

CONFRONTO DI IDEE

ENRICO MARIO AMBROSETTI

La frode fiscale mediante altri artifici: vecchi e nuovi aspetti problematici

Lo scritto analizza le vicende legislative e giurisprudenziali che hanno caratterizzato il reato di frode fiscale: in via analitica esamina la nuova disciplina sul tema dettata dall'art. 3, introdotta con il d.lgs. n. 158 del 2015. Successivamente la trattazione si concentra sul fenomeno dell'elusione fiscale. E da ultimo la conclusione dell'elaborato verte sull'attuale problema della prescrizione del reato, si approfondisce perciò sia la sentenza Taricco, sia il regime sanzionatorio riguardate le fattispecie criminose in analisi, sollevando in tal modo l'annosa questione del *ne bis in idem*.

The paper analyses the legislative modifications and the evolution of jurisprudence that have characterized the offence of tax fraud: analytically examines the new rules of the crime, punishable under art. 3, edited by the reform of 2015. Then the discussion focuses on the phenomenon of tax avoidance. And finally the conclusion focuses on the current issue of the Statute of limitations; furthermore the article deepens both the Taricco decision, both the problem of concurrent penalties (criminal and administrative), thus raising the issue of ne bis in idem.

SOMMARIO: 1. Le travagliate vicende legislative e giurisprudenziali della frode fiscale mediante altri artifici. - 2. La nuova disciplina dell'art. 3 introdotta con il d.lgs. n. 158/2015 - 3. Il fenomeno dell'elusione fiscale: la non configurabilità dell'art. 3 d.lgs. n. 74/2000 - 4. I nuovi controversi confini fra le due figure di dichiarazione fraudolenta. - 5. I problemi in materia di prescrizione del reato: dalla sentenza Taricco alla ordinanza della Corte costituzionale del 2017. - 6. Il regime sanzionatorio penale e amministrativo: la questione del *ne bis in idem* processuale. - 7. Conclusioni.

1. Le travagliate vicende legislative e giurisprudenziali della frode fiscale mediante altri artifici

Nell'ambito delle fattispecie del diritto penale tributario il delitto di frode fiscale è stato da sempre la figura più problematica. Come è noto, già nel vigore della precedente normativa - la l. 516/1982 - l'antecedente di questo illecito tributario aveva dato adito a numerose questioni applicative. Il principale nodo ermeneutico era costituito dal fatto se nel concetto di "dissimulazione" potesse rientrare anche il c.d. "silenzio", ovvero l'omessa annotazione di corrispettivi. Al riguardo, la prevalente dottrina era orientata nel senso che ad integrare il reato di cui all'art. 4, 1 co. n. 7 non fosse sufficiente la sola omissione di componenti positivi del reddito o la semplice enunciazione di componenti passivi fittizi, essendo, invece, necessario che il soggetto realizzasse un

quid pluris, e cioè una condotta più qualificata del semplice mendacio¹. Per contro, il quadro giurisprudenziale era più complesso. In via di estrema sintesi, si deve ricordare che, a seguito di un contrasto interpretativo, le Sezioni Unite penali della Corte di Cassazione avevano riconosciuto che la condotta sanzionata dall'art. 4, 1 co. n. 7, l. 516/1982 si doveva realizzare con modalità fraudolente². Peraltro, a differenza di quanto sostenuto dalla prevalente dottrina, le Sezioni Unite avevano affermato che anche «il silenzio, nel tramutarsi come mezzo di rappresentanza di una falsa realtà, abbandona l'area dei meri comportamenti omissivi per acquisire la rilevanza di uno strumento creativo dell'altrui inganno». Di conseguenza, secondo la tesi accolta dalle Sezioni Unite nella sentenza del 6 luglio 1990, la mera falsità ideologica avrebbe integrato la condotta tipica prevista dall'art. 4, 1 co. n. 7, l. 516/1982³. A fronte della posizione assunta dalle Sezioni Unite, la Corte costituzionale si era vista costretta a dichiarare l'illegittimità della norma⁴. All'esito di questa declaratoria di illegittimità costituzionale il legislatore aveva proceduto a riformulare con la l. 15 maggio 1991, n. 154, la fattispecie di frode fiscale già prevista

¹ Nell'ambito della dottrina intervenuta sulla questione, si vedano PADOVANI, *Dissimulazione e omissione: un nodo al pettine dei rapporti tra frode e contravvenzione nella legge penale tributaria*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, 24 ss.; FORTUNA, *Ancora sulla differenza fra frode fiscale e omessa annotazione dei corrispettivi*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 791 ss.; D'AVIRRO, *Problemi attuali in tema di frode fiscale e dichiarazione infedele*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1988, 181 ss.; CALVI, *Problemi attuali in tema di frode fiscale*, cit., 4828 ss.; FLORA, *Scelte di valore e vincoli*, cit., 79 ss.; GROSSO, *La frode fiscale: un bilancio sei anni dopo l'entrata in vigore della legge n. 516/1982*, in *La frode fiscale*, cit., 16 ss.; SERAO e PICCIOLI, *La disciplina della frode fiscale*, Padova, 1990, 216 ss.; FORNARI, *Evasione fiscale: a proposito della dissimulazione e simulazione di componenti del reddito*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1989, 89 ss.; PISTORELLI, *Brevi note in materia di frode fiscale*, *ivi*, 1990, 125 ss.; SERENI, *Il problema della «dissimulazione» nella frode fiscale*, *ibidem*, 495 ss.

² In effetti, già precedentemente alla sentenza delle Sezioni Unite, la Corte costituzionale, nel dichiarare infondata, in riferimento agli artt. 3 e 25 Cost., una questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, n. 7, l. 516/1982 aveva affermato che «non è sufficiente un condotta consistente nel solo omettere la dichiarazione di componenti positivi del reddito e (o) la sola dichiarazione della sussistenza di componenti negativi dello stesso reddito, bensì è indispensabile che la condotta in esame si esprima in forme corrispondenti a quelle necessarie per integrare diverse ipotesi di frode fiscale» (C. cost., 16 maggio 1989, n. 247, in *Foro it.*, 1989, I, 1685). Pertanto, dopo che le Sezioni Unite avevano dato una diversa lettura della fattispecie di frode fiscale, la Corte costituzionale aveva riconosciuto che l'art. 4, 1 co. n. 7, facendo carico al giudice di determinare quando sia da considerare rilevante l'alterazione dei redditi conseguente alla dissimulazione di componenti positive o alla simulazione di componenti negative del reddito, è in contrasto con il principio della tassatività. Conseguentemente, la citata norma è stata dichiarata incostituzionale per violazione dell'art. 25, 2 co., Cost. nella parte in cui non prevede che la dissimulazione di componenti positive o la simulazione di elementi negativi del reddito debbano concretarsi in forma artificiosa, a prescindere dalla «misura rilevante» dell'alterazione.

³ Cass., Sez. un., 6 luglio 1990, in *Cass. pen.*, 1991, 45 ss.

⁴ Corte cost., n. 35 del 1990, in *Cass. pen.*, 1991, 722.

all'art. 4, 1 co. n. 7, l. 516/1982⁵. In ossequio a quanto aveva affermato la Corte costituzionale, nella nuova norma era stata eliminata l'ambigua formula «*chiunque (...) redige (...) dissimulando (...) o simulando*» ed era stata attribuita alla condotta una connotazione inequivocabilmente fraudolenta, stabilendo che commette il reato in questione chiunque presenti un'infedele dichiarazione dei redditi «*utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero, ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali*»⁶.

Anche la nuova fattispecie non ha, peraltro, avuto lunga vita. In linea con i principi e criteri direttivi della legge delega, il d.lgs. 74/2000 ha introdotto nel Capo I, Titolo II, dedicato ai delitti in dichiarazione, la fattispecie delittuosa dell'art. 3 che sanziona la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. In questa nuova versione la struttura della condotta, nella fattispecie di cui all'art. 3, è più articolata rispetto alla precedente in quanto sono richiesti contemporaneamente due elementi: la falsa rappresentazione nelle scritture contabili e l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento⁷. In via di estrema sintesi, si può affermare che la falsa rappresentazione contabile consiste in omesse o infedeli annotazioni dei corrispettivi (ai fini delle imposte dirette) ovvero in una omessa o infedele fatturazione o annotazione di corrispettivi (ai fini dell'Iva) nelle scritture contabili obbligatorie⁸. Per l'integrazione della fattispecie di cui all'art. 3 è, peraltro, necessario che la falsa rappresentazione nelle scritture contabili si sia realizzata avvalendosi di mezzi fraudolenti

⁵ Il nuovo disposto puniva - al novellato art. 4 lett. f) - «*chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi indica nella dichiarazione dei redditi ovvero nel bilancio o rendiconto ad essa allegato, al di fuori dei casi previsti dall'art. 1, ricavi, proventi od altri componenti positivi di reddito, ovvero spese od altri componenti negativi di reddito in misura diversa da quella effettiva per un importo complessivo superiore a lire cinquanta milioni utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero, ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali*».

⁶ Sulle modifiche apportate a questa ipotesi di frode fiscale, si vedano INSOLERA, *La deludente riforma della legge n. 516 del 1982*, in *Indice pen.*, 1991, 622 ss.; CARACCIOLI, GIARDA e LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria, Diritto e procedura penale tributaria. Commentario alla legge 7 agosto 1982 n. 516 modificata dalla legge 15 maggio 1991 n. 154*, Padova, 1994, 151 ss.; FORTUNA, *La nuova frode fiscale, Art. 6, lettera f, d.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito nella l. 15 maggio 1991, n. 154*, in *Rass. trib.*, 1991, fasc. 7, 13 ss.; BARTOLI, *La frode fiscale prevista e punita dall'art. 4, lettere b), c) ed e), l. n. 516/1982, modificata dalla l. n. 154/1991*, in *Rass. trib.*, 1992, fasc. 1, 37 ss.

⁷ DASSANO, *La dichiarazione fraudolenta tra autonomia di disciplina e regole di contesto (artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000)*, in *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative*, a cura di Santoriello, Torino, 2001, 110-111.

⁸ Sul punto, CERQUA, PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (I)*, *Dir. pen. proc.*, 2000, 576; BELLAGAMBA, CARITI, *I nuovi reati tributari*, 2^a ed., Milano, 2004, 53.

idonei ad ostacolarne l'accertamento. In ultima analisi, nella prospettiva accolta dalla novella del 2000, avrebbe dovuto essere finalmente pacifica l'impossibilità di inquadrare nella condotta fraudolenta la mera mancata indicazione di tali dati, dovendo a tale comportamento affiancarsi sempre la componente positiva dei mezzi fraudolenti.

La riforma del 2000 - va subito detto - non ha avuto i risultati auspicati dal legislatore. A differenza dal passato, i problemi non sono derivati da una struttura della fattispecie, viziata da un irriducibile *deficit* di determinatezza e tassatività, quanto dal limitato spazio applicativo della norma. In effetti, nei quindici anni di vigenza del delitto, il quadro giurisprudenziale testimonia che è stata la figura di dichiarazione fraudolenta prevista all'art. 2 a trovare applicazione con riguardo alle più gravi attività criminali di evasione tributaria. In particolare, va ricordato che il fenomeno delle c.d. frodi carosello - il meccanismo di cessione di beni o di prestazione di servizi che coinvolge almeno tre soggetti e nel quale si sfruttano acquisti di merci o erogazioni di servizi non sottoposti al versamento dell'Iva (perché comunitari o extra-UE ai sensi dell'art. 50 *bis* d.l. 30 agosto 1993, n. 331), allo scopo di realizzare un'evasione dell'imposta nelle successive transazioni⁹ - è stato inquadrato dalla giurisprudenza di legittimità nell'ambito delle operazioni soggettivamente inesistenti ed è stato, quindi, ritenuto riconducibile alle fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 del d.lgs. 74/2000¹⁰.

2. La nuova disciplina dell'art. 3 introdotta con il d.lgs. n. 158/2015

L'ultima riforma di questa discussa figura di frode fiscale è effetto del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, il quale ha apportato significative modifiche alla fattispecie¹¹. Rispetto alla formulazione precedente, la nuova veste della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici si caratterizza per il fatto che: (i) viene eliminata dalla struttura complessa della norma il riferimento

⁹ Al riguardo, cfr. AMBROSETTI, *I reati tributari*, cit., 493.

¹⁰ Sul punto, si vedano, per tutti, TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, 1213; MARCHESELLI, *Frodi carosello e diritto penale tributario, tra equivoci giurisprudenziali e prospettive future*, *Giur. it.*, 2011, 1227.

¹¹ Per un esame della nuova fattispecie si vedano, fra gli altri, LANZI, ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 2 ed. Padova, 2017; PUTINATI, *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Diritto penale dell'economia*, I, Cadoppi, Canestrari, Manna, Papa, Vicenza, 2017, 723 ss.; TRAVERSI e GENNAI, *Diritto penale commerciale*, 3 ed., Vicenza 2017, 193 ss.; AMBROSETTI, *I reati tributari*, in Ambrosetti, Mezzetti, Ronco, *Diritto penale dell'impresa*, 4 ed., Bologna, 2016, 505 ss.; MAZZACUVA, *Il nuovo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, Bologna, 2016, 585 ss.; PERINI, voce «Reati tributari», in *Dig. Pen., Agg.*, Torino, 2016, 573 ss.; PERRONE, *La nuova disciplina dei reati tributari: "luci" ed "ombre" di una riforma appena varata*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 61 ss.

alla “*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*”; (ii) la condotta penalmente rilevante si concretizza nel compimento di “*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*”, ovvero nell’avvalersi di “*documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento o ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria*”; (iii) la soglia relativa all’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione passa da un milione di euro a un milione e cinquecentomila euro ed è introdotta una ulteriore soglia, alternativa alla precedente, rapportata all’ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie; (iv) sono stati introdotti i già citati commi 2° e 3°.

Innanzitutto, va segnalato che l’eliminazione dalla struttura materiale della norma del riferimento alla “*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*” comporta, dal lato del soggetto attivo del reato, che il delitto possa ora essere commesso da qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o ai fini dell’Iva, con conseguente allargamento dei soggetti potenziali autori del delitto in questione¹². Nella versione antecedente alla novella del 2015, invece, sebbene la norma utilizzasse il termine «*chiunque*», si riteneva che la fattispecie costituisse un reato proprio¹³. Il delitto poteva, infatti, essere commesso unicamente da un soggetto che, in qualità di contribuente, fosse tenuto alla presentazione di una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e all’imposta sul valore aggiunto e alla tenuta delle scritture contabili¹⁴.

Sotto un diverso profilo, il venir meno del riferimento alla “*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*” ha comportato un sensibile mutamento anche rispetto alla struttura oggettiva della fattispecie. Nella originaria versione della norma, infatti, la struttura materiale della fattispecie era maggiormente articolata, essendo richieste contemporaneamente due condotte: la falsa rappresentazione nelle scritture contabili e l’uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l’accertamento¹⁵. La falsa rappresentazione contabile consisteva in omesse o infedeli annotazioni dei corrispettivi (a fini delle imposte dirette) ovvero in una omessa o infedele fatturazione o annotazione di corrispettivi (ai fini dell’Iva) nelle scritture contabili obbligatorie. A tale pro-

¹² Così, esplicitamente la RELAZIONE ILLUSTRATIVA DEL GOVERNO, cit., 4.

¹³ Così, MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Diritto penale tributario*, 3° ed., a cura di Musco, Milano, 2002, 71; DI AMATO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in DI AMATO, PISANO, *I reati tributari, Trattato di diritto penale dell’impresa*, VII, diretto da Di Amato, Padova, 2002, 450; SOANA, *I reati tributari*, 2° ed., Milano, 2009, 144.

¹⁴ Sul punto, TRAVERSI e GENNAI, *Diritto penale commerciale*, cit., 194.

¹⁵ Sul punto, DASSANO, *La dichiarazione fraudolenta tra autonomia di disciplina e regole di contesto (artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000)*, cit., 110-111.

posito, vi era peraltro chi aveva sottolineato come il richiamo espresso che la norma faceva alla «*falsa rappresentazione*» avrebbe lasciato intendere che solo le falsità che incidono sulle scritture contabili nella forma, ad esempio, della infedele annotazione dei corrispettivi o dell'infedele fatturazione potevano qualificarsi come comportamenti idonei ad integrare la falsità documentale di cui parla l'art. 3. Alla stregua di simile interpretazione sarebbero rimaste fuori dalla nozione di «*falsa rappresentazione*» i comportamenti omissivi, ad esempio, di omessa annotazione di corrispettivi o di omessa fatturazione, cui il contribuente spesso è solito ricorrere per evadere le imposte¹⁶.

All'esito delle modifiche intervenute all'art. 3, la struttura attuale della norma, perdendo il riferimento alla «*falsa rappresentazione*», presenta ora una struttura solo bifasica¹⁷. Conseguentemente, la non veritiera dichiarazione deve essere preceduta solamente dall'effettuazione di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero dall'avvalersi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Pertanto, ora, tali modalità della condotta rilevano in via alternativa, per effetto della disgiunzione «*ovvero*», essendo ciascuna sufficiente alla integrazione del reato¹⁸, non essendo invece più richiesto il precedente collegamento teleologico dei singoli elementi materiali della condotta¹⁹.

D'altro canto, la soppressione del riferimento alle scritture contabili obbligatorie non comporta che tale elemento perda completamente rilevanza nell'ambito della fattispecie posto che, ai sensi del nuovo co. 2 dell'art. 3,

¹⁶ La tesi è di D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *La riforma del diritto penale tributario (d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74)*, a cura di Nannucci, D'Avirro, Padova, 2000, 94. In giurisprudenza si è affermato che, esigendo il delitto di cui all'art. 3 la falsità delle scritture contabili, tale requisito non sussiste quando il contribuente abbia falsamente attestato un elemento esterno alle scritture contabili, tale da legittimare - se fosse stato effettivo - il contenuto delle scritture stesse (nella specie, il contribuente aveva omesso di tenere le scritture contabili attestando fittiziamente di avere trasferito la propria residenza a Montecarlo) (App. Bologna, 21 aprile 2004, in *Dir. e Giust.*, 2004, fasc. 23, 70).

¹⁷ Mentre nella versione precedente era prevista una struttura trifasica composta da una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie - l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento - l'inveritiera dichiarazione dei redditi o ai fini Iva, in quella attuale viene meno il segmento relativo alla falsa rappresentazione contabile, con conseguente allargamento; si veda, sul punto PERINI, voce «Reati tributari», in *Dig. Pen., Agg.*, Torino, 2013, 501.

¹⁸ CORTE DI CASSAZIONE - UFFICIO DEL MASSIMARIO, *Novità legislative*, cit., 12, ove si esprime il dubbio se l'idoneità ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria debba essere requisito proprio solo della falsa documentazione e degli altri mezzi fraudolenti o anche delle operazioni simulate. Sul punto, invece CAVALLINI, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, cit., 5, ritiene superflua la specificazione dell'attitudine decettiva giacché tale qualità sarebbe in ogni caso immanente alla natura fraudolenta del mezzo utilizzato.

¹⁹ RELAZIONE ILLUSTRATIVA DEL GOVERNO, cit., 5.

l'avvalersi di “*documenti falsi*” di cui al 1° comma vale ad integrare la condotta solo quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria²⁰. Nella formulazione precedente, invece, le scritture contabili obbligatorie assumevano il rilievo di oggetto materiale della condotta. In tale contesto era controverso, invece, se il bilancio rientrasse fra le scritture contabili obbligatorie agli effetti dell'art. 3. Se in dottrina vi era chi si mostrava favorevole alla soluzione positiva²¹, vi era peraltro chi aveva optato per la tesi negativa sul presupposto che bilancio e scritture contabili obbligatorie sono documenti diversi sia nella normativa civile, sia in quella tributaria²².

Volgendo ora l'attenzione alle specifiche modalità della condotta, per quanto attiene le “*operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente*” si deve fare necessariamente riferimento alla definizione di nuovo conio ora prevista alla lett. g-bis) dell'art. 1. La seconda modalità della condotta è invece rappresentata dall'avvalersi di documenti falsi, ipotesi che sembra destinata a prendere in considerazione, in via residuale, quei documenti che non rientrano in ogni caso nella nozione di “*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*” di cui all'art. 2, così come definita alla lett. a) dell'art. 1²³.

Infine, è rimasto invariato il riferimento all'avvalersi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento ed ora anche ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria²⁴. Con riguardo alla nozione di mezzi fraudolenti il legislatore ha inteso adottare una disciplina che non dia adito alle questioni

²⁰ RELAZIONE ILLUSTRATIVA DEL GOVERNO, *ivi*.

²¹ In tal senso, D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in NANNUCCI e D'AVIRRO (a cura di), *op. cit.*, 91; TRAVERSI e GENNAI, *op. cit.*, 195; DI AMATO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in DI AMATO e PISANO, *I reati tributari*, in DI AMATO (diretto da), *op. cit.*, 456.

²² Così, FLORA, *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 91. 25 giugno 1999 n. 205, analisi al d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, in *Leg. pen.*, 2001, 24.

²³ Propende per tale soluzione CORTE DI CASSAZIONE - UFFICIO DEL MASSIMARIO, *Novità legislative*, cit., 15, in considerazione del fatto che l'interpretazione tradizionale della giurisprudenza è nel senso di ritenere sussistente tra le due norme un rapporto di specialità reciproca, facendo applicazione dell'art. 3 quando il reo, per l'indicazione di elementi passivi fittizi, non faccia uso di fatture e altri documenti con contenuto probatorio analogo alle fatture.

Come già ricordato, il nuovo co. 2 dell'art. 3 precisa inoltre che il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti ai fini della prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Sul punto, anche PERINI, *La riforma dei reati tributari*, cit., 18, che sottolinea che rientrano nel campo di azione dell'art. 3 i casi di documenti mendaci diversi dalle fatture o da altri documenti dotati di analoga rilevanza fiscale, nonché i contratti di compravendita di beni immobili a prezzo inferiore rispetto a quello effettivo.

²⁴ Si rileva correttamente in RELAZIONE ILLUSTRATIVA DEL GOVERNO, cit., 5, che il riferimento ai “mezzi fraudolenti” deve essere inteso in realtà quale *genus* di cui le modalità della condotta precedenti devono essere intese quali specificazioni.

che si erano presentate con riguardo alle precedenti versioni della fattispecie. Da una parte, infatti, ai sensi della nuova lett. g-ter) dell'art.1, per mezzi fraudolenti ora espressamente devono intendersi le “*condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*”. Per altro verso, invece, il nuovo art. 3, co. 3, esclude che nella nozione in questione²⁵ rientri “*la mera violazione degli obblighi di fatturazione²⁶ e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali*”. Quest'ultima specificazione traduce in norma una consolidata impostazione sviluppata antecedentemente alla riforma del 2015²⁷, secondo cui il connotato della frode doveva assumere una dimensione oggettiva e da ciò conseguiva l'impossibilità di inquadrare nella condotta fraudolenta la mera mancata indicazione di tali dati, dovendo a tale comportamento affiancarsi sempre la componente positiva dei mezzi fraudolenti²⁸.

Ai fini della più specifica concretizzazione della nozione di “*mezzo fraudolento*”, è possibile riprendere l'elaborazione sviluppata sul punto nella vecchia formulazione dell'art. 3. In via generale, si può qualificare come mezzo fraudolento qualunque artificio idoneo a ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione contabile. Scendendo sul piano della concreta individuazione delle condotte caratterizzate dal requisito della frode si può, innanzitutto, fare riferimento all'utilizzo di documentazione contraffatta e alterata²⁹. Il mezzo fraudolento di cui all'art. 3 può consistere, altresì, nel procurarsi e nel

²⁵ Così operando, il comma 3 dell'art. 3 introduce un limite alla tipicità del fatto; cfr. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 17.

²⁶ RELAZIONE ILLUSTRATIVA DEL GOVERNO, cit., 5, riporta, quale esempi di questo genere, gli scontrini fiscali o i documenti di trasporto.

²⁷ CORTE DI CASSAZIONE - UFFICIO DEL MASSIMARIO, *Novità legislative*, cit., 10: si mette infatti in evidenza la continuità tra la novità legislativa di cui al comma 3 del novellato art. 3 e la giurisprudenza della Cassazione, secondo la quale non integra il “*mezzo fraudolento*” la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se indirizzata all'evasione; viceversa, per tale impostazione, è necessario un *quid pluris* che, affiancandosi alla falsa rappresentazione offerta nelle scritture contabili e nella dichiarazione, consenta di attribuire all'elemento oggettivo una valenza di insidiosità, derivante dall'impiego di artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile ed a costituire ostacolo al suo accertamento; così Cass., Sez. III, 22 novembre 2012, n. 2292, *Mass. Uff.*, n. 254136.

²⁸ Sul punto, MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, cit., 85.

²⁹ È la posizione di VENEZIANI, *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, cit., 153 ss.; MANGIONE, *op. loc. cit.*; SOANA, *I reati tributari*, cit., 159. In tal senso è orientata anche la giurisprudenza, secondo la quale, ove si tratti di falsità materiale, e cioè nel caso dell'uso, nella dichiarazione dei redditi, di fatture, regolarmente emesse, ma poi alterate dallo stesso utilizzatore, tale condotta deve essere ricompresa nella previsione incriminatrice di cui all'art. 3, e non già nell'ambito della più grave norma incriminatrice prevista dall'art. 2 (Cass. Pen., Sez. III, 8 agosto 2001, in *Boll. trib.*, 2001, 1673).

conservare un documento falso di supporto, diverso dalle fatture o da altri documenti per operazioni inesistenti³⁰, ipotesi quest'ultima che peraltro ora è esplicitata nella condotta di avvalersi di “*documenti falsi*”. Infine, come ulteriori esempi di condotta fraudolenta, si sono indicati quelli dell'utilizzazione di conti correnti o depositi accesi a nome di terzi per depositare le somme relative ad operazioni non registrate in contabilità, dell'occultamento di merci in locali diversi dal magazzino, della tenuta di una «doppia contabilità», del ricorso a negozi simulati, della falsa intestazione di beni, della interposizione fittizia di persona, della costituzione di società di comodo, della intestazione a prestanome o a nomi di fantasia di conto correnti bancari o libretti al portatore sui quali far confluire i corrispettivi sottratti all'imposizione³¹.

Da ultimo, va sottolineato che la punibilità della condotta è subordinata al superamento di determinate soglie di evasione. È stata, infatti, la legge delega del 1999 a prevedere l'introduzione nel testo del 2000, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, di soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi. Conformemente a quanto previsto nella legge delega del 1999, il legislatore ha introdotto anche per l'art. 3 tali soglie, che sono state poi ritoccate per effetto della recente riforma operata da parte del d.lgs. n. 158/2015: la condotta di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è punibile quando congiuntamente a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila e b) l'ammontare complessivo degli ele-

³⁰ Così, SPAGNOLO, voce «*Reati tributari*», cit., 4890-4891; SOANA, *op. loc. cit.* La giurisprudenza ha affermato che può considerarsi fraudolenta anche la condotta di chi non si è limitato ad attuare una contabilizzazione di elementi attivi in termini inferiori al reale e ad istituire una contabilità parallela, bensì avrebbe dato vita ad un sistema articolato e complesso per realizzare sistematicamente il “nero” sia sui ricavi che sui costi, anche attraverso l'utilizzo di supporti informatici, con creazione di specifici codici e procedure di accesso, idonei fra l'altro a fornire fraudolente indicazioni all'esterno in caso di controllo fiscale [Cass., Sez. III, 12 febbraio 2002, in AMBROSETTI, *Reati Tributari*, cit., 2033].

³¹ Gli esempi sono tratti da SPAGNOLO, *op. ult. cit.*, 4890; CERQUA e PRICOLO, *La riforma della disciplina dei reati (I)*, cit., 576. In giurisprudenza si è riconosciuto il carattere fraudolento nel comportamento di chi, mediante l'interposizione di operazioni formalmente poste in essere da società estere, occulti i redditi da proventi pubblicitari riferiti ad un importante atleta nazionale ottenuti mediante stipulazione di contratti paralleli a quelli consentiti dal regolamento sportivo nazionale (Trib. Bologna, 31 gennaio 2002, in *Foro it.*, 2002, II, 655) e in quello di chi prospetti una falsa rappresentazione di spese relative ad investimenti inesistenti ed, in particolare, all'apparente acquisto da società formalmente terze di diritti televisivi con predisposizione della documentazione e trasferimento di fondi al fine di usufruire dei benefici fiscali previsti dalla legge Tremonti (Cass., Sez. III, 21 febbraio 2002). Parimenti, si è riconosciuto che integrasse l'elemento del mezzo fraudolento la tenuta di un'analitica “contabilità nera”, dalla quale emergesse il reale volume d'affari della società, rinvenuta casualmente nel corso di verifica da parte della Guardia di finanza (Trib. Nola, 18 marzo 2004, *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 1094).

menti attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro un milione e cinquecentomila ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

Il riferimento è all'art. 1 lett. f) e g) che dà le definizioni relative all'«*imposta evasa*» e alle «*soglie di punibilità*»³². Con riguardo alla prima, il legislatore ha precisato che per imposta evasa si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine. Per effetto dell'ultima novella del 2015, poi, ai fini della nozione di imposta evasa, non si considera tale quella teorica e non effettivamente dovuta, collegata ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili. Per quanto concerne le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa, si è poi voluto precisare che devono intendersi estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione. Ai fini del superamento della soglia, le evasioni delle imposte non possono cumularsi. Nel caso di superamento della soglia di punibilità con riguardo ad entrambe le imposte si realizza un'ipotesi di concorso di reati³³.

3. Il fenomeno dell'elusione fiscale: la non configurabilità dell'art. 3 d.lgs. n. 74/2000

Uno degli aspetti positivi della novella del 2015 è sicuramente l'intervento legislativo volto a chiarire i confini fra le condotte di mera elusione fiscale e quelle di evasione³⁴. Come è noto, nel corso degli ultimi anni, la questione aveva assunto una particolare rilevanza a seguito di alcune pronunce della giurisprudenza di merito e di legittimità in materia di rilevanza penale del fenomeno elusivo. Il quadro era tutt'altro che consolidato. A mero titolo esempli-

³² Con la riforma apportata dall'art. 2, co. 36-*vicies semel*, lett. d) del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, l'ammontare delle soglie di punibilità era stato ridotto da 77.468 ad 30.000 per quanto concerne l'ammontare dell'imposta evasa, e da 1.549.370 ad 1.000.000 in relazione all'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione.

³³ Così, DI AMATO, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, cit., 499 ss.

³⁴ Sul punto, cfr., per tutti, AMBROSETTI, *I reati tributari*, cit., 466 ss.

ficativo, si ricorda che la Suprema Corte, esaminando i confini fra “abuso del diritto” ed “elusione fiscale” agli effetti della legge penale, aveva affermato “il principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge”. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l’esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva³⁵. In senso diverso, più recentemente, in altra pronuncia della Cassazione si era messo in evidenza come il rispetto del canone costituzionale di legalità (e del principio di tassatività, quale suo corollario) non consenta di affermare la responsabilità penale con riguardo a fattispecie di elusione sussunte in ipotesi di evasione in assenza di una apposita norma – allo stato mancante – che autorizzi tale equiparazione³⁶.

La *vexata quaestio* sembra avere trovato definizione proprio in forza della novella del 2015, che ha introdotto una nuova norma, l’art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) e ha parallelamente abrogato l’art. 37-*bis*, d.p.r. 600/1973. La norma è di grande interesse poiché per la prima volta viene definito legislativamente in cosa consiste la nozione di “abu-

³⁵ In tal senso, Cass., Sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, in *Ind. pen.*, 2012, 104, che riconduce condotte di natura elusiva al reato di dichiarazione infedele e richiama sullo stesso tema Cass., Sez. III, 18 marzo 2011, n. 26723, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 852, nonché Id., Sez. III, 26 maggio 2010, n. 29724, in *Mass. Uff.*, n. 248109, quest’ultima relativa alla configurazione del reato di omessa dichiarazione di cui all’art. 5, d.lgs. 74/2000. Successiva alla sentenza “apripista” n. 7739 del 2011 (nota anche come sentenza “Dolce & Gabbana”), conferma tale impostazione anche Cass., Sez. III, 6 marzo 2013, n. 19100, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di GIACOMETTI, *La Cassazione torna sulla rilevanza penale dell’elusione fiscale*. Osserva contrariamente MARCHESELLI, *op. ult. cit.*, che se l’imposta elusa può ritenersi dovuta, nel senso che l’Amministrazione finanziaria ha la facoltà di agire come se il relativo presupposto si sia realizzato e riscuotere l’imposta elusa, tuttavia è controvertibile la sussistenza di un dovere in capo al contribuente di autoliquidarla in dichiarazione, non prevedendo la legge alcun obbligo in tal senso.

³⁶ Così Cass., Sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di TROYER e CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno “a lato” su tre topoi in materia*. La pronuncia mette in evidenza come non possa essere sufficiente a fondare una responsabilità di natura penale per condotte di carattere elusivo né la ricorrenza, a livello di principio generale, di un divieto di abuso del diritto, né una norma specifica, quale l’art. 37-*bis* d.p.r. 600/1973, che dispone un elenco tassativo di operazioni a cui è ricondotta una conseguenza esclusivamente nel senso di inopponibilità all’Amministrazione finanziaria e di disconoscimento dell’effetto, a prescindere da una esplicita statuizione legislativa in tal senso in termini di sanzione di carattere penal-punitivo.

so del diritto”, finora rimasta invece a configurazioni esclusivamente giurisprudenziali³⁷. Con specifico riferimento all’“ambito penalistico”, l’art. 10-*bis* presenta una evidente rilevanza atteso che il suo co. 13 dispone espressamente l’irrelevanza penale delle condotte abusive, che possono invece essere sanzionate esclusivamente in via amministrativa³⁸. Per di più, il co. 12 del medesimo art. 10-*bis* dispone che il riconoscimento di una fattispecie di carattere abusivo può configurarsi esclusivamente nel caso in cui non si possano contestare altre violazioni, in particolare, le fattispecie di cui al d.lgs. n. 74 del 2000³⁹. Secondo una condivisibile interpretazione, quindi, la funzione dogmatica della norma andrebbe individuata nella causa di esclusione della tipicità, giacché l’art. 10-*bis* ridisegna la portata delle fattispecie incriminatrici, escludendo, con una norma di portata generale, dal relativo perimetro i comportamenti abusivi⁴⁰.

Già sulla base di simili premesse, si potrebbe giungere alla conclusione che le condotte di elusione fiscale non sono riconducibili alla frode fiscale mediante altri artifici. Vi è, peraltro, un ulteriore dato testuale che avalla definitivamente tale tesi. Il problema - va subito precisato - si potrebbe presentare con riguardo alla nuova ipotesi di frode fiscale realizzata “*compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*”. La risposta a tale interrogativo viene

³⁷ Secondo la prima pronuncia di legittimità sulla intervenuta novità legislativa la nozione in questione si incentra su tre presupposti: (i) l’assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, (ii) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, (iii) la circostanza che il vantaggio è l’effetto essenziale dell’operazione (così, Cass., Sez. III, 1 ottobre 2015, n. 40272, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*).

³⁸ La statuita irrilevanza penalistica disposta dal co. 13 ha peraltro effetto non solamente per le operazioni posteriori alla data del 1 ottobre 2015 (data di entrata in vigore della nuova disciplina) ma anche per quelle realizzate precedentemente per effetto del principio di retroattività favorevole disposto dall’art. 2 c.p.

³⁹ Parla, sul punto, di “mutua esclusione” tra fattispecie abusiva e quelle penalistiche DONELLI, *Irrilevanza penale dell’abuso del diritto tributario: entra in vigore l’art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in www.penalecontemporaneo.it: da un lato, la fattispecie abusiva non può comportare una responsabilità di natura penale e, per altro verso, quest’ultima non potrà poggiare su una contestazione di abuso del diritto.

Secondo Cass., Sez. III, 1 ottobre 2015, n. 40272, cit., 20 l’abuso postula quindi l’assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza. Peraltro rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare comunque illeciti penali (ove sussistano i relativi presupposti) nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive; e, ugualmente, rimane la possibilità che operazioni prima qualificate dalla giurisprudenza come semplicemente elusive possano, nei congrui casi, integrare ipotesi di vera e propria evasione.

⁴⁰ MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari*, cit., 3. L’Autore pertanto ritiene che si sia verificata una *abolitio criminis* parziale, con conseguente efficacia retroattiva della modifica legislativa, idonea a travolgere il giudicato.

data dalla nuova lett. *g-bis*) del co. 1 dell'art. 1 del d.lgs. 74 del 2000, la quale ha escluso espressamente dalle “operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente” quelle disciplinate dall'art. 10-*bis* in tema di abuso del diritto. Per la precisione la norma afferma che per “operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

In forza di tale disposto si può oggi pacificamente escludere che condotte elusive possano realizzare il delitto di frode fiscale di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74/2000.

4. I nuovi controversi confini fra le due figure di dichiarazione fraudolenta

A fronte del venir meno di un problema – rilevanza penale dell'elusione fiscale –, oggi è sorto un nuovo nodo ermeneutico. Nel descrivere le caratteristiche del delitto previsto all'art. 3, si è già avuto modo di sottolineare che, all'esito delle modifiche apportate alla struttura della fattispecie, emergono maggiori incertezze nel tracciare i confini fra le due figure di frode fiscale oggi previste nel d.lgs n. 74/2000.

Il rapporto fra i due delitti resta, in realtà, disciplinato dalla clausola di sussidiarietà dell'art. 3, che esclude l'applicazione della frode con altri artifici quando sia applicabile l'art. 2, e cioè la frode mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La questione nasce, tuttavia, con riguardo alla nuova ipotesi di dichiarazione fraudolenta realizzata “*compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*”. In particolare, in relazione alle operazioni simulate “*oggettivamente*”¹¹, la novella legislativa pone l'interrogativo di quale sia il corretto confine tra queste e le operazioni “*inesistenti*” di cui alla lett. a) dell'art. 1, soprattutto in considerazione del fatto che la giurisprudenza, come detto, riconosce tra quest'ultime anche i casi di simulazione relativa¹². Si può ipotizzare che, attraverso tale novità legislativa,

¹¹ Critico sull'utilizzo del binomio oggettivo/soggettivo per le operazioni simulate, in luogo della tradizionale distinzione assoluta/relativa CAVALLINI, *Osservazioni “di prima lettura” allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, cit., 5.

¹² Così CORTE DI CASSAZIONE – UFFICIO DEL MASSIMARIO, *Novità legislative*, cit., 7. I confini delle definizioni di cui alla tradizionale lett. a) dell'art. 1 e quella di cui alla nuova lett. *g-bis*) del medesimo art. 1, effettivamente sembrano pericolosamente sovrapporsi, tanto per quanto attiene alla inesistenza/simulazione soggettiva - lett. a): “operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale”/ lett. *g-bis*): “operazioni apparenti...poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte” - quanto per

vengano ridisegnati più compiutamente i confini tra le operazioni “inesistenti” e quelle “simulate”, comprendendo ora nelle seconde quelle che, attualmente, la giurisprudenza qualifica come di “inesistenza giuridica” e fa ricadere nella definizione di cui alla lett. a) dell’art. 1⁴³.

Invece, per quanto attiene invece alle operazioni simulate “*soggettivamente*”, la nuova norma le definisce come quelle “*riferite a soggetti fittiziamente interposti*”. A fronte di tale definizione si è posto il dubbio se l’attuale conformazione dell’art. 3 possa essere in grado di attrarre nell’orbita della ridisegnata fattispecie le ipotesi di fatture ai fini Iva emesse per operazioni soggettivamente inesistenti che finora erano state ricondotte dalla giurisprudenza nell’alveo della fattispecie di cui all’art. 2⁴⁴. Le conseguenze derivanti da tale possibile inquadramento nella dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici riguardano principalmente la questione delle soglie di punibilità che sono disciplinate in modo diverso nei delitti di cui agli artt. 2 e 3. Atteso il fatto che quest’ultima norma sancisce l’irrelevanza penale delle condotte di minore rilevanza, la qualificazione dell’utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti nella nuova figura di frode mediante operazioni simulate “*soggettivamente*” comporterebbe un fenomeno di *abolitio criminis* parziale relativa alle condotte che hanno portato ad un’evasione di imposta inferiore alle soglie di punibilità previste dall’art. 3 d.lgs. n. 74/2000.

In attesa delle prime pronunce giurisprudenziali si deve prendere atto di quanto sostenuto nella relazione dell’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, il quale rileva come la definizione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che fornisce la lett. a) dell’art. 1 continui a far riferimento, tra le altre, a “quelle che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”. Inoltre, sempre ad avviso dell’Ufficio del Massimario, non parrebbe irragionevole la diversificazione delle due situazioni in considerazione dell’esistenza, nei casi di cui all’art. 2, della copertura assicurata dalla fattura e dal suo valore probatorio ai fini tributari rispetto all’assenza di tale requisito nei casi di cui all’art. 3⁴⁵. In buona sostanza, secondo tale criterio interpretativo, il discrimine nell’applicazione delle due norme sarebbe dato dall’emissione della fattura. In questo secondo caso – anche nell’ipotesi di

l’inesistenza/simulazione oggettiva – lett. a): “operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”/ “lett. g-bis) “operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”.

⁴³ Cfr., sul punto, CAVALLINI, *Osservazioni “di prima lettura” allo schema di decreto legislativo in materia penale tributaria*, cit., 7.

⁴⁴ Questa l’opinione di CAVALLINI, *Osservazioni “di prima lettura” allo schema di decreto legislativo in materia penale tributaria*, cit., 6.

⁴⁵ CORTE DI CASSAZIONE – UFFICIO DEL MASSIMARIO, *Novità legislative*, cit., 16.

interposizione fittizia di soggetti - dovrebbe continuare a trovare applicazione l'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

5. I problemi in materia di prescrizione del reato: dalla sentenza Taricco alla ordinanza della Corte costituzionale del 2017

Dalla riforma del 2015 ad oggi non è dato rinvenire una significativa giurisprudenza relativa alla nuova fattispecie dell'art. 3. A ciò ha sicuramente contribuito la singolare vicenda giudiziaria derivante dalla c.d. sentenza Taricco che ha portato al rinvio di numerosi procedimenti relativi a frodi tributarie. La questione è ampiamente nota e, quindi, può essere riassunta in termini sintetici. Il caso nasce a seguito della decisione della C. giust. UE nella causa C- 105/14 (Taricco) con la quale la Grande Sezione ha dichiarato che la normativa italiana in tema di prescrizione del reato prevista all'art. 160, ultimo comma, c.p., che prevede, in presenza di un atto interruttivo, un prolungamento di solo un quarto del periodo previsto dall'art. 157 c.p., è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri UE dall'art. 325, § 1 e 2, TFUE, nel caso in cui tali norme impediscano di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari della Unione. Conseguentemente, il giudice nazionale in tali casi è tenuto a disapplicare le norme che impediscono allo Stato interessato di rispettare gli obblighi imposti dall'art. 325, § 1 e 2, TFUE⁴⁶.

A fronte di questa pronuncia la giurisprudenza italiana si è schierata su fronti opposti. La terza Sezione della Corte di Cassazione, già all'udienza del 17 settembre 2015, ha dato per la prima volta applicazione alla sentenza Taricco, affermando che in un procedimento penale riguardante il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto (IVA), il combinato disposto dell'art. 160, ultimo co., c.p. e dell'art. 161 di tale codice - come modificati dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251 -, il quale prevede che l'atto interruttivo verificatosi comporta il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale, è idoneo a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, § 1 e 2, TFUE, prevedendo termini assoluti di prescrizione che possono determinare l'impunità del reato, con conseguente potenziale lesione degli interessi finanziari dell'Unione eu-

⁴⁶ La sentenza Corte Giust. UE, Grande Sezione, 8 settembre 2015, è pubblicata in *questa Rivista* online, con nota di CIVELLO, *La sentenza "Taricco" della Corte di Giustizia UE: contraria al Trattato la disciplina penale in materia di interruzione della prescrizione del reato e in www.penalecontemporaneo.it*, con un commento di VIGANÒ, *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di IVA?*.

ropea. Pertanto, tale pregiudizio comporta l'obbligo per il giudice italiano di disapplicare le predette disposizioni di diritto interno, in quanto queste possono pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dal diritto dell'Unione. In buona sostanza, secondo quanto affermato dalla Cassazione in questa prima sentenza, a seguito della disapplicazione dell'art. 160, ultimo comma, c.p., per i casi di frode grave in materia, che ledono gli interessi finanziari della UE in materia IVA, il regime della prescrizione sarebbe equiparabile a quello riferibile ai delitti indicati all'art. 51, co. 3-*bis* e 3-*quater*, c.p.p. In altre parole, per i delitti di frode IVA varrebbe una sorta di "imprescrittibilità di fatto"⁴⁷.

Di diverso avviso è stata la Corte d'appello di Milano, la quale il giorno successivo ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della l. 2 agosto 2008, n. 130, con cui viene ordinata l'esecuzione del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, come modificato dall'articolo 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 (TFUE), nella parte che impone di applicare la disposizione di cui all'art. 325, §§ 1 e 2, TFUE, dalla quale – nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia nella sentenza in data 8.9.2015, causa C-105/14, Taricco – discende l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, c.p., in presenza delle circostanze indicate nella sentenza, anche se dalla disapplicazione discendano effetti sfavorevoli per l'imputato per il prolungamento del termine di prescrizione, in ragione del contrasto di tale norma con l'art. 25, co. 2, Cost.⁴⁸ In particolare, la Corte d'appello ha rilevato come la disapplicazione delle norme (di carattere sostanziale) di cui agli artt. 160, ultimo comma, e 161, co. 2, c.p., imposta dall'art. 325 TFUE nella interpretazione data dalla sentenza CGUE Taricco, produrrebbe la retroattività *in malam partem* della normativa nazionale risultante da tale disapplicazione, implicante l'allungamento dei tempi prescrizionali, con effetti incompatibili con il principio di legalità in materia penale, come affermatosi nella consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di Cassazione. La Corte d'appello di Milano ha sottolineato, inoltre, che, emergendo un contrasto tra l'obbligo di disapplicazione derivato dall'art. 325 TFUE, considerato dalla

⁴⁷ In ordine alla sentenza Taricco e alla posizione assunta dalla Corte di Cassazione nella prima pronuncia, si vedano, fra le altre, le considerazioni critiche sotto diversi profili di AMBROSETTI, *La sentenza della C. Giust. UE in tema di disapplicazione dei termini di prescrizione: medioevo prossimo venturo?*, in *Proc. pen. giust.*, 2016, 44 ss.; EUSEBI, *Nemmeno la Corte di Giustizia dell'Unione Europea può erigere il giudice a legislatore*, in www.penalecontemporaneo.it; CIVELLO, *La sentenza "Taricco", La sentenza "Taricco" della Corte di Giustizia UE: contraria al Trattato la disciplina penale in materia di interruzione della prescrizione del reato*, in questa *Rivista* online.

⁴⁸ Corte App. Milano, Sez. II, 18 settembre 2015, in www.penalecontemporaneo.it.

Corte di giustizia conforme al principio di legalità in sede europea sulla base dell'art. 49 CDFUE, e il principio di legalità in materia penale, nella estensione attribuitagli dal diritto costituzionale italiano sulla base dell'art. 25, co. 2, Cost., è necessario rimettere alla Corte costituzionale la valutazione della opponibilità di un 'controlimite' alle limitazioni di sovranità derivanti dall'adesione dell'Italia all'ordinamento dell'Unione europea ai sensi dell'art. 11 Cost., in funzione del rispetto del principio fondamentale dell'assetto costituzionale interno, poizore rispetto agli stessi obblighi di matrice europea. In una analoga prospettiva si è poi posta la stessa Corte di Cassazione, la quale con una particolarmente articolata e approfondita ordinanza, ha parimenti sollevato questione di legittimità costituzionale⁴⁹.

Fra queste due contrapposte tesi - va peraltro soggiunto - una posizione intermedia è stata assunta in una sentenza della Suprema Corte che ha circoscritto l'effetto della disapplicazione ai reati tributari per i quali non era già maturata la causa di estinzione del reato al momento della pubblicazione della sentenza Taricco⁵⁰. Sotto un diverso profilo, in altre pronunce della giurisprudenza di merito e legittimità, si è posto un limite agli effetti derivanti dalla sentenza Taricco, restringendo la disapplicazione ai soli casi di "grave frode fiscale", determinata ai sensi dell'art. 11, co. 1 c.p., e cioè facendo riferimento oltre alla gravità del danno o del pericolo, anche alla natura, alla specie, ai mezzi, all'oggetto, al tempo, al luogo, e, più in generale, alle modalità di azione⁵¹.

La controversa problematica non ha trovato definizione neppure con l'attesa pronuncia della Corte costituzionale. Con l'ordinanza n. 24 del 2017 la Corte ha deciso di rinviare in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione, chiedendo in sostanza di accogliere una interpretazione 'costituzionalmente conforme' della sentenza Taricco che, se adottata, permetterebbe di superare i dubbi di legittimità sollevati dai giudici italiani rimettenti⁵². In estrema sintesi, la Corte di Giustizia è sollecitata a chiarire se l'art.

⁴⁹ Cass., Sez. III, ord. 8 luglio 2016, n. 28346, in *www.penalecontemporaneo.it*.

⁵⁰ Cass., Sez. IV, 25 gennaio 2016, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di GALLUCCIO, *La Cassazione di nuovo alle prese con Taricco: una sentenza cauta, in attesa della pronuncia della Corte costituzionale*.

⁵¹ In tal senso, Cass., Sez. III, 15 dicembre 2016, n. 12160, in *www.dirittoegustizia.it*.

⁵² Corte cost., ord. n. 24 del 2017, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di CUPELLI, *La Corte costituzionale ancora non decide sul caso Taricco, e rinvia la questione alla Corte di giustizia*. Nell'ambito dei già numerosi commenti all'ordinanza si vedano, per tutti, MANES, *La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a "Taricco"*; PULITANÒ, *Ragioni della legalità. A proposito di Corte Cost. n. 24/2017*; SOTIS, *"Tra Antigone e Creonte io sto con Porzia". Riflessioni su Corte costituzionale 24 del 2017 (caso Taricco)*; VIGANÒ, *Le parole e i silenzi. Osservazioni sull'ordinanza n. 24/2017 della Corte costituzionale sul caso Taricco*; KOSTORIS, *La Corte Costituzionale e il caso Taricco, tra*

325, paragrafi 1 e 2, del TFUE “debba essere interpretato nel senso di imporre al giudice penale di non applicare una normativa nazionale sulla prescrizione che osta in un numero considerevole di casi alla repressione di gravi frodi in danno degli interessi finanziari dell’Unione, ovvero che prevede termini di prescrizione più brevi per frodi che ledono gli interessi finanziari dell’Unione di quelli previsti per le frodi lesive degli interessi finanziari dello Stato” anche quando, per un verso, tale omessa applicazione sia priva di una base legale sufficientemente determinata e, per altro verso, nell’ordinamento dello Stato membro la prescrizione sia parte del diritto penale sostanziale e soggetta al principio di legalità. In buona sostanza, la Corte costituzionale chiede alla Corte Europea di pronunciarsi sul fondamentale quesito se il giudice possa giungere a disapplicare una norma dell’ordinamento interno anche nel caso in cui da tale disapplicazione possa derivare un contrasto con i principi supremi dell’ordine costituzionale dello Stato membro o con i diritti inviolabili della persona riconosciuti dalla Carta fondamentale.

Tale è, dunque, lo stato della situazione. Benché la vicenda non possa considerarsi definitivamente conclusa, è possibile già ora formulare alcune conclusioni. L’unico merito che va riconosciuto alla sentenza Taricco è quello di avere messo in luce la circostanza che non è più differibile una riforma della prescrizione del reato che assicuri, da un lato, una maggiore effettività della sanzione penale, e dall’altro, una ragionevole durata del processo. E ciò per due diversi motivi: il primo, perché in molti casi effettivamente l’odierna disciplina dell’art. 157 c.p. porta a pericolosi fenomeni di impunità; il secondo, perché proprio tale regime prescrizionale costituisce il comodo pretesto - in altrettanto numerosi casi - per un’inerzia dell’Autorità Giudiziaria che “lascia morire” ogni anno migliaia di procedimenti penali adducendo come giustificazione il prossimo maturarsi della prescrizione. Tale conclusione è valida proprio con riferimento alle fattispecie di frode fiscale, ed in specie quella di cui all’art. 3 d.lgs. n. 74/2000, per le quali l’accertamento giudiziale si rivela particolarmente lungo e difficile.

A tale problema ha - in parte - ovviato la novella del 2011. L’inasprimento della risposta penale al fenomeno dell’evasione fiscale ha comportato, infatti, nuovamente una prescrizione più lunga per i reati previsti dagli artt. da 2 a 10 del d.lgs. 74/2000. Il nuovo co. 1-*bis* dell’art. 17, introdotto dall’art. 2, co. 36 *vicies semel*, lett. l) d.l. 13 agosto 2011, n. 138 (convertito con l. 14 settembre 2011, n. 148), dispone infatti che per le suddette fattispecie i termini di prescrizione siano elevati di un terzo, quindi da 6 ad 8 anni. A ciò si aggiunga

tutela dei ‘controlimiti’ e scontro tra paradigmi, in www.penalecontemporaneo.it.

che, una volta definitivamente approvato il disegno di riforma della prescrizione l'introduzione dei due periodi di sospensione della prescrizione renderà sicuramente minore il numero dei processi relativi a gravi frodi fiscali che si concluderanno con una sentenza di estinzione del reato⁵³.

Sotto un diverso profilo, va dato doverosamente atto dell'importanza dell'ordinanza della Corte costituzionale n. 254 del 2017, con la quale si è espressamente affermato il principio secondo cui l'esigenza oggi di assicurare gli interessi finanziari della UE non può costituire il grimaldello da parte del potere giudiziale per scardinare il principio di legalità, inteso come fondamentale garanzia di certezza del cittadino nei confronti del potere statale.

6. Il regime sanzionatorio penale e amministrativo: la questione del *ne bis in idem* processuale

Da ultimo, alcune brevi considerazioni vanno svolte con riferimento ad un'ulteriore interessante problematica che si è recentemente posta al vaglio giurisprudenziale, e cioè quella relativa alla possibilità che il meccanismo del doppio binario che caratterizza l'impianto sanzionatorio della materia tributaria possa contrastare con il principio del *ne bis in idem* processuale⁵⁴. Analogamente alla vicenda Taricco anch'essa è stata determinata da una sentenza di un tribunale sovranazionale. Il riferimento è alla nota pronuncia nel caso Grande Stevens della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, che ha censurato l'ordinamento italiano con riferimento al meccanismo del doppio binario sanzionatorio nell'ambito delle fattispecie di *market abuse*⁵⁵.

All'esito di questa pronuncia si è posto il problema delle ricadute in altri rami del diritto punitivo del principio in essa affermato. In particolare, si è posto l'accento sul fatto che la questione si pone in termini analoghi anche nell'ambito degli illeciti di natura tributaria, posto che in tale settore ci si deve confrontare con un sistema la cui risposta sanzionatoria è rappresentata da misure penali e da misure amministrative, pur se disciplinato dal Titolo IV del d.lgs. n. 74/2000. Per la precisione, la questione ha riguardato non tanto

⁵³ Sull'ormai prossima riforma della prescrizione cfr. AMBROSETTI, *La riforma della prescrizione del reato tra progetti legislativi e alternative giudiziarie*, in *questa Rivista*, 2016, 369 ss.

⁵⁴ Sul punto, si rinvia a AMBROSETTI, *I reati tributari*, cit., 463 ss.

⁵⁵ CEDU, Sez. II, 4 marzo 2014, Grande Stevens e a. c. Italia, ric.n. 18640 e a./2010, in www.penalecontemporaneo.it; sulla pronuncia in oggetto si vedano, fra i molti, i commenti di TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazioni del mercato* e VIGANO, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, entrambi in www.penalecontemporaneo.it; sul tema anche FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in www.penalecontemporaneo.it.

le fattispecie di dichiarazione fraudolenta quanto quelle di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-*bis* d.lgs. n. 74/2000) e di omesso versamento Iva (art. 10-*ter* d.lgs. n. 74/2000), in relazione alla fattispecie di natura amministrativa dell'art. 13, co. 1 d.lgs. 471/1997), che punisce, con una sovrattassa, il contribuente per gli omessi o ritardati versamenti rispetto alle prescritte scadenze.

In ordine a tale problema - va subito detto - la posizione della Cassazione è orientata nel senso di escludere un contrasto con il principio del *ne bis in idem*. In realtà, anche prima della pronuncia della Corte Europea del 2014, le Sezioni Unite della Cassazione, pur chiamate ad affrontare un problema differente, avevano escluso che le fattispecie penali in questione e l'art. 13 co. 1 d.lgs. 471/1997 comportassero una violazione del principio di *ne bis in idem*, in considerazione del fatto che sussisterebbe non un rapporto di specialità ma di progressione illecita tra le norme. La Suprema Corte era giunta a tale conclusione sul presupposto che, pur a fronte di alcuni elementi comuni, le fattispecie delittuose si consumano con lo scadere del termine per la presentazione della dichiarazione annuale (nel caso di omesso versamento delle ritenute, art. 10-*bis*) o del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo (nel caso di omesso versamento Iva, art. 10-*ter*). Da ciò consegue che le diverse fattispecie, penali e amministrativa, puniscono fatti che sono diversi⁵⁶. Il quadro non è, peraltro, mutato anche dopo la pronuncia della Corte Edu del 2014, dal momento che la Corte di Cassazione, da un lato, ha respinto la ricostruzione dell'art. 13, d.lgs. 471/1997 in termini di sanzione di natura sostanzialmente penale e, dall'altro, ha riaffermato il rapporto di progressione criminosa tra quest'ultima e gli illeciti penali. In forza di tali argomenti il Supremo Collegio ha ribadito il concorso fra sanzioni penali e amministrative⁵⁷.

Investita del problema, la rte costituzionale ha disposto la restituzione al giudice rimettente degli atti relativi alla eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., in relazione all'art. 10-*ter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, censurato per violazione dell'art. 117, co. 1, Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui all'imputato sia già stata applicata, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento ammi-

⁵⁶ Cfr. Cass., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424 e Id., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37425, in www.penalecontemporaneo.it.

⁵⁷ Così, Cass., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266, in www.penalecontemporaneo.it.

nistrativo, una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione EDU e dei relativi Protocolli. La Corte è giunta a tale posizione sul presupposto che, successivamente all'ordinanza di rimessione, è intervenuto il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che ha profondamente innovato da un punto di vista sistematico il rapporto tra gli illeciti penali e amministrativi in questione, modificando alcune delle disposizioni prese in considerazione dal rimettente per ravvisare la violazione e, segnatamente, quelle di cui agli artt. 10-ter e 13 d.lgs. n. 74 del 2000, introducendo fra l'altro una causa di non punibilità per il caso del pagamento dell'imposta dovuta e delle sanzioni amministrative. In relazione a tali innovazioni sistematiche spetta al giudice rimettente valutarne le complesse ricadute nel giudizio a quo, specie in termini di rilevanza (ord. n. 225 del 2015)⁵⁸.

Più complessa è la situazione della giurisprudenza sovranazionale. La Corte EDU ha, infatti, censurato il medesimo meccanismo sanzionatorio, sempre in ambito tributario, relativamente ad altri ordinamenti nazionali diversi da quello italiano. La Corte è pervenuta a tale risultato in considerazione di una ricostruzione del fenomeno non agganciata al dato del confronto formale ed astratto fra fattispecie ma sulla base invece del comportamento concreto tenuto dal soggetto nei cui confronti l'ordinamento predispone una duplicazione di sanzioni e procedimenti per il "medesimo fatto"⁵⁹.

Per contro, con riferimento all'ordinamento tributario italiano, l'orientamento delle corti europee non è finora stato quello di riconoscere una violazione del

⁵⁸ Corte cost., ord. n. 112 del 2016.

⁵⁹ Si veda in tal senso Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, Nykanen c. Finlandia, ric. 11828/2011, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di DOVA, Ne bis in idem *in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*. In tale occasione la Corte rileva che non basta procedere ad un confronto astratto tra fattispecie per escludere che si sia in presenza di violazione del *nel bis in idem*, ma ci si deve soffermare sugli elementi fattuali del caso concreto che riguardano la stessa persona, che sono inestricabilmente legati sul piano spaziale e temporale; si tratta di un aspetto che, come è stato messo in evidenza nel commento da ultimo citato (cfr. § 6), rappresenta un significativo punto di vista differente tra la giurisprudenza italiana e quella della Corte Edu.

Inoltre, si rileva nella medesima pronuncia, la celebrazione di due procedimenti paralleli non si pone necessariamente in contrasto con i principi espressi dalla Convenzione, a patto però che il secondo venga interrotto nel momento in cui il primo è divenuto definitivo. Successivamente, ulteriori pronunce che si sono collocate nel solco così tracciato, sono state Corte EDU, Sez. V, 27 novembre 2014, Lucky Dev c. Svezia, ric. 7356/2010, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di DOVA, Ne bis in idem *e reati tributari: una questione ormai includibile*, sempre con riferimento al sistema sanzionatorio tributario a doppio binario, questa volta previsto dall'ordinamento svedese e Corte EDU, Sez. V, 10 febbraio 2015, Kiiveri c. Finlandia, ric. 53753/2012, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di DOVA, Ne bis in idem *e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*; anche in tale ultima circostanza, ancora relativa al sistema sanzionatorio tributario finlandese, la Corte ribadisce che non è nel confronto tra l'astratta tipicità delle fattispecie che deve incentrarsi il giudizio in merito alla nozione di medesimo fatto punito, bensì con riferimento al medesimo fatto concreto.

principio del *ne bis in idem*. Per la precisione, la Corte di Giustizia UE si è dichiarata manifestamente incompetente in ordine al preteso contrasto compatibilità del regime dell'art. 10-*bis*, d.lgs. 74/2000 e dell'art. 13, d.lgs. n. 471/1997 con gli artt. 4 Prot. n. 7 CEDU e art. 50 CDFUE. La Corte di Giustizia UE, sottolineando che la questione sottoposta al suo vaglio riguarda esclusivamente il diritto italiano, senza che presenti alcun nesso con il diritto dell'Unione, ha chiarito che le disposizioni del CDFUE non valgono in alcun caso ad ampliare le competenze dell'Unione così come definite nei Trattati. Pertanto, ad avviso della Corte, anche se l'art. 50 CDFUE dispone espressamente il divieto di *ne bis in idem*, la circostanza che la questione non verta su materie attribuite all'Unione impedisce alla Corte stessa di affrontare la questione sottoposta⁶⁰.

Sempre per quanto attiene poi alla Corte di Giustizia UE, vi è una recentissima decisione relativa a ricorsi sollevati in via pregiudiziale nell'ambito di procedimenti penali instaurati per fatti di omesso pagamento dell'Iva (*ex art. 10-ter* d.lgs. n. 74/2000), in relazione ai quali, tuttavia, si era già concluso il procedimento di accertamento dell'illecito tributario (*ex art. 13*, comma 1, d.lgs. n. 471/1997), all'esito del quale l'amministrazione finanziaria dello Stato, oltre a liquidare il debito erariale non versato, aveva irrogato una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta evasa (c.d. 'sovrattassa'). In questa decisione la Corte ha enunciato il principio generale secondo cui "l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica". La Corte giunge a tale risultato rilevando che il procedimento penale era instaurato

⁶⁰ Corte di Giustizia UE, ord., 15 aprile 2015 (C-497/14), interpellata con rinvio pregiudiziale da Trib. Torino, IV Sez. Pen., 27 ottobre 2014, in www.penalecontemporaneo.it, rispettivamente annotate da SCOLETTA, *Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del ne bis in idem: la Corte di Giustizia dichiara la propria incompetenza* e SCOLETTA, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento delle ritenute: un problematico rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia*. Più di recente la Corte di Giustizia UE è stata nuovamente investita della questione, questa volta con riferimento all'art. 10 *ter* in tema di omesso versamento Iva, sempre con riferimento alla parallela previsione dall'art. 13, d.lgs. n. 471/1997. A tale riguardo, va peraltro sottolineato che la materia dell'Iva rientra nell'ambito di operatività del diritto dell'Unione, diversamente, quindi, rispetto al caso precedentemente sottoposto alla stessa Corte di Giustizia in tema di omesso versamento delle ritenute (Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'Iva: la parola alla Corte di Giustizia*).

contro la persona fisica autrice del reato in quanto rappresentante legale della persona giuridica. Per contro, era nei confronti di quest'ultima che era già stata irrogata la sanzione amministrativa a seguito del definitivo accertamento della violazione tributaria per omesso versamento dell'Iva. Pertanto, ad avviso della Corte tale rilievo è sufficiente per escludere in radice la configurabilità di una violazione del principio di *ne bis in idem*, anche leggendo il contenuto dell'art. 50 della Carta dei diritti - conformemente al disposto dell'art. 52, co. 3, della Carta stessa - alla luce della corrispondente garanzia di cui all'art. 4 del Protocollo 7 alla CEDU⁶¹.

7. Conclusioni

Terminata questa breve digressione in merito al principio del *ne bis in idem* nel diritto punitivo tributario, è ora giunto il momento di trarre alcune conclusioni in ordine alla nuova disciplina dell'art. 3 d.lgs. n. 74/2000. Si può prendere le mosse da quelli che sono gli aspetti positivi. Primo fra tutti è quello relativo alla nuova struttura oggettiva della fattispecie. A tale proposito, non pare azzardato affermare che finalmente essa appare corrispondente ai canoni di determinatezza e tassatività. Si possono così considerare definitivamente superati tutti i rilievi critici mossi alle precedenti figure di frode fiscale. A ciò si aggiunga anche l'importante intervento legislativo volto a chiarire la differenza fra evasione ed elusione fiscale.

Ciò detto, vi è un solo profilo critico, e cioè quello relativo alla nuova ipotesi di dichiarazione fraudolenta realizzata "*compiendo operazioni simulate soggettivamente*". Come si è sottolineato, qui non è facile esperire un'*actio finium regundorum* fra le due figure delittuose di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs. n. 74/2000. Peraltro, appare sicuramente praticabile la soluzione di accogliere un criterio interpretativo secondo cui il discrimine nell'applicazione delle due norme è dato dall'emissione della fattura.

Parimenti risolto - nella misura in cui venga definitivamente approvata la riforma in materia - appare il problema del regime prescrizione. Già oggi, il termine è di otto anni che può essere prolungato fino a 10 nell'ipotesi di atti interruttivi. Se a questo termine si andrà a cumulare l'ulteriore periodo di sospensione di tre anni (rispettivamente due anni dopo la sentenza di primo grado e uno dopo l'appello) pare legittimo sostenere che tredici anni siano un

⁶¹ Corte Giust. UE, IV Sezione, sentenza 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15), in www.penalecontemporaneo.it, con nota di SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*.

termine adeguato per lo svolgimento del processo relativo a una frode fiscale, che si fonda prevalentemente su prove documentali.

A fronte di questi elementi positivi vi sono alcuni rilevi critici che attengono più in generale al regime sanzionatorio in materia tributaria. Tale assunto va subito chiarito. Non è sicuramente il regime della pena detentiva relativo alla dichiarazione fraudolenta ad essere censurabile: la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni appare proporzionata al disvalore dell'illecito. Quello che deve trovare una più organica disciplina è il sistema delle sanzioni patrimoniali, prima fra tutte la confisca. Va fatta doverosa chiarezza in ordine ai presupposti per la confisca diretta e quella per equivalente. L'odierno panorama giurisprudenziale non porta ad approdi sicuri⁶². Anzi, sempre di più la confisca del profitto nei reati tributari assume un carattere "camaleontico" in quanto a volte indirizzata verso i beni della persona fisica, a volte verso quelli dell'ente⁶³. Sotto questo profilo un istituto, ben corrispondente alle esigenze di una politica criminale in materia economica, non deve trasformarsi in un facile strumento di apprensione di tutte le utilità economiche, anche di quelle che nulla hanno "a che fare" con le condotte di evasione.

⁶² Per una disamina della recente evoluzione legislativa e giurisprudenziale in materia di confisca nei reati tributari si rinvia a AMBROSETTI, *I reati tributari*, cit., 482 ss.

⁶³ Cfr., per tutti, PUCETTI, *La confisca sui beni della persona giuridica per reati tributari commessi dai vertici sociali: diretta o per equivalente*, in *Proc. pen. giust.*, 2014, 5, 53.