

INTRODUZIONE

di *Alessio Scarcella*

Se la presenza dello Stato nell'economia è stata caratterizzata, negli ultimi anni, da una decisa riduzione della sua incisività, nel settore tributario, stante soprattutto l'attuale crisi economico-finanziaria, l'operatività delle autorità statuali si afferma ancora come piuttosto marcata.

La normativa di settore, invero, è presidiata da un corredo di sanzioni che corrono sul parallelo binario del diritto penale e del diritto amministrativo.

Nel corso degli anni, tuttavia, la disciplina penale volta a tutelare l'adempimento degli obblighi tributari ha subito numerose modifiche, passando da un modello fondato sull'anticipazione della punizione delle condotte dei contribuenti "infedeli", attraverso la previsione di reati di pericolo ed il cumulo della sanzione penale con quella amministrativa, ad un modello – inaugurato con l'entrata in vigore del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, emanato in attuazione della legge delega 25 giugno 1999, n. 205 – che pone l'accento sulla violazione degli obblighi in materia di dichiarazione e di versamento dell'imposta, offrendo un ruolo centrale, nella costruzione delle fattispecie, all'evasione fiscale ed introducendo il principio di specialità anche nell'applicazione tra illecito penale ed amministrativo.

Tale impostazione è stata, da ultimo, confermata con la riforma delle sanzioni penali tributarie attuata con il d.lgs. n. 158/2015, che ha modificato il d.lgs. n. 74/2000, intervenendo non solo sulla formulazione del fatto tipico delle diverse fattispecie, ma anche sulla punibilità del contribuente, innalzando le soglie previste dai singoli illeciti ed introducendo speciali cause di non punibilità connesse al pagamento spontaneo dell'imposta evasa.

Se, quindi, anche a seguito dell'ultima riforma, pare individuarsi la volontà del Legislatore di affidare alla sanzione penale il ruolo di *extrema ratio* (come in effetti dovrebbe essere), l'accento posto sull'idoneità "scriminante" della *voluntary disclosure* evidenzia ancora una volta, nella costruzione del sistema penale tributario, l'importanza della ragion di Stato e, quindi, dell'interesse dell'Erario alla tempestiva e completa riscossione delle imposte.

Si tratta, ad ogni modo, di un interesse che deve convivere, nelle forme di

un rispetto reciproco, con la libertà di iniziativa economica privata nonché con gli altri diritti e con le tutele previste, anche a livello costituzionale, in favore dei singoli nell'ambito dell'ordinamento.

È indubbio, infatti, come il diritto penale tributario contribuisca a delimitare, sul piano normativo, l'area di liceità dell'agire, economico e non, dei consociati, i quali – sia che operino come singoli, sia che costituiscano un'impresa – abbisognano di un perimetro definito e agevolmente riconoscibile in cui muoversi.

In tale contesto, dunque, la normativa tributaria rappresenta una parte irrinunciabile di quella rete di regole che delimita e condiziona l'agire del singolo e dell'impresa.

Sotto questo profilo, nell'ambito del diritto penale tributario vanno affermate con particolare forza le istanze di certezza del diritto, realizzate attraverso il rispetto del principio di legalità, con particolare riferimento ai corollari di tassatività e determinatezza delle fattispecie.

Invece, a fronte di un diritto penale tributario che sembra deciso ad ingrarsi sempre meno nella vita e nelle scelte degli operatori economici, si assiste ad un fenomeno di ampliamento dell'area del penalmente rilevante ad opera del diritto vivente.

Muovendo da una sintetica analisi delle varie riforme che si sono succedute in materia tributaria e, quindi, della *ratio* ad esse di volta in volta sottostanti, si è potuto osservare come la giurisprudenza abbia, nel tempo, dato rilievo ad una serie di comportamenti del contribuente cui è stato attribuito rilievo penale nonostante non fossero sussumibili, in assenza di idonea interpretazione, in alcuna delle fattispecie contemplate dal d.lgs. n. 74/2000.

Al riguardo, non può non menzionarsi, *in primis*, il fenomeno dell'elusione fiscale.

Se la pianificazione fiscale rappresenta, infatti, un momento importante della vita degli operatori economici, è evidente che la scelta tra più regimi fiscali alternativi, messi a disposizione dall'ordinamento con pari dignità, è lecita nei limiti in cui essa non degeneri nell'abuso di uno strumento giuridico diretto a conseguire un vantaggio fiscale nel contesto di un'operazione priva di altrimenti valide ragioni economiche, talvolta sfruttando le lacune inevitabilmente presenti nella normativa tributaria.

Il fenomeno dell'elusione si sostanzia, infatti, nell'utilizzo strumentale di istituti giuridici volto a perseguire un fine diverso da quello per cui tali istituti sono stati creati. In ambito tributario, tale fine coincide con la riduzione del carico fiscale.

Nell'affrontare il tema dell'eventuale rilevanza in sede penale dell'elusione – sino a giungere alla recente introduzione dell'art. 10-*bis* all'interno dello Statuto dei Diritti del Contribuente –, con il presente volume ci si preoccupa, quindi, di fare i conti con la necessità di rispettare il canone della tassatività della fattispecie incriminatrice imposto dal principio di legalità, nonché il

principio della libertà della pianificazione fiscale, espressamente previsto tanto a livello interno che sovranazionale.

In mancanza di un preciso riferimento del legislatore, infatti, non può invocarsi l'applicazione della più grave tra le sanzioni in relazione ad un comportamento che, lungi dal rappresentare la violazione di una specifica disposizione e, dunque, un illecito, si traduca invece in una condotta, di per sé lecita, ma strumentale all'ottenimento di un vantaggio non riconosciuto.

Allo stesso modo e con lo stesso spirito si è intenzionati a prendere in considerazione ulteriori fenomeni presenti nella realtà economica e giuridica attuale – quali, ad esempio, il problema della responsabilità dell'*extraneus* nel reato proprio tributario, il rispetto del divieto del *ne bis in idem* nel rapporto tra illecito amministrativo e illecito penale, il dibattito sulla qualificazione giuridica delle soglie di punibilità – analizzando come essi si atteggiino e vengano affrontati dal diritto vivente, per poi valutarne la compatibilità con i principi, costituzionali e non, ispiratori del sistema, con particolare riferimento a quelli di offensività e colpevolezza.

Lo scopo del presente volume, quindi, non è solo quello di esaminare l'evoluzione del sistema penale tributario all'interno del nostro Paese, con la finalità di individuare la *ratio* delle scelte legislative di volta in volta adottate, nonché la rispondenza delle stesse a delle contingenze storiche ovvero ad una effettiva pianificazione del sistema, bensì soprattutto quello di comprendere se le istanze del Legislatore siano effettivamente recepite dal diritto vivente nella risoluzione di quella casistica di fenomeni che si pone al di fuori del tenore letterale delle singole fattispecie incriminatrici e che ha, pertanto, sollevato nel tempo annosi problemi interpretativi.

Atteso, infine, che sono ormai trascorsi oltre tre anni dall'entrata in vigore del nuovo sistema di sanzioni degli illeciti penali tributari, introdotto dal d.lgs. n. 158/2015, ci si è posti l'obiettivo di effettuare non tanto e non solo un'analisi delle nuove norme, in comparazione con le precedenti, ma anche, e soprattutto, alla luce dell'esegesi giurisprudenziale intervenuta sul *novum*, di individuare quale sia il nuovo assetto delle fattispecie incriminatrici contemplate nel d.lgs. n. 74/2000, non solo per comprendere se la direzione del diritto penale tributario sia ormai univocamente tracciata nel solco della *ratio* del decreto del 2000, ma soprattutto per verificare se e in che misura le modifiche legislative siano idonee a sopire alcuni dibattiti interpretativi sorti nella vigenza delle norme precedenti.

Con la legge 11 marzo 2014, n. 23 il Parlamento aveva infatti conferito al Governo il potere di attuare, per il mezzo di alcuni decreti legislativi, una serie di interventi specifici per correggere gli aspetti critici dell'attuale sistema tributario. Si trattava di una legge delega particolarmente densa e complessa, all'interno della quale erano confluite le esigenze di revisione di diversi aspetti caratterizzanti il diritto tributario vigente: solo per citarne alcuni, sistema e pro-

cedura fiscale, stima e monitoraggio dell'evasione fiscale, disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale, sistema sanzionatorio, contenzioso tributario e regimi di tassazione di alcune categorie di lavoratori e/o contribuenti.

Giova premettere che tutti i decreti legislativi nelle materie suindicate avrebbero dovuto essere emanati entro 12 mesi dalla entrata in vigore della legge delega, cosa che non si è verificata. Per quanto rileva ai nostri fini, infatti, i primi due testi di riforma adottati in attuazione della delega legislativa sono stati approvati solo nei mesi di settembre e ottobre 2015. Ciò probabilmente anche in ragione di un *iter* particolarmente complesso, che imponeva al Governo di passare attraverso le commissioni parlamentari di riferimento per ciascun decreto, ai fini del rilascio del parere tecnico, e di dover ricominciare la “navette” ogni qualvolta non intendesse recepire *sic et simpliciter* il parere ottenuto, ma volesse proporre ulteriori modifiche o correzioni.

Focalizzando l'attenzione su quanto appare di maggiore interesse ai fini del presente volume, vale la pena analizzare le linee guida elaborate dal legislatore in tema di revisione del sistema sanzionatorio e, quindi, di modifiche al d.lgs. n. 74/2000¹, nonché di abuso del diritto ed elusione fiscale², tema ampiamen-

¹ Art. 8. Revisione del sistema sanzionatorio: «1. Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative. 2. Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi».

² Art. 5. Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale: «1. Il Governo è delegato ad at-

te dibattuto in dottrina e giurisprudenza, che il nostro ordinamento ha fatto proprio a seguito dell'affermazione di un generale principio antielusivo da parte della giurisprudenza comunitaria³, che impone di ridefinire le operazioni abusive – ossia effettuate sulla base di un regime fiscale prescelto dal contribuente non in ragione di una effettiva giustificazione economica ma al solo fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali – in modo da ristabilire la situazione quale sarebbe stata senza le stesse.

Il tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale appare di particolare rilievo poiché costituisce un caso emblematico di elaborazione giurisprudenziale di una norma idonea ad ampliare l'area del penalmente rilevante, ritenendo perseguibili, accanto ai comportamenti patologici del contribuente di violazione diretta della normativa tributaria e, quindi, di evasione, le condotte del contribuente volte a conseguire il risultato del solo beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni realizzate, che risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta.

Come è evidente, tale principio si pone in chiave problematica in rapporto

tuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012: a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine: 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva; 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente; c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lett. a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta; d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti; e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso; f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

³ Cfr., tra le più recenti e significative, le sentenze 10 novembre 2011, C-126/10 Foggia; 12 febbraio 2008, C-425/06, Part Service; 5 luglio 2007, C-321-05, Kofoed; 21 febbraio 2006, C-255/02, Halifax; 9 marzo 1999, C-212/97, Centros.

con i principi costituzionali ispiratori della materia penale tributaria, primi tra tutti quello della riserva di legge, sub specie di tassatività e certezza del diritto, nonché con il principio rieducativo, della sanzione penale, poiché la previsione di un comportamento penalmente rilevante (quantomeno allo stato) di matrice giurisprudenziale esclude che il singolo cittadino possa modulare la propria condotta in maniera consapevole e, in caso di illecito, percepire il disvalore del fatto realizzato.

In tema di abuso del diritto ed elusione fiscale, il Parlamento ha chiesto al Governo di formulare una norma generale contenente il divieto di abuso del diritto, conformando l'ordinamento nazionale alle indicazioni provenienti dalla UE, specificando quando una condotta possa considerarsi abusiva, anche se apparentemente non in contrasto con alcuna disposizione formale e quando, invece, le ragioni che hanno portato il contribuente a compiere una data operazione economica, privilegiando un regime fiscale rispetto ad un altro, possano considerarsi valide, riversando sulla Pubblica Amministrazione l'onere della prova circa la condotta elusiva e garantendo il contraddittorio tra le parti ed il rispetto del diritto di difesa nel corso dell'intero procedimento di accertamento.

La scelta tra più regimi fiscali alternativi, messi a disposizione dall'ordinamento con pari dignità, è, infatti, lecita nei limiti in cui essa non degeneri nell'abuso di uno strumento giuridico diretto a conseguire un vantaggio fiscale nel contesto di un'operazione priva di altrimenti valide ragioni economiche. Pertanto, lo scopo che la nuova norma in tema di divieto di abuso del diritto avrebbe dovuto perseguire è quello di conciliare la libertà di scelta del contribuente circa il regime fiscale da applicare alla propria posizione – scelta di grande importanza soprattutto nell'ambito di persone giuridiche e organizzazioni complesse – con il rispetto sostanziale della finalità degli strumenti tributari messi a disposizione del medesimo⁴.

A tale proposito, come meglio si dirà in seguito, le innovazioni contenute nel d.lgs. n. 128/2015 sono risultate idonee a sedare il dibattito in tema di rilevanza penale delle condotte di abuso del diritto ed elusione fiscale, lasciando sopravvivere la sola responsabilità amministrativa del contribuente.

In tema, invece, di revisione del sistema sanzionatorio il Parlamento ha richiesto al Governo di procedere secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità, guardando alla gravità della condotta realizzata, riservando particolare attenzione, anche sul piano sanzionatorio, ai comportamenti fraudolenti o simulatori e riducendo, invece, il carico edittale per quelle condotte meno

⁴Per un primo commento sulla legge delega, si legga la relazione del magistrato del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria M. SCUFFI, *Verso la codificazione dell'abuso del diritto*, su www.giustiziatributaria.it.

offensive, attraverso la previsione di apposite soglie di punibilità ovvero l'introduzione di mere sanzioni amministrative. L'ottica anche in questo caso adottata dal legislatore è, quindi, deflattiva rispetto alle condotte meno offensive o comunque concretizzantesi in mere omissioni, in quanto prive del carattere della frodolenza, riproponendo così l'idea della sanzione penale come *extrema ratio*.

Sotto tale profilo, il d.lgs. n. 158/2015 appare coerente con l'intento del legislatore, avendo ristretto il rilievo penale di numerose condotte e, allo stesso tempo, inasprito le sanzioni per quelle connotate da un maggior grado di insidiosità.

A fronte della delega ricevuta con la legge n. 23/2014, con particolare riferimento agli artt. 5 (in tema di elusione e abuso del diritto), 6 (in materia di gestione del rischio fiscale, *governance* aziendale e tutoraggio) e 8 (in tema di revisione del sistema sanzionatorio) il Consiglio dei Ministri, con Atto del Governo n. 163, ha elaborato una proposta di decreto legislativo recante «Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente»⁵.

Merita, dunque, evidenziare le principali innovazioni proposte, soprattutto per comprendere se ed in che misura queste siano in linea con i criteri e principi direttivi dettati dal Parlamento, nonché per confrontarli successivamente con le disposizioni dei due decreti legislativi che hanno innovato la parte relativa alle sanzioni del sistema penale tributario.

Il primo articolo di tale progetto di legge, proponeva l'introduzione dell'art. 10-*bis* nella legge 27 luglio 2000, n. 212, nota come *Statuto dei diritti del contribuente*, il quale dovrebbe contenere un principio generale antielusivo, abrogando, peraltro, l'art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600/1973, sino a questo momento norma di riferimento sul punto.

⁵ Si veda il testo integrale del progetto di decreto legislativo sul sito www.senato.it, ove è possibile consultare, per una prima analisi, la nota di lettura che ha accompagnato il provvedimento, all'interno della quale, sulla generale opportunità di introdurre un principio antielusivo, si legge: «Al riguardo, si osserva che – nell'ottica della valutazione dell'impatto dell'intervento sulla finanza pubblica – l'introduzione di una disciplina dell'abuso del diritto di portata generale appare suscettibile di assicurare un recupero di gettito. A tal fine è però necessario che le previsioni in commento possano effettivamente consentire l'esatta individuazione delle operazioni abusive, definire con chiarezza i confini con le operazioni lecite, salvaguardare l'autonomia negoziale e la libertà per il contribuente di optare tra regimi tributari diversi e tra operazioni con diverso rilievo fiscale. Anche il conseguimento degli obiettivi perseguiti (assicurare la certezza del diritto, ridurre significativamente il contenzioso in materia ed accrescere la *compliance*) presuppone necessariamente una definizione della fattispecie "abuso del diritto" che limiti il più possibile incertezze interpretative che altrimenti sarebbero destinate a riproporsi, non diversamente da quanto fino ad oggi si è registrato nell'esperienza applicativa dell'istituto e dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, della quale dà efficacemente conto la relazione illustrativa dello schema in esame».

Stando alla lettera normativa, l'abuso del diritto si configurerebbe in presenza di una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzerebbero essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Si specifica cosa debba intendersi per "operazioni prive di sostanza economica" e per "vantaggi fiscali indebiti". Concretano le predette operazioni, i fatti, gli atti ed i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Costituiscono, invece, vantaggi indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme tributarie o con i principi dell'ordinamento fiscale.

L'abuso rende le operazioni poste in essere non opponibili all'Amministrazione finanziaria che, pur essendo gravata dall'onere della prova della condotta elusiva, ne disconosce i vantaggi e definisce il tributo dovuto dal contribuente sulla base delle norme e dei principi elusi.

Permane in ogni caso la libertà del contribuente di scegliere tra regimi previsti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Al di là della più compiuta definizione del comportamento elusivo, la maggiore innovazione del progetto presentato dal Governo sul punto era contenuta al comma 13 del citato art. 1, ove si specificava che «Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie».

Veniva, quindi, esclusa in maniera esplicita la rilevanza penale dell'abuso del diritto, ferma restando, invece, l'applicabilità delle sanzioni amministrative.

La norma proposta dal Governo è stata effettivamente emanata con il d.lgs. n. 128/2015 che ha introdotto nel cosiddetto Statuto dei Diritti del Contribuente, l'art. 10-*bis*, proprio in tema di elusione fiscale ed abuso del diritto⁶.

In particolare, il decreto n. 128/2015, introducendo l'art. 10-*bis* nello Statuto del contribuente ha, da un lato, unificato le nozioni di abuso del diritto ed elusione fiscale, che sono fuse in un'unica definizione (art. 10-*bis*, comma 1), con la contestuale abrogazione dell'art. 37-*bis* d.p.r. n. 600/1973, ed ha, dall'altro, espressamente previsto l'irrelevanza penale delle condotte abusive, che, a partire dal 1° ottobre 2015 (data di entrata in vigore della norma) potranno essere sanzionate solo in via amministrativa (cfr. art. 10 bis, comma 13).

L'intenzione è stata, dunque, quella di archiviare la problematica macro-distinzione sulla quale la giurisprudenza si era finora assestata per dirimere la questione della rilevanza penale delle condotte elusive: «da una parte, si affermava suscettibile di integrare il precetto penale la c.d. elusione codificata,

⁶ Con l'art. 1 del citato d.lgs. n. 128, pubblicato in *G.U.* 18 agosto 2015, n. 190 si è data attuazione all'art. 5, legge delega 11 marzo 2014, n. 23.

ovvero quella categoria di specifiche disposizioni, sparse nell'ordinamento tributario, che avessero una chiara ratio antielusiva, ma anche quelle, ed era questo il punto più problematico, che comparivano nell'elenco di cui al terzo comma dell'art. 37 *bis* d.p.r. n. 600/1973; dall'altra, incompatibile con il principio di determinatezza, stava invece il generale divieto antiabuso»⁷, di creazione giurisprudenziale.

Con riferimento alla adottata definizione di abuso del diritto/elusione fiscale⁸, essa si compone di due elementi costitutivi e una clausola negativa.

I primi sono l'assenza di sostanza economica e la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti, da intendersi come caratteristiche dell'operazione elusiva; requisiti che, così come definiti dal successivo comma 2, lett. a) e b), art. 10-*bis*, devono essere compresenti per la contestazione dell'abuso rispetto a un'operazione che pure appaia formalmente rispettosa delle norme tributarie.

La clausola negativa è rappresentata dalla presenza di valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine amministrativo e gestionale, che rispondono a esigenze di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

Al di là delle pur rilevanti modifiche testuali al nucleo della definizione, certamente rivoluzionaria appare l'espressa esclusione della rilevanza penale della condotta elusiva del contribuente.

Se prima della riforma, infatti, in assenza di una specifica previsione normativa sul punto, ci si chiedeva se il generale divieto di abuso del diritto potesse assumere rilevanza penale integrando il precetto, ora non solo si chiarisce espressamente che «le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie» (art. 10-*bis*, comma 13), ma si qualifica l'integrazione delle fattispecie penal-tributarie come condizione negativa per la configurabilità dell'abuso (comma 12, art. 10-*bis*).

I rapporti fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e l'intervento del presidio penalistico sono, dunque, improntati alla mutua esclusione: l'abuso del diritto non può essere contestato se l'operazione perseguita dal soggetto agente è suscettibile di ingenerare responsabilità penale; quest'ultima, d'altro canto, non può poggiare su di una contestazione di abuso del diritto, che però – è esplicito sul punto il comma dell'art. 10-*bis* – potrà comportare l'applicazione delle sanzioni amministrative (comma 13, art. 10-*bis*)⁹.

⁷ Così F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, su www.penalecontemporaneo.it.

⁸ È bene notare come questa venga riformulata con ampio riferimento alla raccomandazione della Commissione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva.

⁹ E, sul punto, conforme appare la giurisprudenza di legittimità formatasi all'indomani del-

Al di là dell'abuso rimane «la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale» (comma 4, art. 10-*bis*) e la possibilità di presentare un interpello per valutare il carattere abusivo dell'operazione (commi da 5 a 11 dell'art. 10-*bis*).

Sul tema, invece, delle modifiche al sistema penale tributario, con particolare riferimento al d.lgs. n. 74/2000, l'atto governativo proponeva numerose novelle.

Con riferimento ai delitti di dichiarazione, veniva proposta l'introduzione, all'art. 2, di una soglia di rilevanza, pari ad euro 1.000,00 con riferimento agli elementi passivi fittizi rappresentati nelle dichiarazioni dei redditi o a fini IVA, mentre all'art. 3 si specificava cosa dovesse intendersi per "altri artifici", escludendo che la mera violazione di obblighi di fatturazione o annotazione potessero assumere rilievo ai fini della configurabilità della fattispecie. Con riferimento, invece, alla norma di cui all'art. 4, si elevavano le soglie di punibilità, si introduceva la rilevanza penale della dichiarazione infedele effettuata dal sostituto d'imposta e si escludeva quella delle valutazioni estimative ovvero delle rilevazioni di bilancio adottate seguendo criteri contabili consolidati.

Oltre alle soglie di punibilità, veniva aumentata anche la forbice edittale del delitto di omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 5.

Venivano, inoltre, equiparate ed innalzate ad euro 150.000,00 le soglie di punibilità dei delitti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*.

Da ultimo, si stabiliva che il pagamento del debito tributario fosse idoneo ad estinguere le fattispecie di cui agli artt. 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000 ed a diminuire fino alla metà le pene previste per gli altri delitti, e si

l'entrata in vigore del d.lgs. n. 128/2015, essendosi peraltro puntualizzato che l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi (Cass., Sez. III, 7 ottobre 2015, n. 40272, in *CED Cass.*, 264950; in *Dir. pen. contemporaneo*, 2015, con nota di F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*; in *Cass. pen.*, 2016, 3, II, p. 927, con nota di F. URBANI *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*). Conforme la giurisprudenza successiva. Si v., ad es., Cass., Sez. III, 29 agosto 2016, n. 35575, in *CED Cass.*, 267678, in *Corr. trib.*, 2016, 42, p. 3260, con nota di P. MASSARI-L. IANNUZZI, *L'abuso del diritto "trova casa" anche in dogana*; conforme, Cass., Sez. III, 31 luglio 2017, n. 38016, in *CED Cass.*, 270550.

introduceva una causa di non punibilità, operativa quando l'importo delle imposte sui redditi evase non fosse superiore al tre per cento del reddito imponibile o dell'imposta sul valore aggiunto dichiarati.

Sempre nell'ottica deflattiva del contenzioso tributario, veniva proposta l'introduzione di un regime di adempimento collaborativo tra Agenzia dell'Entrate e contribuenti, dotati di particolari requisiti, con la possibilità per questi ultimi di instaurare una interlocuzione con la Pubblica Amministrazione su fatti e circostanze idonee a generare rischi fiscali, prima della presentazione delle relative dichiarazioni.

Si evidenzia sin d'ora come le linee guida dettate dall'organo parlamentare sono state sostanzialmente recepite dal progetto dell'Esecutivo, con particolare riferimento a quella selezione delle condotte punibili, basata sulla gravità della condotta e, quindi, sull'ammontare dell'imposta evasa, tanto raccomandata nella legge delega, ottenuta, da un lato, mediante l'innalzamento delle soglie di punibilità e, dall'altro, attraverso l'esclusione della rilevanza di quei comportamenti economicamente non significativi.

Sempre in un'ottica di recepimento dei principi guida, si può notare come il d.lgs. n. 158/2015 abbia, in effetti, a sua volta riproposto, nel suo titolo I, dedicato alla riforma del sistema sanzionatorio penale tributario, le principali innovazioni suggerite dal Governo, innovando sensibilmente il d.lgs. n. 74/2000¹⁰.

L'art. 1 del d.lgs. n. 74/2000, contenente le norme definitorie dei concetti spesi nel corpo dello stesso decreto, è stato modificato come segue:

– alla lett. b) della disposizione, relativa agli “elementi attivi e passivi”, viene aggiunto il riferimento alle “componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta”;

– alla lett. c) si specifica che per “dichiarazioni” s'intendono anche quelle presentate dai “sostituti d'imposta, nei casi previsti dalla legge”;

– alla lett. f), relativa al concetto di “imposta evasa”, si precisa che non si considera tale “quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili”;

– alla nuova lett. g-*bis*) è introdotta la nozione di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”, definite come “operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste

¹⁰Per un ulteriore sguardo di insieme sulle nuove norme penali tributarie, si legga S. FINOCCHIARO, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158 del 2015*, su www.penalecontemporaneo.it, nonché la *Relazione del Massimario della Suprema Corte di Cassazione n. III/5/2015*, pubblicata il 28 ottobre 2015 sul sito www.cortedicassazione.it.

in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”;

– alla lett. *g-ter*) si chiarisce che nella nozione di “mezzi fraudolenti” rientrano quelle “condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà”.

Numerose sono, poi, le modifiche apportate alle singole fattispecie incriminatrici. Di esse si dirà più dettagliatamente in seguito (si veda infra, i singoli capitoli).

Per il momento, basti rilevare che le indicazioni in tema di innalzamento delle soglie di punibilità – soprattutto con riferimento alle fattispecie di mera omissione degli obblighi tributari, di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* – già proposte dal Consiglio dei Ministri in ossequio alla delega legislativa sono state ampiamente recepite, così come è stato dato maggiore rilievo alle condotte del contribuente che siano indicative di una sua buona fede nel rapporto con la Pubblica Amministrazione ovvero che consentano il recupero dell'imposta evasa.

In questo senso, l'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000 viene modificato attraverso l'introduzione speciali istituti premiali. L'estinzione del debito tributario è idonea a determinare una causa di non punibilità:

a) per i reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* comma 1, se avviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado;

b) per i reati di cui agli artt. 4 e 5, se il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa intervengano prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Viene altresì previsto che, «se prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termine di tre mesi (prorogabile, se necessario, di altri tre mesi) per il pagamento del debito residuo».

Il “premio” offerto dal legislatore, dunque, è modulato sulla base del disvalore insito nelle rispettive fattispecie: per gli omessi versamenti il termine per godere della causa di non punibilità è infatti nettamente più favorevole rispetto a quello fissato per i reati di cui agli artt. 4 e 5, in relazione ai quali – a prima vista – l'istituto premiale non pare destinato ad avere un cospicuo spazio di operatività.

In base, poi, al nuovo art. 13-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 (rubricato “circostanze del reato”), si prevede, al comma 1, che l'integrale pagamento degli

importi dovuti, fuori dei casi di non punibilità di cui sopra, rileva ai fini della concessione di una diminuzione di pena fino alla metà, nonché, al comma 2, che il riconoscimento di tale circostanza attenuante è presupposto necessario per l'applicazione della pena su richiesta delle parti *ex art.* 444 c.p.p.

Sono, invece, aumentate della metà le sanzioni previste dalle fattispecie di reato se questo è commesso dal correo nell'esercizio dell'attività di intermediazione fiscale, attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale.

Viene, infine, introdotto un nuovo art. 12-*bis*, avente ad oggetto un'ipotesi di confisca obbligatoria, anche per equivalente, del prezzo e del profitto del reato.

Il comma 1 della disposizione recita: «nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti *ex art.* 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto».

In questo primo comma la norma si limita a riproporre la disposizione di cui all'art. 322-*ter* c.p., già applicabile ai reati tributari in virtù dell'art. 1, comma 143, legge n. 244/2007 (ora abrogato).

Nuova, invece, è la disposizione di cui al comma 2 dell'art. 12-*bis*, secondo cui «la confisca non opera per la parte che il contribuente s'impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta».

La *ratio* di tale disposizione è, evidentemente, quella di far prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in modo non dissimile da quanto previsto all'art. 19 del d.lgs. n. 231/2001 (che esclude la confisca all'ente "per la parte che può essere restituita al danneggiato") e in modo coerente con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario.

Infine, non è prevista – a differenza di quanto avveniva all'interno dello schema di decreto – nessuna speciale delimitazione nel tempo all'operatività delle novità in materia penale. Si pone un *dies a quo* solamente per la disciplina dedicata alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo. Con la conseguenza che le disposizioni di favore contenute nel decreto si applicheranno anche ai fatti già commessi, in conformità alle regole generali di cui all'art. 2 c.p. e al principio costituzionale (art. 25, comma 2, Cost.) e convenzionale (art. 7 Cedu) di retroattività della legge penale più favorevole, con particolare effetto deflattivo rispetto ai reati di cui sono state innalzate le soglie di punibilità.

Questo, peraltro, anche sulla scia di una tendenza ormai diffusa presso il

Legislatore impegnato a cercare di diminuire l'intervento penale in relazione a quelle condotte non particolarmente offensive o dannose, concretizzatasi, ad esempio, con l'introduzione nel codice penale dell'art. 131-*bis* c.p.¹¹.

¹¹ Introdotta dal d.lgs. n. 28/2015, la norma introduce nell'ordinamento la non punibilità del fatto di reato in caso di particolare tenuità dell'offesa. Di tale disposizione, peraltro, si incontra una certa qual resistenza all'applicazione in campo penal-tributario da parte della giurisprudenza di legittimità. Si v., ad es., Cass., Sez. III, 29 dicembre 2015, n. 51020, in *CED Cass.*, 265982 (che ha escluso l'applicabilità dell'art. 131-*bis*, c.p. con riferimento ad una condotta di omesso versamento di IVA per un importo di poco superiore – pari esattamente ad euro 255.486,00 – alla soglia di punibilità, fissata a 250.000 euro dall'art. 8 del d.lgs. n. 158/2015, atteso che l'eventuale particolare tenuità dell'offesa non deve essere valutata con riferimento alla sola eccedenza rispetto alla soglia di punibilità prevista dal legislatore, bensì in rapporto alla condotta nella sua interezza, avendo, dunque, riguardo all'ammontare complessivo dell'imposta non versata); analogamente, Cass., Sez. III, 1 aprile 2016, n. 13218, in *CED Cass.*, 266570, la ritiene applicabile soltanto alla omissione per un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, in considerazione del fatto che il grado di offensività che dà luogo a reato è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale (in applicazione di tale, la Corte ha ritenuto non particolarmente tenue, sul piano oggettivo, l'omesso versamento di euro 270.703); si è poi puntualizzato che in tema di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità per "particolare tenuità del fatto", non rilevano le soglie di punibilità previste per gli altri reati dal d.lgs. n. 74/2000, ma, trattandosi di un reato di pericolo, occorre valutare la condotta in base ai criteri generali dettati dall'art. 131-*bis* c.p., con particolare riferimento alla sua reiterazione negli anni di imposta e alla messa in pericolo del bene protetto (Cass., Sez. III, 16 settembre 2016, n. 38488, in *CED Cass.*, 267945). Una timida apertura si registra invece, in Cass., Sez. III, 20 dicembre 2016, n. 53905, in *CED Cass.*, 268775, secondo cui in tema di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la fattispecie di cui all'art. 2, comma 3, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – applicabile ai fatti anteriori al 14 settembre 2001, in quanto abrogata dal d.l. n. 138/2001, convertito dalla legge n. 148/2011 – ha natura di circostanza attenuante ad effetto speciale del reato di cui al comma prima dello stesso articolo, con la conseguenza che è applicabile la causa di non punibilità per "particolare tenuità del fatto" di cui all'art. 131-*bis* c.p., in quanto la pena edittale massima irrogabile non è superiore ai cinque anni di reclusione.