

Reati penali: quadro d'insieme

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

Il sistema sanzionatorio penal tributario ai fini delle imposte dirette e Iva, delineato nel D.Lgs. 74/2000 - che ha attuato una vera e propria inversione di rotta rispetto alla previgente normativa, assumendo, come obiettivo strategico, quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente "formali" e "preparatorie" - unitamente a i successivi interventi legislativi¹, è stato profondamente rivisitato dal D.Lgs. 158/2015, e appena modificato dal D.L. 124/2019 (in G.U. n. 252 del 26 ottobre 2019), ed entrato in vigore il successivo 27 ottobre, che ha inasprito le pene per alcuni reati.

Quadro generale dell'ultima stretta penale

Il comma 1, dell'[articolo 39](#), D.L. 124/2019, ha modificato diverse fattispecie penali previste dal D.Lgs. 74/2000.

Sinteticamente il quadro generale sanzionatorio dei delitti penali, *post* D.L. 124/2019 è il seguente:

- dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti (reclusione da 4 anni a 8 anni; da 18 mesi a 6 anni se l'importo delle fatture non è superiore a 100.000 euro); inoltre, dopo l'[articolo 25-quaterdecies](#), D.Lgs. 231/2001 - decreto che disciplina la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'[articolo 11](#), L. 300/2000 - è stato aggiunto l'articolo 25-*quinquiesdecies* (reati tributari), secondo cui, in relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri

¹ In particolare, gli articoli 1, comma 414, L. 311/2004, e 35, comma 7, D.L. 223/2006, convertito in L. 248/2006, hanno introdotto 3 ipotesi delittuose, connotate da dolo generico, connesse all'omesso versamento di ritenute certificate (articolo 10-bis), all'omesso versamento di Iva (articolo 10-ter) e all'indebita compensazione (articolo 10-*quater*). Un ulteriore reato è stato previsto dall'articolo 29, D.L. 78/2010, convertito in L. 122/2010, che ha novellato l'articolo 11, D.Lgs. 74/2000. Ancora modifiche al D.Lgs. 74/2000 sono state apportate dal D.L. 138/2011, convertito in L. 148/2011, che ha ridotto le soglie di rilevanza penale per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, infedele dichiarazione e omessa dichiarazione; eliminato dagli articoli 2 e 8 la (precedente) previsione del fatto di lieve entità; introdotto deroghe ai principi generali dell'ordinamento penale, quali l'aumento di un terzo dei termini di prescrizione per i delitti di cui agli articoli da 2 a 10 e l'inapplicabilità agli stessi reati dell'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163, c.p. nel caso in cui l'imposta evasa superi, congiuntamente, il 30% del volume d'affari e l'importo di 3 milioni di euro; subordinato l'esperibilità dell'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444, c.p.p. al pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado; stabilito, in caso di estinzione del debito tributario, la riduzione della pena a 1/3 anziché alla metà.

documenti per operazioni inesistenti previsto dall'[articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a 500 quote;

- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (reclusione da 3 anni a 8 anni);
- dichiarazione infedele² (reclusione da 2 anni a 5 anni);
- omessa dichiarazione (reclusione da 2 anni a 6 anni);
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (reclusione da 4 anni a 8 anni (da 18 mesi a 6 anni se l'importo delle fatture non è superiore a 100.000 euro);
- occultamento o distruzione di documenti contabili (reclusione da 3 anni a 7 anni).

Inoltre, sono state apportate modifiche alla soglia di punibilità per il reato di cui all'[articolo 10-bis](#), D.Lgs. 74/2000, relativo all'omesso versamento di ritenute dovute o certificate (senza innalzare la pena, stabilita nella reclusione da 6 mesi a 2 anni, il D.L. 124/2019 ha abbassato la soglia di punibilità dell'omesso versamento dagli attuali 150.000 euro a 100.000 euro), e per il reato di cui all'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000 relativo all'omesso versamento di Iva (ferma restando la reclusione da 6 mesi a 2 anni, la fattispecie ricorre in caso di mancato versamento, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 150.000 euro, in luogo degli attuali 250.000).

Il D.L. 124/2019 ha introdotto ancora, nell'ambito del D.Lgs. 74/2000, l'articolo 12-ter: la c.d. confisca allargata³.

Tutte le disposizioni di cui sopra hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto.

Rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario

L'autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale risiede nel fatto che nel primo vigono limitazioni della prova - come il divieto di quella testimoniale ([articolo 7](#), D.Lgs. 546/1992) - e, sono utilizzabili anche presunzioni fiscalmente idonee ma non idonee nel processo penale⁴.

² Il D.L. 124/2019, inoltre, ha abbassato le soglie di punibilità del reato intervenendo tanto sul valore dell'imposta evasa (da 150.000 a 100.000 euro) quanto su quello degli elementi attivi sottratti a imposizione (da 3 a 2 milioni di euro; la soglia dei 2 milioni di euro era già prevista dall'originaria formulazione del D.Lgs. 74/2000, in vigore fino alla riforma del 2015). Risulta, altresì, abrogata la disposizione che escludeva la punibilità quando le valutazioni, singolarmente considerate, differivano in misura inferiore al 10% da quelle corrette e che prevedevano che degli importi compresi in tale percentuale non si teneva conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità (comma 1-ter). Il reato consente l'applicazione della c.d. confisca allargata.

³ Il nuovo articolo 12-ter, inserito nell'ambito del D.Lgs. 74/2000, prevede, in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e Iva, l'applicazione della c.d. confisca allargata di cui all'articolo 240-bis, c.p. e dunque la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito. Tuttavia, la stessa norma prevede l'applicazione dell'articolo 240-bis, c.p. nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444, c.p.c. per taluno dei delitti previsti dal presente decreto, diversi da quelli previsti dagli articoli 10-bis e 10-ter, D.Lgs. 74/2000.

⁴ Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario. Sono queste le conclusioni raggiunte dalla Corte di

Ne deriva che non sussiste nessuna efficacia automatica del giudicato penale nel processo tributario, restando salva però la possibilità per il giudice tributario, nell'esercizio dei propri autonomi poteri, di verificarne la rilevanza nel suo ambito specifico⁵.

Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può, quindi attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente.

La stessa Corte di Cassazione è intervenuta più volte in ordine al valore del patteggiamento penale in sede fiscale. A norma dell'[articolo 651](#), c.p.c., la sentenza penale irrevocabile di condanna pronunciata a seguito dell'applicazione dell'[articolo 444](#), c.p.c. (c.d. patteggiamento) – in dibattimento o con rito abbreviato - ha efficacia di giudicato relativamente alla sussistenza del fatto, alla sua illiceità penale e all'affermazione che l'imputato lo ha commesso, così che il soggetto condannato definitivamente per reati tributari, in relazione ai fatti costitutivi dei quali sia pendente un giudizio tributario amministrativo, non potrà opporsi a quanto è stato provato in sede penale⁶.

Anche sul versante giurisprudenziale la posizione della Corte di Cassazione è netta. Ci piace ricordare la [sentenza n. 19026/2014](#), ove la Suprema Corte, nel confermare che il giudicato penale va recepito criticamente nel processo tributario, ha fissato in alcuni passaggi gli aspetti più significativi della questione.

I passaggi salienti della sentenza n. 19026/2014

"l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile o amministrativo, sancita dall'articolo 654, c.p.p., è subordinata ad una duplice condizione: a) che il giudicato stesso sia fatto valere nei confronti di chi abbia partecipato al giudizio penale; b) che la legge civile non ponga limiti alla prova del diritto controverso. L'efficacia vincolante del giudicato penale non può operare, dunque, nel processo tributario, giacché in esso, da un lato, vigono limitazioni alla

Cassazione nell'ordinanza n. 10970/2019, che ha cassato la decisione dei giudici di appello che avevano proceduto all'annullamento dell'atto impositivo - divenuto fra l'altro definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato – "sulla base di valutazioni di merito sulla pretesa tributaria, peraltro desunte da una sentenza penale di assoluzione del C. dal reato di calunnia perpetrato nei confronti di C.F., legale rappresentante della predetta s.r.l., che lo aveva indicato quale emittente di fatture per operazioni inesistenti".

⁵ Di converso, cfr. anche Cassazione n. 36491/2019, secondo cui "le patologie dell'avviso di accertamento si esauriscono nell'ambito del rapporto giuridico processual-tributario e attengono esclusivamente alla pretesa che con esso viene esercitata dall'Erario. Tali patologie, invece, non incidono sulla attitudine dell'atto a veicolare nel processo penale le informazioni che se ne possono trarre. In particolare, si è osservato che in sede tributaria l'avviso di accertamento è l'atto con cui l'Erario promuove la pretesa all'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria: esso è atto di impulso che per la sua validità deve possedere specifici requisiti il cui rispetto è presidiato dalla sanzione di nullità che paralizza la pretesa stessa. In sede penale l'avviso di 3 Corte di Cassazione - copia non ufficiale accertamento subisce, però, una trasformazione genetica: esso non è più atto di impulso, ma documento che veicola informazioni (n. 35294/2016..)".

⁶ In particolare, con la sentenza n. 16848/2014, i Supremi giudici hanno confermato il principio secondo cui "la sentenza penale di applicazione della pena ex articolo 444, c.p.c. costituisce un importante elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Pertanto, la sentenza di applicazione di pena patteggiata, pur non potendosi configurare come sentenza di condanna, presupponendo pur sempre una ammissione di colpevolezza, esonera la controparte dall'onere della prova" (n. 17289/2006). Infatti, "pur non risolvendosi in accertamento capace di fare stato nel giudizio civile o in quello amministrativo ed essendo quindi, al riguardo, priva di automatica ed ineludibile efficacia probatoria - implica pur sempre un'ammissione di colpevolezza, che costituisce indiscutibile elemento di prova almeno di natura presuntiva" (n. 20133/2012). Non può perciò "farsi discendere dalla sentenza di cui all'articolo 444, c.p.p. la prova della ammissione di responsabilità da parte dell'imputato e ritenere che tale prova sia utilizzabile nel procedimento civile" (n. 8421/2011), ma le "risultanze del procedimento penale ... possono essere liberamente apprezzate dal giudice civile ai fini degli accertamenti di sua competenza" (n. 26250/2011, n. 15715/2012 e n. 2279/2013).

prova (segnatamente il divieto di prova testimoniale, sancito dal D.Lgs. 546/1992, articolo 7) e, dall'altro lato, possono valere, sul piano probatorio, anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (si veda Cassazione n. 10411/1998, n. 2728/2001 e n. 6337/2002)”

“la struttura e le finalità del giudizio tributario, volto ad accertare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, di spiccata rilevanza pubblicistica, mal si conciliano con un'efficacia vincolante del giudicato conseguito in sede penale, che può essere valutato, dunque, - ai fini del libero convincimento del giudice ex articolo 116, c.p.c. solo come elemento a carattere presuntivo ed indiziario, da porsi necessariamente a confronto, peraltro, con tutti gli altri elementi probatori acquisiti in atti”

... “nel processo tributario, anche la sentenza penale irrevocabile di assoluzione con formula piena, emessa “perché il fatto non sussiste”, non spiega automaticamente efficacia di giudicato, sebbene i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria abbia proposto l'accertamento nei confronti del contribuente (Cassazione n.. 5720/2007), in quanto l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente, qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cassazione n. 8129/2012)”

“il giudice, nel processo tributario, non può, pertanto, limitarsi a rilevare l'esistenza di sentenze penali in materia di reati, tributari, recependone - acriticamente - le conclusioni assolutorie o di condanna, ma è tenuto ad operare un'autonoma valutazione di dette pronunce, nel quadro complessivo degli elementi di prova acquisiti nel corso dell'intero giudizio (Cassazione n. 10945/2005, n. 5720/2007, n. 20860/2010 e n. 19786/2011)

“la valutazione della prova operata, ai propri fini, dal giudice penale non vincola necessariamente ed automaticamente il giudice tributario che, a differenza del primo, può utilizzare, anche in materia di disponibilità e conseguente tassabilità di proventi illeciti, valide presunzioni. In questo senso si era, d'altronde, già espressa questa Suprema Corte (Cassazione n. 16176/2000 e n. 12041/2008)”

Sul punto, la G. di F., nella [circolare n. 1/2018](#), in ordine ai riflessi del giudicato penale sull'accertamento tributario e, quindi, eventualmente, sull'attività ispettiva a questo precedente, distingue:

- le situazioni in cui la decisione penale si esprima in maniera diretta e perentoria circa la posizione giuridica soggettiva considerata o da considerare nell'azione di accertamento, sulla base di esclusive risultanze istruttorie dirette di carattere documentale, così che, in tali circostanze, appare difficile non riconoscere un vincolo di adeguamento da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- i casi in cui la sentenza penale definitiva, non si esprima in maniera diretta sulla posizione giuridica considerata o da considerare nell'azione di accertamento, anche se riguardi posizioni giuridiche a questa connesse ovvero pur esprimendosi su detta posizione, si fondi sull'esame e sulla valutazione di risultanze probatorie in tutto o in parte di carattere indiziario: *“pur non ravvisandosi alcun diretto vincolo, tanto in sede di accertamento quanto nella precedente attività ispettiva, occorre comunque prendere in considerazione i contenuti della sentenza stessa, valutarli secondo le specifiche regole proprie dell'accertamento tributario, soprattutto in punto di metodi di determinazione della base imponibile, e motivare adeguatamente le conseguenti determinazioni”*.

Le garanzie difensive

In forza di quanto disposto dall'[articolo 220](#), delle disposizioni attuative del c.p.p., *“quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice”*⁷.

Quindi, la norma sembra assicurare il rispetto delle garanzie contemplate dal codice di procedura penale per raccogliere gli elementi utili *“per l'applicazione della legge penale”*⁸ solamente alla ricorrenza di indizi di reato. In mancanza, gli elementi raccolti non potrebbero essere utilizzati in sede penale, cadendo sotto la scure della *“inutilizzabilità”* prevista dall'articolo 191, c.p.p. (norma che, però, non trova una sua *“gemella”* nell'ordinamento tributario).

Sul punto, la circolare della G. di F. [n. 1/2018](#), ha affermato che, nell'ipotesi in cui, nel contesto delle attività ispettive, non soltanto di natura fiscale, siano acquisite risultanze tali da configurare, quanto meno nei principali elementi costitutivi di carattere materiale, *“una violazione tributaria penalmente rilevante – e, dunque, non già semplici indizi di reato – gli operanti, alla luce delle qualifiche di polizia giudiziaria dagli stessi rivestite, devono provvedere senza ritardo a informare il P.M. competente, a norma dell'articolo 347, c.p.p.; analogo obbligo è previsto dall'articolo 331 c.p.p. per i pubblici ufficiali che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o servizio, abbiano notizia di un reato perseguibile d'ufficio”*⁹.

La stessa G. di F., nel rilevare severità della giurisprudenza di legittimità¹⁰ nel valutare siffatte condotte, tuttavia ritiene che, laddove si acquisisca conoscenza di una specifica situazione la quale risulti, dal

⁷ Cfr. G. Antico, M. Genovesi, *“Valido l'atto di accertamento basato su elementi raccolti senza le garanzie difensive previste in ambito penale”*, in Il fisco, n. 16/2018, pag. 1542.

⁸ In casi come questi, pertanto, i verificatori sarebbero tenuti a rispettare tutte le prescrizioni previste dal codice di procedura penale, tra cui, ad esempio l'invito a nominare un difensore nel caso in cui si rendano dichiarazioni dalle quali emergono indizi di reato (articolo 63, c.p.p.), l'avvertimento della facoltà di non rispondere ad alcuna domanda (articolo 64, c.p.p.) e la contestazione in forma chiara e precisa del fatto che è attribuito all'indagato, rendendo noti gli elementi di prova esistenti e, se non può derivarne pregiudizio per le indagini, le relative fonti (articolo 65, c.p.p.).

⁹ Ai sensi del comma 2-bis del citato articolo 347, c.p.p., laddove siano stati compiuti atti per i quali sia prevista la presenza del difensore della persona nei cui confronti vengono svolte le indagini, la comunicazione della notizia di reato è trasmessa al più tardi entro 48 ore dal compimento dell'atto, fatto salvo quanto stabilito da disposizioni normative specifiche che prevedano termini particolari. L'omesso o il ritardato inoltro all'Autorità Giudiziaria della comunicazione di notizia sono condotte penalmente sanzionate alla luce dell'articolo 361, comma 2, c.p..

¹⁰ Registriamo la pronuncia n. 50657/2018, con cui la Cassazione ha rilevato che qualora nel corso di una verifica fiscale il contribuente non è stato informato del diritto di farsi assistere dal difensore di fiducia, essendo emersi indizi di reato, il successivo sequestro è illegittimo in quanto, si fonda su documenti non utilizzabili; e la sentenza della Corte di Cassazione n. 54590/2018, che ha ritenuto inutilizzabili le dichiarazioni dell'imputato o dell'indagato rese nel corso dell'attività ispettiva, nei cui confronti sono emersi anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato e le cui dichiarazioni sono state assunte, ciononostante in violazione delle norme poste a garanzia del diritto di difesa. Infatti, l'espressione *“quando...emergano indizi di reato”* contenuta nell'articolo 220, disposizione attuazione c.p.p. *“è tesa a fissare il momento a partire dal quale, nell'ipotesi di svolgimento di ispezioni o di attività di vigilanza, sorge l'obbligo di osservare le disposizioni del c.p.p. per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale (n. 43542/2004 e n. 3207/2014). L'articolo 220, cit. è applicabile quindi anche in presenza di semplici indizi di reato, non richiedendosi l'esistenza di veri e propri indizi di colpevolezza (cfr. n. 32464/2001). Infatti, è stato ribadito che presupposto dell'operatività della norma è la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque*

punto di vista esclusivamente oggettivo, di possibile rilevanza penale, sorge l'obbligo di informare tempestivamente l'Autorità giudiziaria¹¹.

Cassazione n. 1506/2019	
Utilizzabilità degli elementi raccolti in assenza di difensore	<i>“la natura degli atti di verifica fiscale redatti dal personale dell’Agenzia delle entrate è tipicamente amministrativa, di tal che il loro svolgimento non richiede l’adempimento dell’obbligo da parte degli accertatori di avvisare il soggetto sottoposto a controllo della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia (Corte di Cassazione n. 7930/2015), ciò tanto più ove, come nel caso di specie, gli indizi di reità che avrebbero dovuto allertare i funzionari accertatori sarebbero costituiti, secondo quanto riportato dalla parte ricorrente, solo dal fatto che il C. non avrebbe risposto ai questionari informativi a lui trasmessi dalla Agenzia in discorso”. Inoltre, gli elementi di reità a carico dell’imputato sono emersi “solo in occasione delle verifiche eseguite in ambito diverso rispetto alla sede della impresa gestita dal prevenuto”</i>

Fermo restando che¹² *“non qualsiasi irrivalenza nell’acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell’accertamento comporta, di per sé, l’inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso”*, si può ritenere che - in assenza di sostanziali “indizi di reato” - i verbalizzanti potranno procedere nelle loro operazioni di verifica applicando le garanzie previste dalla disciplina fiscale, senza correre il rischio di pregiudicare i diritti del contribuente e di compromettere il recupero fiscale.

Le norme definitorie

Le modifiche alle definizioni ([articolo 1](#), D.Lgs. 74/2000) apportate dal D.Lgs. 158/2015 fissano importanti e significativi principi.

Definizioni	
<i>“elementi attivi o passivi”</i>	Si intendono sia le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che le componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta (ad esempio, crediti d’imposta e ritenute)
<i>“dichiarazioni”</i>	Si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d’imposta, nei casi previsti dalla legge (quest’ultimo periodo aggiunto da ultimo)

rilevanza penale al fatto che emerge dall’inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (n. 45477/2001)”.

¹¹ Specificamente in tema di reati tributari, la pronuncia n. 20043/2015 della Corte di Cassazione, richiamando i principi espressi dalla sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale, ha ribadito che l’obbligo informativo al PM da parte dell’Amministrazione finanziaria e della G. di F. sussiste anche laddove ricorrano cause di non punibilità e/o di estinzione del reato ovvero impeditive della prosecuzione delle indagini penali, il cui riscontro è riservato *ex lege* alla sola Autorità giudiziaria. Tuttavia, con la sentenza n. 28063/2017 - la Suprema Corte è tornata nuovamente a pronunciarsi in materia di garanzie difensive in ambito fiscale, affermando che è valido l’atto impositivo che richiama elementi raccolti dalla G. di F. senza le garanzie contemplate dal codice di procedura penale.

¹² Cassazione n. 28063/2017.

“imposta evasa”	Non vi rientra quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio o di perdite pregresse, spettanti e utilizzabili. In pratica, l’imposta evasa passa dall’astratto – derivante dalla violazione constatata – al concreto (effettiva) – dopo il computo delle perdite, così che potrebbe scendere al di sotto delle soglie penali
“Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente”	Si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’articolo 10-bis, L. 212/2000 (norma che regola il nuovo abuso del diritto), poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti
“mezzi fraudolenti”	Si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà

L’autore del reato

In via generale la responsabilità penale non può che essere ascritta al titolare della qualifica formale, ossia al contribuente/persona fisica, oppure, per gli enti, alle persone fisiche munite dei relativi poteri di rappresentanza.

La G. di F. – nel manuale sui controlli diramato attraverso la [circolare n. 1/2018](#) - rileva che dall’esame testuale dell’articolo 1, D.Lgs. 74/2000 si desume che il soggetto attivo del reato tributario viene punito anche se la sua volontà è diretta a procurare benefici fiscali a terzi, fermo restando la rilevanza del rapporto organico tra amministratori ed enti dagli stessi rappresentati.

L’*intraneus*, tuttavia, non esclude l’*extraneus*, ovvero il soggetto che esercita in via continuativa e in modo significativo i poteri riconducibili alle qualifiche o funzioni dell’amministratore di diritto, parificando così gli amministratori di fatto a quelli di diritto formalmente investiti della carica.

I giudici di legittimità, con riferimento ai reati omissivi propri, commessi in nome e per conto degli enti collettivi, hanno sempre individuato nell’amministratore di fatto l’autore principale della condotta e, quindi, il soggetto attivo del reato (“*intraneus*”), relegando il prestanome (“*extraneus*”) al rango di concorrente, per non avere egli impedito l’evento¹³.

Secondo tale orientamento, l’amministratore di diritto, in virtù della sua posizione di garanzia in seno all’impresa (ex [articolo 2392](#), cod. civ.), risponde quantomeno a titolo di dolo eventuale, avendo omesso di vigilare e, dunque, avendo accettato il rischio che l’amministratore di fatto commettesse l’illecito penale.

¹³ Del reato di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o Iva, l’amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l’azione dovuta, mentre l’amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso, a condizione che abbia agito con il fine specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l’evasione fiscale di terzi.

L'equiparazione dell'amministratore di fatto a quello di diritto è stata recepita dal Legislatore in occasione della riforma del diritto societario, prevedendo che, per i reati societari, al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge sia equiparato chi eserciti in materia continuativa i poteri previsti dalla legge ([articolo 2639](#), cod. civ.).

Concorso di persone

Il concorso di persone¹⁴ si sostanzia in qualunque forma di partecipazione all'altrui condotta criminosa, attraverso un contributo apprezzabile alla commissione del reato, in tutte o anche solo in alcune delle fasi ideative, organizzative o esecutive.

La G. di. F., nella citata [circolare n. 1/2018](#), legge la giurisprudenza che si è formata, rilevando che la struttura della fattispecie di concorso di persone postula la sussistenza congiunta dei seguenti requisiti: *“pluralità di concorrenti; realizzazione di un fatto reato; apporto di un contributo materiale o morale (psicologico) apprezzabile da parte di ciascun concorrente, idoneo per la realizzazione, con giudizio di prognosi postuma, anche di una soltanto delle fasi dell'attività criminosa; connessione causale tra gli atti del concorso e l'evento; sussistenza dell'elemento soggettivo, ossia la coscienza e la volontà di realizzare l'evento di cooperare nell'illecito”*¹⁵.

Se sotto il profilo oggettivo, è necessario sussista un nesso causale tra gli atti dei singoli concorrenti e l'evento, sul piano soggettivo, invece, è richiesta la consapevolezza di ciascuno in ordine al collegamento finalistico esistente tra i contributi apportati dai singoli.

Particolare attenzione viene dedicata dalle Fiamme Gialle al c.d. concorso morale, ipotizzabile allorché chi vi è obbligato abbia omesso di presentare la dichiarazione perché istigato o rafforzato nelle sue intenzioni, ovvero abbia agito in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti¹⁶. Oggetto dell'istigazione o dell'accordo deve essere la violazione dell'obbligo, in modo che l'omissione, una volta perfezionata dall'autore materiale, possa essere soggettivamente attribuibile all'azione di ciascuno dei correi che l'abbia prevista e voluta come conseguenza della propria azione istigatrice o di rafforzamento dell'altrui proposito o dell'accordo preso. Non integra concorso morale il non aver impedito la consumazione del reato.

¹⁴ Ai sensi dell'articolo 110, c.p., *“quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti”*.

¹⁵ La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 31/2000 ha chiarito che il concorso di persone, sul piano soggettivo, non richiede un previo accordo, ritenendo sufficiente soltanto la coscienza unilaterale del contributo fornito all'altrui condotta.

¹⁶ In merito, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 43809/2015, ha analizzato i profili del concorso di persone nel delitto di omessa dichiarazione. Trattandosi di reato omissivo proprio, istantaneo e unisussistente, posto in essere da persona qualificata (*“intraneus”*), le condotte che precedono il momento di commissione del reato sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno alcuna rilevanza, neppure ai fini di un eventuale tentativo (ex articolo 6, D.Lgs. 74/2000).

Concorso del professionista nei reati tributari

In prima pagina in questi giorni è il perimetro della responsabilità penale del professionista¹⁷ nell'espletamento del suo mandato professionale, in concorso con il cliente.

Nell'attuale sistema penale tributario, caratterizzato dalla previsione di reati aventi natura esclusivamente delittuosa, è naturalmente possibile che il professionista possa essere chiamato a rispondere di un reato tributario in concorso¹⁸. Si pensi a quel consulente che opera quale intermediario di fatture false, mettendo in contatto fra loro più società¹⁹ ovvero che assiste il contribuente che intende sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, così realizzando la fattispecie di cui all'[articolo 11](#), D.Lgs. 74/2000.

Lo stesso manuale operativo sui controlli della G. di F.²⁰ ha posto l'accento sulla rilevanza della responsabilità del ruolo ricoperto dal commercialista rispetto alla fedeltà tributaria del suo cliente; così come il recente documento di prassi dell'Agenzia delle entrate²¹, nel fornire gli indirizzi operativi agli uffici, per il contrasto all'evasione per il corrente anno, ha posto l'attenzione sulla costruzione di *“pacchetti di risparmio fiscale” frutto di strategie organizzate, alle volte realizzate con l'ausilio di professionisti, che si traducono in meccanismi sofisticati, quali, ad esempio, l'abuso dell'istituto dell'accollo tributario*. Resta ferma la necessità che il contributo del professionista sia *“concreto, consapevole, seriale e ripetitivo”*, nonché *“che il professionista sia stato il consapevole e cosciente ispiratore della frode, anche se di questa ne abbia beneficiato il solo cliente”*²².

Associazione per delinquere ai sensi dell'[articolo 416, c.p.](#)

Le fattispecie più pericolose di frodi fiscali hanno a oggetto una pluralità di condotte illecite, che si perfezionano attraverso il contributo prestato, a vario titolo, da più soggetti, pur se non sempre è agevole definire il contributo di ciascuno al programma criminale e stabilire se l'apporto fornito sia di tipo concorsuale ovvero associativo (la G. di F. porta l'esempio emblematico delle c.d. “frodi carosello”)²³.

¹⁷ Inteso *“in senso sostanziale”* e, dunque chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati, etc.).

¹⁸ Sulla tematica, cfr. G. Antico, M. Genovesi, *“Concorso del professionista nel reato di dichiarazione fraudolenta”*, in [www.ilcommercialistatelematico.com](#) del 31 luglio 2019.

¹⁹ Cassazione n. 51837/2018; in questo caso i giudici hanno attribuito particolare rilevanza anche all'attività di intermediazione svolta dal professionista: *“Risulta quindi smentita per i giudici territoriali la tesi difensiva della sua estraneità ai fatti, essendo stato proprio il P. a mettere in contatto il M. con il C. e il Pa., ben sapendo che l'attività professionale del M., era proprio quella di costituire società per conto di terzi, suoi clienti, e di amministrarle quale loro fiduciario, visto che con il M. si conosceva”*.

²⁰ [Circolare n. 1/2018](#), G. di F..

²¹ [Circolare n. 19/E/2019](#).

²² Cassazione n. 1999/2018; cfr. anche Cassazione n. 36461/2019.

²³ Cfr. sul punto G. Antico, M. Conigliaro, *“La configurabilità dell'associazione per delinquere nei delitti fiscali”*, in *Il fisco*, n. 42/2018.

Circolare n. 1/2018, G. di F.

Definizione di associazione per delinquere	Si sostanzia nell'accettazione, da parte di almeno 3 persone, di una disponibilità e di un impegno permanenti a svolgere determinati compiti, al fine di realizzare un programma di fatti delittuosi. È sufficiente che tale adesione dia vita a un organismo plurisoggettivo in grado di esprimere una volontà autonoma rispetto a quella dei singoli e di svolgere una condotta collettiva, sintesi delle condotte individuali. Non è necessaria, di contro, una complessa e specifica organizzazione di mezzi, perfetta in tutte le sue strutturazioni e nei ruoli di ciascun associato ²⁴
--	--

Se per la configurabilità dell'associazione non occorre che le mansioni di ciascun partecipante siano definite sin dall'inizio, essendo sufficiente che ciascun associato apporti un contributo apprezzabile alla perpetrazione di tutti o alcuni reati fine, nella consapevolezza dello scopo del sodalizio, sul piano probatorio, il contributo recato va valutato in maniera puntuale e individualizzata la consapevolezza di ogni membro del sodalizio, sia del reato associativo che dei reati tributari.

Le Fiamme Gialle – legittimamente – ritengono configurabile un concorso di persone da parte di soggetti diversi dagli associati: *“è il caso del concorrente “esterno” che, sebbene estraneo alla vita e alle dinamiche dell'associazione, fornisca comunque un proprio personale contributo, ad esempio per consentire al sodalizio di superare le difficoltà esistenti per il regolare svolgimento della vita associativa, ovvero per rafforzarne o consolidarne la struttura organizzativa”*.

SCHEDA DI SINTESI

Il sistema sanzionatorio penal tributario ai fini delle imposte dirette e Iva, delineato nel D.Lgs. 74/2000 - che ha attuato una vera e propria inversione di rotta rispetto alla previgente normativa, assumendo, come obiettivo strategico, quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente “formali” e “preparatorie” – unitamente a i successivi interventi legislativi, è stato profondamente rivisitato dal D.Lgs. 158/2015. Si rilevano altresì le modifiche appena apportate dal D.L. 124/2019 (in G.U. n. 252 del 26 ottobre 2019), ed entrato in vigore il successivo 27 ottobre, che hanno inasprito le pene per alcuni reati.



²⁴ In sintesi, vincolo associativo tendenzialmente permanente, o comunque stabile, destinato a durare; indeterminatezza del programma criminoso, esteso a una pluralità indefinita di condotte illecite; esistenza di una struttura organizzativa idonea a realizzare gli obiettivi criminosi fissati.

L'autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale risiede nel fatto che nel primo vigono limitazioni della prova - come il divieto di quella testimoniale (articolo 7, D.Lgs. 546/1992) - e, sono utilizzabili anche presunzioni fiscalmente idonee ma non idonee nel processo penale. Ne deriva che non sussiste nessuna efficacia automatica del giudicato penale nel processo tributario, restando salva però la possibilità per il giudice tributario, nell'esercizio dei propri autonomi poteri, di verificarne la rilevanza nel suo ambito specifico.



In forza di quanto disposto dall'articolo 220 delle disposizioni attuative del c.p.p., *“Quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice”*.



In via generale, la responsabilità penale non può che essere ascritta al titolare della qualifica formale, ossia al contribuente/persona fisica, oppure, per gli enti, alle persone fisiche munite dei relativi poteri di rappresentanza.



In prima pagina in questi giorni è il perimetro della responsabilità penale del professionista nell'espletamento del suo mandato professionale, in concorso con il cliente. Nell'attuale sistema penale tributario, caratterizzato dalla previsione di reati aventi natura esclusivamente delittuosa, è naturalmente possibile che il professionista possa essere chiamato a rispondere di un reato tributario in concorso.



Le fattispecie più pericolose di frodi fiscali hanno a oggetto una pluralità di condotte illecite, che si perfezionano attraverso il contributo prestato, a vario titolo, da più soggetti, pur se non sempre è agevole definire il contributo di ciascuno al programma criminale e stabilire se l'apporto fornito sia di tipo concorsuale ovvero associativo.