

## CAPITOLO 4

### *I reati tributari*

SOMMARIO: 1. Cenni storici sulla normativa in tema di reati tributari. – 2. L’impatto innovativo della legge delega del 25 giugno 1999, n. 500, e della normativa delegata: d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 507, e d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. – 2.1. Le novità introdotte dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, di conversione del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138. – 2.2. La nuova figura delittuosa di cui all’art. 11, comma 1, decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 (Emersione di base imponibile). – 2.3. Il problema della rilevanza penale dell’elusione fiscale e dell’abuso del diritto in ambito fiscale. 2.4. Il D.Lgs 128/2015 e la disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale. 2.5. Il D.Lgs. n. 158/2015. – 3. I delitti concernenti la dichiarazione in ambito tributario; brevi cenni sulla natura giuridica della medesima. – 3.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 74/2000). – 3.1.1. Il bene tutelato. – 3.1.2. Il soggetto attivo. – 3.1.3. L’elemento oggettivo. – 3.1.4. L’elemento soggettivo. – 3.1.5. Rapporti con altri reati. – 3.1.6. Profili di diritto successorio. – 3.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. 74/2000). – 3.2.1. Il bene tutelato. – 3.2.2. Il soggetto attivo. – 3.2.3. L’elemento oggettivo. – 3.2.4. Le soglie di punibilità e l’elemento soggettivo. – 3.2.5. Rapporti con altri reati. – 3.2.6. Profili di diritto successorio. – 3.3. Il delitto di dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. 74/2000). – 3.3.1. Il bene tutelato. – 3.3.2. Il soggetto attivo. – 3.3.3. L’elemento oggettivo. – 3.3.4. Le soglie di punibilità e l’elemento soggettivo. – 3.3.5. Rapporti con altri reati. – 3.3.6. L’art. 4 e l’elusione fiscale. – 3.3.7. Profili di diritto successorio. – 3.4. Omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. 74/2000). – 3.4.1. Il bene tutelato. – 3.4.2. Il soggetto attivo. – 3.4.3. L’elemento oggettivo. – 3.4.4. Le soglie di punibilità e l’elemento soggettivo. – 3.4.5. L’omessa dichiarazione in tema di fiscalità internazionale. – 3.4.6. Rapporti con altri reati. – 3.4.6. Profili di diritto successorio. – 3.5. Disposizioni comuni in tema di delitti relativi alle dichiarazioni (art.6 d.lgs 74/2000). – 4. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000). – 4.1. Il bene tutelato. – 4.2. Il soggetto attivo. – 4.3. L’elemento oggettivo. – 4.3.1. Il concorso di persone (art. 9 d.lgs. 74/2000). – 4.4. Le soglie di punibilità e l’elemento soggettivo. – 4.5. Rapporti con altri reati. – 4.6. Profili di diritto successorio. – 5. Ulteriori ipotesi delittuose. – 5.1. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. 74/2000). 5.2. Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000). – 5.3. Omesso versamento di Iva (art. 10-*ter* d.lgs. 74/2000). – 5.4. Indebita compensazione (art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000). – 5.5. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 d.lgs. 74/2000). – 5.5.1. Il *trust* e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. – 6. Disposizioni comuni a tutti i delitti. – 6.1. Le circostanze attenuanti dei reati tributari, gli artt. 13 e 14 del d.lgs 74/2000. – 6.2. Violazioni dipendenti dall’interpretazione di norme tributarie (art. 15 d.lgs. 74/2000). – 6.3. Il principio di specialità (art. 19 d.lgs. 74/2000). – 6.4. La confisca c.d. per equivalente.

## 1. Cenni storici sulla normativa in tema di reati tributari

L'importanza degli interessi sottesi alla normativa tributaria, il cui fine ultimo risiede nel consentire il finanziamento delle spese pubbliche mediante il pagamento di somme di denaro a cui ogni cittadino deve concorrere secondo la propria capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), in misura percentuale rispetto al reddito prodotto o al patrimonio posseduto, ha spesso indotto il legislatore al ricorso alla sanzione penale per violazioni particolarmente pregnanti della medesima.

Sin dalla legislazione postunitaria<sup>1</sup>, la tutela della ragion fiscale si è, dunque, facilmente tradotta nella previsione di fattispecie penali idonee ad esplicare un'efficacia deterrente e comunque *ex post* repressiva nei riguardi di quanti si sottraevano, con modalità tipizzate, all'obbligo contributivo o ponevano in essere condotte prodromiche rispetto all'evasione fiscale.

*La legge 7 gennaio 1929, n. 4* Un primo intervento organico del legislatore *in subiecta materia* si è registrato con la L. 7 gennaio 1929, n. 4, recante “*Norme generali per la repressione delle leggi finanziarie*”. L'impianto sistematico della legge *de qua* ruotava intorno a tre principi, derogatori rispetto alla parte generale del neonato codice Rocco, con cui entrava in vigore in data 1° luglio 1931.

*Il principio di fissità* *In primis*, l'art. 1, c. 1, della L. 7 gennaio 1929, n. 4 scolpiva il principio di fissità, a mente del quale la normativa ivi sancita poteva essere modificata esclusivamente per il tramite di una dichiarazione espressa del legislatore, secondo una tecnica poi ripresa dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, in tema di “*Statuto dei diritti del contribuente*”. Il principio in commento era posto a presidio dell'efficacia deterrente spiegata dalla normativa in commento, che non tollerava abrogazioni tacite o implicite, attesa l'importanza dell'oggettività giuridica presidiata.

*La c.d. pregiudiziale tributaria* Un altro pilastro della legge in esame era la c.d. pregiudiziale tributaria, la cui vigenza importava la sospensione del procedimento penale in attesa della definitività dell'accertamento tributario, per mancata contestazione da parte del contribuente o per esaurimento dei gradi di giudizio dinnanzi agli organi di giustizia tributaria. L'adozione di siffatta impostazione ben si conciliava con la previsione di fattispecie incriminatici strutturate secondo il modello del reato di danno, atteso il tecnicismo della materia e la difficoltà di accertamento dell'evasione fiscale, specie ove riconnessa a stime valutative errate o a complessi calcoli spesso ostici per i non addetti al settore.

*L'ultrattività della normativa penale tributaria* Un ulteriore caposaldo del sistema sanzionatorio dipinto dalla L. 4/1929 era il principio racchiuso dall'art. 20 della citata normativa, alla stregua del quale “*Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra*

<sup>1</sup> Per citare alcuni esempi, vale richiamare la Legge 23 giugno 1973, n. 1444 che sanzionava penalmente l'omessa o infedele dichiarazione dei redditi soggetti all'imposta sulla ricchezza mobile, nonché la Legge 29 dicembre 1928, n. 2834, che tipizzava le condotte di frode alla finanza e di morosità fraudolenta; per approfondimenti, D'AMATI, *Diritto tributario*, volume II, 2003, 265.

*violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando dette disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione*". Al riguardo, la dottrina maggioritaria si esprimeva in termini di ultrattività della legislazione in rassegna, con un'espressione largamente atecnica dato che, letteralmente intesa, l'ultrattività di una disciplina normativa importa l'applicazione della stessa nei confronti dei fatti commessi successivamente alla sua abrogazione. L'art. 20, invece, disponeva, *sic et simpliciter*, l'applicabilità della legge, anche dopo la sua abrogazione o modificazione, a fatti nondimeno commessi nel vigore della stessa<sup>2</sup>.

Una dottrina più attenta aveva allora avuto modo di precisare che l'art. 20, lungi dallo scolpire una caratteristica della legge *de qua*, rappresentava nient'altro che il rovescio dell'irretroattività considerata non dal punto di vista della legge successiva, come normalmente avviene, bensì da quello della legge antecedente<sup>3</sup>. Non di ultrattività o di extrattività si trattava, bensì di una puntuale applicazione del principio *tempus regit actum*<sup>4</sup>, non ammettendosi, in deroga a quanto ora disposto dall'art. 2, c. 4, c.p. (allora art. 2, c. 3, c.p.), la retroattività della legge più favorevole.

La *ratio* dell'irretroattività della normativa più favorevole al reo è stata descritta in modo puntuale in una sentenza della Corte delle leggi, ove si chiarisce che *"fornendo le entrate tributarie i mezzi indispensabili allo Stato per la realizzazione dei suoi compiti fondamentali, condizionandone quindi la stessa esistenza e il regolare funzionamento, è necessario che i cittadini adempiano puntualmente e tempestivamente i loro obblighi fiscali"*<sup>5</sup>.

I tre principi qui richiamati, come detto, colonna portante della normativa del 1929, sono stati tuttavia rivisti e, dunque, abrogati ad opera della legislazione successiva. Invero, una così netta cesura nel perseguimento dei reati tributari rispetto alle altre fattispecie incriminate previste dalla normativa codicistica e speciale non si spiegava, comportando risultati esegetici asistematici e incoerenze applicative.

Ben si comprende, pertanto, l'abrogazione del principio di fissità e della c.d. pregiudiziale tributaria ad opera del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella Legge 7 agosto 1982, n. 516 (quello di ultrattività della norma penale tributaria, *Il d.l. n. 429 del 1982, convertito nella Legge 7 agosto 1982 n. 516*

<sup>2</sup> FIANDACA L., *Aspetti di diritto successorio nelle norme penali tributarie*, cfr [www.ildirittoperiodici.it](http://www.ildirittoperiodici.it) in data 30 dicembre 2007.

<sup>3</sup> GALLO, *Appunti di diritto penale. La legge penale*, Torino, 1999, 147.

<sup>4</sup> Principio derogato nel caso, per lo più di scuola, in cui ad una legge incriminatrice comune più severa segua una disposizione penale finanziaria recante un trattamento sanzionatorio più mite per il reo.

<sup>5</sup> Corte Cost., sent. n. 164/1974 in *FI* 1975, 27 ss. In una pronuncia successiva (Corte Cost., sent. 6/1978, in *GC* 1978, 40 ss. la Corte Costituzionale tornava a difendere la legittimità dell'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, asserendo l'importanza della sua finalità, rinvenibile nel *"puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà nazionale che ad essi competono"*.

come si vedrà nel prossimo paragrafo, verrà abolito con il d.lgs. 30 dicembre 1999, n. 507).

*L'abrogazione  
della c.d.  
pregiudiziale  
amministrativa*

Tale normativa è, invero, caratterizzata da un irrigidimento del trattamento sanzionatorio per le fattispecie criminose di natura tributaria ed è imperniata anche sulla maggior efficienza della risposta repressiva, disancorando il perseguimento del reato in sede penale dalla definitività dell'accertamento tributario. L'abbandono dell'opzione della c.d. pregiudizialità tributaria si fonda essenzialmente da un lato sulla necessità di evitare la dilatazione dei tempi di intervento della decisione penale e dall'altro sulla diversità di regole probatorie valevoli nel processo penale e nel procedimento tributario non esportabili *sic et simpliciter* dall'uno all'altro senza che ne derivino effetti penalizzanti per l'imputato o per l'amministrazione finanziaria<sup>6</sup>.

A tal proposito, la giurisprudenza è concorde nel ritenere che per effetto dell'abbandono di tale principio, che denota la reciproca autonomia fra procedimento tributario e processo penale, il giudice penale nel valutare la sussistenza degli elementi della fattispecie criminosa non è vincolato all'accertamento effettuato in sede tributaria, sicché la sua decisione può discostarsi o addirittura collidere con quella adottata dall'amministrazione tributaria o dal giudice tributario. Ciò in ragione della diversità strutturale e processuale dei due giudicanti, per la quale elementi ritenuti utili dall'uno possono non esserlo per l'altro fatto. Ne discende, per esempio, che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie non possono costituire *ex se* 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<sup>7</sup>.

*Inest in re ipsa*, il giudicante penale, ai sensi dell'art. 192 c.p.p., può determinare l'esistenza di un fatto da indizi che siano caratterizzati da gravità, precisione e concordanza. Ben, quindi, i reati tributari si possono configurare anche con riferimento a valutazioni estimative. Per contro, tali indizi possono fondare un sequestro preventivo, anche per equivalente, finalizzato alla successiva confisca essendo fondato sul *fumus commissi delicti*<sup>8</sup>.

*L'anticipazione  
della soglia  
di illiceità  
penale*

Un'ulteriore peculiarità della L. 516/1982 può ravvedersi nella generale anticipazione della soglia di rilevanza penale delle condotte incriminate, mediante la previsione di diverse fattispecie che sanzionano condotte prodromiche rispetto all'evasione fiscale, secondo il modello dei reati di pericolo astratto o presunto. Trattasi pertanto di ipotesi in cui l'idoneità della condotta ad esporre a pericolo l'interesse tutelato è vagliata a monte dal legislatore, senza che sia consentita all'interprete un'ulteriore verifica atta a comprendere se nel caso concreto l'og-

<sup>6</sup> In questi termini si esprime anche la relazione governativa al D.LGS. 10 marzo 2000, n. 74.

<sup>7</sup> Cass. pen., Sez. III, 9 settembre 2014, n. 37302.

<sup>8</sup> Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2013, n. 7078.

gettività giuridica protetta dalla norma penale sia stata minacciata (si pensi, ad es., all'incriminazione della mera utilizzazione, come ad. es. la registrazione nei libri contabili, di fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti da parte dell'art. 4, lett. d), della L. 516/1982, che ora, come si vedrà, di per sé non è penalmente rilevante, costituendo solo una fase, quella preparatoria, del comportamento incriminato dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74).

La svolta in senso repressivo si manifesta il più delle volte anche nella stessa individuazione del bene presidiato dalla sanzione penale, spesso ravvisabile nella "trasparenza fiscale", ossia nell'interesse dell'Erario alla corretta e fattiva collaborazione del contribuente nell'ambito del rapporto giuridico tributario e degli obblighi formali e strumentali al medesimo riconnessi<sup>9</sup>.

L'impianto normativo scolpito dalla L. 516/1982 desta nondimeno, già sul piano teorico, molteplici inconvenienti, con particolare riferimento alla compatibilità con l'assetto costituzionale di fattispecie che anticipavano la soglia dell'intervento penale ad una fase meramente preparatoria, in cui l'agire criminoso è spesso *in nuce* ma non si è ancor manifestato in comportamenti tali da meritare una risposta sanzionatoria di natura penale.

Ad essere compromessa è infatti la stessa funzione dell'ordinamento penale, inteso quale *extrema ratio* di fronte a condotte che in concreto minaccino seriamente o ledano beni di rango fondamentali, in ossequio al principio di offensività, espresso dal noto brocardo "*nullum crimen sine iniuria*".

Gli inconvenienti applicativi si sono invero tradotti per lo più nell'ingolfamento dei ruoli degli organi giurisdizionali in materia penale, a fronte di fattispecie concrete prive di un reale contenuto offensivo. Ne è derivato un notevole spreco di attività giurisdizionali non impiegate in processi per reati più insidiosi e che certamente offendono l'interesse della collettività ad una rapida e completa percezione delle entrate fiscali necessarie per il finanziamento delle spese pubbliche.

## **2. L'impatto innovativo della legge delega 25 giugno 1999, n. 500 e della normativa delegata: d.lgs. 30 dicembre 1999 n. 507 e d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74**

È stato pertanto necessario un nuovo intervento del legislatore, tradottosi nella L. 25 giugno 1999 n. 500, attuata mediante il d.lgs. 30 dicembre 1999 n. 507 e poi mediante il d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

La legge delega ha posto quali criteri direttivi l'esigenza di ridurre il numero delle fattispecie criminose in materia tributaria, limitando la risposta sanzionatoria di tipo penale, anche al fine di incentivare il ravvedimento del contribuente, esclusivamente a quelle di carattere delittuoso.

<sup>9</sup> GIOVAGNOLI, *Studi di diritto penale, Parte Speciale*, 2008, 588.

Non è più prevista dunque la punizione di condotte meramente preparatorie rispetto all'evasione e che esprimono una significativa offensività nei riguardi del bene protetto, ora individuabile non già nella trasparenza fiscale, bensì nella tempestiva ed efficiente riscossione delle imposte dovute dai contribuenti. Di qui, da parte del legislatore delegante, il monito rivolto al Governo a prevedere, per molte disposizioni incriminatrici, soglie di punibilità concernenti il *quantum* di imposta evasa o dei componenti attivi e passivi non computati o erroneamente considerati ai fini della formazione della base imponibile.

*Il d.lgs. 30 dicembre 1999 n. 507: l'abrogazione del principio di "ultrattività"*

L'art. 6 della citata legge delega ha previsto, per il tramite della legislazione delegata, l'abolizione del principio di ultrattività della normativa penale tributaria, avvenuto ad opera del d.lgs. 30 dicembre 1999 n. 507, che ha sancito il ritorno alla generale applicabilità, anche in caso di successione nel tempo di norme in materia di reati tributari, dell'art. 2 c.p. Tale norma, come è noto, sancisce l'irretroattività delle disposizioni penali e la retroattività della normativa penale ove più favorevole rispetto a quella vigente al *tempus commissi delicti*<sup>10</sup>. Si è prima evidenziato, infatti, che l'art. 20 della L. 4/1929 derogava proprio a tale ultimo canone, impedendo che in ipotesi di mutamento del trattamento sanzionatorio in senso più mite al reo si applicasse una disposizione penale diversa e più favorevole rispetto a quella vigente al momento del fatto.

*Il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74: il nuovo impianto normativo penale tributario*

Con il d.lgs. 74/2000 vengono abrogate esplicitamente tutte le ipotesi di reato previste dalla L. 516/1982, attraverso un intervento di riforma organica che ridipinga integralmente tutte le fattispecie di natura tributaria penalmente rilevanti. Tutto l'impianto normativo di tale ultimo decreto recepisce le coordinate tracciate dalla Relazione Ministeriale di accompagnamento, la quale chiarisce che *"conformemente alle direttive della legge delega, il nuovo sistema attua, per tal rispetto, una vera e propria inversione di rotta, assumendo come obiettivo strategico quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente collegati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente 'formali' e 'preparatorie'"*.

<sup>10</sup> L'abrogazione del principio dell'ultrattività delle norme penali tributarie è stato salutato con favore da parte della dottrina maggioritaria. In particolare, cfr. PADOVANI, *La cosiddetta "ultrattività" delle leggi penali finanziarie ed il principio costituzionale di uguaglianza*, FI, vol. I, 1975, 27 il quale osserva che *"se le leggi fiscali sono 'contingenti' e quindi 'eccezionali', perché volte a soddisfare esigenze particolari della società, un'analoga qualifica deve essere attribuita a tutte le leggi dello Stato, in quanto queste ultime sono pure contingenti, nel senso che sorgono sempre in occasione di una data necessità sociale da tutelare, durano finché questa necessità esiste e cessano per abrogazione quando questa scompare"*; cfr. inoltre, ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, 1998, 295, che evidenzia che il principio in esame si fonda su di un *"pregiudizio storico, un tempo ricollegato alla ragion fiscale come potere preminente dei re ed ora all'amministrazione finanziaria: un autentico mito che privilegia l'interesse del fisco alla riscossione del tributo e che appare difficilmente concepibile in un regime democratico"*.

La tutela della “trasparenza fiscale”, e dunque dell’ostensione nitida e veritiera dei dati inerenti alla capacità contributiva del singolo, ai fini della formazione della base imponibile, un tempo presidiata in via immediata e diretta, regredisce a bene strumentale. Il perseguimento di tale interesse non è allora finalizzato a se stesso ma è piuttosto preposto alla protezione in via principale dell’interesse erariale all’acquisizione del gettito fiscale in modo completo e puntuale.

L’attenzione del legislatore appare, dunque, proiettata sulla dichiarazione annuale dei redditi o ai fini Iva, in cui si concentra il disvalore del fatto e che spesso assurge a momento perfezionativo del reato, retrocedendo le condotte che la precedono da comportamenti tipici autonomamente sanzionati ad *ante facta* non punibili.

Ne deriva una radicale inversione di tendenza, sol che si consideri che per espressa disposizione normativa sono scomparse le ipotesi contravvenzionali, vero cardine della L. 516/1982.

Ad essere mutato è proprio il panorama penal-tributario, attraverso il passaggio da una formulazione che si sostanzia in ipotesi di reato prodromiche rispetto all’evasione, caratterizzate da semplicità attuativa e facilità accertativa, ad un sistema che privilegia il fatto evasivo. Si ha dunque riguardo al mancato versamento del tributo dovuto, con conseguente danno sostanziale per l’Erario<sup>11</sup>, che si realizza proprio per il tramite della presentazione di una dichiarazione, fraudolenta, infedele o per l’omessa presentazione della stessa nei termini prescritti.

Non può certamente celarsi una finalità deflattiva del contenzioso penale, attesi gli sprechi inauditi in termini di risorse e di tempo che la normativa previgente comportava, mediante la comminazione della sanzione penale in un momento antecedente anche rispetto ad un’eventuale resipiscenza del contribuente o ad un suo ravvedimento operoso a seguito dell’intervento degli organi preposti all’accertamento<sup>12</sup>.

I suindicati obiettivi vengono perseguiti dal legislatore anche prevedendo specifiche soglie quantitative di punibilità rispetto ai reati di cui agli artt. 3, 4 e 5. Tali soglie, invero, indicano i limiti quantitativi di imposta evasa il cui superamento comporta la punibilità. Qualora l’evasione non superi i limiti indicati non è penalmente sanzionata.

Si discute circa la natura di elemento costitutivo o di condizione obiettiva di punibilità di tali soglie o meglio del superamento della misura di evasione

*Le soglie di punibilità*

<sup>11</sup> ENNE, *Sull’intervenuta abrogazione dell’art. 4 lettera d) (utilizzo di fatture false) della L. 516/1982*, in *Il Fisco* n. 35/2000, 1080.

<sup>12</sup> FIANDACA, *Legge op. cit.* Il Governo prosegue sul medesimo solco con lo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, approvato dal Consiglio dei Ministri il 24 dicembre 2014. Il documento, infatti, reca la possibilità di estinguere i reati di infedele ed omessa presentazione della dichiarazione e degli omessi versamenti Iva e ritenute, in caso di pagamento del debito tributario. Per gli altri delitti, il pagamento consentirà di ottenere una riduzione fino alla metà della pena edittale.

prevista da ciascuno dei tre articoli. Le conseguenze non sono di poco conto, dal momento che nel primo caso (soprattutto se lo si considera evento del reato) il dolo deve abbracciare anche la misura dell'evasione, mentre, nel secondo caso, basterebbe il dolo di evasione e la prevedibilità del superamento se si qualificano tali condizioni come intrinseche (v., sul punto, § 3.2.4.). La mancanza di una chiara definizione legislativa e di indicazioni nei lavori preparatori rendono tale operazione non scevra da difficoltà (per la trattazione di tale questione si rinvia ai paragrafi relativi all'elemento soggettivo dei delitti previsti dai citati artt. 3, 4 e 5). Si anticipa che un arresto delle Sezioni Unite<sup>13</sup>, investite della questione, ha chiarito e ribadito che le soglie di punibilità sono elementi costitutivi del reato.

Il d.lgs. 74/2000 si compone di due parti distinte.

*La struttura  
del d.lgs.  
74/2000*

La prima è la cosiddetta parte speciale, recante la tipizzazione delle singole fattispecie delittuose il cui perfezionamento implica l'assoggettamento al trattamento sanzionatorio per ciascuna di esse previsto. Un'ulteriore classificazione all'interno di quest'ultima attiene al comportamento tipizzato ed all'oggetto materiale della condotta. Si possono individuare, da un lato, reati che concernono l'attività dichiarativa del contribuente, dall'altro quelli che attengono alla formazione ed alla conservazione delle fatture e dei documenti indispensabili per il computo dei componenti positivi e negativi di reddito da esprimere in dichiarazione (artt. 2-5, 8, 10-11).

La seconda parte racchiude, invece, una sorta di parte generale, individuando alcuni principi comuni (anche di carattere processuale) a tutte o ad alcune disposizioni incriminatrici in materia tributaria tipizzate nel decreto stesso. Essa reca, altresì, in apertura, alcune definizioni rilevanti per la circoscrizione della portata applicativa delle diverse disposizioni, secondo il modello di catalogazione tipico della cultura giuridica anglosassone ed ora dell'ordinamento comunitario (artt. 1, 6, 7, 9, 12-21).

*Disposizioni  
comuni*

In particolare, la "parte generale" si condensa nella previsione di pene accessorie che si aggiungono alle pene comminate per i singoli delitti, di circostanze attenuanti ad effetto speciale, di due cause di esclusione della punibilità, oltre che nel richiamo del principio di specialità *ex art. 19* del decreto in disamina e in talune deroghe alla disciplina stabilita nella parte generale del codice penale.

Tali deroghe, come si chiarirà più avanti, sono costituiti dall'esclusione, per alcune fattispecie, dell'operatività della normativa codicistica sul tentativo punibile (art. 6) e sul concorso di persone nel reato (art. 9), nonché dalle peculiarità in tema di errore sul precetto ove determinato da obiettive condizioni di incertezza sulla portata o sull'ambito di applicazione delle leggi finanziarie (art. 15).

<sup>13</sup> Cass. pen., Sez. **Unite**, 12 settembre 2013, n. 37424, in esame l'art. 10-*ter* del D. Lgs 74/2000. Così anche, Cass. pen, Sez. III, 18 ottobre 2013, n. 42868, in merito all'art. 3 del medesimo decreto.



Una prima attenuazione della *ratio* sostanzialista che aveva ispirato il D.Lgs 74/2000, si è manifestata con l'introduzione, dopo la metà del primo decennio degli anni 2000, degli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del d.lgs. 74/2000 (con distinti provvedimenti legislativi, v. § 5.2., 5.3. e 5.4.), volti a sanzionare penalmente il mero omesso versamento di imposte dovute, seppur correttamente dichiarate. Senza, pertanto, che le condotte incriminate fossero caratterizzate da alcun animo deceptivo.

Ispirato dalla medesima *ratio*, il legislatore ha approvato la legge 15 dicembre 2014, n. 186 (1 gennaio 2015), attraverso la quale è esclusa la punibilità per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni, di quei contribuenti che adottino la *voluntary disclosure* delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato.

*2.1. Le novità introdotte dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, di conversione del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138*

Sull'impianto complessivo del d.lgs. n. 74/2000 si innesta la L. 14 settembre 2011, n. 148, di conversione, con modifiche, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, in forza del quale, in un'ottica di inasprimento della lotta all'evasione fiscale, essenziale in un periodo storico in cui lo Stato italiano versa in una grave situazione di difficoltà sul piano economico e finanziario, è stata prevista l'estensione dei casi di applicazione di taluni reati fiscali e sono stati modificati alcuni istituti attinenti al regime sanzionatorio, nonché all'ambito processuale al fine di assicurare (dopo l'emanazione della sentenza definitiva di condanna) l'esecuzione della pena detentiva in deroga ai benefici previsti in via ordinaria dalla legislazione vigente.

In particolare, sono stati irrigiditi i livelli di punibilità attraverso l'abrogazione delle norme che prevedono sanzioni più miti in relazione all'importo dell'evasione (sono stati cioè abrogati il comma 3 dell'art. 2 ed il comma 3 dell'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000), sono state abbassate le soglie di rilevanza penale previste per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, con conseguente ampliamento della loro sfera di applicazione (si vedano i nuovi testi degli artt. 3, 4 e 5 d.lgs. n. 74/2000), la prescrizione del reato è stata allungata di un terzo (art. 17 c. 1-*bis* d.lgs. n. 74/2000) ed è stata diminuita dalla metà ad un terzo l'entità di riduzione della pena per le circostanze attenuanti previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000.

Sul piano processuale, si è previsto che per ottenere il patteggiamento sarà necessario estinguere il debito tributario, comprese le sanzioni (v. art. 13 c. 2-*bis* d.lgs. n. 74/2000, il quale, così come introdotto dal suddetto disegno di legge, prevede: “*Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai precedenti commi*

1 e 2”)), e che in caso di evasione per importi rilevanti non sarà concessa la sospensione condizionale della pena (v. art. 12 c. 2-bis d.lgs. n. 74/2000, il quale, così come introdotto dal suddetto disegno di legge, prevede: “2-bis. Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l’istituto della sospensione condizionale della pena di cui all’articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l’ammontare dell’imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d’affari; b) l’ammontare dell’imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro”.

*Ipsa iure*, le novità indicate, sia quelle di carattere sostanziale che quelle di ordine processuale, si applicheranno ai fatti successivi all’entrata in vigore dell’emananda legge di conversione<sup>14</sup>.

*2.2. La nuova figura delittuosa di cui all’art. 11, comma 1, decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 (Emersione di base imponibile)*

L’articolo 11, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla L. e 22 dicembre 2011, n. 214, rubricato “Emersione di base imponibile” prevede che “*Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell’esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell’articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*”<sup>15</sup>.

Come si evince dalla rubrica della norma in esame, la *ratio* dell’intervento legislativo è la lotta all’evasione fiscale e la mancata collaborazione del contribuente. Sotto il profilo delle scelte di politica criminale, prosegue l’evidenziata tendenza del legislatore ad una inversione di rotta rispetto alla linea intrapresa con l’approvazione del d.lgs. 74/2000 e l’abolizione della L. n. 516/1982, si era, invece, privilegiato il ricorso a sanzioni amministrative, considerando la sanzione penale come *extrema ratio*, operante solo in presenza di condotte decettive in danno della Amministrazione finanziaria.

<sup>14</sup> Art. 2, comma 36-*vecies bis* del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 “*le norme di cui al comma 36-*vices semel* si applicano ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del precedente decreto*”.

<sup>15</sup> L’ultimo periodo della norma è stato inserito in sede di conversione con la funzione di restringere il campo di applicazione della medesima. La normativa si applica a comportamenti successivi al 6 dicembre 2011.