

# Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?

*Las declaraciones fraudulentas: ¿un delito para repensar?*

*Fraudulent Tax Returns: Criminal Provisions to Be Rethought?*

FRANCESCO MUCCIARELLI

*Professore di Diritto penale presso l'Università Bocconi di Milano  
francesco.mucciarelli@unibocconi.it*

REATI TRIBUTARI

DELITOS TRIBUTARIOS

TAX OFFENCES

---

---

## ABSTRACTS

Il comparto penal-tributario è stato negli ultimi decenni interessato da svariati interventi normativi, di carattere disorganico e con profili contraddittori sul piano della politica criminale. Le fattispecie c.d. dichiarative, tuttora architrave del sistema penalistico di contrasto all'evasione fiscale, presentano numerosi profili di criticità e necessitano di un razionale riassetto anche allo scopo di delineare compiutamente i tratti distintivi di ciascuna ipotesi di reato.

El sector penal-tributario ha sido objeto en las últimas décadas de múltiples modificaciones normativas, muchas veces inorgánicas y hasta contradictorias a nivel de política criminal. En el contexto de la lucha contra la evasión fiscal, los así denominados "delitos declarativos" presentan numerosas cuestiones problemáticas, justificando una reorganización racional, a fin de delimitar adecuadamente las características distintivas de cada hipótesis de delito.

Tax crimes in Italy were repeatedly reformed in the last decades, quite irrationally and in a contradictory way from a criminal policy standpoint. The so-called 'declaration' offences, still the architrave of tax criminal law, are very controversial and they need to be rationally reformed, also in order to characterize each criminal provision.

## SOMMARIO

1. La recente evoluzione normativa in materia penal-tributaria: tra incerte cadenze politico-criminali e necessità di una incisiva riforma del comparto. – 2. La struttura delle fattispecie dichiarative. – 3. I controversi rapporti tra gli artt. 2 e 3 d. lgs 74/2000. – 4. Quale (residuale) margine di operatività per l'art. 4 d. lgs 74/2000? – 5. Coordinate del possibile riassetto delle fattispecie dichiarative. – 6. Spunti per un intervento organico di riforma.

## 1.

## La recente evoluzione normativa in materia penal-tributaria: tra incerte cadenze politico-criminali e necessità di una incisiva riforma del comparto.

Dopo una pur sommaria lettura delle principali disposizioni incriminatrici del d. lgs 74/2000, un qualunque lettore, quand'anche distratto e non particolarmente esperto, suggerirebbe di sopprimere il punto interrogativo che garbatamente muta in domanda (retorica) il tema proposto. Ragioni molteplici confortano siffatto suggerimento e consiglierebbero una revisione delle figure che attualmente puniscono le condotte genericamente definibili come 'dichiarazioni fraudolente' nel contesto della tutela penale della pretesa fiscale. L'uso del condizionale s'impone tuttavia al cospetto della constatazione che la materia è stata oggetto di non pochi interventi del legislatore<sup>1</sup>, il più recente dei quali risale alle ultime settimane del 2019<sup>2</sup>: immaginare allora fra le prospettive concrete un 'ripensamento' delle fattispecie dichiarative (se non addirittura dell'intero provvedimento) appare meno che illusorio, non senza notare che la reiterazione di modifiche a un (qualunque) testo normativo è – di per sé – opzione tutt'altro che irreprensibile. Non soltanto perché, da un lato, impedisce di misurare gli effetti della disciplina sulla materia si intende regolare, ma anche perché, dall'altro, non permette il necessario assestamento interpretativo/applicativo, situazione che, a sua volta, determina un disdicevole grado d'incertezza nell'"utente", chiamato a conformare i propri comportamenti sulle norme (e non sulle disposizioni)<sup>3</sup>.

Se nell'attualità è ben difficile anche soltanto congetturare che il legislatore intraprenda un'ulteriore (profonda) revisione, l'altra (sostanziale e non contingente) controindicazione, quella della non irreprensibilità della reiterazione delle modifiche, trova tuttavia un limite nella eventuale (ma, nel settore in esame, tutt'altro che eventuale) inadeguatezza dell'assetto regolatorio, inadeguatezza che costringe l'interprete a cercare soluzioni ermeneutiche comunemente insoddisfacenti, caratterizzate da contrastanti esiti applicativi, forieri di diffuse perplessità.

Anche limitando la considerazione alle sole fattispecie in tema di dichiarazioni, non possono sfuggire i difetti strutturali che, sin dall'origine, affliggono l'apparato normativo e che giustificherebbero l'auspicabile e auspicato 'ripensamento'. Riformando il previgente sistema (d.l. 429/1982) – anch'esso tutt'altro che esente da vistose incongruenze e superfetazioni, ma sostanzialmente informato all'idea di svincolare la tutela penale dall'accertamento dell'imposta evasa – il d. lgs 74/2000 introdusse nell'ordinamento tre distinte figure incriminatrici a tutela della correttezza del momento dichiarativo: scelta di per sé foriera di problemi, posto che a tale partizione avrebbe dovuto e dovrebbe corrispondere una netta e precisa differenziazione delle distinte condotte punibili. Se per un verso può apparire maggiormente funzionale

<sup>1</sup> All'assetto originario del d. lgs 74/2000 hanno apportato dirette modifiche, in sequenza, la l. 311/2004, il d.l. 233/2006 conv. in l. 248/2006, il d.l. 78/2010 conv. in l. 122/2010, il d.l. 138/2011 conv. in l. 148/2011, il d. lgs 158/2015 (che ha apportato i più significativi mutamenti), il d.l. 50/2017 conv. in l. 96/2017 e, infine, il d.l. 124/2019 conv. in l. 157/2019. Senza contare gli effetti derivanti da interventi legislativi su disposizioni che condizionano fortemente gli ambiti applicativi delle norme in discorso: si pensi, soltanto per esemplificare, all'art. 10-bis l. 212/2000 introdotto dall'art. 1 d. lgs 128/2015, ulteriormente modificato dall'art. 7 co. 15 d. lgs 156/2015.

<sup>2</sup> Per una prima puntuale analisi del d.l. 124/2019, v. FINOCCHIARO (2020).

<sup>3</sup> Sulla dimensione strutturale della *norma* (giuridica), distinta come tale dalla *disposizione*, cfr. Kelsen (2000), pp. 62 ss.. La distinzione fra *disposizione* e *norma* è ulteriormente elaborata da CRISAFULLI, che ricorda come per disposizione si intende "la formula istituzionalmente rivolta a porre e a rivelare la norma", e che "non è di certo evento patologico la circostanza che una singola disposizione abbia ad esprimere simultaneamente più norme tra loro diverse ma compatibili" (v. CRISAFULLI (1964), pp. 196 e 208). La distinzione è fatta propria anche dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale: v. ad es. la sentenza n. 84/1996 in tema di sindacabilità di decreto legge decaduto, che contiene l'affermazione per cui la Corte "giudica di norme ma si pronuncia su disposizioni", e ribadisce "la funzione servente e strumentale della disposizione rispetto alla norma, sicché è la immutata persistenza di quest'ultima nell'ordinamento ad assicurare la perdurante ammissibilità del giudizio di costituzionalità sotto il profilo dell'inalterata sussistenza del suo oggetto (che costituisce altresì, sotto questo aspetto, ragione della sua persistente rilevanza), mentre l'eventuale successione di una disposizione ad altra rileva soltanto al fine di riversare correttamente l'esito del sindacato di costituzionalità nell'ordinamento".

al canone della frammentarietà del diritto penale, il metodo casistico esige, dall'altro, una tecnica legislativa accorta sul piano formale e insieme sagace nella selezione delle condotte punibili secondo i parametri del disvalore e dell'offensività. Diversamente, nascosto dietro lo schermo dell'esigenza di garantire la certezza applicativa riducendo l'ambito dell'interpretazione, si determina, in una eterogeneità dei fini, uno spezzettamento di fattispecie che genera inutili problemi di sovrapposizione e di delimitazione tra figure di reato fra loro in sostanza affini, destinato a rendere arduo, se non impossibile, il perseguimento della declamata esigenza di certezza applicativa. Sebbene la questione sia qui concentrata in un ambito quantitativamente ristretto, non sembra inutile ricordare un risalente severo monito, con il quale la tecnica casistica impiegata nella parte speciale del codice penale fu criticata: "il non plus ultra della perfezione legislativa dovrebbe essere una disperata casistica, onde il giudice somigli a una marionetta comandata da un inestricabile groviglio di fili" sicché questa ricerca diviene "una folle corsa dietro la fata Morgana"<sup>4</sup>.

Abbandonata l'opzione legislativa del d.l. 429/1982 (conv. da l. 516/1982), fondata sulla configurazione di reati-ostacolo, nei quali a essere raggiunti dalla comminatoria penale erano comportamenti prodromici e funzionali alla infedeltà fiscale, il legislatore del 2000 intese concentrare la risposta sanzionatoria dello *ius terribile* essenzialmente sul momento del c.d. *auto-accertamento* dell'imposta dovuta, contesto nel quale spiccano le figure incriminatrici aventi ad oggetto le dichiarazioni cui il contribuente è tenuto<sup>5</sup>.

Il distacco dalla precedente impostazione trovava ulteriori elementi caratterizzanti nella valorizzazione – all'interno delle figure di reato – di componenti fraudolente o almeno decettive in danno dell'Amministrazione Finanziaria e nella introduzione di rilevanti soglie di punibilità (non previste unicamente per l'ipotesi dell'art. 2 – dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti). Si ricordi che, nella versione originaria, l'art. 3 d. lgs 74/2000 contemplava un duplice (e rilevante) congiunto limite di 150 milioni di lire di imposta evasa, mentre l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, doveva essere superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, eccedere i 3 miliardi di lire.

Non diversamente significative erano le originarie soglie della rilevanza penale per la dichiarazione infedele (art. 4: l'imposta evasa doveva essere superiore a 200 milioni di lire nonché, congiuntamente, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, doveva essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, eccedere i 4 miliardi di lire), nonché per l'omessa dichiarazione (art. 5: 150 milioni di lire).

Rinviando al prosieguo un esame da altro punto vista, le note allusive alla frode e alla infedeltà innervano – secondo gradi diversi – le fattispecie genuinamente dichiarative, mentre non si rinviene analoga coloritura nel delitto di omessa dichiarazione (che consisteva e tuttora consiste in una mera omissione, nella quale il fatto punibile si esaurisce integralmente).

Conviene ancora una notazione 'storica', che potrà tornare non inutile nel procedere del discorso. Comparando l'assetto impresso alla disciplina dal legislatore del 2000 a quello precedente, è agevole avvedersi che la figura delittuosa principale (art. 4 d.l. 429/1982) contemplava una serie di condotte nelle quali la componente decettiva era, per così dire, 'incorporata' nei documenti oggetto delle condotte proscriette. In proposito significativa è la sorte della previsione dell'art. 4 co. 1 n. 7 d.l. 429/1982, per la quale era punibile chi, "essendo titolare di redditi di lavoro autonomo o di impresa, redige[va] le scritture contabili obbligatorie, la dichiarazione annuale dei redditi ovvero il bilancio o rendiconto ad essa allegato occultando componenti positivi del reddito o esponendo componenti negativi fittizi, tali da alterare in misura rilevante il risultato della dichiarazione".

Dichiarata costituzionalmente illegittima nella parte in cui non prevedeva che la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi del reddito dovesse concretarsi in forme artificiose<sup>6</sup>, la disposizione venne sostituita, nel quadro della riscrittura dell'intero art. 4 ad opera dell'art. 6 co. 1 d.l. 83/91 conv. con mod. da l. 154/91, con la seguente: "indica nella dichiarazione dei redditi ovvero nel bilancio o rendiconto ad essa allegato, al di

<sup>4</sup> CARNELUTTI, *L'equità nel diritto penale*, 1937.

<sup>5</sup> Notazioni particolarmente interessanti per una ricostruzione del "sistema" di repressione penale in materia tributaria si leggono in FIDELBO *et al.* (2015).

<sup>6</sup> V. Corte cost., 28 gennaio 1991, n. 35. Sul tema si vedano PADOVANI (1987), p. 24; FORNARI (1989), p. 89; PISTORELLI (1990), p. 125.

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 *utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali*<sup>7</sup>.

All'esito di tale intervento legislativo (all'evidenza fomentato dalla declaratoria d'illegittimità costituzionale) non era difficile scorgere nel citato art. 4 una norma che raccoglieva comportamenti bensì prodromici alla evasione fiscale e tuttavia connotati da una componente frodatrice, differentemente caratterizzata in rapporto alle modalità delle condotte riprovate, differente caratterizzazione (falsità/fraudolenza) alla quale però non conseguiva un diverso trattamento sanzionatorio (in proposito era contemplata una sola previsione 'mitigatrice' legata alla circostanza che il fatto fosse di "lieve entità"<sup>8</sup>).

In questa più che sintetica rievocazione dell'antica disciplina mette conto di segnalare che una nutrita gamma di contravvenzioni (v. art. 1 d.l. 429/82) presidiava il rispetto di una serie di obblighi funzionali alla correttezza e alla fedeltà fiscale (dall'obbligo di presentazione delle dichiarazioni agli obblighi di annotazione nelle scritture contabili e di fatturazione): se la forma contravvenzionale si prestava al rilievo critico che per tal modo il legislatore collocava tali illeciti fra quelli non soltanto simbolicamente meno gravi, ma anche più facilmente soggetti alla falce della prescrizione, non deve tuttavia sfuggire che detta configurazione – anche e soprattutto a motivo della connotazione sul versante dell'elemento psicologico richiesto – rendeva molto più agevole l'accertamento della responsabilità, che finiva con l'esaurirsi nel riscontro del fatto tipico (per lo più corrispondente alla rilevazione del mancato adempimento dell'obbligo).

Rammentato che siffatta potenziale estensione della rilevanza penale anche a comportamenti in ipotesi connotati da un disvalore minimo (si pensi a una mancata annotazione di una prestazione di servizi per poche migliaia di lire) era compensata dalla presenza di corpose soglie di punibilità, il quadro complessivo presentato dall'art. 1 d.l. cit. mostrava una serie di fatti punibili del tutto scevri da componenti anche soltanto decettive, concentrate com'erano le fattispecie incriminatrici contravvenzionali sul profilo della inosservanza di obblighi funzionali alla correttezza degli 'strumenti' per la determinazione dell'imposta dovuta.

Guardato nel suo complesso, il d.l. 429/1982 organizzava la tutela penale della materia fiscale secondo uno schema sostanzialmente semplice: una macro-fattispecie di frode, nella quale trovavano ospitalità disposizioni incriminatrici contemplanti condotte fraudolente espressive di un pericolo per la corretta determinazione delle imposte dovute, e una serie di incriminazioni disposte invece secondo il modello della violazione di obblighi strumentali, prive tuttavia di connotazioni decettive.

Ancora qualche notazione diacronica, riguardante però il d. lgs 74/2000: rispetto al volto originario, esso è andato perdendo nel tempo alcuni dei suoi tratti fisiognomici. Al di là della mutata (rispetto all'impostazione del previgente d.l. 429/1982) opzione di fondo (abbandono dello schema modulato su fattispecie di pericolo in funzione di reati-ostacolo) e della vasta depenalizzazione che lo aveva caratterizzato, la concentrazione esclusiva sulle figure dichiarative venne nel giro di pochi anni abbandonata con l'introduzione dei delitti di cui agli artt. 10-*bis* (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate)<sup>9</sup>, 10-*ter* (Omesso versamento di IVA)<sup>10</sup> e 10-*quater* (Indebita compensazione)<sup>11</sup>, delitti nei quali il fatto punibile si condensa in forme di mero inadempimento del debito tributario, in esso esaurendosi il disvalore, essendo le condotte proscritte estranee al momento dichiarativo e prive di qualunque profilo di decettività.

<sup>7</sup> Enfasi aggiunta.

<sup>8</sup> Conviene precisare che nella versione originaria, l'attenuante ricordata nel testo importava – se riconosciuta sussistente – l'applicazione della sola pena pecuniaria (multa fino a 5 milioni di lire). A seguito della modifica apportata dall'art. 6. co. 1 d.l. 83/91 il trattamento sanzionatorio veniva irrobustito prevedendo la pena della reclusione (fino a 6 mesi) in alternativa alla multa rimasta immutata. Il legislatore introduceva tuttavia un dato dimensionale non certo coerente con la struttura di reato di pericolo astratto proprio delle fattispecie punibili *ex art. 4 d.l. 429/1982*: stabiliva infatti l'ultimo comma della norma che non potevano essere considerati di lieve entità "i fatti (...) quando i relativi importi complessivi sono superiori a lire cinquanta milioni".

<sup>9</sup> Articolo inserito dall'art. 1, co. 414 l. 311/2004 e successivamente modificato dall'art. 7 co. 1 d.lgs 158/2015 e ancora dall'art. 39 d.l. 124/2019 conv. con mod. con l. 157/2019.

<sup>10</sup> Articolo inserito dall'art. 35 co. 7 d.l. 223/2006 conv. con mod. con l. 248/2006: successivamente Corte Cost. (sent. 8 aprile 2014) ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38. Articolo sostituito dall'art. 8 co. 1 d.lgs 158/2015 e da ultimo modificato dall'art. 39 d.l. 124/2019 conv. con mod. con l. 157/2019.

<sup>11</sup> Articolo inserito dall'art. 35 co. 7 d.l. 223/2006 conv. con mod. con l. 248/2006: successivamente sostituito dall'art. 9 d.lgs 158/2015.

E ancora: nel 2010, con la sostituzione dell'art. 11 ad opera dell'art. 29 co. 4 d.l. 78/2010 conv. con modificazioni da l. 122/2010, venne introdotta una nuova fattispecie delittuosa connessa alla transazione fiscale e riguardante ipotesi di indicazione di elementi passivi fittizi o di elementi attivi in misura inferiore a quella reale, mentre nel 2011 con la legge n. 148 (che convertì con modificazioni il d.l. 138/2011) si assistette a un ulteriore intervento inteso a irrobustire la reazione sanzionatoria: abbassamento delle soglie di punibilità, abrogazione delle previsioni circostanziali legate alla modesta entità del fatto, subordinazione dell'applicazione di pena su richiesta all'avvenuto pagamento del debito tributario.

Nel 2015 il legislatore annuncia una "revisione" (e non già una riforma)<sup>12</sup> del sistema penale tributario: pur coerente alla dichiarata impostazione di non mutare l'impostazione originaria del d.lgs 74/2000, il d.lgs 158/2015 segna profondamente l'assetto della disciplina. Indipendentemente dalla introduzione di una causa di non punibilità postuma (limitata dapprima alle figure dell'infedele e dell'omessa dichiarazione: artt. 4 e 5 e alle ipotesi degli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, ed estesa poi dal d.l. 124/2019 conv. con mod. in l. 157/2019 anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: artt. 2 e 3), dalla riformulazione della confisca anche per equivalente, dalla rimodulazione (al rialzo) delle soglie di rilevanza e, ancora, dal rilievo che, malgrado l'esplicita intenzione, la regolazione in via normativa della distinzione fra elusione ed evasione non è contenuta nel citato d. lgs 158/2015, ma nel d. lgs 128/2015 (il cui art. 1 ha introdotto l'art. 10-bis nella l. 212/2000), è la riscrittura delle fattispecie incriminatrici aventi a oggetto le dichiarazioni che merita attenzione nella prospettiva che qui interessa.

Nel presente contesto non inutile può essere una notazione sulla 'storia' dell'art. 13 d. lgs 74/2000, che si riflette in maniera apparentemente indiretta sulle figure criminose in discorso, ma che ne influenza il profilo sanzionatorio sul versante concreto. Originariamente la disposizione prevedeva una circostanza attenuante legata al pagamento del debito fiscale (oltre a interessi e a sanzioni), pagamento che divenne altresì condizione di ammissibilità della domanda di patteggiamento con una modifica apportata con l'art. 2 co. 36-*vicies semel*, lett. m d.l. 138/2011. Con la sostituzione del testo *ex* art. 11 d. lgs 158/2015, la norma assume l'attuale forma di causa di non punibilità sopravvenuta, sottoposta a un duplice regime: per i reati di inadempimento del debito tributario, il versamento del dovuto (comprensivo di interessi e di sanzioni) può essere utilmente effettuato prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, mentre per i delitti dichiarativi di cui agli artt. 4 e 5 d. lgs 74/2000 l'estinzione del debito tributario (anche in questo caso comprensivo di interessi e sanzioni) deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e comunque "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".

Detto che *ex* art. 39 co. 1 lett. q-bis d.l. 124/2019 (conv. con mod. da l. 157/2019) tale causa di non punibilità è stata estesa anche ai delitti (dichiarativi) di cui agli artt. 2 e 3 d. lgs 74/2000, nell'evoluzione della norma si riconosce in modo agevole la (consapevole?) ambivalenza del legislatore, compresa fra rigore punitivo e prasseologica tendenza al conseguimento del risultato 'economico' (recupero delle imposte sottratte all'erario), al cui scopo si conforma la risposta punitiva introducendo una sorta di nota premiale (non potendosi tuttavia tacere che la condotta 'premiata' non è altro che l'adempimento postumo di un obbligo di legge violato).

Se un ragionevole punto di equilibrio poteva forse dirsi raggiunto con la riforma del 2015, non altrettanto sembra potersi affermare a proposito della estensione agli artt. 2 e 3 d. lgs 74/2000, ora contemplata dalla modifica apportata dal citato art. 39 co. 1 lett. q-bis. Ed infatti: la previsione di un pagamento integrale del debito tributario (oltre a interessi e a sanzioni) rispetto a fattispecie consistenti essenzialmente nell'inadempimento dell'obbligazione tributaria, non ulteriormente connotato sul piano del disvalore (si vedano le fattispecie degli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1 d. lgs 74/2000) ovvero con riguardo a incriminazioni concernenti fatti dichiarativi tuttavia non caratterizzate da profili di marcata decettività, riesce ancora compatibile sul piano dell'equilibrio fra disvalore delle condotte, esigenza sanzionatoria e opportunità recuperatorie. Compatibilità ben più arduamente ravvisabile al cospetto delle figure criminose maggiormente espressive dell'infedeltà fiscale, come reso evidente – nei de-

<sup>12</sup> Il termine "revisione" è esplicitamente adoperato nella Relazione governativa alla legge di delegazione per dar conto che l'intento è quello di mantenersi nell'alveo originario del d. lgs 74/2000.

litti previsti dagli artt. 2 e 3 d. lgs 74/2000 – dalla forte componente fraudolenta, che denota entrambe le fattispecie e che ne segnala, anche sul versante criminologico, la spiccata gravità.

Né si dimentichi che la struttura della causa di non punibilità sopravvenuta è congegnata in modo tale da essere ripetibile senza limitazioni di sorta, ciò che potrebbe costituire un fattore incentivante (e, per eterogenesi dei fini, paradossalmente criminogeno) a tenere comportamenti devianti, con la riserva mentale di mettere poi in atto la condotta riparatoria alla prima “non formale” avvisaglia.

Una constatazione ulteriore: nell’arco di poco meno di vent’anni l’originario testo del d. lgs 74/2000 è stato sottoposto a oltre una mezza dozzina di modifiche dirette, alcune delle quali di portata notevole, senza considerare quelle che, pur non intervenendo direttamente sulle disposizioni del citato decreto legislativo, ne hanno condizionato la portata applicativa<sup>13</sup>. Una constatazione, questa, sulla quale si tornerà in conclusione, qui limitando la chiosa all’ovvio: un siffatto incessante lavoro nega assetti stabili, pregiudica adeguate valutazioni sugli effetti delle modifiche apportate, esprime il disagio e l’incertezza del legislatore, diffonde un “messaggio” di scarsa meditazione razionale sulle scelte compiute.

Non è certo difficile scorgere nel frenetico attivismo legislativo la volontà di fronteggiare il fenomeno endemico dell’infedeltà fiscale, per ampiezza ed entità di dimensioni straordinariamente rilevanti nel nostro Paese. Ed è ben evidente che in un contesto siffatto il presidio penale non soltanto è irrinunciabile, ma meriterebbe un’attenzione tecnica e una visione sistematica migliori di quelle fin qui ricevute, al di là delle pur vastamente declamate ‘buone intenzioni’.

Ma se all’esigenza repressiva connaturata allo *ius terribile* non è – come s’è detto – possibile abdicare, e con essa alla portata general-preventiva che accompagna la più grave delle sanzioni, non può sfuggire che, al cospetto di una forma di devianza che ha la natura di esteso fenomeno sociale, il rimedio offerto dal diritto penale non è strutturalmente in grado neppure di promettere gli esiti sperati. Indipendentemente da ogni considerazione sulla meritevolezza di pena (criminale) per l’ambito degli illeciti connotati da una componente lesiva quantitativamente modesta (sebbene grandemente diffusi), sono le caratteristiche proprie del processo (cioè del mezzo attraverso il quale la sanzione viene applicata) a rendere la comminatoria penale inidonea a fronteggiare forme di devianza praticate in forma endemica in vasti strati della società. Votato per necessità all’accertamento del fatto, presidiato da non flessibili garanzie, il complesso meccanismo giudiziale non può per sua natura costituire una risposta adeguata a fenomeni collettivi: conseguentemente l’efficacia in questo senso della minacciata sanzione penale vede fortemente sminuita la sua portata general-preventiva (e il connesso retrostante effetto conformativo verso la legalità dell’agire dei consociati).

Se la reiteratamente ribadita volontà di ridurre a dimensioni (almeno) accettabili il fenomeno della infedeltà fiscale volesse mutarsi da manifesto enfaticamente esposto in programma concreto, con l’aspirazione razionale di incidere realmente sul fenomeno, occorrerebbe dapprima muovere dalla constatazione che lo *ius terribile* come tale non è strumento adatto alla bisogna, dovendo il legislatore muoversi su piani diversi, a principiari da quello culturale (inteso il termine in senso ampio, che comincia con la ricostruzione del rapporto fra Stato-istituzione e cittadino), posto che – al di là delle formule rituali – ben modesta è la percezione e persino il riconoscimento del disvalore intrinseco dei comportamenti che integrano gli illeciti in materia fiscale.

Né devono sfuggire altri profili, in prima lettura collocabili in ambiti tecnici ovvero connessi a opzioni economiche (con le retrostanti valenze politico-ideologiche), profili che tuttavia svelano – a un più profondo sondaggio – la loro connessione con il tema del rapporto Stato-cittadino: la smisurata complessità della normativa fiscale, accessibile soltanto a iniziati, fomenta incertezze applicative, facilmente invocate a giustificazione diffusa, costituisce eccellente terreno per pratiche (a dir poco) disinvolute, così favorendo i contribuenti propensi all’infedeltà. Quanto alle scelte di politica economica, che la materia tributaria presuppone, quella presente non è la sede per farne anche il più breve dei cenni, ma non v’è dubbio che, nel momento della loro concretizzazione sul versante fiscale, esse dovrebbero comunque attenersi non soltanto ai canoni fissati dalla Carta costituzionale, ma anche essere ragionevolmente stabili, razionalmente coerenti e agevolmente riconoscibili per il cittadino-contribuente.

L’ambito, al quale si è fatto da ultimo cenno più che cursorio, sta – all’evidenza – su un

<sup>13</sup> Si pensi, soltanto per esemplificare, alla disciplina della elusione di cui all’art. 10-*bis* l. 212/2000 introdotto dal d. lgs 128/2015.

piano diverso da quello che il diritto penale presidia, pur costituendone una sorta di scenario di fondo, o, forse più esattamente, la disciplina che regola il settore rispetto al quale l'intervento dello *ius terribile* dovrebbe essere riservato come risposta ai fatti connotati dalla maggiore portata offensiva.

L'ovvietà di siffatta constatazione è manifesta e per ciò solo essa sarebbe immeritevole d'essere anche soltanto evocata, se non fosse che alla sua vastamente riconosciuta esattezza e alla conseguente sua pressoché unanime condivisione, non corrisponde sul piano dell'attuazione legislativa un assetto altrettanto coerente.

Se il sistema delle soglie di rilevanza sembra costituire un efficace criterio selettivo nel senso della limitazione dell'intervento penale a fatti 'gravi' per dimensione quantitativa, siffatta opzione non riesce del tutto convincente se osservata con maggiore attenzione. Non soltanto per il rilievo che per tal modo il legislatore finisce con l'autorizzare (almeno implicitamente) una franchigia di impunità penale *ex ante* stimabile dal contribuente infedele, ma anche perché non persuade che a esaurire la connotazione dell'offesa in termini di maggiore o minore gravità sia il dato dimensionale-quantitativo.

Le forme d'infedeltà fiscale di minore rilievo – selezionate tuttavia non soltanto secondo il versante dimensionale, ma anche attraverso la considerazione delle specifiche modalità di estrinsecazione – dovrebbero essere presidiate (secondo una razionale ripartizione) in via esclusiva dalla sanzione amministrativa: una rigida ripartizione degli ambiti degli illeciti (penale/amministrativo), oltre a risolvere in radice le controversie in tema di *ne bis in idem* (destinate in prospettiva a complicarsi ulteriormente, posta l'estensione della responsabilità degli enti e delle persone giuridiche a molti dei reati tributari<sup>14</sup>), finirebbe con il rendere più agevole e netta la rispettiva applicazione delle rispettive figure sanzionatorie.

Per giungere a un simile auspicabile esito, occorre tuttavia fissare altrove rispetto al mero dato dimensionale-quantitativo il discrimine fra l'una tipologia d'illecito e l'altra. In questo senso – sempre intendendo qui fornire soltanto cenni sintetici – un riferimento proficuo può cogliersi nell'opzione legislativa sperimentata in materia di anti-riciclaggio<sup>15</sup>: in sede di riforma del d.lgs. 231/07 (in attuazione della Direttiva 2015/849/UE – IV Direttiva Antiriciclaggio), le fattispecie sanzionate penalmente sono state caratterizzate tutte in termini di frode o di falso, mentre quelle alle quali è stata riservata la sanzione amministrativa esauriscono il disvalore delle condotte – per la più gran parte d'esse – nella inosservanza di obblighi strumentali (ciò che in materia tributaria potrebbe corrispondere alla violazione – non ulteriormente connotata – degli obblighi contributivi ed eventualmente ad alcuni di quelli ad essi meramente strumentali).

Alla minore affittività delle sanzioni amministrative, compatibile con un quadro di garanzie meno rigido di quello necessariamente proprio dell'accertamento destinato all'irrogazione della pena criminale, dovrebbe corrispondere una maggiore snellezza anche nella fase del contenzioso: sicché in un rinnovato sistema, razionalmente ricomposto, il comparto dell'illecito amministrativo finirebbe per assicurare un recupero in termini di effettività, ampiamente compensativo del (relativamente) più lieve carico punitivo della sanzione amministrativa (un'attenta modulazione della quale può comunque garantire un sufficiente livello di deterrenza).

Le fattispecie di reato dovrebbero corrispondentemente vedere il loro carico sanzionatorio integralmente esaurito nel territorio del diritto penale, senza superflue duplicazioni sul versante amministrativo. In tale raccomandabile contesto la calibratura della dosimetria punitiva dovrebbe tenere adeguato conto anche della componente pecuniaria, in questo ben potendo "recuperare" le opzioni previste per la sanzione amministrativa, ferma restandone l'esclusività del momento applicativo al giudice penale.

Riguardo al profilo della determinazione della materia imponibile sottratta (quando rilevante in sede penale), tale aspetto dovrebbe rimanere nella competenza dell'amministrazione preposta, senza tuttavia attribuire alla stessa un autonomo potere sanzionatorio, che – come detto – dovrebbe restare integralmente assegnato al giudice penale. In specifico, a presidiare le esigenze di 'recupero' delle imposte sottratte la previsione della confisca anche per equivalente continuerebbe a essere opzione del tutto coerente.

In un quadro così complessivamente riorganizzato, potrebbe allora essere ripensata la fisio-

<sup>14</sup> Lente si troverebbe, da un lato, a subire le sanzioni amministrative in via diretta in quanto contribuente responsabile dell'illecito (in ipotesi costituente reato); dall'altro, si troverebbe esposto a quelle previste dal d. lgs. 231/01, che vedrebbero il presupposto della responsabilità dell'ente stesso nel medesimo reato tributario.

<sup>15</sup> In proposito si vedano le acute osservazioni di BASILE E. (2017), p. 271, in particolare 285.

nomia delle fattispecie di reato c.d. dichiarative: alle stesse dovrebbe essere conseguentemente affidato il presidio della fedeltà attraverso una precisa calibrazione delle condotte punibili, ordinate secondo il grado della loro portata offensiva colto mediante la valorizzazione della loro differente intensità decettiva.

Diversamente, restando cioè all'interno del sistema come attualmente si presenta all'interprete, la sensazione, che si prova nell'esaminarne gli snodi problematici derivanti dai malaccorti testi normativi e dai loro conseguentemente confusi reciproci rapporti, evoca l'immagine di chi, a Bisanzio, nella notte fra il 28 e il 29 maggio 1453, si fosse dilettrato a discorrere delle ipostasi di Plotino.

## 2.

### La struttura delle fattispecie dichiarative

L'attuale assetto delle incriminazioni delle dichiarazioni fraudolente si atteggia secondo una tripartizione tipologica, scandita nelle incriminazioni previste dagli artt. 2, 3 e 4 d. lgs 74/2000<sup>16</sup>. Nel prosieguo si darà conto delle ragioni per le quali – pur a fronte di una intitolazione non suggestiva in tal senso – sembra preferibile tener conto anche della fattispecie del menzionato art. 4 nella considerazione del complesso delle disposizioni a presidio della correttezza dichiarativa, disposizioni che descrivono condotte punibili comunque connotate – seppur con gradi d'intensità differenti – dalla componente della infedeltà fiscale nella fase dichiarativa.

Nessun dubbio che la figura dell'art. 2 d. lgs 74/2000 sia quella espressiva del maggior disvalore, come reso manifesto dal più severo trattamento sanzionatorio (rimasto sempre il più grave pur nelle ripetute varianti apportate dal legislatore). L'intitolazione stessa della norma (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti) rammenta all'interprete – soprattutto se comparata con quella del limitrofo art. 3 d. lgs cit. – che si è al cospetto di una incriminazione nella quale il tratto modale della condotta (l'uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti) ne caratterizza non soltanto la fisionomia, ma ne rivela anche la componente valoriale negativa (fatture e documenti costituiscono il momento strumentale della frode, attraverso la quale il contribuente infedele attesta nella dichiarazione – falsa – una situazione diversa da quella effettiva).

La fisionomia del delitto di cui all'art. 2 reca impresso il connotato saliente del riferimento alle fatture o ad altri documenti contabili (riguardanti operazioni inesistenti), che introduce una nota ulteriore sul versante descrittivo: posto che tali estremi di fattispecie trovano definizione propria nell'art. 1 lett. a) d. lgs 74/2000<sup>17</sup>, si è dunque al cospetto di “documenti ‘fiscalmente tipici’”<sup>18</sup>. Il (necessario ai fini della tipicità) uso strumentale dei “documenti ‘fiscalmente tipici’” – indiscutibilmente indicata dal gerundio “avvalendosi” – viene specificato attraverso la denotazione contenuta nel secondo comma dello stesso art. 2: nel contesto il valore semantico del gerundio sta per registrazione nelle scritture contabili obbligatorie ovvero per detenzione a fini di prova di dette fatture o documenti<sup>19</sup>.

La polarizzazione intorno al ricordato momento strumentale sollecita una considerazione ulteriore: l'impiego di tal genere di documenti ideologicamente falsi<sup>20</sup> caratterizza in termini di peculiare disvalore la fattispecie, posta da un lato la rilevanza probatoria dei documenti stessi e, dall'altro, la conseguente forte portata ingannatoria. Non azzardato riconoscere segnatamente in questa speciale gravità – nell'ambito dei reati tributari – la ragione giustificatrice

<sup>16</sup> Per i necessari riferimenti e approfondimenti, si vedano AMBROSETTI (2017); CAVALLINI (2015); CINGARI (2017), p. 203; CINGARI (2017a), p. 229; D'AVIRRO A. *et al.* (2017); DI VETTA (2016) p. 755; INGRASSIA (2016); IORIO (2017); LANZI e ALDROVANDI (2014), p. 311; MARTINI (2010); MUSCO e ARDITO (2016); PERINI (2016), p. 213; PUTINATI (2015), p. 53; RUTA (2017), p. 183; SOANA (2013).

<sup>17</sup> Nel senso che qui interessa, non rileva che il citato art. 1 lett. a), discorrendo di «fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie», implichi un rinvio a fonti extra-penal: rimane infatti invariata la denotazione tipica degli estremi di fattispecie in discorso: in questo senso v. RUTA (2017), p. 192.

<sup>18</sup> In questo senso, RUTA (2017), p. 193.

<sup>19</sup> Dispone testualmente il secondo comma dell'art. 2 d. lgs 74/2000 che “Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”.

<sup>20</sup> È la definizione della lettera a) dell'art. 1 d. lgs 74/2000 ad accreditare la natura ideologica del falso: stabilisce infatti la norma stabilisce se è in presenza di fatture o di documenti per operazioni inesistenti quando gli stessi siano stati “emessi a fronte di 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, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”.

della sempre mantenuta assenza di soglie di rilevanza penale<sup>21</sup>, che si presenta come ulteriore nota distintiva rispetto alle altre due fattispecie di natura dichiarativa: a vedere bene, l'assenza di soglie, così come il più severo trattamento sanzionatorio, altro non sono che la conseguenza della maggiore offensività espressa dalla condotta proscritta dall'art. 2, sicché il tratto autenticamente distintivo della presente incriminazione rispetto a quelle contemplate dalle altre due in discorso è costituito propriamente dai caratteri che ne esprimono la specifica e marcata fraudolenza.

La non perspicua redazione delle figure incriminatrici (alla quale hanno per certo contribuito le modifiche apportate nel tempo soprattutto all'art. 3, essendo, come detto, rimasta invariata la struttura dell'art. 2) ha reso disagiata e incerta la demarcazione dei rispettivi ambiti di applicabilità.

Se si pone mente all'art. 3 nella forma assunta dopo le modifiche introdotte con il d. lgs 158/2015 (ad oggi invariata), non è difficile avvedersi che, al di là del riscontro testuale immediato, gli ambiti di potenziale intersezione delle fattispecie sono tutt'altro che marginali.

Nell'originaria versione dell'art. 3 la componente modale della condotta (indicazione nelle dichiarazioni di componenti attivi per ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di componenti passivi fittizi) veniva descritta attraverso la formula "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie". La presenza di tale estremo, oltre a quella di altri indici (a principiarsi dalla clausola di riserva in esordio, esplicitamente volta a dare prevalenza all'incriminazione di cui all'art. 2), suggerivano fortemente di attribuire alla disposizione dell'art. 3 il ruolo e la funzione di previsione residuale, che "può trovare applicazione esclusivamente qualora non sussistano gli estremi" dell'art. 2<sup>22</sup>.

Sebbene anche quel risalente assetto presentasse profili d'incertezza nella definizione dei rapporti tra le due fattispecie, l'estremo concernente la rappresentazione nelle scritture contabili e il profilo residuale impresso alla figura incriminatrice disegnata dall'art. 3, rappresentavano elementi in qualche misura efficienti per distinguere gli ambiti applicativi delle due norme.

In una sorta di eterogenesi dei fini, la riforma del 2015 (alla quale si deve l'attuale struttura della fattispecie tipica) ha però affievolito ulteriormente la linea di demarcazione. Manifestamente intesa ad ampliarne l'area di operatività<sup>23</sup>, la menzionata novella ha ulteriormente caratterizzato la figura incriminatrice dell'art. 3 d. lgs 74/2000 introducendo le modalità i) del compimento di operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate nonché ii) dell'avvalersi di documenti falsi. Che l'intento potesse essere quello di "delimitare con maggiore precisione i confini della fattispecie incriminatrice" per una migliore "tipizzazione della condotta tipica" è – come è stato condivisibilmente osservato<sup>24</sup> – del tutto verosimile, ma la concretizzazione ha tradito il proposito, come pure esattamente notato<sup>25</sup>.

Indipendentemente dal rilievo che la formula allusiva alla simulazione soggettiva e oggettiva riesce inedita al vocabolario giuridico<sup>26</sup>, e, in ogni caso, non perspicua (né contribuiscono a chiarirla le definizioni contenute nell'art. 1 co. 1 lett. *g-bis* d. lgs 74/2000)<sup>27</sup>, il suo inserimento nella trama della disposizione ha reso ulteriormente problematico il coordinamento con la figura disegnata dall'art. 2, che contempla come tratto caratteristico del tipo operazioni inesistenti quali oggetto di fatture o di altri documenti.

Rispetto al discorso che si viene facendo, eccentrico e disfunzionale rammentare per tratti che non siano estremamente sintetici il dibattito interpretativo sul punto, sufficiente essendo richiamarne l'ampiezza, la frammentarietà delle posizioni e, soprattutto, l'incertezza degli esiti.

Con riguardo alle operazioni oggettivamente simulate, se può dirsi consolidato l'orientamento per il quale quelle riconducibili alla fattispecie di cui alla lett. a) dell'art. 1 d. lgs 74/2000

<sup>21</sup> In questo senso non rilevava la presenza di una soglia quantitativa nell'originario terzo comma dell'art. 2, posto che il non superamento di detta soglia non importava la non punibilità del fatto, bensì l'assoggettamento a una sanzione meno grave. Tale previsione venne abrogata dall'art. 2 co. 36-*vicies semel*, lett. a) d.l. 138/2011, n. 138, convertito con modificazioni da l. 148/2011, n. 148.

<sup>22</sup> Cfr CINGARI (2017), p. 204. V. altresì PERINI (2016), p. 213.

<sup>23</sup> Ne sono prova, oltre alla ricordata eliminazione del riferimento alla annotazione nelle scritture contabili, l'eliminazione del termine "annuali" per qualificare le dichiarazioni e l'inserimento dei crediti d'imposta e delle ritenute fittizi fra i componenti passivi.

<sup>24</sup> CINGARI (2017), p. 204.

<sup>25</sup> CINGARI (2017), p. 204.

<sup>26</sup> La tradizione giuridica conosce la distinzione tipologica della simulazione assoluta e della simulazione relativa, cui sono connesse le figure della simulazione relativa soggettiva (c.d. interposizione fittizia di persona) e della simulazione relativa oggettiva (nella quale il negozio simulato è diverso in tutto o in parte da quello dissimulato). La formula adottata dal legislatore del 2015 trova una specifica definizione nella lettera *g-bis* del primo comma dell'art. 1 d. lgs 74/2000, che tuttavia sembra alludere a fattispecie diverse da (o, comunque, non perfettamente riportabili a) quelle riconducibili alla coppia concettuale simulazione assoluta/simulazione relativa.

<sup>27</sup> Sul punto si veda CINGARI (2017), p. 209. Più in generale sulle definizioni contemplate nell'art. 1 d. lgs 74/2000, v. LUNGHINI (2015), p. 2.

sono altresì riportabili alla figura dell'art. 2 (e non dell'art. 3), quando documentate con fatture o documenti equipollenti, la diversa ipotesi nella quale la simulazione investe la tipologia giuridica del negozio fra le parti vede contrapporsi due distinte letture. Si sostiene, da un lato, la conseguente riconducibilità del fatto al modello legale dell'art. 2, dovendo le operazioni medesime essere equiparate a quelle materialmente inesistenti sul rilievo che l'operazione simulata come tale non esiste<sup>28</sup>. Dall'altro, alla diversa conclusione per la quale, rientrando nella definizione dell'art. 1 lett. a d. lgs 74/2000 soltanto le operazioni materialmente (e non giuridicamente) inesistenti, l'art. 3 (e non l'art. 2) sarebbe applicabile a operazioni simulate giuridicamente e documentate mediante fatture o documenti equipollenti volti a dedurre costi inesistenti, giunge – seppur con argomentazioni distinte – altra interpretazione<sup>29</sup>.

Diversità di opinioni si riscontra anche con riguardo alle operazioni soggettivamente simulate, che si distinguono da quelle soggettivamente inesistenti, nelle quali è falsamente indicato il cessionario o il committente, essendo invece quelle simulate caratterizzate da una interposizione fittizia. Valorizzando il rapporto da specie a genere intercorrente fra operazioni soggettivamente simulate e operazioni soggettivamente inesistenti e, sul piano letterale, il dato ricavabile dall'art. 1 lett. a) d. lgs 74/2000, si è da un lato argomentato che quelle simulate, se attestate in fatture o documenti equipollenti, rientrano nell'area dell'art. 2 (e non dell'art. 3)<sup>30</sup>. Soluzione interpretativa che trova altresì conforto nella considerazione sistematica per la quale l'uso di fatture (o di documenti equipollenti) esprime una valenza decettiva maggiore, che ne rende coerente la riconducibilità al più grave delitto dell'art. 2<sup>31</sup>. In senso contrario si è d'altro canto osservato che proprio la natura simulata dell'operazione ne nega in radice l'assimilabilità a quelle (ancorché soggettivamente) inesistenti, posto che in queste ultime a far difetto è l'accordo simulatorio e, quindi, la stessa interposizione fittizia<sup>32</sup>: con la conseguenza che si verterà nel campo dell'art. 3 e non già dell'art. 2.

Non interessa qui discutere quale sia la preferibile fra le opzioni ermeneutiche variamente suggerite: a rilevare è la non controvertibile constatazione che la trasandata prosa legislativa e l'impiego malaccorto di termini e concetti normativi e giuridici, hanno dato luogo a disposizioni che autorizzano letture contrastanti, ciascuna d'esse tuttavia dotata di una plausibile ragionevolezza e coerenza con il dato letterale. Che ne derivino incertezze applicative è conseguenza necessitata.

Situazione non dissimile si riscontra osservando i problemi posti dall'esigenza di coordinare con la previsione dell'art. 2 (che, come s'è visto, si concentra sulle nozioni di fatture e documenti equipollenti) la clausola che nell'art. 3 rimanda all'uso di “documenti falsi”: anche in questo caso la scarsa accuratezza (non soltanto sintattica) del legislatore ha reso evanescenti e tutt'altro che agevolmente riconoscibili i confini tra gli insiemi astratti che le due disposizioni avrebbero dovuto con ben altra precisione disegnare. Se la struttura della disposizione rende evidente che a essere rilevanti *ex art. 3* sono soltanto i documenti registrati nelle scritture contabili obbligatorie ovvero quelli detenuti a fini di prova, la rivedibile fattura della norma ha dato luogo a interrogativi circa l'identificazione dei documenti oggetto delle due incriminazioni. Sebbene la clausola d'esordio dell'art. 3 e la plausibilità dell'argomento che il richiamo ai “documenti falsi” debba intendersi come riferito a documenti diversi da quelli tipicamente indicati dall'art. 2, appaiano ragioni sufficientemente solide per stabilire in tale diversa tipologia (dei documenti) il criterio discrezionale tra le figure rispettivamente descritte dagli artt. 2 e 3, non deve però sfuggire che proprio la genericità della ricordata clausola “documenti falsi” ha fomentato altre interpretazioni, non manifestamente inconsistenti. Si è così sostenuto che le falsità riportabili alla fattispecie dell'art. 2 sarebbero esclusivamente quelle di natura ideologica, mentre quelle materiali troverebbero la loro disciplina penale nel delitto dell'art. 3<sup>33</sup>.

Sicché anche sotto questo riguardo, l'intervento del legislatore del 2015 non ha contribuito a soddisfare la pur doverosa esigenza di definire in maniera precisa il reciproco ambito applicativo delle disposizioni in discorso.

<sup>28</sup> In questo senso v. DI VETTA (2016), p. 761; INGRASSIA (2016), p. 69; IORIO (2017), p. 24; D'AVIRRO A. *et al.* (2017), p. 66.

<sup>29</sup> In questo senso v., invece, MUSCO e ARDITO (2016), p. 170; PUTINATI (2015), p. 53. Per tutto, e anche per una completa rassegna della dottrina e della giurisprudenza, si veda CINGARI (2017), p. 203.

<sup>30</sup> Così D'AVIRRO A. *et al.* (2017), p. 71.

<sup>31</sup> Cfr FIDELBO *et al.* (2015), p. 17.

<sup>32</sup> MUSCO e ARDITO (2016), p. 170.

<sup>33</sup> In questo senso v. LANZI e ALDROVANDI (2017), p. 144; MUSCO e ARDITO (2016), p. 118; PUTINATI (2015), p. 736.

## 3.

**I controversi rapporti tra gli artt. 2 e 3 d. lgs 74/2000**

L'ulteriore modalità della condotta (avvalersi di "altri mezzi fraudolenti") contribuisce senz'altro a caratterizzare la fattispecie dell'art. 3 come residuale rispetto a quella dell'art. 2, posto che quest'ultima tipizza in modo preciso e tassativo le forme di frode rilevanti (uso di "fatture e di altri documenti per operazioni inesistenti") e, anche all'interno della figura del citato art. 3, è destinata ad assolvere a una analoga funzione di chiusura.

Se per questi tratti la clausola in discorso trova una sua ragion d'essere nell'economia del comparto dei fatti punibili in materia di dichiarazioni, la sua struttura non riesce convincente. Lasciata inalterata all'atto delle modifiche apportate dal d. lgs 158/2015, la formula viene ora a convivere con la modalità concernente le operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate nonché con quella riguardante l'uso di documenti, convivenza alternativa, come è reso manifesto dall'impiego della congiunzione "o" con valore qui disgiuntivo<sup>34</sup>. Che tali modalità tipizzate costituiscano delle specie del genere "mezzi fraudolenti" è constatazione corretta e auto-evidente<sup>35</sup>, ma – da altro punto di vista – finisce con lo svuotare la portata della clausola di chiusura, essendo ben disagevole individuare "mezzi fraudolenti" (connotati dai caratteri ulteriori di cui si dirà fra breve) che non siano altresì riconducibili alle altre figure contemplate nello stesso art. 3.

Né contribuisce a identificare ambiti di autonomia (pur sempre residuale rispetto alle modalità tipicamente descritte dallo stesso art. 3) la definizione di "mezzi fraudolenti" dettata dall'art. 1 co. 1 lett. *g-ter* d. lgs 74/2000, anch'essa introdotta con la novella del 2015. Concentrando il contenuto significativo della nozione sul 'risultato' della condotta (l'aver determinato una "falsa rappresentazione della realtà"), la qualificazione di "frode" è per tal modo indifferentemente predicabile di qualunque condotta (attiva od omissiva) che consegua tale esito, con la precisazione che, per quanto concerne quelle omissive, sono tali soltanto quelle "realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico"<sup>36</sup>. Precisazione corretta (e opportuna per evitare equivoci), anche se forse superflua, posto che nel territorio del diritto penale di omissione può parlarsi esclusivamente in presenza di un obbligo giuridico che imponga di compiere una determinata azione.

Ma – ed è da notare subito – alla definizione 'generale' di "mezzi fraudolenti" scandita dalla lettera *g-ter* dell'art. 1 comma 1 d. lgs 74/2000 l'art. 3 del medesimo d. lgs apporta una duplice ulteriore connotazione: per essere rilevanti *ex art. 3*, i "mezzi fraudolenti" debbono presentare altresì il carattere della idoneità, da un lato, a "ostacolare l'accertamento" nonché, dall'altro, a "indurre in errore l'amministrazione finanziaria" (requisito, quest'ultimo, aggiunto con la riforma del 2015).

Conviene dapprima notare che la sintassi normativa non permette di giungere a una conclusione netta in ordine all'oggetto al quale la duplice connotazione attiene, potendosi alternativamente ipotizzare il riferimento alla clausola relativa agli "altri mezzi fraudolenti" ovvero anche a quella riguardante il compimento di operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate, nonché all'altra concernente l'uso di documenti falsi. L'impiego del termine "altri" (qui aggettivo indefinito in funzione aggiuntiva) costituisce indice letterale suggestivo verso l'ipotesi che la duplice ulteriore connotazione sia inerente a entrambe le modalità della condotta esplicitamente tipizzate dall'art. 3. In tal senso può d'altronde essere valorizzato anche il rapporto da specie a genere che intercorre fra le varie componenti della fattispecie, segno significativo che fa ulteriormente propendere per ritenere che, partecipando come specie al genere "mezzi fraudolenti" le "operazioni simulate" e i "documenti falsi", anche tali ultimi due estremi debbano possedere i medesimi elementi qualificativi propri del genere cui appartengono.

Pur astrattamente plausibile, non riesce convincente una contraria lettura che, muovendo dalla tipizzazione esplicita delle due figure espressamente descritte dall'art. 3, argomenti che il legislatore abbia inteso per tal modo esaurire il contenuto dei requisiti propri di dette figure, senza che le stesse attengano agli ulteriori estremi dei quali ora si discorre.

<sup>34</sup> Che la particella "o" abbia valore disgiuntivo e non esplicativo si ricava dal contesto, posto che, se "o" valesse in senso dichiarativo, si dovrebbe ritenere che le due modalità tipizzate (operazioni simulate e uso di documenti falsi) valgano come sinonimi fra loro nonché di 'mezzi fraudolenti'. Né può sfuggire che nel senso suggerito nel testo depono altresì la sequenza impressa alla disposizione (che fa seguire a "o" la congiunzione "ovvero" proprio per introdurre per introdurre il riferimento ai 'mezzi fraudolenti').

<sup>35</sup> Cfr. CINGARI (2017), p. 215; MUSCO e ARDITO (2016), p. 175.

<sup>36</sup> In proposito, anche per esemplificazioni, v. CINGARI (2017), p. 215-216.

Per certo una più attenta redazione della disposizione avrebbe evitato un profilo d'incertezza foriero di esiti applicativi corrispondentemente contrastanti.

Venendo ora alla struttura dei requisiti della idoneità a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore, conviene in principio notare che detti estremi vanno coordinati con la previsione della lettera *g-ter* dell'art. 1 co. 1 d. lgs 74/2000, che – come s'è visto – detta la definizione generale di “mezzi fraudolenti”: definizione il contenuto della quale – proprio per la sua portata estesa a tutte le disposizioni del d. lgs 74/2000 – non può essere implicitamente ‘contraddetta’, ma, al più, specificata da clausole contenute in singole incriminazioni.

Il nucleo essenziale della rammentata definizione generale è rappresentato – come innanzi anticipato – nella “falsa rappresentazione della realtà” colta come risultato della condotta (omissiva). La clausola, riferita alle condotte omissive, svolge altresì una funzione esplicativa: con riguardo alle condotte attive la lettera *g-ter* dell'art. 1 co. 1 adopera in senso definitorio l'aggettivo “artificiose”, che, rivolgendosi a comportamenti effettivi, ne qualifica tratti concretamente riconoscibili in quanto positivamente esistenti. Diversamente, al cospetto dell'omissione (che si risolve in un non-esserci, rispetto al quale nessuna qualità è intrinsecamente predicabile), il profilo caratterizzante è colto con riguardo al risultato derivante dall'omissione. Risultato descritto appunto con la clausola allusiva alla “falsa rappresentazione della realtà”, che, per insopprimibili ragioni di coerenza, riflette la sua portata contenutistica anche sul termine “artificiose”. Sicché l'artificiosità delle condotte attive vale a significare che tali condotte rientrano fra i “mezzi fraudolenti” quando anch'esse diano luogo a una “falsa rappresentazione della realtà”.

“Falsa rappresentazione” è d'altronde formula non soltanto ben nota alla tradizione penalistica in materia di frode, ma in grado di cogliere anche il tratto profondo e caratterizzante dell'agire ingannatorio e decettivo. Sta propriamente nella rappresentazione difforme della realtà il contenuto essenziale dell'inganno, in quanto l'informazione (distorta) entra a far parte del patrimonio conoscitivo del destinatario, che, per tal modo, non è consapevole della non correttezza del suo stesso patrimonio conoscitivo (per tal modo inquinato), sulla base del quale assume (può assumere) decisioni, determinazioni, valutazioni, giudizi tutti corrispondentemente alterati dal vizio conoscitivo inoculato dalla falsa rappresentazione.

Acquisito ormai che la rappresentazione “falsa” può concernere anche giudizi di valore (enunciati valutativi e non meramente empirici)<sup>37</sup>, qualche ulteriore notazione occorre per apprezzare la connessione del dettato della lettera *g-ter* dell'art. 1 co. 1 con le specificazioni contenute nell'art. 3, che pur riguardano i “mezzi fraudolenti”.

Complessivamente guardati, gli estremi specificativi si presentano come il risultato potenziale della falsa rappresentazione: non pare infatti dubitabile il rilievo che un'informazione difforme, generando una alterazione del patrimonio conoscitivo del destinatario, sortisca un effetto ingannatorio. Effetto ingannatorio che ben può essere descritto sia nella forma di ostacolo all'accertamento sia in quella di induzione in errore.

Sempre considerando unitariamente gli estremi in discorso, il dettato normativo ne esprime chiaramente il carattere potenziale, suggerito dall'impegno del termine “idonei”: sicché, a differenza della definizione generale contemplata nella lettera *g-ter* dell'art. 1 co. 1 (che allude al risultato conseguito dalla falsa rappresentazione veicolata, ad esempio, nella dichiarazione), a integrare la fattispecie dell'art. 3 è bastevole che la falsa rappresentazione stessa sia *ex ante* idonea (*id est*: in concreto adeguata) a perseguire l'esito proscritto (rispettivamente: l'ostacolo all'accertamento, l'induzione in errore), senza che sia richiesta l'effettiva realizzazione di detto esito (che rimane, appunto, potenziale).

Analiticamente scrutinati, i due estremi si presentano come altrettante possibili conseguenze delle modalità della condotta punibile, in qualche misura espressivi di due profili (apparentemente?) distinti e tuttavia fortemente connessi con il destinatario dell'informazione distorta (la dichiarazione dei redditi o del valore aggiunto nella quale è contenuta la falsa rappresentazione).

Con riguardo all'elemento dell'ostacolo all'accertamento – presente nella disposizione fin dalla sua originaria versione – ribadito che l'idoneità del mezzo dovrà essere apprezzata *ex ante*, non è certo difficile concludere che esso si risolve nella compromissione dell'attività

<sup>37</sup> Il riferimento obbligato va a Cass. Pen. Sez. Un. 27 maggio 2016 (ud. 31 marzo 2016), n. 22474, pres. Canzio, rel. Fumo, ric. Passarelli. In proposito, per richiami essenziali, v. ALESSANDRI (2016), pp. 1479 ss.; D'ALESSANDRO (2016), pp. 2790 ss.; ROSSI A. (2016), pp. 843 ss.; SILVESTRI (2017), pp. 498 ss.; nonché, volendo, MUCCIARELLI (2016), pp. 174 ss.

dell'amministrazione finanziaria volta alla determinazione della capacità contributiva<sup>38</sup>.

Quanto all'estremo dell'induzione in errore (introdotto nell'art. 3 con la novella del 2015), rammentato che anch'esso è soggetto a una valutazione *ex ante*, non è agevole trovarne una consistenza autonoma e differenziata rispetto a quella dell'ostacolo all'accertamento, posto che una falsa rappresentazione è, per ciò solo, suscettibile di indurre in errore e, nel contesto della disposizione, al contempo capace di ostacolare l'accertamento.

Spazi di autonoma considerazione potrebbero allora individuarsi ritenendo che l'idoneità a indurre in errore valga come requisito ulteriore della falsa rappresentazione, nel senso che ad assumere rilievo nell'ambito dell'art. 3 dovrebbero essere rappresentazioni della realtà non soltanto difformi dal vero, ma anche (ulteriormente) atte a trarre in inganno il destinatario (sicché a restarne escluse sarebbero – ad esempio – falsità grossolane, come tali facilmente riconoscibili e, dunque, prive di valenza ingannatoria). Una simile lettura può essere facilmente contrastata con l'efficace argomento che il requisito della *falsità*, apposto a "rappresentazione", sconta e incorpora necessariamente l'efficienza ingannatoria della difformità dal vero espressa dalla rappresentazione medesima. Diversamente ritenendo, si finirebbe con il ricondurre alla definizione normativa della lettera *g-ter* dell'art. 1 co. 1 anche scostamenti dal vero minimi, privi di qualunque portata offensiva. Nell'economia della rammentata definizione normativa non deve inoltre sfuggire la portata semantica del termine "mezzi", che suggerisce all'interprete una connotazione strumentale dell'*explanandum*, strumentalità evocativa dell'efficienza ingannatoria come requisito intrinseco dell'*explanandum* stesso.

Una notazione ulteriore merita di essere ancora svolta: lo specifico ed esplicito riferimento all'amministrazione finanziaria come soggetto rispetto al quale apprezzare l'idoneità decettiva, di per sé superfluo (essendo la dichiarazione oggetto della condotta fisiologicamente destinata all'amministrazione finanziaria stessa), è stato colto come suggestivo di un "parametro di giudizio" da valutarsi "in relazione ad una vittima particolarmente avveduta, visto che il destinatario dell'inganno è un apparato amministrativo tecnico come l'Amministrazione finanziaria"<sup>39</sup>. Argomento, quest'ultimo, che è stato in qualche misura evocato anche con riferimento all'estremo della idoneità ad ostacolare l'attività dell'amministrazione finanziaria<sup>40</sup>, sul riflesso di una ragionevole esigenza di uniformità all'interno della medesima disposizione con riguardo al parametro di apprezzamento del medesimo requisito della idoneità ingannatoria.

Prescindendo dall'esame della maggiore o minore plausibilità delle cadenze e degli esiti interpretativi proposti in giurisprudenza e in dottrina alle questioni innanzi elencate, interessa qui conclusivamente notare che, ancora una volta, una non controllata redazione del testo normativo fomenta incertezza e perplessità. In specie, con riguardo all'estremo degli "altri mezzi fraudolenti", l'esperata e compulsiva pulsione a definire, sfociata in una sorta di voluttà di arricchire le fattispecie con elementi di specificazione (che nasconde, malcelata, la sfiducia nel momento applicativo nel tentativo di soffocarne – ciò che è strutturalmente impossibile – i margini interpretativi), consegue il risultato opposto. L'ampia sovrapposibilità dei concetti, la conseguente difficoltà estrema di attribuire a essi (*rectius*: alle formule linguistiche che in modo non perspicuo li esprimono) significati univoci, la scarsa attitudine a ragionare secondo sperimentate categorie della tecnica e della dogmatica giuridica, finiscono con l'affidare all'interprete una disposizione oscura alla lettura, disponibile a interpretazioni differenti, eppur tutte dotate di un accettabile grado di plausibilità.

## 4.

### Quale (residuale) margine di operatività per l'art. 4 d. lgs 74/2000?

Qualche notazione merita anche l'art. 4 d. lgs 74/2000, al solo scopo di scandagliarne qui i rapporti con le altre due fattispecie di forma dichiarativa (artt. 2 e 3 d. lgs cit.)<sup>41</sup>.

Propedeutica all'analisi di tali rapporti è la considerazione di un riferimento normativo contenuto nel terzo comma dell'art. 3 d. lgs cit.. La menzionata disposizione (introdotta con la novella del 2015) esplicitamente esclude dalla qualificazione "mezzi fraudolenti" da un lato la "mera violazione degli obblighi di fatturazione e annotazione degli elementi attivi" e,

<sup>38</sup> CINGARI (2017), p. 216; D'AVIRRO A. *et al.* (2017), p. 116; MUSCO e ARDITO (2016), p. 176.

<sup>39</sup> CINGARI (2017), p. 216.

<sup>40</sup> V. D'AVIRRO A. *et al.* (2017), p. 116; in senso analogo, CINGARI (2017), p. 216.

<sup>41</sup> In generale, sull'art. 4 d. lgs 74/2000, in relazione alla prospettiva qui d'interesse, oltre agli Autori ricordati a nota 16, v. MARTINI (2016), p. 3; NOCERINO (2015), p. 77.

dall'altro, "la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni". Sul piano descrittivo, le condotte indicate consistono in mere omissioni, non ulteriormente connotate, sicché se ne può trarre l'agevole conclusione – ragionando per modo contrario – che la previsione normativa conferma ulteriormente l'opzione legislativa che assegna alla formula "mezzi fraudolenti" una valenza spiccatamente ingannatoria. Al di là di tale constatazione, vale la pena di notare che tali condotte – proprio per la loro ribadita assenza di decettività – rifluiscono necessariamente nell'area di applicabilità dell'art. 4 d. lgs 74/2000<sup>42</sup>: sicché può dirsi che, in questo senso, la previsione dell'art. 3 co. 3 d. lgs cit. contribuisce a segnare i confini degli insiemi rispettivamente riconducibili alle disposizioni da ultimo citate. D'altronde non certo casuale che la previsione in discorso sia stata introdotta con la novella del 2015, contestualmente alla sostituzione – nel corpo dell'art. 4 – del termine "fittizi" con "inesistenti", opzione che depone in maniera decisiva per ritenere – come si cercherà di mostrare – che la figura della dichiarazione infedele è priva di componenti ingannatorie.

## 5.

### Coordinate del possibile riassetto delle fattispecie dichiarative

Come in precedenza anticipato, la clausola di riserva dell'art. 4 in favore delle incriminazioni previste dagli artt. 2 e 3 – sempre mantenuta nel corso delle molteplici modifiche subite dalla disposizione – rende certi che si tratti di una norma residuale, intesa a sanzionare condotte di infedeltà fiscale tuttavia irriducibili alle altre figure d'illecito. Altrettanto evidente, stante il meno severo trattamento sanzionatorio, che si è al cospetto di una condotta connotata da un disvalore di portata minore: il dato trova riscontro nel fatto tipico intrinsecamente considerato, che, quand'anche gli si volesse attribuire una nota di decettività legata alla mera infedeltà dichiarativa<sup>43</sup>, non attinge il livello di idoneità ingannatoria propria delle figure dei delitti di dichiarazione fraudolenta contemplati dagli artt. 2 e 3. A ben vedere, infatti, la descrizione del tipo legale si condensa nella sotto-dichiarazione di elementi attivi ovvero nella sovra-dichiarazione di quelli passivi (inesistenti) in assenza di ulteriori note espressive di decettività.

Per vero, nella formulazione originaria la disposizione qualificava gli elementi passivi sovra-manifestati come "fittizi", caratterizzazione che – rimasta tale fino alla novella del 2015 – suggeriva che la condotta per tal modo descritta alludesse a una portata in qualche misura ingannatoria, finendo così per fomentare perplessità sul piano dei rapporti con le figure degli artt. 2 e 3, che pure impiegavano (e continuano a impiegare) il medesimo aggettivo per individuare gli elementi passivi falsamente indicati nelle dichiarazioni. A "fittizi" il legislatore del 2015 ha sostituito la parola "inesistenti", con ciò definitivamente concentrando ed esaurendo la condotta tipica e il disvalore d'essa nella mera infedeltà all'obbligo fiscale colto nel suo momento, per così dire, 'quantitativo' (la corretta determinazione della base imponibile, snodo essenziale per la corretta autoliquidazione) e, insieme, contribuendo a una migliore distinzione la figura dell'art. 4 da quelle, bensì limitrofe, ma connotate da una fisionomia significativamente fraudolenta, degli artt. 2 e 3.

Che l'art. 4 si collochi ormai (dal 2015) in un'area di mera infedeltà quantitativa (nei limiti innanzi precisati) trova conferma nelle previsioni dei commi 1-bis e 1-ter del medesimo art. 4: pur nella diversità delle situazioni disciplinate, tali previsioni mostrano con chiarezza che l'oggettività giuridica dell'incriminazione è concentrata sulla 'materiale' sotto-manifestazione di elementi attivi ovvero sulla sovra-manifestazione di elementi passivi in realtà non esistenti. In tal senso depongono suggestivamente l'estremo dell'irrelevanza ai fini penali di classificazioni o valutazioni non corrette (di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti) sempre che i criteri concretamente applicati siano stati comunque indicati ovvero i profili – squisitamente valutativi – riguardanti la determinazione dell'esercizio di competenza, l'inerenza e, infine, i criteri riguardanti la deducibilità/indeducibilità di elementi passivi effettivi.

Le previsioni ora riassunte, stabilendo che "ai fini dell'applicazione" della norma incriminatrice del primo comma dell'art. 4 "non si tiene conto" delle sotto-manifestazioni degli elementi attivi e delle sovra-manifestazioni di quelli passivi (esistenti) quando le stesse derivino

<sup>42</sup> CINGARI (2017), p. 216

<sup>43</sup> Le condotte punibili, esaurendosi in forme di sotto-manifestazione di elementi attivi ovvero di sovra-manifestazione di elementi passivi, paiono per vero scvere da componenti ingannatorie, posto che l'infedeltà fiscale rilevante ex art. 4, consiste unicamente in (e riporta circolarmente a) tale comportamento, che viene apprezzato sul versante penale in quanto determina una base imponibile difforme da quella "corretta" (e, per ciò, dovuta).

dalle situazioni contemplate nel medesimo comma 1-*bis*, mostrano chiaramente che la eventuale discrasia fra *quantum* dichiarato e *quantum* che avrebbe dovuto essere (correttamente) dichiarato non rileva penalmente se tale discrasia dipende da un processo valutativo del quale il dichiarante abbia espressamente indicato i criteri adottati e sempre che gli elementi oggetto della valutazione siano effettivi.

Da un più generale punto di vista riguardata, la struttura della disposizione in discorso mostra che la irrilevanza penale è collegata (in un certo senso potrebbe dirsi “condizionata”) alla assenza di qualunque profilo di decettività: la circostanza che i criteri di valutazione debbano essere espressamente indicati, così come quella secondo la quale gli elementi (attivi e/o passivi) debbano essere non inesistenti, implicano necessariamente la trasparenza della dichiarazione e la agevole possibilità da parte dell’amministrazione fiscale (che ne è destinataria) di verificarne immediatamente la correttezza.

Nella prospettiva qui considerata, non perfettamente collimante con quella del rammentato comma 1-*bis* appare la previsione del comma 1-*ter*, che stabilisce la non punibilità di dichiarazioni infedeli se la differenza (non eccedente il 10%) riguarda esclusivamente “le valutazioni complessivamente considerate”<sup>44</sup>. Agevole avvedersi che nella presente disposizione manca qualunque riferimento ai parametri della valutazione compiuta dal dichiarante, che avrebbero fornito un elemento significativo per escludere la sussistenza di comportamenti (a dir poco) opportunistici. Se è vero che il concetto stesso di valutazione (almeno nel contesto in questione) reca con sé una componente (più o meno rilevante) di soggettività, è altrettanto indubitabile che l’assenza di qualsivoglia richiamo ai criteri valutativi adottati rischia di estendere in modo del tutto ingiustificato la portata della clausola normativa in discorso.

Per assicurare un accettabile grado di coerenza alla previsione del comma 1-*ter* si potrebbe in via interpretativa valorizzare la nozione di valutazione nel contesto nel quale è collocata. Si tratta, infatti e all’evidenza, di valutazioni riguardanti grandezze economiche rappresentate nei documenti contabili: giudizi di valore, formulati quindi (e necessariamente) sulla base di principi contabili (o, comunque, di regole tratte dalle pertinenti scienze economiche e/o aziendali): sicché ad apprezzamenti che non siano riconducibili a detti parametri dovrebbe essere persino negata la qualificazione di “valutazioni” nel senso (implicito ma logicamente ineluttabile) preteso dalla disposizione in discorso (come si cercherà di argomentare nel prosieguo con riferimento al termine “criteri”, che compare nel comma 1-*bis*). Nel vuoto normativo rimane tuttavia irrimediabile sul piano ermeneutico la circostanza che la documentazione (anche soltanto argomentativa) del processo valutativo adottato debba precedere (o almeno accompagnare) la dichiarazione: sicché il dichiarante potrà darne contezza anche in un successivo momento (ad esempio di fronte a un’eventuale contestazione).

Sul piano dei rapporti reciproci tra le incriminazioni concernenti i fatti dichiarativi, una notazione merita l’art. 7 d. lgs 74/2000, abrogato nel contesto della riforma del 2015. Come noto, quella risalente disposizione contemplava previsioni sostanzialmente assimilabili a quelle attualmente vigenti sotto le spoglie dei commi 1-*bis* e 1-*ter* dell’art. 4, ma ne estendeva inopportunamente la portata anche alla fattispecie dell’art. 3 d. lgs cit..

Osservando anche superficialmente il contenuto precettivo dell’art. 7 e dei commi 1-*bis* e 1-*ter* dell’art. 4 d. lgs 74/2000, ci si avvede facilmente che la trama sostanziale del secondo comma dell’art. 7 e del comma 1-*bis* dell’art. 4 è perfettamente identica, se si ha riguardo alla versione introdotta con la novella del 2015, mentre, dopo la più recente riforma del 2019, l’unica differenza è costituita dalla sostituzione dell’avverbio “complessivamente” con “singolarmente”.

Identità invece non riscontrabile comparando il dettato del primo comma dell’abrogato art. 7 con quello del comma 1-*bis* dell’art. 4: la previsione del risalente art. 7 co. 1, pur strutturalmente organizzata secondo il modello della ‘trasparenza’ (in questo senso si veda il riferimento a “metodi costanti di impostazione contabile” e alla previa indicazione dei “criteri concretamente applicati”), aveva un ambito applicativo senz’altro più limitato di quello dell’at-

<sup>44</sup> L’avverbio “complessivamente”, che ora compare nel comma 1-*ter* dell’art. 4 d. lgs 74/2000, sostituisce il precedente termine “singolarmente”, determinando un’evidente riduzione dell’ambito di operatività della disposizione, e giunge all’esito di un percorso di modifiche che, nell’ultima fase, non è azzardato definire concitato. Come noto, le previsioni dei commi 1-*bis* e 1-*ter* furono introdotte nell’ambito della profonda riformulazione dell’art. 4 ad opera del d. lgs 158/2015 e rimasero inalterate fino al d.l. 124/2019. Se il comma 1-*bis* ha attraversato indenne l’intervento del legislatore del 2019, non così per il menzionato comma 1-*ter*, che, stando all’art. 39 co. 1 lett. g d. l. 124/2019, era destinato all’abrogazione. Abrogazione venuta meno in sede di conversione, in quanto la l. 159/2019 ha ripristinato la disposizione in discorso, apportandovi tuttavia la modificazione in principio segnalata (“complessivamente” in luogo di “singolarmente”).

tuale comma 1-*bis* dell'art. 4. In particolare, rispetto alla disposizione abrogata, la soppressione del vincolo concernente la non deviazione da “metodi costanti di impostazione contabile” nonché la circostanza che l'indicazione dei criteri di stima sia contenuta non soltanto nel bilancio, ma anche in documenti rilevanti ai fini fiscali, finiscono con l'ampliare notevolmente il novero delle valutazioni “non corrette” riportabili alla figura del comma 1-*bis*.

Il dato normativo sembra autorizzare un'interpretazione secondo la quale è bastevole a integrare la clausola di irrilevanza penale la corrispondenza fra il criterio indicato e la contingente rappresentazione contabile, irrilevante essendo – come detto – la correttezza intrinseca del criterio adottato e la coerenza dello stesso rispetto alla fattispecie alla quale viene applicato. In proposito deve però osservarsi che – al di là dell'astratta compatibilità della lettura ora ricordata con la lettera della legge – il riferimento ai “criteri” assume nel contesto un significato pregnante: un criterio contabile del tutto inedito, non riconosciuto dalle scienze aziendalistiche ed economiche, ben difficilmente potrebbe essere ricondotto alla fattispecie in discorso, posto che si verte in una materia nella quale prevalgono necessariamente linguaggi convenzionali, pacifico essendo che la riduzione di grandezze economiche (o di rilevanza economica) a forme di rappresentazione, implica necessariamente l'impiego di strumenti di comunicazione preventivamente noti e riconosciuti (ovvero accettati)<sup>45</sup>. Sicché non sembra azzardata la conclusione per la quale, nel contesto del comma 1-*bis* dell'art. 4 e del sistema del d. lgs 74/2000, il termine “criteri” – pur non ulteriormente connotato – sottenda necessariamente un (implicito) richiamo alla circostanza che tali “criteri” debbano essere normativamente riconosciuti o, quantomeno, accolti dalle scienze di settore. Diversamente il “criterio” non meriterebbe neppure la qualificazione di “criterio” che, dovendo valere come regola o come metodo, sconta una ineliminabile componente di oggettiva controllabilità e conseguente accettazione.

Eguale può dirsi con riferimento ad una eventuale incoerenza fra criterio adottato e fattispecie cui lo stesso viene applicato: non v'è dubbio infatti che una oggettiva e manifesta non congruenza preclude in radice la configurabilità stessa di quel rapporto che deve necessariamente intercorrere fra “criterio” e oggetto della sua applicazione.

Infine, rammentato che, prima dell'intervento del d. lgs 158/2015, la figura dell'art. 4 utilizzava per definire gli elementi passivi il medesimo aggettivo (“fittizi”) adoperato dall'art. 3, con ciò rendendo ulteriormente complicata la distinzione degli ambiti applicativi delle due norme, non può dubitarsi dell'opportunità dell'abrogazione dell'art. 7 non accompagnata, per quanto concerne l'art. 3, dall'inserimento in tale ultima norma di clausole di tenore analogo a quelle di cui ai commi 1-*bis* e 1-*ter* dell'art. 4. Abrogazione tanto più opportuna quando si consideri che la indiscutibile connotazione fraudolenta dell'art. 3 rendeva a dir poco problematica la compatibilità di previsioni (soprattutto quella dell'art. 7 co. 1, del tutto analogo da questo punto di vista a quella del comma 1-*bis* dell'art. 4) che scontavano e scontano un comportamento non soltanto privo di note di decettività, ma addirittura improntato – come s'è visto – alla trasparenza.

## 6.

### Spunti per un intervento organico di riforma

Il quadro d'insieme delle fattispecie dichiarative, qui appena abbozzato, presenta difetti profondi, derivanti non soltanto dalla stratificazione degli interventi normativi, ma altresì dalle differenti e non coerenti opzioni che, in occasione di tali interventi, il legislatore ha seguito, non dimenticando che, talvolta, all'interno del medesimo intervento di modifica hanno convissuto – e continuano oggi a convivere – scelte normative contrastanti, conseguenti a retrostanti e fra loro non compatibili logiche di tutela.

A rendere le figure del quadro ulteriormente confuse sta – difetto questo che accompagna ormai la gran parte della legislazione in materia penale e, segnatamente, nel diritto penale dell'economia – una sintassi normativa scarsamente rispettosa delle regole tecniche alle quali il ‘buon legislatore’ dovrebbe informare la sua attività<sup>46</sup>, prima e indipendentemente dalle opzioni ideologiche e valoriali, alle quali le singole disposizioni dovrebbero poi dare volto.

Ma anche sul piano dei concetti normativi e giuridico-normativi il legislatore mostra la-

<sup>45</sup> In proposito si può far rinvio alle indicazioni di nota 37.

<sup>46</sup> Ricordare i preziosi insegnamenti di una risalente circolare sulla tecnica normativa verrebbe catalogato come una deriva archeologica, ma si tratta tuttavia di indicazioni di gran pregio: cfr. PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI (1986), p. 624.

cune e inadeguatezze, talvolta affastellando definizioni e nozioni ricavate da sperimentate elaborazioni, ma fra loro non coordinate, talaltra facendo ricorso a categorie di nuovo conio, che vanno a sovrapporsi ad altre, apparentemente finitime poco più che per assonanza ma diverse per contenuto semantico, così generando – quasi fisiologicamente – sbandamenti interpretativi.

E nel fare l'inventario delle figure che popolano il quadro non s'è fatto cenno – se non per qualche fugace richiamo – a un ulteriore elemento che, per vero, non compare direttamente all'interno della cornice, ma è destinato a una interazione forte (almeno con riguardo a una delle fattispecie dichiarative). Il riferimento è, evidentemente, alla disciplina dell'abuso di diritto/elusione fiscale, disciplina dettata dall'art. 10-*bis* l. 212/2000. Indipendentemente dai problemi intrinseci determinati anche in questo caso dalle più volte rammentate inadeguatezze della sintassi e della semantica normative, mette qui conto di osservare che, dal punto di vista d'interesse, ulteriori complicazioni interpretative conseguono all'esigenza di coordinare la disciplina dell'elusione fiscale/abuso del diritto con alcuni tratti della fattispecie incriminatrice dell'art. 3 d. lgs 74/2000 e, più ancora, con pregnanti profili della figura contemplata dall'art. 4 d. lgs cit.<sup>47</sup>.

Questo essendo, a un dipresso, l'inventario, la risposta alla domanda iniziale appare scontata: più che un'esigenza è (sarebbe) una necessità procedere a una riforma profonda nell'ambito dei reati in tema di dichiarazione. Senza aver la pretesa di fornire soluzioni che per non essere improvvisati rimedi, dettati da soltanto apparenti logiche, sospinti da esigenze contingenti, richiedono conoscenze e competenze molteplici e multidisciplinari, illuminate dall'*arte utile e saggia del ragionare*<sup>48</sup>, forse qualche traccia penalistica, sulla quale articolare un più compiuto intervento, può essere fornita, traendo spunto – per ragionare criticamente a ritroso – dai profili problematici che la catalogazione delle attuali disposizioni ha permesso di individuare.

Assumendo come ipotesi realistica mantenere l'attuale assetto e l'opzione fondativa del d. lgs 74/2000 e rinviando a tempi maggiormente propizi un intervento secondo le linee in principio suggerite, due primarie esigenze dovrebbero comunque informare la revisione delle norme: massima semplificazione e altrettanto elevata attenzione nella redazione sul versante della sintassi nonché dell'impiego degli elementi tecnico-giuridici all'interno delle fattispecie.

Su questa base, potrebbe immaginarsi una più grave incriminazione, destinata a reprimere le condotte caratterizzate da estremi di frodolenza particolarmente significativi, attraverso – ad esempio – la specifica e rigida tipizzazione dei documenti fiscali 'falsi' utilizzati dall'agente, avendo altresì cura di chiarire se la falsità debba avere natura 'ideologica' e/o 'materiale'.

L'ipotesi del 'nuovo' art. 3 dovrebbe conseguentemente avere a oggetto comportamenti bensì fraudolenti, ma connotati in misura meno grave: in tal senso diverrebbe però necessario procedere a una descrizione puntuale delle condotte punibili (ad esempio, procedendo a una elencazione tassativa dei documenti 'falsi' che ne costituiscono l'oggetto strumentale e comunque evitando clausole aperte, che innescano perniciose confusioni applicative rispetto ad altre fattispecie punibili).

Anche la figura della dichiarazione infedele meriterebbe una revisione profonda: privata di ogni componente decettiva, la stessa potrebbe ridursi a prevedere la comminatoria penale per fatti di mera sotto-manifestazione degli elementi attivi nonché di sovra-manifestazione di quelli passivi inesistenti: così semplificata, l'incriminazione avrebbe un ampio spettro di operatività e presenterebbe un carattere di agevole applicabilità.

Rimane il problema delle componenti valutative o, comunque, quello legato alla interpretazione di parametri normativi dai quali dipende la qualificazione fiscale di un elemento che incide sulla determinazione della materia imponibile (ad esempio, un'operazione, una componente reddituale, un costo, ecc.). Impregiudicate eventuali diverse opzioni che il legislatore intendesse seguire, partendo dall'attuale assetto (combinando cioè il contenuto dei commi 1-*bis* e 1-*ter* dell'art. 4 d. lgs 74/2000 e dell'art. 10-*bis* l. 212/2000), parrebbe opportuno e ragionevole attestarsi su un canone selettivo legato alla trasparenza e alla tracciabilità della scelta operata

<sup>47</sup> Si pensi, soltanto per esemplificare, al mutato impianto dell'art. 4 a proposito degli elementi passivi, ora qualificati "inesistenti" (e non più "fittizi", come originariamente previsto) e l'effetto che tale modifica ha al cospetto dell'art. 10-*bis* l. 212/2000: v., sul punto, per tutti, CINGARI (2017a), p. 236. Più in generale, si vedano sul punto, MARTINI (2016), p. 3; PERINI (2012), p. 731; VENEZIANI (2012), p. 863. Volendo e scusandomi per l'ineleganza dell'autocitazione, MUCCIARELLI (2009); MUCCIARELLI (2015).

<sup>48</sup> Il riferimento è a un insegnamento (fra i tanti) di Holmes: "saper ragionare a ritroso. È un'arte utile e saggia, ma poco praticata", DOYLE (1991), p. 95.

dall'agente e alla coerenza della stessa con criteri pre-dichiarati e comunque riconosciuti sul piano normativo o, quanto meno, nell'ambito delle scienze di settore.

Assumendo che tali siano il canone e i criteri stabiliti in una apposita disposizione, la consapevole violazione di tali criteri (che determini una sottrazione di materia imponible) potrebbe allora ricevere la stessa sanzione penale prevista non già per la dichiarazione semplicemente infedele, bensì per quella fraudolenta (magari nella forma meno grave contemplata dal 'nuovo' art. 3). A vedere bene, una deliberata trasgressione agli obblighi di trasparenza e di tracciabilità, attraverso l'impiego strumentale, in modo ambiguo ed equivoco, di criteri valutativi mostra, infatti, maggiore coerenza con una fattispecie connotata da profili di fraudolenza (come l'art. 3) rispetto a un'altra invece priva di tali estremi (come appunto l'art. 4).

Né in contrario sembra valere l'argomento della talvolta oggettiva difficoltà interpretativa della retrostante disciplina tributaria: eventuali difformità derivanti da tali difficoltà non fanno venir meno i canoni della trasparenza e della tracciabilità e, comunque, anche l'errore dovuto a colpa rimarrebbe all'esterno dell'area del penalmente rilevante.

Ma la risposta appropriata alla domanda d'esordio non sta – come ognuno sa – nelle note sparpagliate di questo scritto e neppure in altre più autorevoli di giuristi e studiosi: essa risiede nella volontà politica che indirizza lo scrivere del legislatore.

---

## Bibliografia

ALESSANDRI, Alberto (2016): "La falsità delle valutazioni di bilancio secondo le Sezioni Unite", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 1479-1496.

AMBROSETTI, Enrico Mario (2017): "La frode fiscale mediante altri artifici: vecchi e nuovi aspetti problematici", *Indice penale*, 1, pp. 40-62.

BASILE, Enrico (2017): "Una nuova occasione (mancata) per riformare il comparto penalistico degli abusi di mercato?", *Diritto penale contemporaneo*, 5, pp. 271-286.

CARNELUTTI, Francesco (1937): *L'equità nel diritto penale* (Padova, Cedam).

CAVALLINI, Stefano (2015): "Osservazioni di 'prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia tributaria", *Diritto penale contemporaneo*, 20 luglio 2015.

CINGARI, Francesco (2017): "La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", in BRICCHETTI, Renato, VENEZIANI, Paolo (eds.): *I reati tributari* (Torino, Giappichelli), pp. 203-228.

CINGARI, Francesco (2017a): "La dichiarazione infedele", in BRICCHETTI, Renato, VENEZIANI, Paolo (eds.): *I reati tributari* (Torino, Giappichelli), pp. 229-245.

CRISAFULLI, Vezio (1964): "Disposizione (e norma)", *Enciclopedia del diritto*, pp. 195-209.

D'ALESSANDRO, Francesco (2016): "Le false valutazioni al vaglio delle Sezioni Unite: la nomofilachia, la legalità e il dialogo interdisciplinare", *Cassazione penale*, pp. 2790-2807.

D'AVIRRO, Antonio, GIGLIOLI, Marco, D'AVIRRO, Michele (2017): *Reati tributari e sistema normativo europeo. La riforma della frode fiscale e della dichiarazione infedele* (Milano, Wolters Kluwer).

DI VETTA, Giuseppe (2016): "I reati di dichiarazione fraudolenta", in GIOVANNINI, Alessandro, DI MARTINO, Alberto, MARZADURI, Enrico (eds.): *Trattato di diritto sanzionatorio, I, Diritto penale e processuale* (Milano, Giuffrè), pp. 493-686.

DOYLE, Arthur Conan (1991): "Uno studio in rosso", in DOYLE, Arthur Conan (editor): *L'infallibile Sherlock Holmes*, 12<sup>a</sup> ed. (Milano, Delos), p. 95.

FIDELBO, Giorgio, MOLINO, Piero, SILVESTRI, Piero (2015): *Relazione 28 ottobre 2015 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, Novità legislative: Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 157*, reperibile su: <http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf>.

FINOCCHIARO, Stefano (2020): “In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti”, *Sistema Penale*, 7 gennaio 2020.

FORNARI, Luigi (1989): “Evasione fiscale: a proposito della simulazione e dissimulazione di componenti del reddito”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, p. 89.

INGRASSIA, Alex (2016): *Ragion fiscale vs 'illecito penale personale'. Il diritto penale tributario dopo il d. lgs. 158/2015* (Sant’Arcangelo di Romagna, Maggioli Editore).

IORIO, Antonio (2017): *I reati tributari*, 3<sup>a</sup> ed. (Milanofiori-Assago, Wolters Kluwer).

KELSEN, Hans (2000): *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, 2<sup>a</sup> ed. (trad. it. di Renato Treves, Torino, Einaudi).

LANZI, Alessio, ALDROVANDI, Paolo (2017): *Diritto penale tributario*, 2<sup>a</sup> ed. (Milano, Wolters Kluwer).

LUNGHINI, Stefano (2015): “Articolo 1. Definizioni”, in NOCERINO, Carlo, PUTINATI, Stefano (eds.): *La riforma dei reati tributari. Le novità del d. lgs 158/2015* (Torino, Giappichelli), pp. 2-24.

MARTINI, Adriano (2010): *Reati in materia di finanze e tributi*, in GROSSO, Carlo Federico, PADOVANI, Tullio, PAGLIARO, Antonio (eds.): *Trattato di diritto penale. Parte speciale, XVII*, (Milano, Giuffrè).

MARTINI, Adriano (2016): “Frode, menzogna e disobbedienza. Volti nuovi ed antichi del diritto penale tributario”, *Legislazione penale*, 3 marzo 2016.

MUCCIARELLI, Francesco (2009): “Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici”, in MAISTO, Guglielmo (editor): *Elusione ed abuso del diritto. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria* (Milano, Giuffrè), pp. 421-451.

MUCCIARELLI, Francesco (2015): “Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di cassazione fissa limiti e ambiti applicativi”, *Diritto penale contemporaneo*, 9 ottobre 2015.

MUCCIARELLI, Francesco (2016): “Le Sezioni Unite e le false comunicazioni sociali: tra legalità e *ars interpretandi*”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista Trimestrale*, 4, pp. 174-203.

MUSCO, ENZO, ARDITO, FRANCESCO (2016): *Diritto penale tributario* (Bologna, Zanichelli).

NOCERINO, Carlo (2015): “Articolo 4. Dichiarazione infedele”, in NOCERINO, Carlo, PUTINATI, Stefano (eds.): *La riforma dei reati tributari. Le novità del d. lgs 158/2015* (Torino, Giappichelli), pp. 77-104.

PADOVANI, Tullio (1987): “Dissimulazione e omissione: un nodo al pettine dei rapporti tra frode e contravvenzione nella legge penale tributaria”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1, pp. 24-41.

PERINI, Andrea (2012): “La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, “abuso del diritto”, e norme penali”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, pp. 731-753.

PERINI, Andrea (2016): “Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”, in GIARDA, Angelo, PERINI, Andrea, VARRASO Gianluca (eds.) *La nuova giustizia penale tributaria* (Padova, Cedam), pp. 213-279.

PISTORELLI, Luca (1990): “Brevi note in tema di frode fiscale”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, p. 125.

PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI (1986): “Circolare 5 febbraio 1986, n. 1.1.2/17611/4.6. – Criteri orientativi per la scelta tra delitti e contravvenzioni e per la formulazione delle fattispecie penali”, *Cassazione penale*, pp. 624-639.

PUTINATI, Stefano (2015): “Articolo 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”, in NOCERINO, Carlo, PUTINATI, Stefano (eds.): *La riforma dei reati tributari. Le novità del d. lgs 158/2015* (Torino, Giappichelli), pp. 45-76.

ROSSI, Alessandra (2016): “La rilevanza penale del falso valutativo nella sistematica del falso in bilancio: qualche valutazione... sulle valutazioni”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, pp. 843-865.

RUTA, Gaetano (2017): “La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, in BRICCHETTI, Renato, VENEZIANI, Paolo (eds.): *I reati tributari* (Torino, Giappichelli), pp. 183-202.

SILVESTRI, Piero (2017): “Le nuove false comunicazioni sociali e la rilevanza delle valutazioni”, *Cassazione penale*, pp. 498-519.

SOANA, Gian Luca (2013): *I reati tributari*, 3<sup>a</sup> ed. (Milano, Giuffrè).

VENEZIANI, Paolo (2012): “Elusione fiscale, “esterovestizione” e dichiarazione infedele”, *Diritto penale e processo*, pp. 863-869.