* comma 1).

Perdurante il contrasto giurisprudenziale, comunque, non sembra azzardato pronosticare una prossima ed opportuna rimessione della questione – di primaria importanza pratica – alle Sezioni Unite, affinché possano (nuovamente) rimediare alle lacune di un legislatore poco attento ai riflessi sistematici delle proprie alluvionali ‘riforme’.

⁴⁷ Cass. pen. sez. III, 21 agosto 2018, n. 38684, in *Dir. pen. cont.*, 8 marzo 2019, con nota critica di C. MARIANI, *Patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario: nessuna deroga per i delitti di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000*.

⁴⁸ Cass. pen. sez. III, 12 marzo 2019, n. 10800, in *CED*, rv. 277418-01; in senso conforme, pure senza particolari rilievi motivazionali in proposito, Cass. pen. sez. III, 26 marzo 2021, n. 11620, inedita.

⁴⁹ Cass. pen. sez. III, 21 novembre 2019, n. 47287, in *CED*, rv. 277897-01.

I QUADERNI DELLA SSM

nella stessa collana

- Quaderno 1 – Bioetica e biodiritto
- Quaderno 2 – Raccolta delle fonti e delle principali delibere della Scuola superiore della magistratura
- Quaderno 3 – Comunione e condominio
- Quaderno 4 – Diritti e obblighi del lavoratore all'epoca COVID
- Quaderno 5 – Il trattamento dei dati personali in ambito giudiziario
- Quaderno 6 – Storia della magistratura
- Quaderno 7 – I metodi di risoluzione alternativa delle controversie:
Focus su mediazione, negoziazione assistita e conciliazione
giudiziale
- Quaderno 8 – Il procedimento disciplinare dei magistrati
- Quaderno 9 – L'ordinamento giudiziario
- Quaderno 10 – L'evoluzione della responsabilità civile
- Quaderno 11 – I diritti fondamentali fra Carte e Costituzioni europee
- Quaderno 12 – Dieci anni di Scuola superiore della magistratura (2011-2021)
- Quaderno 13 – Il diritto dei contratti e l'emergenza sanitaria



Finito di stampare nel mese di luglio 2022
a cura dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A.

