

## La successione delle leggi penali e il principio del *favor rei* con riferimento ai reati tributari

di Luigi Ferrajoli - Avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale  
Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia  
Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*Il presente intervento si propone di esaminare la novella introdotta, in materia di reati tributari, dal D.Lgs. 158/2015, sotto il profilo della concreta applicabilità delle nuove fattispecie, con particolare attenzione ai principi della successione delle leggi penali nel tempo e al favor rei. Le fattispecie più rilevanti verranno analizzate proprio con riferimento a tali linee guida.*

### Premessa

Il D.Lgs. 158/2015 ha apportato modifiche e aggiunte alla disciplina dei reati tributari, contenuta nel D.Lgs. 74/2000, di varia portata. In alcuni casi, la novella si è limitata a innalzare le soglie di punibilità previste per la rilevanza penale dei comportamenti, in altri si è verificata una vera e propria “riscrittura” della fattispecie incriminatrice, quando non addirittura l’introduzione di una nuova disposizione.

Nel presente studio, ci si prefigge l’obiettivo di considerare le novità introdotte non già sotto il profilo contenutistico, quanto nell’effetto concreto che il mutamento della disciplina può avere nell’analisi e nel giudizio dei delitti in oggetto.

In via generale, non può infatti sfuggire che una modifica legislativa cambi necessariamente non solo il modo in cui una condotta viene percepita all’esterno, ma anche gli strumenti e i parametri che dovranno essere seguiti dagli operatori del diritto e, in ultima analisi, dai giudici, nel valutare se una fattispecie che precedentemente era stata inquadrata in un certo ambito debba essere in qualche modo riconsiderata e ripensata.

Nel fare ciò, occorrerà necessariamente rapportarsi a due criteri guida presenti nel nostro ordinamento, ossia la successione di leggi penali nel tempo e il principio del *favor rei*.

### La successione delle leggi penali nel tempo

Innanzitutto, principio cardine nel nostro sistema penale è quello statuito dall’articolo 25, comma 3, Costituzione, ai sensi del quale “Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso”.

Tale assunto, che per certi versi potrà forse sembrare ovvio, riveste in realtà un’importanza fondamentale, in quanto stabilisce che, ai fini di un’attribuzione di

responsabilità penale, la condotta punita debba essere obbligatoriamente prevista come reato prima della sua realizzazione. In caso contrario, si finirebbe per giungere all’inaccettabile risultato di sanzionare un soggetto che, al momento del comportamento posto in essere, non rappresentava come delitto (o contravvenzione) la propria condotta.

Il Legislatore, inoltre, proprio con riferimento al *tempus commissi delicti*, ha ritenuto giustamente opportuno disciplinare cosa accade qualora vi siano delle leggi successive di portata diversa rispetto a quelle vigenti al momento della realizzazione del comportamento.

Sul punto, soccorre l’articolo 2, c.p., che riporta testualmente:

*“Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato.*

*Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e se vi è stata condanna, ne cessano l’esecuzione e gli effetti penali.*

*Se vi è stata condanna a pena detentiva e la legge posteriore prevede esclusivamente la pena pecuniaria, la pena detentiva inflitta si converte immediatamente nella corrispondente pena pecuniaria, ai sensi dell’articolo 135.*

*Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile.*

*Se si tratta di leggi eccezionali o temporanee, non si applicano le disposizioni dei capoversi precedenti. Le disposizioni di questo articolo si applicano altresì nei casi di decadenza e di mancata ratifica di un decreto-legge e nel caso di un decreto-legge convertito in legge con emendamenti”.*

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

I primi due commi stabiliscono le linee essenziali da seguire, con riferimento all'elemento temporale. Ai fini della nostra esposizione, il passaggio centrale è quello di cui al secondo comma del citato articolo, in cui viene codificato, a chiare lettere, che una legge posteriore abrogativa della condotta-reato precedentemente sussistente comporta la non punibilità del soggetto autore.

Ciò significa che, nel caso in cui un comportamento, precedentemente considerato reato, non sia più previsto come tale con l'introduzione di una nuova disposizione di legge, nel giudizio pendente dovrà essere ritenuto irrilevante ai fini penali, con conseguente proscioglimento dell'imputato.

Anche in questo caso, la previsione normativa appare del tutto corretta e logica, posto che non sarebbe giusto condannare un soggetto per un fatto che la nuova legge non ritiene più avere un disvalore tale da essere inquadrato sotto il profilo criminoso.

## Il principio del *favor rei*

Strettamente collegato a tale principio è quello individuato come *favor rei*, che trova il proprio fondamento normativo al quarto comma del citato articolo 2, c.p., ove si prevede, come detto, che nel caso in cui si succedano due leggi incriminatrici, debba essere applicata quella che, in concreto, comporta il trattamento più favorevole al reo, a eccezione della circostanza in cui la pronuncia sia divenuta definitiva. Perché abbiamo sottolineato il termine "in concreto"? Perché, nella valutazione che dovrà essere operata tra le due normative, si terrà conto non delle disposizioni in termini astratti, ma in quelli concreti che saranno applicabili al caso di specie. Il raffronto sarà quindi effettuato comparando il complesso delle norme e gli effetti pratici che l'applicazione di una o dell'altra disciplina produrranno sulla posizione giuridica del soggetto interessato.

Talvolta questa operazione si rivela più difficoltosa di quanto non appaia, dato che il giudice sarà tenuto a valutare non solo l'elemento-pena, ma anche le questioni procedurali, le eventuali circostanze attenuanti a effetto speciale, il possibile mutamento da delitto a contravvenzione o viceversa, l'elemento psicologico richiesto per l'integrazione della fattispecie.

## Il D.Lgs. 158/2015

Il decreto in esame ha introdotto novità, in materia di reati tributari, che comportano senz'altro una nuova analisi di comportamenti che, a seguito della codificazione operata dal precedente D.Lgs.

74/2000, erano stati raccolti e coordinati in un unico provvedimento quadro.

Di seguito, vista anche la recente entrata in vigore della novella, si cercherà di dare una risposta che non pretende essere definitiva sulla concreta applicazione delle nuove fattispecie rispetto alle precedenti disposizioni.

Valutata la diversità delle varie fenomenologie considerate, sarà opportuno e finanche doveroso analizzare punto per punto le varie questioni.

## La dichiarazione fraudolenta

I reati di dichiarazione infedele sono disciplinati dagli articoli 2 e 3, D.Lgs. 74/2000.

Con riferimento all'articolo 2, la novella ha "sola-mente" eliminato il termine "annuali" riferito alle dichiarazioni sulle imposte e sul valore aggiunto, estendendo ora la rilevanza penale anche a quelle periodiche, qualora in esse vengano indicati elementi passivi fittizi.

Sul punto non vi è difficoltà nel valutare che la nuova fattispecie sia più sfavorevole della precedente, posto che ora include anche le dichiarazioni periodiche. È peraltro altresì evidente, sulla base di quanto sopra richiamato, che la norma potrà essere applicata, con riferimento alle dichiarazioni periodiche, solo ai comportamenti posti in essere successivamente all'entrata in vigore della disciplina, avvenuta in data 22 ottobre 2015.

In questo caso specifico, si pensi alla seguente ipotesi: Tizio viene imputato in ordine al terzo comma dell'articolo 2 (*ratione temporis* vigente) e, al momento dell'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2006, il processo non è ancora definito con passaggio in giudicato. Nell'ipotesi di condanna, in caso di applicabilità della circostanze attenuanti di cui all'articolo 13-bis, sarà più favorevole considerare la pena base di cui all'abrogato terzo comma dell'articolo 2 ovvero la nuova formulazione che non prevede più tale fattispecie attenuata ma che, in presenza del pagamento del debito tributario, riconosce la diminuzione della pena alla metà?

È evidentemente questione che deve essere risolta dal giudice sotto il profilo pratico, ossia relativamente alla pena che si intende applicare.

L'articolo 3, D.Lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) è stato novellato nei seguenti termini:

a) soppressione del termine "annuali", come occor-

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

so per l'articolo 2;

- b) sostituzione del passaggio *“sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie”* con *“compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi”*;
- c) aggiunta idoneità a indurre in errore l'amministrazione finanziaria;
- d) aggiunta di crediti e ritenute fittizi, precedentemente non contemplati;
- e) aumento della soglia di rilevanza penale da 1.000.000 euro a 1.500.000 euro, con aggiunta dell'ipotesi in cui l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 euro.

È stato infine sottolineato che *“il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”*, con espressa specificazione che *“non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”*.

Questo è il classico caso in cui quanto sopra argomentato in relazione alla concreta applicazione della fattispecie più favorevole trova esempio più lampante.

Le modifiche introdotte dal Legislatore sono infatti diverse e, a seconda del comportamento effettivamente contestato (al tempo in cui era in vigore la precedente normativa), potranno trovare applicazione l'una o l'altra fattispecie.

Se, infatti, il capo di imputazione porrà in evidenza il superamento della soglia di 1.000.000 di euro, la nuova previsione risulta senz'altro più favorevole in quanto la rilevanza penale si attesta oltre il 1.500.000 euro.

Viceversa, nell'ipotesi in cui il comportamento contestato abbia avuto come oggetto anche crediti e ritenute, la precedente formulazione dell'articolo in questione risultava più favorevole in quanto non ne contemplava la sanzionabilità o comunque l'attitudine a divenire elemento di responsabilità.

Peraltro, la precisazione che non possano costituire mezzi fraudolenti la violazione di fatturazione e annotazione di elementi attivi ovvero l'indicazione di

elementi attivi inferiori a quelli reali nelle fatture o nelle annotazioni rappresenta senz'altro un aspetto più favorevole alla posizione del soggetto che si assume autore della condotta.

## La dichiarazione infedele

Il reato di dichiarazione infedele, previsto e punito dall'articolo 4, secondo l'attuale formulazione prevede che, per assumere rilevanza penale, l'evasione debba essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte (redditi o valore aggiunto) a euro centocinquantamila, in luogo di 500.000, e l'ammontare degli elementi attivi sottratti a imposizione deve essere superiore a 3.000.000 euro invece che di 2.000.000, come invece precedentemente stabilito.

Inoltre, il nuovo comma 1-bis stabilisce che, per l'applicazione della fattispecie in esame,

*“non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri correttamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”*.

Infine, secondo quanto previsto dal comma 1-ter, anch'esso di nuova introduzione, fuori dei casi previsti dal comma 1-bis non sono punibili le violazioni che differiscono da quelle corrette in misura inferiore al 10% e degli importi compresi in tale percentuale non si deve tenere conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità.

In questo caso, l'attenuazione della portata sanzionatoria della norma è di tutta evidenza, sia sotto il profilo dell'imposta evasa, sia sotto quello della rilevanza penale dei soli elementi passivi inesistenti e non quelli reali, la cui mancanza di inerenza o indeducibilità diviene ora irrilevante ai fini penali della norma.

Questo comporta che l'applicazione della nuova disciplina sia in ogni caso preferibile per l'autore del reato, in applicazione del principio del *favor rei*.

Infatti, come detto, la nuova disposizione comporta, rispetto alla precedente:

- a) soglie dell'imposta evasa di gran lunga più elevate (il triplo);
- b) elementi attivi nel complesso più elevati; c) limitazione della rilevanza penale agli elementi pas-

sivi oggettivamente inesistenti.

Non solo. Il secondo comma dell'articolo 13 prevede la non punibilità qualora i debiti tributari vengano integralmente estinti con ravvedimento operoso, a condizione che il ravvedimento medesimo avvenga prima che il soggetto abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Inoltre, nel caso in cui, prima dell'apertura del dibattimento, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è previsto un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo, anche ai fini eventualmente dell'applicazione delle circostanze attenuanti di cui all'articolo 13-*bis*, con facoltà di proroga da parte del giudice per non oltre 3 mesi e sospensione della prescrizione.

È del tutto evidente dunque che la nuova disposizione sia assolutamente più favorevole al reo, sia sotto il profilo della fattispecie, sia sotto quello della non punibilità attraverso il porre in essere comportamenti che eliminino le conseguenze dannose della condotta prevista dalla norma incriminatrice. Pertanto, nell'ipotesi in cui si versi in procedimenti non passati in giudicato, le nuove disposizioni potranno certamente trovare applicazione *pro reo*.

## L'omessa dichiarazione

Il reato di omessa dichiarazione (articolo 5), nella nuova formulazione, prevede ora una pena aumentata da un anno e sei mesi a quattro anni. La soglia di punibilità è stata peraltro innalzata da 30.000 euro a 50.000 euro. Il comma 1-*bis*, di nuova introduzione, stabilisce inoltre che venga punito chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, se l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro, con specificazione che non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ovvero non sottoscritta, oppure non redatta su stampato conforme al modello prescritto.

In questo caso, nel valutare l'applicazione delle diverse previsioni, occorre distinguere caso per caso. Nell'ipotesi in cui assuma valore solo il trattamento sanzionatorio *tout court*, la vecchia disciplina appare più favorevole, in quanto la pena minima è inferiore. Viceversa, quando assuma valore l'entità della soglia di punibilità, la nuova fattispecie è certamente più favorevole, così come preferibile *pro reo* appare la previsione di una presentazione tardiva nei novanta giorni ovvero il difetto formale di mancata redazione

su idoneo modello.

È da sottolineare peraltro, anche in questo caso, che l'articolo 13 prevede l'esclusione della punibilità qualora i debiti tributari vengano integralmente estinti con presentazione della dichiarazione omessa entro il termine della presentazione della dichiarazione relativo al periodo di imposta successivo, a condizione che ciò avvenga prima che il soggetto abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Tale aspetto potrà certamente essere preso in considerazione per il principio del *favor rei*, qualora ne ricorrano le circostanze.

## L'occultamento o distruzione dei documenti contabili

Il reato *de quo* è stato riformato esclusivamente nell'innalzamento del trattamento sanzionatorio, ora previsto nella pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, dunque la precedente norma incriminatrice risulta senz'altro più favorevole.

## L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate

L'articolo 10-*bis*, precedentemente avente a oggetto esclusivamente l'omissione di versamento di ritenute certificate, prevede ora l'inclusione anche dell'ipotesi di omissione con riguardo alle ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione.

La soglia di punibilità, tuttavia, è stata aumentata da 50.000 euro per ciascun periodo di imposta a 150.000 euro.

Ciò significa, anche in questo caso, che, ai fini della valutazione del *favor rei*, occorrerà verificare se la singola posizione attenga il comportamento ovvero l'entità della soglia. Nel primo caso, la formulazione più "ristretta" della norma *ante* novella si fa preferire; viceversa, con riferimento all'entità della soglia, l'innalzamento previsto dalle modifiche è indubbiamente più favorevole all'autore del reato.

## L'omesso versamento dell'Iva

Per quanto concerne l'omesso versamento dell'Iva, di cui all'articolo 10-*ter*, D.Lgs. 74/2000, la soglia di punibilità è stata drasticamente aumentata da 50.000 euro a 250.000 euro.

Trattasi di previsione estremamente favorevole al reo, rispetto a quella precedente, visto il rilevante innalzamento della soglia.

Tuttavia, proprio a cagione di tale (forse sproporzionato) aumento, la norma in esame è ora oggetto di

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

valutazione da parte della Corte di Giustizia, poiché la predetta soglia di punibilità risulta oggi molto superiore a quella relativa alle imposte dirette.

## L'indebita compensazione

L'articolo 10-*quater* rimane sostanzialmente identico nel contenuto, con punizione di chiunque non versi le somme dovute utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti.

Invece, per quanto inerisce il profilo sanzionatorio, la fattispecie è stata distinta nel seguente modo: in relazione ai crediti non spettanti, è prevista la pena della reclusione da sei mesi a due anni, conformemente a quanto precedentemente stabilito; per i crediti inesistenti, invece, la pena è stata aumentata da anni uno e sei mesi a sei anni.

In questo caso, anche se per una parte, la nuova norma incriminatrice appare peggiore se comparata a quella precedente, con specifico riferimento ai crediti inesistenti. Nel caso in cui l'imputazione inerisce tali elementi, la disciplina più favorevole al reo dovrebbe essere necessariamente quella precedente.

## Le circostanze del reato

Infine, l'articolo 13-*bis*, di nuova introduzione, stabilisce che, al di fuori dei casi di non punibilità, il pagamento dei debiti tributari, con sanzioni e interessi, prima dell'apertura del dibattimento, consente la diminuzione della pena sino alla metà e che, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13 commi 1 e 2, il patteggiamento per i reati di cui al D.Lgs. 74/2000

può essere chiesto solo ad avvenuto pagamento dei debiti tributari, nonché con ravvedimento operoso. Da un lato, dunque, abbiamo una novità favorevole all'imputato, con previsione della diminuzione di pena fino alla metà, dall'altro l'espressa statuizione che al rito del patteggiamento potrà accedersi solo in presenza di pagamento dei debiti (con sanzioni e interessi) prima dell'apertura del dibattimento e con ravvedimento operoso.

## Conclusioni

Come si può notare dall'*excursus* appena svolto, in caso di successione di leggi penali nel tempo si può verificare quanto segue:

- 1) la nuova legge prevede come reato una fattispecie precedentemente sprovvista di tale qualifica: irrilevanza penale per i comportamenti posti in essere prima dell'entrata in vigore della nuova legge;
- 2) la nuova legge depenalizza un reato esistente: proscioglimento dell'imputato sottoposto a giudizio non definitivo;
- 3) entrambe le leggi che si succedono prevedono un fatto come reato, ma con certi elementi costitutivi della fattispecie diversi: si applica il *favor rei*.

Ai fini di una corretta applicazione del principio del *favor rei*, il Giudice dovrà tenere in considerazione le normative nel loro complesso e fare riferimento agli effetti pratici delle conseguenze derivatene per il reo.