

Rubrica di diritto penale tributario

La nuova disciplina dei reati tributari: “luci” ed “ombre” di una riforma appena varata

SOMMARIO: **1.** Premessa e delimitazione del campo di indagine. - **2.** I criteri di legittimazione dell'illecito fiscale. L'eccessivo sbilanciamento verso le esigenze di gettito del sistema sanzionatorio penale risultante dal D. Lgs. n. 74/2000. - **3.** I principi ispiratori dell'art. 8 della delega e la loro recezione all'interno del decreto delegato. - **3.1.** Segue: i comportamenti fraudolenti e simulati e la revisione dell'art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000. - **3.2.** Segue: l'infedeltà della dichiarazione, l'omessa presentazione e la modifica degli articoli 4 e 5 del D. lgs. n. 74/2000. - **3.3.** Segue: la “distonica” mancata abrogazione del delitto di “omesso versamento di IVA”. La parziale modifica del delitto di omesso versamento di ritenute certificate. - **3.4.** Segue: le modifiche dei delitti di occultamento o distruzioni di documenti contabili e di indebita compensazione. - **4.** Prime riflessioni conclusive: le “luci” e le “ombre” del nuovo sistema sanzionatorio penale risultante dalla legge delega e dal decreto delegato. - **5.** Le due “declinazioni” del concetto di proporzionalità. - **6.** I due possibili parametri per misurare la gravità della condotta. - **7.** Il danno da evasione fiscale: la necessità che i due parametri di gravità della condotta vengano adeguatamente contemperati. - **8.** I limiti intrinseci delle cd. “soglie di punibilità”. Le soluzioni alternative. - **9.** Conclusioni.

1. Premessa e delimitazione del campo di indagine. - La materia dei reati tributari è una delle più travagliate dell'intero panorama della fiscalità italiana e la riforma del sistema sanzionatorio penale, appena definita, è soltanto l'ultimo capitolo di un impervio percorso che, sin dalla nascita del cd. “diritto penale tributario” (che si può far risalire alla legge del 1929), ha visto avvicinarsi evoluzioni ed involuzioni normative che hanno determinato lo sviluppo di un sistema sanzionatorio *parallelo* e peculiare rispetto al diritto penale comune (1).

(1) Pr un'analisi dello sviluppo storico del “diritto penale tributario” si veda A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Trattato di Diritto Penale diretto da C.F. Grosso, T. Padovani, A. Pagliaro, Milano, 2010, pagg. 1 ss. Sul punto sia consentito, altresì, il riferimento ad A. PERRONE, *Riflessioni problematiche sui criteri di legittimazione dell'illecito fiscale*, in Riv. Dir. Trib., III, 2012, p. 143 ss.

La stessa legge delega per la riforma del sistema fiscale (legge 11 marzo 2014, n. 23) che, all'art. 8 prevede la riforma del sistema sanzionatorio penale ed amministrativo, con l'obiettivo di renderlo «più equo, trasparente e orientato alla crescita», ha avuto un percorso di evoluzione assai travagliato, tant'è che il relativo decreto delegato, n. 158, dopo la stesura di diverse bozze, è stato definitivamente emanato il 24 settembre 2015, e cioè diciotto mesi dopo l'entrata in vigore della delega.

La riforma appena varata è ampia e riguarda l'intera materia sanzionatoria fiscale, sia sul versante penalistico che su quello amministrativo. Nel presente scritto l'analisi verrà però circoscritta alle principali riforme concernenti i cd. *reati tributari*. Ci occuperemo, pertanto, dei delitti di «dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» (art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000), «dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici» (art. 3 del medesimo decreto), «dichiarazione infedele» (art. 4 del medesimo decreto), «omessa dichiarazione» (art. 5 del medesimo decreto), «emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» (art. 8 del medesimo decreto), «occultamento o distruzione di documenti contabili», «omesso versamento di ritenute certificate» (art. 10-*bis* del medesimo decreto), «omesso versamento di IVA» (art. 10-*ter* del medesimo decreto) e «indebita compensazione» (art. 10-*quater* del medesimo decreto), nonché dell'abrogazione dell'art. 7 del medesimo decreto («rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio»), il cui contenuto è confluito, con modificazioni, nell'art. 4 del nuovo decreto delegato.

L'obiettivo del presente studio è quello di una valutazione di sintesi della riforma per verificare se essa risolva una serie di incongruenze che ci è sembrato di poter ravvisare nel sistema dei reati tributari delineato dal D. Lgs. n. 74/2000.

2. *I criteri di legittimazione dell'illecito fiscale. L'eccessivo sbilanciamento verso le esigenze di gettito del sistema sanzionatorio penale risultante dal D. Lgs. n. 74/2000.* - In un precedente scritto, pubblicato nel 2012, avevamo già affrontato la problematica questione dei profili di legittimazione dell'illecito fiscale e della compatibilità dell'attuale sistema penal-tributario con i criteri che giustificano l'applicazione della pena (2).

(2) Cfr. A. PERRONE, *Riflessioni problematiche cit.*, p. ss.

L'analisi condotta in quell'occasione ci ha indotti a ritenere che il nostro legislatore, negli anni e con andamenti invero assai altalenanti, ha utilizzato lo strumento della "pena" come fattore di propulsione all'adempimento degli obblighi fiscali. La sanzione penale, o meglio l'effetto deterrente della stessa, è stata utilizzata come "stimolo" all'ortodossia fiscale, come "controspinta" che potesse vanificare, nella prospettiva del contribuente, l'"utilità" dell'evasione.

In sintesi il ragionamento del nostro legislatore sembra essere stato il seguente: l'evasione fiscale è un comportamento che viene adottato per un'evidente "utilità economica"; la pena, e prima ancora la configurazione del reato (fiscale), forte del suo carico "simbolico" e della sua connotazione afflittiva, nonché le conseguenze patrimoniali strettamente connesse al reato tributario (si pensi alla dibattuta questione della confisca e sequestro "per equivalente", che è ormai risolta mediante esplicita previsione del decreto delegato) pesano (o dovrebbe pesare) più dell'utilità dell'evasione con la conseguenza che il contribuente, in una sorta di ipotetica analisi costi/benefici, svaluta il "beneficio" dell'evasione a fronte del "costo" della pena. Tradotto in termini penalistici ciò equivale a dire che in ambito fiscale è stata "estremizzata" la funzione "general-preventiva" della sanzione criminale.

Dubitiamo che il calcolo "economico" fatto dal nostro legislatore abbia conseguito i risultati attesi, visto che non sembra ci sia stata una significativa riduzione del carico dell'evasione. Forse è vero quanto ha scritto autorevole dottrina (3), osservando che esiste una correlazione inversa fra il tasso dei reati e la "certezza" della pena (quanto più è certa l'applicazione della sanzione, tanto meno si è indotti a commettere il reato), ma non esiste alcuna correlazione fra la severità della sanzione ed il tasso dei reati. Certo è altresì vero che la collocazione della funzione cd. "retributiva" della pena all'interno della funzione "general-preventiva" giustifica una maggiore severità della sanzione nelle ipotesi di scarsa efficacia dell'ordinamento (quando non si è in grado di assicurare la certezza della pena è giustificabile aumentarne la severità e puntare su un maggior effetto intimidatorio) (4); ma ciò giustifica altresì lo "sbilanciamento" che si è verificato nel comparto degli illeciti tributari? L'estremizzazione della funzione general-

(3) Cfr. A. PAGLIARO, (voce) *Sanzione penale (Sanzione II)*, in Enc. Giur., p. 3.

(4) In tal senso ancora A. PAGLIARO, *op. cit.*, p. 4.

preventiva e la conseguente tendenza ad utilizzare la pena come strumento “anti-evasione”, infatti, hanno comportato un effetto distorto, in quanto nella conformazione delle fattispecie di reato non sembra sia stato attribuito il giusto peso all’effettiva gravità e concreta offensività della condotta, ma si è puntato alla severità della sanzione anche su condotte che non mostrano alcun aspetto fraudolento o simulatorio o che, tutto sommato, realizzano una modesta evasione. E così le cd. soglie di punibilità si sono sensibilmente ridotte, sono state coniate nuove fattispecie delittuose per condotte di mancato versamento di tributi regolarmente dichiarati, ecc., con la conseguente incriminazione di comportamenti che effettivamente mostrano scarsa offensività.

Ma scarsa offensività rispetto a cosa?

L’interrogativo principale che ci siamo posti, infatti, nel tentativo di trovare un criterio di legittimazione degli illeciti fiscali, è il seguente: rispetto a cosa mostra offensività, tale da giustificare l’utilizzo della pena, la condotta di evasione? Il che, se si ritiene di aderire alla tradizionale e consolidata concezione del cd. “bene giuridico” come oggetto della tutela penale (5), significa interrogarsi su quale sia il *bene giuridico* violato dalla condotta di evasione fiscale (o, alternativamente, quale sia il bene giuridico protetto mediante l’incriminazione delle condotte di evasione).

La risposta che abbiamo ritenuto più conciliante, fra i principi generali dell’ordinamento tributario e le varie concezioni di *bene giuridico* elaborate negli anni dalla scienza penalistica, è stata quella di aderire ad una concezione del *bene giuridico costituzionalmente orientato*. Il che non significa che devono formare oggetto di tutela penale esclusivamente quei beni che trovano espressa previsione (anche implicita o indiretta) in norme costituzionali (secondo l’autorevole e risalente pensiero di Bricola (6)), ma che è legittimo estendere la tutela penale a quei beni che siano rispondenti ai principi ispiratori della

(5) Ovviamente non è possibile in questa sede effettuare un riferimento bibliografico, seppur sintetico, alla vastissima letteratura sul tema del “bene giuridico” come oggetto di tutela penale. Tuttavia una completa ed esaustiva visione d’insieme, unitamente all’analisi delle diverse teorie che hanno cercato di concettualizzare l’istituto, può certamente trovarsi in G. FIANDACA, *Sul bene giuridico. Un consuntivo critico*, Torino, 2014.

(6) Cfr. F. BRICOLA, *Teoria generale del reato*, in Noviss. dig. it., XIX, Torino, 1973, p. 14 ss.

nostra Carta fondamentale (7). È noto che la Costituzione Italiana, come d'altronde molti testi costituzionali oggi vigenti, è il risultato di un compromesso fra i principi di "libertà" e "solidarietà", ed è proprio nell'ambito di quest'ultimo principio (solidarietà) che risiede il fondamento della moderna fiscalità. Se dunque il concetto di bene giuridico (costituzionalmente orientato) viene ancorato ai principi ispiratori della Costituzione, e si riconosce che fra questi principi vi è quello di "solidarietà", non è difficile trovare un criterio di legittimazione dell'illecito fiscale: i fatti di evasione possono legittimamente formare oggetto di incriminazione in quanto posti in violazione di uno dei criteri cardine della nostra Carta fondamentale (8).

Ciò, però, non giustifica l'incriminazione *tout court* di ogni condotta evasiva, a prescindere dalla gravità della stessa, in quanto è proprio l'adesione al concetto *costituzionalmente orientato* di *bene giuridico* che, a un tempo, legittima e limita. La pena, infatti, comprime il diritto fondamentale di libertà del singolo e dunque, anche se una condotta è posta in violazione di principi di rilevanza costituzionale (quale il principio di solidarietà) ciò non significa necessariamente che tale condotta dovrà essere sanzionata penalmente; il legittimo utilizzo della sanzione penale deriva, quindi, da una ponderazione, da un corretto bilanciamento, fra la necessità di tutela del diritto leso (di rilevanza costituzionale) e la necessità di non comprimere il diritto fondamentale di libertà (anch'esso di rilevanza costituzionale) oltre i casi strettamente necessari. Proprio tale *bilanciamento* individua i limiti del legittimo utilizzo della sanzione penale, che vengono tradizionalmente individuati nel "razionalità" (o "necessità della pena"), "sussidiarietà" e "meritevolezza della pena". La pena, dunque, dovrà applicarsi nei casi di effettiva necessità (il che non significa che debba essere utilizzata nei soli casi di "stretta necessità"), secondo una concezione "ampia" del requisito della "sussidiarietà" (9), e non a

(7) In tal senso sia consentito il riferimento a *Riflessioni problematiche*, cit., p. 194 ss.

(8) Si veda ancora *Riflessioni problematiche* cit., p. 196 ss.

(9) Osserva a riguardo G. FIANDACA, *Il «bene giuridico» come problema teorico e come criterio di politica criminale*, in Riv. It. Dir. Proc. Pen., 1982, p. 75, che il principio della «sussidiarietà» si può predicare in modo "ristretto" o in modo più ampio: "secondo una concezione ristretta della sussidiarietà, il ricorso allo strumento penale appare senz'altro superfluo tutte le volte in cui lo scopo della disciplina (e cioè l'impedimento della lesione del bene) sia già conseguibile attraverso sanzioni di natura extrapenale"; la concezione più ampia ritiene invece che "la sanzione penale sarebbe

fronte e di qualunque lesione o attacco al bene oggetto di tutela, ma “*nei soli casi in cui l’aggressione raggiunga un tale livello di gravità da risultare intollerabile*” (10).

L’analisi così compiuta è stata poi integrata tenendo conto di un’ulteriore funzione della pena, che i penalisti definiscono come “prevenzione generale allargata” (o positiva). La sanzione penale, infatti, si carica di un valore “simbolico” e, dunque, non è solo per l’effetto deterrente dell’afflittività che l’individuo si astiene dal compiere il comportamento sanzionato, ma anche perché la configurazione di una fattispecie di reato e la previsione della sanzione contribuisce ad ingenerare nei consociati la convinzione del “disvalore” sociale di quel comportamento, per cui l’astenersi dal compierlo non è frutto del solo timore della sanzione, ma anche della “disapprovazione” sociale dello stesso, che è ulteriormente rafforzata dalla configurazione di quella condotta come reato e dall’applicazione alla stessa della pena (11).

La funzione di prevenzione generale “allargata”, però, non può giustificare un indiscriminato “ampliamento” delle fattispecie sanzionabili, nel presupposto che la pena potrebbe contribuire a fortificare il sentimento di disapprovazione sociale dell’evasione (12).

Il limite fra il corretto utilizzo della funzione di prevenzione generale “allargata” e l’eccesso di severità che determina uno sconfinamento nella “sproporzione” (fra condotta e sanzione), è assai sottile. È dubitabile, infatti, che alla sanzione possa essere attribuita la funzione “morale” di forgiare contribuenti retti ed onesti e ciò non soltanto perché nei moderni stati laici e pluralisti non è compito del diritto penale quello di indirizzare l’etica degli individui, ma soprattutto perché la pena deve rispondere ad una scala di valori già in atto; essa, cioè, deve “confermare” e “rafforzare” i valori fondamentali che una società esprime, ma non dovrebbe imporre dall’alto valori “preconfezionati” (che magari rispondono alle esigenze politiche del momento) nel tentativo di ingenerare, attraverso la funzione intimidatoria, la convinzione della correttezza etica di un determinato

comunque da preferire anche nei casi di non strettissima necessità, quando la sua funzione «stigmatizzante» risulti indispensabile per una più energica riaffermazione del valore tutelato”.

(10) Così FIANDACA G., *op. e loco ult. cit.*

(11) Sul punto si veda A. PAGLIARO, *op. cit.*, p. 3. Analogamente A. CADOPPI - P. VENEZIANI, *Elementi di Diritto Penale - IV ed. - Parte generale*, Padova, 2010, p. 463 ss.

(12) In tal senso si veda ancora A. PAGLIARO, *op. cit.*, p. 4.

comportamento. In sostanza, non è l'utilizzo della pena che "crea" il disvalore del comportamento sanzionato, ma il rapporto è esattamente inverso: è l'esistenza di un "valore" già percepito nel comune sentire sociale che può esprimere l'esigenza di un "rafforzamento" di esso attraverso la pena (13) applicata a chi, con la propria condotta, lede o offende quel valore.

In termini penal-tributari ciò significa che la sanzione deve colpire quei comportamenti inadempienti che sono percepiti con maggiore gravità e lesività nel comune sentire sociale (e qui il pensiero corre, evidentemente, alle ipotesi di "frode fiscale") e non, invece, tentare di ingenerare la convinzione della correttezza (etica) di qualunque adempimento in quanto esso è penalmente sanzionato. Una pena percepita come "ingiusta" o come eccessivamente severa, dunque, tradisce le aspettative della funzione di prevenzione generale "allargata" ed otterrebbe l'effetto opposto di ingenerare sentimenti di solidarietà ed empatia nei confronti dei soggetti che ne sono destinatari (14). E così, per restare ancorati ad un esempio concreto, la sanzione della reclusione (contenuta nell'art. 10 ter del D. Lgs. n. 74/2000), quale che ne sia la durata, nell'ipotesi di omesso versamento dell'Iva (quale che ne sia l'importo) da parte di un imprenditore che versi in difficoltà economiche e che, però, abbia regolarmente dichiarato il suo debito d'imposta, difficilmente potrà ingenerare la convinzione che il comportamento (di omesso versamento del tributo) tenuto dallo stesso mostri un "disvalore sociale" tale da meritare l'applicazione della pena (essendo più che sufficiente la sanzione amministrativa). La funzione deterrente, anche nella prospettiva della prevenzione generale "allargata", dunque, non consente la criminalizzazione di qualsiasi comportamento, ma richiede sempre che vi sia una *proporzione* ed un *bilanciamento*, per cui la condotta punita deve sempre manifestare un grave "disvalore" sociale che sia già percepito come tale nei sentimenti della collettività.

Non sembra necessario soffermarci ulteriormente su tali questioni, anche perché, come detto, sono state già approfondite. È utile invece

(13) Su questi temi si veda G. FORTI, *Principio del danno e legittimazione "personalistica" della tutela penale*, in AA.VV., *Sulla legittimazione del diritto penale - Culture europeo-continentale e anglo-americana a confronto*; collana *Itinerari di Diritto Penale*, 2008, p. 43 segg.; A. PAGLIARO, *op. cit.*, p. 4; volendo A. PERRONE, *Riflessioni problematiche cit.*, p. 214.

(14) Sul punto si veda A. PAGLIARO, *op. e loco ult. cit.*

riprendere la conclusione cui eravamo giunti precedentemente, che può essere così sintetizzata: la tendenza alla “estremizzazione” della funzione “general-preventiva” della pena (ed il correlato utilizzo di essa come strumento “anti-evasione”) ha comportato uno sbilanciamento verso le esigenze fiscali, che si è tradotto in una duplice violazione del criterio di “proporzionalità”.

In primo luogo si è ravvisata una “sproporzione” fra la criminalizzazione di talune condotte e la loro effettiva portata lesiva, nel senso che talune condotte (punite) non manifestano un grado di offensività tale da giustificarne la configurazione come delitti. Si pensi, oltre alle ipotesi di omesso versamento IVA, alla eccessiva riduzione delle cd. “soglie di punibilità” che ha comportato la criminalizzazione di comportamenti, non fraudolenti, che tutto sommato mostrano un grado di disvalore sociale che è perfettamente compatibile con la sola sanzione “amministrativa” (viene meno quindi il requisito della “razionalità” o “necessità della pena”).

In secondo luogo si è ravvisata una “sproporzione” fra la misura della sanzione e l’effettiva gravità della condotta, nel senso di una misura eccessivamente severa rispetto all’effettivo grado di lesività della condotta (si pensi alla riduzione della soglia di punibilità a cinquantamila euro per le ipotesi di dichiarazione infedele, lasciando immutata la sanzione edittale della reclusione da uno a tre anni).

Si è quindi auspicata una possibile modifica normativa che graduasse la misura (e l’applicabilità stessa) della sanzione all’effettiva gravità della condotta, così come si è auspicata una opportuna differenziazione fra le fattispecie che evidenziano un più marcato disvalore sociale (quali quelle fraudolente o simulatorie) e le fattispecie di minore portata lesiva.

Ciò posto, dobbiamo adesso chiederci: il sistema penal-tributario, che scaturisce oggi dalla delega e dal decreto delegato, risponde alle esigenze auspiccate?

3. *I principi ispiratori dell’art. 8 della delega e la loro recezione all’interno del decreto delegato.* - L’art. 8 della legge delega per la riforma tributaria, fermo restando che pecca forse di un’eccessiva genericità (che appare tale anche rispetto al “naturale” livello di genericità che una delega deve contenere), sembra mostrare una maggiore consapevolezza del legislatore sui denunciati vizi di scarsa “proporzionalità” del sistema vigente. Non a caso il testo normativo appare imperniato su questo concetto che viene richiamato, in via

generale, al comma 1, nella parte in cui è prevista la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario con riferimento ai comportamenti fraudolenti, simulatori e ingannatori, e ribadito all'interno dello stesso comma nella parte specifica in cui si occupa della revisione del regime della dichiarazione infedele e della riduzione delle sanzioni, o della sola applicabilità delle sanzioni amministrative per le fattispecie di minore gravità.

Procederemo, pertanto, ad analizzare le previsioni della delega raffrontandole al contenuto dello schema di decreto delegato attualmente editato e distinguendo le ipotesi di falsità, frode e simulazione, dalle ipotesi di mera infedeltà della dichiarazione e dalle fattispecie di minore gravità (omessi versamenti).

3.1. *Segue: i comportamenti fraudolenti e simulati e la revisione dell'art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000.* - Ai sensi del comma 1 dell'art. 8 della delega il governo è stato delegato a revisionare il sistema sanzionatorio penale tributario «secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti» (enfasi aggiunte).

Il legislatore delegante, dunque, sembra aver riconosciuto che la funzione general-preventiva deve comunque bilanciarsi con la funzione retributiva della pena, per cui la criminalizzazione è accettabile soltanto per quelle condotte che mostrino effettiva "gravità", anzi deve esistere una "proporzione" fra la criminalizzazione e la gravità dei comportamenti.

Ma il concetto di "gravità" rimane vacuo e generico se non viene esattamente individuato il grado di lesione (o aggressione) al bene giuridico necessario per integrarla o se non si esplicita il grado minimo di dannosità o di pericolosità della condotta. In realtà il legislatore delegante ha fornito dei "parametri" che sembrano indicare cosa debba intendersi per comportamento "grave", tale da porsi in *proporzione* con la necessità di criminalizzazione. Esso, infatti, ha previsto di attribuire specifico «*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*», aggiungendo che per tali fattispecie non possono essere ridotti i minimi edittali di pena previsti dalla legislazione attualmente vigente.

In sintesi, i criteri direttivi dell'art. 8 (nella parte attualmente esaminata) sembrano essere i seguenti: la criminalizzazione (e la correlata quantificazione della sanzione) deve essere *proporzionata* alla gravità della condotta e quest'ultima deve essere valutata *dando*

rilievo ai comportamenti fraudolenti, simulatori o volti alla creazione ed all'utilizzo di documenti falsi.

In questo senso, a nostro sommessimo avviso, la delega ha colto nel segno. Per le ragioni sopra sinteticamente esposte, infatti, uno dei difetti del sistema penal-tributario scaturente dal D. Lgs. n. 74/2000 (e successive modificazioni) era proprio la mancanza di *proporzionalità* fra l'effettivo grado di offensività di talune condotte e la criminalizzazione delle stesse.

Ancora, avendo ritenuto che le fattispecie cd. "fraudolente", non soltanto sono quelle che manifestano maggiore gravità, ma sono altresì quelle che più agevolmente si prestano all'accertamento penalistico (15), non possiamo che condividere la scelta di dare maggiore rilievo alle condotte fraudolente e/o simulatorie.

Semmai poco condivisibile appare l'inciso, contenuto nella parte della norma attualmente in esame, secondo cui occorre tenere conto di «*adeguate soglie di punibilità*». La cd. "soglia di punibilità", come cercheremo di dimostrare a breve, è uno degli aspetti più problematici dei reati fiscali, perché realizza uno "spartiacque" fra condotte punibili e non punibili, strutturato sulla misura dell'imposta evasa e non sulle modalità effettive di attuazione della condotta di evasione. Concordiamo che in alcuni casi, ma ciò dipende dalla scelte di criminalizzazione che si fanno "a monte", essa è necessaria, in quanto, se si decide di perseguire comportamenti in sé scarsamente offensivi, deve quantomeno fissarsi un tetto al di sotto del quale non può configurarsi un reato (in tale senso avevamo già auspicato quantomeno un innalzamento delle soglie per operare un opportuno bilanciamento nelle ipotesi di condotte con minore lesività (16)), ma nelle condotte fraudolente, simulatorie e ingannatorie, l'offensività del comportamento è *in re ipsa*. Desta quindi perplessità la scelta del delegante di prevedere soglie di punibilità anche in queste ipotesi.

Perplessità che diveniva tangibile nella bozza di decreto circolata nel mese di dicembre del 2014 ove, per le ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 del D. Lgs. N. 74/2000) la *soglia* veniva fissata sui "mille euro", un importo evidentemente irrisorio e viepiù sintomatico dell'imbarazzo in cui si è trovato il legislatore che, da un canto non poteva non tener conto delle previsioni della delega e,

(15) In tal senso sia consentito il richiamo ad A. PERRONE, *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Bari, 2012, p. 337 ss.

(16) Cfr. A. PERRONE, *Fatto fiscale* cit. loc. cit.

dall'atro, avrà nutrito forti remore nel fissare una soglia elevata per i reati di frode fiscale. Con l'attuale decreto delegato il legislatore, *re melius perpensa*, ha ritenuto che il riferimento alle «*adeguate soglie di punibilità*» si riferisca esclusivamente alle ipotesi di *dichiarazione fraudolenta* (art. 3) e, pertanto, ha lasciato immutata la struttura dell'art. 2 (con eccezione dell'esclusione del requisito dell'*annualità* delle dichiarazioni, per cui oggi il reato si configura anche per le dichiarazioni non annuali) e dell'art. 8, non prevedendo alcuna soglia di punibilità per i reati di utilizzo e di emissione di fatture per operazioni inesistenti. Il riferimento alle soglie, che la delega operava indistintamente per i comportamenti *fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*, è stato quindi circoscritto alle ipotesi di dichiarazione *fraudolenta* realizzata con operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate o mediante l'utilizzo di documenti falsi.

V'è da dire, a riguardo, che la formulazione della delega non era certo felice, poiché il "generico" riferimento a comportamenti "*finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*" poteva certamente abbracciare anche le ipotesi di emissione e di utilizzo di fatture false ed è questa probabilmente la ragione per cui nella prima bozza di delega era stata prevista la succitata riforma degli articoli 2 e 8, prevedendo l'irrisoria soglia di punibilità di mille euro. La scelta oggi operata dal legislatore delegato, seppur adombra il pericolo di non perfetta aderenza alla delega, è certamente più ragionevole. I reati di emissione ed utilizzo di fatture per operazioni inesistenti evidenziano una condotta di sicura gravità che non appare compatibile con la previsione di "soglie di punibilità".

Quanto all'attuale formulazione dell'art. 3, dopo le modifiche apportate con il decreto delegato, come anche indicato nella relazione illustrativa, è da riscontrare un'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione della fattispecie ed una semplificazione nella struttura della stessa.

Con riguardo al profilo soggettivo, è stato eliminato il riferimento alla «*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*», lasciando intendere che il reato si può configurare anche per soggetti che non hanno obbligo di tenuta della contabilità. Il delitto di *dichiarazione fraudolenta*, dunque, si "estende" in quanto sarà applicabile a "tutti" coloro che hanno un obbligo dichiarativo, prescindendo dalla circostanza che questi siano obbligati o meno a tenere la contabilità.

Con riferimento alla struttura del reato, va detto che la previgente versione dell'art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000 prevedeva, quali elementi concorrenti a determinare il carattere di non veridicità della dichiarazione, sia la «*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*» che l'utilizzo di «*mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento*». La condotta punita, pertanto, prevedeva due comportamenti collegati fra loro, che conducevano ad una dichiarazione non veritiera. Il reato, poi, era integrato qualora si superasse la doppia soglia di punibilità prevista.

La nuova formulazione, risultante dal decreto delegato oggi editato, semplifica tale struttura e ne amplia la portata. La struttura risulta semplificata in quanto viene meno l'elemento della *falsa rappresentazione*, risulta ampliata in quanto si aggiunge la condotta simulatoria oggettiva e soggettiva. In sintesi, il delitto di *dichiarazione fraudolenta*, si configura oggi quando la dichiarazione risulta non veritiera a causa delle seguenti condotte:

- realizzazione di operazioni simulate *oggettivamente o soggettivamente*;
- utilizzo di *documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria*.

La norma, come anche sottolinea la relazione illustrativa, utilizza la disgiuntiva “*ovvero*”, ne consegue che anche la realizzazione di una delle superiori condotte è già sufficiente ad integrare il reato.

Risulta, poi, confermata (anche in termini quantitativi) la “doppia” soglia di punibilità che si verifica quando l'imposta evasa è superiore a *trentamila euro* e quando il complesso degli elementi attivi sottratti ad imposizione supera del cinque per cento il complesso degli elementi attivi indicati in dichiarazione (o è comunque superiore ad 1.500.000,00 Euro). In quest'ultima soglia è stata poi aggiunta l'ipotesi di utilizzo di *crediti o di ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta*, quando si supera la soglia del cinque per cento o l'imposta evasa è comunque superiore a *trentamila euro*.

Per completezza va detto che l'elemento della registrazione nelle scritture contabili obbligatorie, previsto nella formulazione dell'art. 3 ante riforma come elemento caratterizzante la condotta punita, non è stato del tutto eliminato dall'attuale decreto delegato, in quanto la nuova formulazione dell'art. 3 prevede un secondo comma nel quale si specifica che per integrare la condotta di *utilizzo di documenti falsi* è comunque necessario che gli stessi siano “*registrati nelle scritture con-*

tabili obbligatorie” o siano “*detenuti a fini di prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria*”. Quindi l’ipotesi di dichiarazione “*fraudolenta*” mediante utilizzo di *documenti falsi* è più complessa della altre (operazioni simulate e utilizzo di elementi fraudolenti) in quanto richiede sia la *falsità* del documento, sia la sua *registrazione* in contabilità (o la sua detenzione a fini di prova contro l’a.f.). Pertanto, le scritture contabili obbligatorie non rilevano per le operazioni *simulate* e per l’utilizzo di mezzi *fraudolenti* idonei ad ostacolare l’accertamento o ad indurre in errore i verificatori, ma continuano a rilevare nell’ipotesi dell’utilizzo di *documentazione falsa*.

A questo punto diventa, allora, poco comprensibile la scelta di includere la fattispecie di utilizzo di *documenti falsi* nell’art. 3; sarebbe stato, infatti, più coerente al sistema includere tale previsione nell’art. 2, e ciò per due ragioni. L’art. 2 punisce l’utilizzo di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti e cioè punisce l’utilizzo di *documenti falsi*; l’art. 2, poi, prevede che la condotta punibile è integrata quando le fatture o i documenti falsi *sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell’a.f.*, e cioè la stessa condizione che l’art. 3 oggi prevede per la fattispecie di utilizzo di *documenti falsi*. È evidente, pertanto, che la struttura della condotta punita dall’art. 2 è simile (se non identica) a quella prevista dall’art. 3 per le ipotesi di utilizzo di *falsa documentazione*. Non appare, allora, del tutto ragionevole la scelta di inserire quest’ultima fattispecie nell’art. 3 ed assoggettarla alla duplice “soglia di punibilità”. A mio avviso sarebbe stato più coerente prevedere all’interno dell’art. 2 tutte le ipotesi di utilizzo di *documenti falsi*, stabilire che essi rilevano quando sono registrati in contabilità o detenuti a fini probatori contro l’a.f. e non configurare alcuna soglia di punibilità, attesa la certa gravità ed il rilevante disvalore sociale della condotta *in sé*.

Infine, occorre precisare che la formulazione dell’art. 3 del decreto delegato va integrata con le previsioni dell’art. 1, che precisano cosa debba intendersi per “*operazioni simulate*” e per “*mezzi fraudolenti*” (17). Le operazioni *oggettivamente* o *soggettivamente simulate* sono quelle “*poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*”;

(17) Sulle “definizioni” contenute nell’art. 1 del D. lgs. n. 74/2000, si veda M.C. PARLATO, *Le definizioni legislative nel sistema penale tributario*, Bari, 2012, *passim*.

sono espressamente escluse le operazioni previste dal nuovo art. 10 bis dello Statuto del contribuente, che disciplina l'“elusione” e l'“abuso del diritto”, che - dunque - non possono essere considerate condotte penalmente rilevanti alla stregua di operazioni simulate. I “*mezzi fraudolenti*”, invece, sono le *condotte artificiose*, sia attive che omissive, “*realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*”.

In sintesi, la nuova formulazione del reato di “*dichiarazione fraudolenta*”, seppur con le evidenziate incongruenze (*i.e.*: la previsione, al suo interno, della fattispecie di utilizzo di *documenti falsi*, che più coerentemente sarebbe dovuta rientrare nell'art. 2, senza la previsione di soglie di punibilità), mostra una maggiore severità nei confronti dei comportamenti “ingannatori”. La struttura del reato, infatti, è stata ampliata fino a comprendere le condotte *oggettivamente o soggettivamente simulate* e l'utilizzo dei *mezzi fraudolenti* idonei ad ostacolare l'accertamento o ad indurre in errore i verificatori; inoltre la condotta, almeno per le due ipotesi appena indicate, non prevede più, quale elemento costituente la struttura del reato, l'obbligo della tenuta delle scritture contabili e dunque si è ampliata anche la platea dei possibili autori della stessa. Il che sembra rispondere all'auspicata esigenza di una maggiore *proporzionalità* fra *gravità* della condotta e sanzionabilità della stessa. Non v'è dubbio, infatti, che le condotte simulate o di utilizzo di mezzi fraudolenti, in quanto *ingannatorie*, mostrino un elevato grado di disvalore sociale e di offensività. Risponde, quindi al criterio di *proporzionalità* la previsione della pena per tali comportamenti. La scelta del delegante e la risposta del delegato, pertanto, mostrano una coerenza logica con l'intento di centrare la punibilità sulle condotte di maggiore lesività.

3.2. *Segue: l'infedeltà della dichiarazione, l'omessa presentazione e la modifica degli articoli 4 e 5 del D. lgs. n. 74/2000.* - Come premesso, il riferimento al criterio di *proporzionalità* si ritrova altresì nella parte dell'art. 8 della delega che disciplina la revisione del regime penalistico della dichiarazione infedele (unitamente a quella del sistema sanzionatorio amministrativo), ove è previsto il “*fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti*” (enfasi aggiunte), nonché “*la 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*”.

Anche per le condotte *non fraudolente*, dunque, la delega ha previsto un bilanciamento (questa volta verso il basso), nel senso di una proporzionalità fra la gravità della condotta e la sanzione; se a ciò aggiungiamo, aspetto certamente non trascurabile, la prevista possibilità di escludere la sanzione penale (rimanendo applicabile la sola sanzione amministrativa) per le *fattispecie menì gravi*, vien fuori un quadro di coerenza in cui sembra che il delegante abbia preso atto che, anche nel versante dei reati tributari, bisogna tenere conto dei connaturali limiti di applicabilità della pena. E così, sembra conforme al criterio di “razionalità” e “sussidiarietà” (anche nella sua accezione più ampia) la scelta di “depenalizzare” le fattispecie meno gravi, lasciando in vigore la sola sanzione amministrativa. Se si condivide, infatti, che l’utilizzo della sanzione più incisiva e penetrante è giustificabile solo nelle ipotesi di effettiva necessità, ne consegue che vanno adeguatamente escluse le condotte per le quali è sufficiente la sola sanzione amministrativa (cd. criterio della “sussidiarietà” della sanzione penale). Parimenti, se si condivide che in ogni caso di utilizzo della pena occorre operare un opportuno bilanciamento fra il bene tutelato (attraverso la misura sanzionatoria) ed il bene che la sanzione limita (libertà della persona), non può che approvarsi la prospettiva della riduzione della misura afflittiva per i comportamenti di minore gravità e la prospettiva della depenalizzazione per le condotte di scarsa offensività. Infine, se si condivide che la pena può essere utilizzata non per qualsivoglia aggressione al bene giuridico tutelato, ma solo per quelle aggressioni che risultano “non tollerabili” (cd. “meritevolezza” della pena), si deve riconoscere che anche con questi criteri è coerente la prospettiva di una graduazione della sanzione in proporzione della gravità della condotta e di una esclusione delle condotte connotate da scarsa offensività.

Semmai va evidenziato che nel caso della *dichiarazione infedele* il legislatore delegante non ha identificato (come ha fatto, invece, per le ipotesi di frode) criteri per la misurazione della *gravità* dei comportamenti, per cui l’unico parametro che è stato dato al legislatore delegato sono le “soglie di punibilità”; la gravità della condotta, dunque, deve essere calibrata in ragione della misura dell’imposta evasa. Analogamente, in assenza di altri parametri contenuti nella delega, l’individuazione delle fattispecie di *minore entità*, e cioè quelle da depenalizzare, non può che essere strutturata su una soglia di punibilità (in questo caso, a onor del vero, la delega opera un esplicito riferimento e dunque non sussistevano altri spazi di manovra per il legislatore delegato).

Questo, a mio sommosso avviso, e come cercherò di spiegare, rappresenta un aspetto di criticità dell'art. 8.

È prioritario, però, in questa fase, analizzare come le direttive del delegante siano state recepite nel decreto delegato attualmente editato.

La struttura portante dell'art. 4 del D. Lgs. n. 74/2000, in tema di *dichiarazione infedele*, è rimasta sostanzialmente invariata, nel senso che non vi sono previsioni concernenti le diverse modalità di attuazione della condotta che tengano conto del diverso grado di offensività o del disvalore sociale della stessa. Vi è però una modifica di decisivo rilievo, che è quella volta ad eliminare il cd. "rischio penale" delle operazioni di "valutazione" e "classificazione", che, secondo quanto chiarito nella relazione illustrativa, rileva in una prospettiva «macroeconomica» di «competizione fra ordinamenti».

La modifica è complessa giacché coinvolge due articoli del previgente testo normativo: l'art. 4, di cui è stata attuata la revisione, e l'art. 7, che è stato invece abrogato (dall'art. 14 del decreto delegato).

L'art. 7 del decreto n. 74 del 2000 escludeva la punibilità, ai fini della configurazione dei reati di *dichiarazione fraudolenta* (art. 3) e *dichiarazione infedele* (art. 4), delle «rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile»; così come escludeva, per gli stessi reati, la punibilità delle «rilevazioni e valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio». La norma prevedeva altresì che «in ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli».

Ai sensi di tale disposizione, pertanto, le operazioni di *valutazione estimativa* i cui criteri fossero indicati in bilancio, le valutazioni estimative (quali che fossero) che differivano in misura inferiore al 10 per cento rispetto a quelle corrette, così come la violazione dei criteri di competenza, non rilevavano penalmente tanto ai fini della dichiarazione "infedele", quanto ai fini della dichiarazione "fraudolenta". In altri termini, se anche una valutazione estimativa fosse stata supportata da *mezzi fraudolenti*, essa non avrebbe dato luogo al reato di dichiarazione *fraudolenta* qualora i criteri fossero stati comunque indicati in

bilancio, o, *in ogni caso*, quando la valutazione differiva da quella corretta in misura inferiore al 10 per cento.

Con l'attuale stesura del decreto delegato, come detto, il legislatore ha inteso attribuire maggiore rilevanza alle condotte *fraudolente*, per cui ha ritenuto coerente con questa scelta sanzionare penalmente, a titolo di dichiarazione *fraudolenta*, anche l'errata valutazione estimativa supportata da *mezzi fraudolenti*.

Per attuare tale previsione è stato quindi abrogato l'art. 7, che, come si è visto, escludeva la punibilità anche per la *dichiarazione fraudolenta*, ed il contenuto dello stesso è stato trasfuso, con modifiche ed ampliamenti, nell'art. 4, che prevede, nell'attuale formulazione, due ulteriori commi (comma 1-*bis* e 1-*ter*). Con il comma 1-*bis* si è intesa escludere la sanzionabilità penale delle operazioni di «*non corretta classificazione*» o di «*valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti*», quando i criteri di valutazione o di classificazione applicati risultano dal bilancio o da altra documentazione fiscalmente rilevante; analogamente sono state escluse dall'ambito penalistico le violazioni dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, di inerenza di un costo e di deducibilità di elementi passivi «*reali*». Penalmente, pertanto, non rilevano, ai fini del delitto di *dichiarazione infedele* (art. 4), le operazioni concernenti la classificazione in bilancio di una determinata posta contabile, o le operazioni di valutazione di cespiti, di partecipazioni, di titoli, di rimanenze, ecc., (a condizione che i criteri di classificazione e valutazione siano chiari ed indicati); così come non rilevano le violazioni concernenti i criteri di determinazione dell'esercizio di competenza cui imputare un componente positivo o negativo di conto economico o le violazioni dei criteri di valutazione dell'inerenza di un costo (la rettifica concernete la ripresa a tassazione di un costo non inerente non avrà più rilevanza penale). Il comma 1-*ter*, invece, prevede che *in ogni caso* le valutazioni effettuate dal contribuente che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento rispetto a quelle corrette, *non danno luogo a fatti punibili*; è previsto, poi, che degli importi compresi nella percentuale del 10 per cento non si tiene conto per il superamento delle soglie di punibilità.

Rispetto al contenuto dell'abrogato art. 7 la norma del novellato art. 4 è più ampia, in quanto non esclude la punibilità per le sole valutazioni *estimative*, ma opera un generale riferimento alle operazioni di non corretta *classificazione* e *valutazione di elementi attivi o passivi* effettivamente esistenti, così come esclude la punibilità per la

valutazione dell'*inerenza* o della *indeducibilità* di elementi passivi, esclusioni che non erano contenute nell'art. 7.

In sostanza, il legislatore delegato ha voluto, da un canto, inasprire il regime sanzionatorio per le operazioni di classificazione e valutazione *fraudolente* ed ha inteso, invece, mitigare - limitandolo alle sole sanzioni amministrative - il regime sanzionatorio per le medesime operazioni *non fraudolente*. E così, secondo la nuova struttura, le operazioni di valutazione, classificazione, imputazione a competenza, inerenza, ecc., rilevano penalmente soltanto se supportate da *mezzi fraudolenti* e configurano il delitto di dichiarazione *fraudolenta* (art. 3); viceversa, se tali operazioni non sono supportate da *mezzi fraudolenti* esse non rilevano penalmente, poiché non rientrano più nel delitto di dichiarazione *infedele* (art. 4).

La relazione illustrativa al decreto, come premesso, giustifica tali modifiche normative in termini di "certezza economica". In sostanza, l'obiettivo è di rendere il nostro ordinamento maggiormente attraente per gli investitori stranieri che ovviamente poco apprezzavano l'esistenza di un concreto "rischio penale" connesso, non a fenomeni fraudolenti o ingannatori, ma a divergenze di opinioni con l'amministrazione italiana circa i criteri di valutazione, di classificazione, di competenza contabile, di inerenza del costo ecc.

Non viene però segnalato, nella relazione illustrativa, un altro aspetto che a mio avviso è invece di decisivo rilievo. Le operazioni di classificazione e valutazione di cui discutiamo, infatti, sono proprio quelle che peggio si prestano all'apprezzamento penalistico, in quanto valutazioni "tecniche" che assai spesso sfuggono alla competenza di un giudice penale; per cui, di fatto, nei relativi processi la sentenza finiva con il coincidere con le valutazioni peritali. Quella delle "valutazioni" e delle "classificazioni" giuridico-contabili, insomma, è la tipica ipotesi in cui il processo penale non dispone di strumenti epistemici diversi da quelli del rito tributario, per cui i criteri di valutazione penalistica del fatto finiscono inevitabilmente con il coincidere con i criteri di valutazione "fiscale" dello stesso. Insomma, per un giudice penale è veramente complesso (se non impossibile) stabilire se la "diversa" valutazione o classificazione sia frutto di una precisa volontà di evasione o di un convincimento della correttezza giuridico-contabile del proprio operato da parte del contribuente; per cui la valutazione dell'incidenza dell'elemento soggettivo (dolo specifico di evasione) finisce con l'appiattirsi sulla valutazione oggettiva dell'esistenza dell'errore giuridico-contabile, dando luogo ad una forma di inaccettabile "oggettivazione"

della responsabilità penale. Le operazioni in questione, in altri termini, hanno molto poco di “penalmente rilevante” e quindi la circostanza che esse siano uscite dall’orbita penalistica non appaga soltanto la “certezza macroeconomica”, funzionale all’attrazione degli investimenti esteri (come segnalato nella relazione), ma risponde anche ad una logica “tutta penalistica” che impone di circoscrivere l’utilizzo della sanzione criminale ai soli casi di effettiva necessità.

Ancora una volta, dunque, la riforma del sistema sanzionatorio penale, scaturente dalla delega e dal decreto delegato, sembra rispondere all’esigenza di circoscrivere l’utilizzo della pena alle fattispecie che effettivamente la giustificano, e cioè le condotte *fraudolente* o, in qualche modo, *ingannatorie*. La sanzione è quindi *proporzionata* al disvalore sociale della condotta ed alla sua concreta offensività del bene giuridico tutelato. D’altro canto, la pena viene esclusa per quei comportamenti che possono dar luogo a “differenze d’imposta” anche notevoli, ma che non sono il frutto di una condotta *fraudolenta*; è intuibile, infatti, che il diverso criterio utilizzato dal contribuente e dal fisco per la classificazione o la valutazione di elementi attivi o passivi può dar luogo a considerevoli scarti d’imposta che, se sottomessi all’esclusiva logica della “soglia di punibilità”, comporterebbero certamente la criminalizzazione della condotta, anche se nulla di *ingannatorio* vi è nella stessa.

In sintesi, anche la riforma del delitto di *dichiarazione infedele* (art. 4), unitamente all’abrogazione dell’art. 7, sembrano confermare la consapevolezza del legislatore che il sistema previgente ha fatto un uso *distorto* della pena, non connaturale alla sua funzione, legandola più al *quantum* dell’imposta evasa che all’effettiva gravità della condotta di evasione; sistema che, peraltro, ci si è ritorto contro anche in termini di competitività attrattiva degli investimenti esteri. L’inversione di tendenza, che - almeno per le novità analizzate finora - sembra abbandonare il concetto di pena come “*strumento per far cassa*”, è dunque, a mio modo di vedere, apprezzabile.

In parziale controtendenza con questo orientamento è, invece, la sostanziale conferma della struttura del delitto di *omessa dichiarazione* di cui all’art. 5 del D. Lgs. n. 74/2000, che continua a punire la condotta dell’omessa presentazione delle dichiarazioni fiscalmente rilevanti, prescindendo totalmente dalle modalità concrete con cui questa condotta è attuata. È da registrare, invero, un minimo incremento della soglia di punibilità, che è elevata ad *euro cinquantamila* (la precedente soglia era di *trentamila euro*), cui - però - fa da contraltare l’innalza-

mento della pena edittale che è stabilita da un anno e sei mesi fino a quattro anni (nella previgente formulazione la norma prevedeva da uno a tre anni). Inoltre è stato aggiunto il comma 1-*bis* che prevede il delitto di omessa presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta (con identica soglia di punibilità riferita alle ritenute non versate). La struttura del delitto in questione, pertanto, continua ad attribuire esclusivo rilievo alla soglia di punibilità (peraltro modificata di poco), poiché è soltanto questa che opera il discrimine fra condotte di omessa presentazione della dichiarazione punibili e non punibili.

3.3. *Segue: la “distonica” mancata abrogazione del delitto di “omesso versamento di IVA”. La parziale modifica del delitto di omesso versamento di ritenute certificate.* - Dissonante con la tendenza ad un'effettiva proporzione fra gravità della condotta e punibilità della stessa è la mancata abrogazione del delitto previsto e punito dall'art. 10-*ter* del D. lgs. n. 74/2000.

Come si è già detto al § 2, l'omesso versamento IVA, soprattutto quando è determinato da comprovate difficoltà economiche, connesse a carenza di liquidità dell'impresa, non è comportamento che mostra un disvalore sociale tale da meritare l'applicazione della pena, essendo sufficiente la sola sanzione amministrativa. Non v'è nulla di *ingannatorio*, *fraudolento* o *simulato* nella condotta del contribuente che dichiara regolarmente l'Iva dovuta ma non riesce a versarla per difficoltà economico/finanziarie. In questi casi sembra, piuttosto, che la criminalizzazione della condotta sia dettata dall'intendimento di veicolare la “scelta” economica dell'imprenditore, il quale, nella prospettata condizione di carenza di liquidità, se non vi fosse la sanzione penale, dovendo decidere fra il pagamento dei propri dipendenti (o dei fornitori, delle banche, ecc.) e il versamento del tributo, assai probabilmente opterebbe per pagare i primi. La sanzione penale, dunque, diviene strumento di condizionamento della scelta, e tutto ciò ha poco a che vedere con le finalità che la moderna dottrina penalistica si sforza di attribuire alla pena (18).

In un progetto di riforma ispirato alla nobile intenzione di graduare la sanzione alla gravità della condotta e alla volontà “depena-

(18) Sul punto sia consentito il richiamo ad A. PERRONE, *Riflessioni problematiche* cit., p. 50. Per l'inconciliabilità della criminalizzazione della condotta di omesso versamento IVA con le finalità specifiche della pena si veda G. FORTI, *Principio del danno* cit., *loco cit.*

lizzare” le *fattispecie meno gravi*, l’abrogazione dell’art. 10-ter era il meno che ci si potesse attendere. Ma, nonostante la questione sia stata ampiamente dibattuta in sede di lavori parlamentari, il decreto delegato oggi editato non prevede tale abrogazione, ma solo l’innalzamento della soglia di punibilità ad un importo superiore a euro *duecentocinquantamila*. Certamente, rispetto alla previsione precedente, che fissava la soglia a euro *cinquantamila*, vi è un notevole “alleggerimento” in termini di criminalizzazione; ma il punto è che, per questa fattispecie (così come per quella di *omessa dichiarazione*), la *gravità* della condotta continua ad essere valutata solo in termini di “imposta non pagata” (e quindi in termini di “soglia di punibilità”), a nulla rilevando le circostanze che possano aver determinato l’omesso versamento, delle quali non v’è alcuna menzione anche nella formulazione dell’art. 10-ter modificata dal decreto delegato.

Osservazioni parzialmente analoghe possono farsi per il delitto di *omesso versamento di ritenute certificate* (art. 10-bis), la cui struttura è stata sostanzialmente confermata, con la sola aggiunta del riferimento alle ritenute *dovute sulla base della dichiarazione* (la formulazione precedente prevedeva le sole ritenute risultanti dalla *certificazione*) e con l’innalzamento della soglia di punibilità da euro *cinquantamila* a euro *duecentocinquantamila*. Va detto, però, che la condotta di omesso versamento delle ritenute, soprattutto nell’ipotesi in cui si tratti di ritenute già *certificate*, non è integralmente assimilabile alla condotta di omesso versamento IVA. L’avvenuta *certificazione*, infatti, integra una forma di falsità ideologica, in quanto si assevera ciò che non è, e coinvolge anche il destinatario della stessa, che fa fede sull’avvenuto versamento delle ritenute. Vi sono, dunque, maggiori margini di ragionevolezza nella criminalizzazione di tale condotta rispetto a quella di omesso versamento IVA.

3.4. *Segue: le modifiche dei delitti di occultamento o distruzioni di documenti contabili e di indebita compensazione.* - Le ulteriori modifiche dettate dal decreto delegato, per la parte oggetto di interesse nel presente scritto, riguardano l’inasprimento della pena edittale per il reato previsto dall’art. 10 del D. Lgs. n. 74/2000 e la modifica della struttura (con connesso inasprimento di pena) per il reato previsto dall’art. 10-*quater* del medesimo testo normativo.

Quanto al reato di *occultamento o distruzioni di documenti contabili*, è previsto l’innalzamento della reclusione da «sei mesi a cinque anni» a «un anno e sei mesi a sei anni», il che appare in linea con la

tendenza all'inasprimento delle sanzioni per le condotte che mostrano maggior disvalore sociale, fra le quali certamente rientra quella di chi distrugge o occulta le proprie scritture contabili in modo da non consentire la ricostruzione del suo imponibile.

Quanto, infine, al reato di *indebita compensazione* la formulazione dell'art. 10-*quater* risultante dal decreto delegato, conferma la precedente struttura (con la soglia di punibilità fissata sui *cinquantamila euro*) per l'ipotesi di utilizzo di crediti *non spettanti* e distingue questa fattispecie da quella di utilizzo di crediti *inesistenti*, considerata di maggiore gravità (la relazione illustrativa al decreto la definisce come "*fattispecie estremamente offensiva*") e quindi punita con pena superiore.

4. Prime riflessioni conclusive: le "luci" e le "ombre" del nuovo sistema sanzionatorio penale risultante dalla legge delega e dal decreto delegato. - Volendo approntare una prima sommaria conclusione, sembra che la legge delega e il successivo decreto delegato mirino a costruire un nuovo sistema penal-tributario meno sbilanciato verso le esigenze fiscali e più aderente ai principi penalistici in tema di delitti e pene.

Vi è un inasprimento sanzionatorio nei confronti dei comportamenti fraudolenti ed ingannatori, e ciò risponde al criterio di *proporzionalità* fra la gravità della condotta e l'utilizzo della pena. Vi è di conseguenza un utilizzo più appropriato di tale strumento, cioè più rispondente alle sue finalità. D'altro canto l'enfaticizzazione posta sulle condotte fraudolente consente al giudice penale di concentrare la sua attenzione su comportamenti che meglio si prestano alle sue competenze e alle sue cognizioni e che più agevolmente sono accertabili con gli strumenti del processo penale.

Infine, la sostanziale depenalizzazione delle operazioni di valutazione e di classificazione, così come la depenalizzazione delle operazioni d'imputazione per competenza di elementi attivi o passivi reali e delle valutazioni d'inerenza o di deducibilità di elementi passivi reali, consentono di sottrarre all'area del penalmente rilevante comportamenti che, a condizione che le valutazioni non siano supportate da documentazione falsa, non denotano un'offensività o un grado di lesione del bene giuridico tale da giustificare l'utilizzo della pena.

Rispetto alle conclusioni cui eravamo giunti nei precedenti scritti del 2012, possiamo dunque ritenere che siano stati fatti dei passi avanti in termini di una maggiore razionalità complessiva del sistema.

Non vi sono solo “luci”, però; come si è anticipato, infatti, permangono alcuni profili di notevole problematicità.

È stato confermato il delitto di omesso versamento IVA e, seppur sia stata aumentata significativamente la soglia di punibilità, la struttura del reato continua a non attribuire alcun rilievo alle ragioni che possano aver determinato la condotta omissiva. Analoga considerazione va fatta per il delitto di omessa dichiarazione, che continua ad essere strutturato sulla soglia di punibilità (cresciuta di poco) senza attribuire alcun rilievo alle modalità di attuazione della condotta omissiva, e, parzialmente, per il delitto di dichiarazione infedele realizzato mediante omessa dichiarazione di elementi attivi o mediante l’indicazione di elementi passivi inesistenti, la cui struttura è sostanzialmente basata sul superamento della soglia.

Quanto ciò sia compatibile con il principio ispiratore della delega, e cioè il criterio di *proporzionalità*, e quanto sia rispondente ai corretti criteri di utilizzo della pena una struttura delittuosa fondata sul superamento di una soglia di punibilità, sono questioni che rimangono aperte e che cercheremo di affrontare nei successivi paragrafi.

5. Le due “declinazioni” del concetto di proporzionalità. - Si è diffusamente parlato nei paragrafi precedenti del concetto di *proporzionalità*, che è indubbiamente uno dei più complessi della cultura giuridica ed il cui contenuto e contorni sono assai difficili da circoscrivere (19), né appare questa la sede per tentare un’operazione così

(19) Per qualche riferimento bibliografico al principio di *proporzionalità* come principio internazionale e come principio europeo di diritto tributario, si veda A. STONE SWEET, J. MATTHEWS, *Proportionality balancing and global constitutionalism*, in *Columbia journal of transnational law*, vol. 47, 2008, p. 73 ss. e 165 ss. A. BARAK, *Proportionality. Constitutional rights and their limitations*, Cambridge, Cambridge U.P., 2012, cap. 7; D. GRIMM, *Proportionality in Canadian and German constitutional jurisprudence*, in *University of Toronto Law Journal*, vol. 57, 2, 2007, p. 383-397; S. YUVAL, *The principle of proportionality under International law*, Policy papers, The Israel democracy institute, 2009, A. FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in AA. VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, Milano 2013, p. 159 ss.; A. MONDINI, *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: de parametro de legitimidad de las norma tributarias a principio general en los procedimientos de aplicacion del los tributos?* in F. Fernandez Marin, e A. Fornieles Gil, *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, ed. Ateler, 2010, p. 134 ss.; B. BARNES, *El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar*, in *Cuadernos de Derecho Público*, n. 5, 1998, p. 22 ss. Per un riferimento, necessariamente non esaustivo, alla dottrina italiana si veda A. SANDULLI, *Proporzionalità* (Voce), *Dizionario di diritto*

delicata e complessa. Ci limitiamo pertanto a dire che il criterio in questione, nella circoscritta prospettiva del presente studio, è suscettibile di duplice declinazione a seconda che si faccia riferimento all'esigenza di criminalizzazione di una condotta (e cioè alla configurabilità della stessa come reato) o all'esigenza di commisurazione della sanzione ad una condotta già oggetto di incriminazione.

Nel primo caso la *proporzionalità* richiede un raffronto fra la condotta e un ipotetico bene che possa formare oggetto di tutela, si deve cioè valutare se il comportamento è realmente offensivo di un determinato bene giuridico, che rilevanza assume tale bene e che grado di offensività rispetto allo stesso manifesta la condotta; non ultimo dovrà valutarsi se la pena è effettivamente lo strumento più idoneo a tutelare quel bene (e quindi considerare anche se essa funga effettivamente da "controstimolo" alla realizzazione della condotta incriminanda). La *proporzionalità*, dunque, implica un *bilanciamento* in cui uno degli elementi da valutare è sempre il diritto fondamentale di libertà dell'individuo. La pena, infatti, sacrifica questo diritto e dunque le condotte incriminate devono essere portatrici di un grado di offensività e disvalore sociale tale da giustificare questo sacrificio. Atteso che il nostro sistema penale è basato sul principio di legalità, tale opera di bilanciamento dovrà essere operata essenzialmente dal legislatore; è quest'ultimo cioè che dovrà valutare se il grado di offensività della condotta e il suo disvalore sociale siano tali da giustificare il sacrificio della libertà. Insomma, la configurazione di una determinata condotta come reato è compito che deve essere svolto in sede principalmente (se non esclusivamente) legislativa. Il criterio di *proporzionalità* dovrebbe guidare la ponderazione, per cui, se si ritiene che il tasso di offensività o di pericolosità della condotta, così come il suo disvalore sociale, siano tali da giustificare il sacrificio del diritto di libertà, la scelta sarà quella

pubblico, Milano, 2006; E. CANNIZZARO, *Il principio di proporzionalità nell'ordinamento internazionale*, Milano 2000, *passim*; G. PINO, *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità*, in *Ragion pratica*, 2014, n. 43, p. 541 ss.; C. MALINCONICO, *Il principio di proporzionalità*, in *Autorità e consenso nell'attività amministrativa*, Atti del 47° Convegno di Scienza dell'Amministrazione, Varenna 2001, Milano, 2002, p. 49 ss. Per qualche riferimento specifico alla materia tributaria si veda G. FALSITTA, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 396 ss.; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino e A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 278 ss.

della criminalizzazione (configurazione della condotta come reato) (20).

Nella seconda delle sue possibili declinazioni (sempre riferite al presente contesto) il criterio di *proporzionalità* richiede, invece, un raffronto fra il tasso di gravità di una condotta, che già forma oggetto di incriminazione, e la misura della severità della sanzione. Si dovrà, cioè, cercare di individuare una misura sanzionatoria che sia effettivamente rispondente al grado di offensività del comportamento concretamente tenuto. Anche in questo caso dovrà operarsi un bilanciamento che coinvolge diversi aspetti, quali la reale “efficacia” della misura sanzionatoria, la possibilità che la pena possa “emendare” o “risocializzare” colui che la sconta e lo possa indurre a non commettere ulteriori reati, ecc. Questa seconda declinazione del criterio di *proporzionalità* (rapporto fra la gravità della condotta punita e misura della sanzione) non coinvolge il legislatore, ma il giudice. Non si tratta, infatti, di stabilire se una condotta sia di tale gravità da giustificare l’incriminazione (prima declinazione del criterio di *proporzionalità*), quanto di stabilire la sanzione più adeguata per una condotta che è già configurata come reato. Tale operazione, beninteso all’interno di un intervallo di pena già fissato dalla legge, può agevolmente essere compiuta dal giudice (anzi è ovvio che sia compiuta dal giudice); questi, infatti, ha la possibilità di valutare le circostanze concrete dei comportamenti posti in essere, le modalità di attuazione degli stessi, la personalità di colui che li ha compiuti, ecc. Insomma il bilanciamento fra la severità della sanzione da irrogare e la concreta offensività della condotta (seconda declinazione del criterio di *proporzionalità*) è operazione di competenza del giudice.

Pertanto, nella prima delle sue declinazioni (rapporto fra grado di offensività/disvalore della condotta e configurazione della stessa come reato) il criterio di *proporzionalità* deve guidare le scelte del legislatore, nella seconda delle sue declinazioni (rapporto fra gravità della condotta e misura della sanzione da irrogare), invece, il criterio di *proporzionalità* deve guidare la scelta del giudice.

È ovvio che non dico nulla di nuovo, eppure sembra che il legislatore, tanto in sede di delega, quanto soprattutto nel decreto

(20) Su questi temi si veda G. FIANDACA, *Sul bene giuridico. Un consuntivo critico* cit. p. 58 ss.

delegato, abbia dimenticato questa semplice ed evidente considerazione.

Cerco di spiegare meglio cosa intendo.

La circostanza che sia stato “confermato”, nella struttura portante di talune fattispecie delittuose (quali l’omessa dichiarazione, l’omesso versamento IVA, la dichiarazione infedele, ecc.), il decisivo peso delle cd. soglie di punibilità, limita la portata del criterio di *proporzionalità* (nella prima delle sue declinazioni), perché è come se “legasse le mani al giudice” il quale, proprio in quanto la prima *declinazione* del criterio in esame è di esclusiva competenza del legislatore, non ha spazio per analizzare le concrete modalità di svolgimento della condotta (che non rilevano nella struttura del reato), ma - al fine di valutare la punibilità della stessa - si dovrà preoccupare di stabilire se risulta o meno superata la soglia. La misura della gravità del comportamento di evasione, dunque, è fissata in un numero (la “soglia di punibilità” appunto) e il giudice per decretare la punibilità, non ha margini di valutazione che coinvolgono l’effettivo disvalore sociale del comportamento o le ragioni “soggettive” che l’hanno determinato, perché tali elementi, non rientrando nella struttura del reato (va peraltro ricordato che il delitto di omesso versamento Iva è a *dolo generico*), sono sottratti alla sua competenza. Ciò probabilmente spiega la severità e la rigidità con cui la Suprema Corte ha interpretato, ad oggi, la fattispecie di omesso versamento IVA.

In altri termini, sembra che la scelta normativa di confermare le soglie di punibilità, soprattutto in fattispecie di reato quali l’omesso versamento o l’omessa presentazione della dichiarazione, non consentendo di attribuire il giusto peso alla gravità della condotta, rappresenti un elemento distonico rispetto al criterio della *proporzionalità* che è, invece, il criterio ispiratore dell’intera riforma.

Domandiamoci allora: non era possibile una soluzione diversa? Non era possibile disciplinare queste fattispecie di reato attribuendo minor peso alle soglie di punibilità o, addirittura, escluderle del tutto?

Riteniamo che, per rispondere a questi interrogativi, la questione preliminare da risolvere sia quella dei criteri di valutazione della *gravità della condotta* nei reati di evasione fiscale.

6. I due possibili parametri per misurare la gravità della condotta.
- Ci sembra che i criteri per valutare la *gravità della condotta* nei reati tributari siano due.

In primo luogo essa può essere commisurata al suo intrinseco “disvalore sociale”, scaturente dalle modalità di attuazione della stessa.

In quest’ottica tutti i comportamenti fraudolenti, simulatori (in senso soggettivo o oggettivo), volti alla creazione ed utilizzazione di documenti falsi, alla distruzione delle scritture contabili, ecc., hanno un “intrinseco” ed oggettivo disvalore sociale che non sembra possa essere messo in discussione.

Ma non sono soltanto queste le condotte che manifestano “disvalore sociale”. Si pensi al cd. “evasore totale”, e cioè colui che svolge la sua attività imprenditoriale o professionale in modo totalmente sconosciuto al fisco, non possedendo una partita Iva, non presentando alcuna dichiarazione (di inizio attività, annuale, ecc.), non tenendo alcuna contabilità, ecc. Non si tratta, a ben vedere, di un comportamento fraudolento, ma è comunque una condotta “omissiva” portatrice di un elevato disvalore sociale, se non altro perché il contribuente in questione rende particolarmente complessa l’attività di accertamento del suo imponibile, in quanto non lascia “tracce” fiscali della sua attività commerciale.

In secondo luogo la *gravità della condotta* può essere rapportata all’entità dell’evasione. Qui il parametro non è nelle concrete modalità di attuazione del comportamento o nel suo intrinseco disvalore sociale, ma è numerico, è una soglia, superata la quale la condotta potrà essere qualificata come *grave*. È questa ovviamente la logica degli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D. Lgs. n. 74/2000; in queste fattispecie, infatti, non rilevano le ragioni che possano aver determinato l’omesso versamento e vengono equiparate (almeno a livello normativo) le condotte, certamente non paragonabili, di colui che non versa perché volontariamente decide di non farlo (pur potendo regolarmente adempiere) e di chi non versa perché in difficoltà economiche. Ma certamente i casi di omesso versamento non sono gli unici in cui assume decisivo rilievo il parametro “numerico” (la soglia di imposta evasa). Si pensi alla fattispecie prevista (e confermata in sede di decreto delegato) dall’art. 5, che punisce chi omette di presentare la dichiarazione realizzando un’evasione (per singola imposta) superiore alla soglia di *cinquantamila euro* (in base alla nuova formulazione). Ebbene, in questo caso più che le modalità di realizzazione della condotta (omessa presentazione della dichiarazione) pesa la soglia di punibilità; la norma, infatti, non distingue fra l’evasore totale, che non ha mai presentato una dichiarazione, e colui che per un anno, magari per trascuratezza, negligenza o

dimenticanza, non abbia presentato la dichiarazione. Anzi, se l'evasore totale non integra la soglia di punibilità non commetterà reato, mentre lo commetterà colui che non ha presentato la dichiarazione per un solo anno, se in quell'anno, per avventura, supera la soglia. Infine, la medesima logica è applicata nell'art. 4 (*dichiarazione infedele*) che non tiene conto delle concrete modalità con cui è stata attuata la condotta di omessa contabilizzazione di elementi attivi o la contabilizzazione di elementi passivi inesistenti, ma fissa il livello di gravità della stessa in ragione del superamento della duplice soglia prevista dalla norma.

In sintesi, mi sembra che la *gravità* della condotta dei reati tributari possa essere valutata mediante due parametri: il primo è quello che tiene conto dell'intrinseco "disvalore sociale" del comportamento in sé; il secondo prescinde dal disvalore sociale della condotta e rapporta la gravità della stessa alla misura dell'imposta evasa, seguendo la logica del "danno" provocato, laddove il "danno" è quantificato sull'ammontare del tributo evaso.

Ebbene, se la pena deve essere *proporzionale* alla *gravità della condotta*, con quale dei due parametri misureremo tale gravità?

7. Il danno da evasione fiscale: la necessità che i due parametri di gravità della condotta vengano adeguatamente temperati. - Ipotizziamo adesso di voler misurare la *gravità della condotta* sul solo parametro dell'imposta evasa (secondo la logica delle soglie di punibilità) e domandiamoci: è proprio vero (o meglio: è completamente vero) che il "danno" da reato fiscale è nella misura del tributo sottratto alle casse erariali?

La risposta dipende ovviamente dalla preliminare opzione che si fa nel selezionare il "bene giuridico" tutelato nei reati di evasione (e prima ancora dipende dalla preliminare convinzione che una fattispecie delittuosa sia perseguibile in quanto leda un "bene giuridico") (21).

Se si accede alla tesi, prospettata nei precedenti scritti, secondo la quale il bene giuridico tutelato in questa tipologia di reati ha un suo sfondo nei principi ispiratori della Costituzione e dunque nel principio di solidarietà che sta alla base dell'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche, si dovrà convenire che il bene tutelato non ha contorni netti e definiti, non è il bene "vita", "salute", "patrimonio", ecc., ma è uno

(21) Su questo tema si veda diffusamente, G. FIANDACA, *Sul bene giuridico* cit., *passim*.

dei cd. “beni superindividuali”, che consiste nell’assicurare che ognuno dia il suo contributo alla realizzazione delle spese pubbliche, graduato sulla sua capacità di contribuzione. Insomma, mi sembra che l’evasione fiscale non sia un’aggressione diretta al patrimonio dello Stato per cui il danno è quantificabile in ragione della diminuzione patrimoniale che lo Stato ha subito; il danno dell’evasione è più latente, potenziale e diffuso, esso integra una violazione del criterio di solidarietà da parte del contribuente che omette di partecipare insieme agli altri alla realizzazione delle spese pubbliche, e per tal ragione è difficilmente quantificabile. Se proprio vogliamo trovare un parametro potremmo dire che esso consiste nella misura della sottrazione del proprio contributo alle spese pubbliche; ma in che misura tale sottrazione determini un danno e quanto è grande tale danno è davvero difficile da dire, anche perché, a rigor di logica, non si tratta di un vera e propria sottrazione di ricchezza ai consociati, quanto del mancato conseguimento, da parte dei consociati, della porzione di “beneficio” che l’intera collettività avrebbe potuto ritrarre dai servizi pubblici finanziati attraverso il pagamento delle imposte che sono state evase.

D’altro canto anche la scuola anglo-americana che - sulla scia delle concezioni liberiste di John Stuart Mill - delimita l’area del penalmente rilevante non attraverso il riferimento al concetto di “bene giuridico” (di tradizione europeo-continentale), ma richiamando il cd. “principio del danno” (*Harm principle*), nelle sue più recenti e feconde elaborazioni, riconducibili alla monumentale opera del giusfilosofo Joel Feinberg (22), tende a delimitare il concetto di “danno” confinandolo ad una decurtazione di diritti, beni e interessi quali la vita, l’integrità, il patrimonio, la pace, la sicurezza, ecc., che fanno parte della consolidata tradizione penalistica e che sono direttamente ricollegabili a beni dotati di specifica consistenza (23). La punibilità di un danno “indiretto”, connesso al mancato conseguimento di un beneficio, non immediatamente monetizzabile, che deriva dall’efficiente erogazione dei servizi pubblici e che è connesso al generalizzato incremento del *benessere dell’intera collettività*, difficilmente riuscirebbe a trovare seri appigli di legittimazione anche in quel sistema.

Insomma sostenere che il “danno” da evasione fiscale è nella misura dell’imposta evasa, è soluzione che, dal punto di vista teorico,

(22) Cfr. J. FEINBERG, *The moral limits of the criminal law*, I, *Harm to others*, New York-Oxford, 1984, *passim*.

(23) Sul punto si veda anche G. FIANDACA, *op. ult. cit.*, p. 126.

non si raccorda né con la tradizionale concezione europeo-continentale del “bene giuridico” (anche nella sua dimensione costituzionalmente orientata), né con la concezione anglo-americana dall’*Harm principle*. La cd. soglia di punibilità, dunque, se da sola considerata, non sembra in grado di giustificare, a livello teorico, l’effettiva gravità della condotta di evasione. Calibrare il tasso di gravità solo sulla soglia può dar luogo a risultati non conformi con il principio di *proporzionalità*.

A parte le difficoltà teoriche, vi sono poi le incongruenze pratiche.

Di fatti, se la *gravità della condotta* viene misurata soltanto sull’ammontare dell’imposta evasa, si verificano almeno due fattori di distorsione.

In primo luogo condotte con diversi disvalori sociali vengono, di fatto, equiparate quanto alla sanzionabilità penale, essendo possibile operare una diversificazione solo in termini di graduazione della pena, ma non in termini di applicabilità della stessa. E così, solo per fare un esempio, a colui che non versa l’IVA (per un importo sopra soglia) perché in difficoltà economiche e in carenza di liquidità, potrà essere irrogata una pena inferiore rispetto a colui che, pur avendo la possibilità, decide di non versare, ma tanto l’uno quanto l’altro verranno condannati per il reato di messo versamento, con tutte le conseguenze che ciò comporta anche in termini di confisca (oggi espressamente prevista dall’art. 12-*bis*, che viene introdotto nel corpo normativo del D. lgs. n. 74/2000 dal decreto delegato).

In secondo luogo, possono verificarsi ipotesi in cui paradossalmente la pena colpisce il comportamento con minor disvalore sociale. Si pensi al caso, già prospettato, dell’evasore totale, ignoto al fisco per non aver mai presentato alcuna dichiarazione (neanche quella di inizio attività), il cui carico di evasione non supera la soglia; questo contribuente non sarà penalmente sanzionabile, anche se il suo comportamento mostra un disvalore sociale certamente maggiore rispetto a quello del contribuente che per un solo anno non presenta la dichiarazione con imposta evasa sopra soglia, che sarà, invece, penalmente sanzionabile.

Difficoltà teoriche e pratiche, dunque, ci inducono a ritenere che è riduttiva la soluzione di stimare il “danno” da evasione esclusivamente sulla misura del tributo sottratto.

D’altro canto sarebbe parimenti riduttiva la soluzione opposta, qualora cioè si pretendesse di valutare il danno da evasione riferendosi

esclusivamente al primo dei configurati parametri di gravità della condotta: il disvalore sociale di quest'ultima.

Al netto delle condotte fraudolente (che, come detto, mostrano già in sé il criterio della gravità e, a mio sommesso avviso, andrebbero sanzionate prescindendo da una soglia di punibilità), pretendere di valutare il danno esclusivamente sulla base del comportamento "deprecabile" condurrebbe alla soluzione (poco priva di senso) di criminalizzare condotte con bassissime soglie di evasione. Insomma, anche l'evasore totale dovrebbe essere indenne da pena se la sua evasione si attesta su livelli assai poco significativi.

In sostanza, la valutazione del "danno" connesso all'evasione non sembra possa limitarsi ad uno dei due criteri sopra identificati per indicizzare la *gravità della condotta* (disvalore sociale del comportamento o misura dell'imposta evasa) ma richiede che essi siano presenti entrambi e che siano adeguatamente bilanciati.

Dunque, se si escludono le ipotesi di frode, per le quali non appare necessaria una soglia di punibilità, la *gravità della condotta* di evasione non dipende solo dal disvalore sociale del comportamento, né dipende solo dalla misura del tributo evaso, ma dipende da entrambi i parametri. Una condotta che manifesta un elevato disvalore sociale potrà essere sanzionata anche con bassi livelli di evasione; viceversa una condotta che mostri un ridotto livello di disvalore sociale potrà essere sanzionata solo con più alti livelli di evasione; infine una condotta che mostri scarso disvalore sociale e bassi livelli di evasione non dovrà essere sanzionata affatto.

In conclusione, la circostanza che il legislatore delegante abbia scelto come metro guida nella selezione dei fatti fiscali di rilevanza penale il criterio di *proporzionalità* fra sanzione e *gravità della condotta*, impone di individuare i parametri su cui misurare la *gravità*, ed essi, a mio modo di vedere, sono due: le caratteristiche intrinseche della condotta in sé, e cioè il suo disvalore sociale, la sua connotazione fraudolenta, ecc.; la misura dell'evasione. Questi due parametri, come detto, devono bilanciarsi, in modo che la criminalizzazione prima, e la sanzione poi, possano (quantomeno tendenzialmente) essere proporzionate alla gravità del comportamento.

8. I limiti intrinseci delle cd. "soglie di punibilità". Le soluzioni alternative. - Se è così, allora, perché continuare a strutturare il reato di omesso versamento o di omessa dichiarazione sulle soglie di punibi-

lità? E, soprattutto, perché affidare il metro della gravità della condotta solo alle soglie di punibilità?

La “soglia”, infatti, se si condividono le superiori conclusioni, è soltanto uno dei criteri che servono per determinare la gravità di una condotta ed il correlato danno da evasione; l’altro criterio è quello del disvalore del comportamento in sé e delle sue modalità di attuazione.

Se però le fattispecie normative sopra citate (articoli 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter*) continuano a “girare” esclusivamente sulle soglie di punibilità, così come ancora oggi avviene nel decreto delegato, sarà preclusa al giudice la possibilità di apprezzare il disvalore in sé della condotta. Ecco allora che la soglia diviene uno “spartiacque” che limita fortemente gli apprezzamenti del giudice; a quest’ultimo, infatti, una volta che sia appurato il superamento della soglia, non rimane granché da valutare. La conseguenza è che comportamenti che mostrano ridotto disvalore sociale continueranno ad essere sanzionati se quantitativamente significativi e comportamenti con significativo disvalore sociale continueranno a restare esenti da pena se quantitativamente poco significativi.

Ritorniamo allora all’interrogativo che ci eravamo posti: esiste la possibilità di una soluzione diversa rispetto a quella prospettata nel decreto delegato?

La prima opzione potrebbe essere quella di criminalizzare esclusivamente le ipotesi di frode fiscale, di simulazione, di occultamento e distruzione dei documenti contabili, ecc.. Qui il disvalore della condotta non è in discussione e dunque non servirebbe l’ulteriore parametro della soglia di punibilità, ovvero quest’ultima potrebbe essere utilizzata esclusivamente per graduare la differente gravità dei comportamenti. La simulazione (*oggettiva o soggettiva*), la distruzione o occultamento delle scritture contabili, ecc., infatti, sono condotte con elevato disvalore sociale, ma pur sempre inferiore rispetto alle condotte di “frode” propriamente detta, con utilizzo di falsa documentazione. La soglia di punibilità, pertanto, potrebbe essere utilizzata soltanto per le prime ipotesi ed esclusa per le seconde (come oggi previsto dal decreto delegato).

Ritengo, però, che ad oggi una soluzione che limiti la criminalizzazione alle sole condotte ingannatorie, fraudolente, simulate, ecc., seppur quella più coerente con i limiti strutturali del reato e delle funzioni della pena, non sia praticabile e ciò fondamentalmente per ragioni “politiche”. Pretendere che il legislatore rinunci alla funzione deterrente della pena in ipotesi di evasione non fraudolenta (*i.e.*:

dichiarazione “infedele”; omessa dichiarazione, ecc.) comporterebbe un eccessivo abbassamento della guardia in un periodo storico in cui è fortemente sentita, soprattutto a livello politico, l’esigenza di mostrare severità e scarsa indulgenza nei confronti degli evasori. Quanto ciò sia compatibile con la selezione del bene giuridico effettivamente tutelato nei reati tributari è, ovviamente, altra e diversa questione.

La seconda opzione potrebbe essere quella di strutturare le fattispecie di criminalizzazione prevedendo non soltanto la soglia di punibilità, ma inserendo altresì dei parametri di indicizzazione del disvalore della condotta. Più alto è l’indice di disvalore più bassa deve essere la soglia. Probabilmente questa sarebbe, ad oggi, la soluzione migliore.

Ma ritengo che sia ugualmente praticabile una terza possibilità, che consiste nel fissare esclusivamente adeguati parametri di indicizzazione del disvalore sociale dei comportamenti alla luce dei quali valutare la gravità della condotta, senza indicare alcuna soglia di punibilità.

Colgo l’obiezione che potrebbe prospettarsi: in questo modo non c’è il rischio di uno sbilanciamento al contrario? Non c’è il rischio che vengano sanzionate penalmente evasioni quantitativamente poco significative (ma connesse a comportamenti recanti un significativo disvalore sociale)?

Ritengo che il rischio possa essere evitato, quantomeno fintantoché si ha fiducia nella ragionevolezza del giudice.

Il parametro della misura dell’imposta, infatti, potrebbe essere adeguatamente valutato da quest’ultimo, sia per determinare la sanzione effettivamente rispondente alla condotta, sia per escludere la punibilità. Il giudice, se dovesse ritenere scarsa o nulla l’incidenza del tributo evaso, potrebbe escludere la configurazione del reato per l’assenza di un danno significativo (al bene giuridico tutelato) o per la trascurabilità dello stesso. Il rischio dell’eccessivo “ribasso” nella punibilità, dunque, può essere arginato dall’assennatezza del giudicante.

Viceversa, l’assenza di una soglia di punibilità, consentirebbe di ottenere un ulteriore beneficio: il giudice non si vedrebbe costretto ad assolvere il contribuente che ha posto in essere comportamenti con elevato disvalore sociale ma basso tasso di evasione (inferiore alla soglia). Oggi, per esempio, l’evasore totale sa che non rischia un processo penale se si mantiene sotto la soglia di punibilità. Escludendo le soglie e tenendo conto della gravità dei comportamenti si potrebbe evitare tale calcolo utilitaristico.

È troppo alto, in questo modo, il livello di discrezionalità che si riconosce al giudice? È eccessivamente sacrificato il principio di legalità e il criterio di certezza?

Non escludo aprioristicamente che tali obiezioni possano essere fondate (ed anzi, verosimilmente, lo sono). Ragionando, però, secondo i criteri direttivi contenuti nella delega, la soluzione da ultimo prospettata non appare impraticabile.

L'art. 8 è centrato sul criterio della *proporzionalità*, e non è forse vero che quest'ultimo criterio richiama direttamente la valutazione ed il bilanciamento che vengono normalmente praticati dai giudici? Le più alte Corti del Pianeta non utilizzano forse il giudizio di *proporzionalità* per affrontare la problematica questione dei rapporti di bilanciamento fra diritti fondamentali e delle limitazioni che questi possono subire? Certo è stato paventato il pericolo che l'*age of balance* possa sostituire l'*age of rights*, che il giudizio di proporzionalità attribuisca troppo potere ai giudici mettendo a rischio l'esistenza stessa dei diritti fondamentali, ma è stato opportunamente ribadito che il cd. *judicial review* non concretizza alcuna forma indiretta di attentato ai sistemi democratici, ma anzi è uno strumento che può consentire un'adeguata veicolazione delle istanze di coloro che sono risultati soccombenti nella contesa democratica (24).

Se, dunque, si riconosce una così autorevole funzione al giudizio di *proporzionalità* ed al ruolo di bilanciamento svolto dai giudici nei rapporti di conflitto fra diritti fondamentali, perché escludere che questi ultimi possano, molto più sommamente, adeguatamente bilanciare (ovviamente sulla base delle direttive provenienti dal legislatore) i criteri per l'applicazione della pena nei reati fiscali?

9. Conclusioni. - Proviamo, a questo punto, a trarre delle conclusioni.

In linea di massima i principi ispiratori della delega sono condivisibili. Il criterio della *proporzionalità* fra criminalizzazione e sanzione da una lato e gravità dei comportamenti dall'altro, riconduce l'illecito fiscale ai naturali aspetti strutturali degli altri reati e assottiglia notevolmente quelle differenze che ci avevano indotto a ritenere che tale

(24) Su questi temi si veda G. PINO, *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità* cit., p. 550.

illecito avesse delle caratteristiche affatto peculiari che lo rendevano inspiegabilmente diverso dalle altre forme delittuose.

Sembra che il legislatore stia cominciando a comprendere che la materia dei delitti e delle pene ha un suo regime “minimo” di applicabilità che non ne consente oltremodo la strumentalizzazione. Puntare sull’effetto deterrente della pena per combattere programmaticamente l’evasione può andar bene, a patto, però, di non trascurare i principi fondamentali che governano il diritto penale.

Certamente apprezzabile è dunque lo sforzo di sottolineare la maggiore gravità delle condotte fraudolente e simulatorie, così com’è apprezzabile la scelta di utilizzare la sola sanzione amministrativa in quei casi in cui l’uso della pena non è davvero necessario.

E tuttavia, proprio con riferimento alle condotte di minore portata lesiva, la delega e il decreto delegato denunciano i loro difetti.

In primo luogo, la regolamentazione del reato di *dichiarazione infedele* (art. 4) rimane troppo generica nella parte relativa agli *elementi attivi* sottratti a imposizione o *elementi passivi* inesistenti; la condotta, infatti, rimane ancorata esclusivamente alle soglie di punibilità, con le conseguenze negative che abbiamo sopra cercato di esporre.

Non serve, poi, ripetere le riflessioni già fatte con riguardo al reato di *omessa dichiarazione* (art. 5) ed alle incongruenze che la sua struttura, sostanzialmente confermata, evidenzia.

Infine, sembra che sia mancato il necessario coraggio per escludere chiaramente e definitivamente la punibilità di condotte che, seppur concretizzano un’evasione numericamente consistente, non evidenziano (o evidenziano in misura trascurabile) un disvalore sociale tale da meritare l’applicazione della pena. Il riferimento corre ovviamente alle ipotesi di omesso versamento, soprattutto all’omesso versamento dell’Iva. Se, come autorevolmente osservato (25), la pena, nella sua primaria essenza, è espressione di un rimprovero sociale per un comportamento che si è discostato da un ideale modello di condotta “buona”, quale viene espresso dalla collettività e del quale lo Stato si fa garante, vi è più che un fondato dubbio che il comportamento del contribuente che non versa perché in seria difficoltà economica sia suscettibile di una “disapprovazione sociale” tale da legittimare la sanzione penale. Con ciò, ovviamente, non si intende giustificare la

(25) Cfr. G. FORTI, *op. e loco* ult. cit.

condotta di omesso versamento del tributo, ma si vuole soltanto sostenere che la sanzione amministrativa è già sufficiente.

Ebbene, in un regime di riforma in cui si attribuisce decisivo valore alla gravità dei comportamenti era da attendersi una chiara e definitiva depenalizzazione di tali fattispecie, come pure era stato suggerito in fase di lavori preparatori della delega. La scelta, invece, è stata quella di mantenere questi reati, seppur elevando considerevolmente la soglia. Soluzione, questa, che poteva certamente essere evitata in un'ottica di riforma che si assume l'onere di *proporzionare* la sanzione alla *gravità della condotta*.

Il giudizio complessivo sul quadro normativo che vien fuori dalla delega e dal decreto delegato, dunque, seppur rimane sostanzialmente positivo, non può, tuttavia, non evidenziare tali forti perplessità.

ANTONIO PERRONE