

La relazione del Massimario della Cassazione sulla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

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

L'ufficio del Massimario, attraverso la massimazione dei provvedimenti giurisprudenziali e la propria attività di redazione, contribuisce all'espletamento della funzione nomofilattica della Corte di Cassazione. Con la relazione in commento, l'ufficio ha analizzato le novità introdotte dal D.Lgs. 158/2015 nell'impianto sanzionatorio penal-tributario, evidenziandone le possibili criticità alla luce della giurisprudenza formatasi nel sistema normativo precedente.

La revisione del sistema penal-tributario

Con la relazione n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015, l'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, settore penale, ha sviluppato un'accurata analisi delle novità legislative, introdotte dal D.Lgs. 158/2015, nell'ambito del sistema sanzionatorio penale tributario.

Il Massimario, nel richiamare la relazione governativa che accompagna il decreto, ha ritenuto doveroso precisare sin da subito l'intenzione del Legislatore, ossia quella di non rivoluzionare l'impianto sanzionatorio previgente preferendo, di contro, un intervento mirato capace di colmare le eventuali lacune e di punire unicamente quelle condotte che abbiano un'elevata gravità.

Appare irrevocabile in dubbio che, nel caso di specie, non possa parlarsi di una vera e propria riforma del sistema penale tributario, trovandosi piuttosto di fronte ad una sua revisione: sostanzialmente, si è voluto proseguire il processo di riforma precedentemente avviato con l'emanazione del D.Lgs. 74/2000, seguendone i criteri, nell'obiettivo di attuare una ampia depenalizzazione, eliminare i c.d. "reati ostacolo" che avevano caratterizzato la L. 516/1982, nonché circoscrivere la criminalizzazione di quei casi che siano caratterizzati per la loro gravità.

La relazione in commento si è ovviamente concentrata sullo studio del Titolo Primo del D.Lgs. 158/2015, dedicato esclusivamente alle sanzioni aventi natura penale, omettendo pertanto ogni riflessione di sorta sulle sanzioni di tipo amministrativo. Il lavoro è stato svolto seguendo in modo scrupoloso l'ordine delle disposizioni contenute nella novella legislativa, evidenziando per ogni singolo articolo gli orientamenti

giurisprudenziali formatisi nel tempo e, laddove possibile, l'impatto che le nuove norme potrebbero avere sulla giurisprudenza di legittimità.

Per analizzare gli impatti che le nuove norme potranno avere sugli orientamenti formatisi al tempo del previgente sistema sanzionatorio, l'ufficio del Massimario ha ritenuto imprescindibile comprendere quanto riportato nella relazione illustrativa al decreto, attraverso la quale il Legislatore spiega di voler rispondere alle esigenze dei contribuenti di sapere anticipatamente quali saranno i loro obblighi nei confronti dell'Erario e quali le conseguenze che potrebbero derivare dal loro comportamento.

Le modifiche al D.Lgs. 74/2000 sono state apportate tramite l'articolo 8, comma 1, L. 23/2014 con cui è stato delegato il Governo "a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti e alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo."

La Legge Delega, nell'obiettivo di garantire un più coerente coordinamento tra il sistema penale e quello amministrativo e riservare, dunque, l'applicazione della sanzione penale nei casi che siano caratterizzati da particolare disvalore, ha dettato le linee guida per l'intervento di revisione dell'impianto sanzionatorio. Nonostante non rientri tra le novità del D.Lgs. 158/2015, la relazione dei giudici del Palazzaccio, nelle sue prime pagine, non ha potuto fare a meno di trattare, seppur sommariamente, anche l'introduzione dell'articolo 10-bis, L. 212/2000 con cui è stato disposto che le operazioni abusive non possono dar luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, ferma restando l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

La relazione articolo per articolo

Operata questa necessaria premessa, la relazione prosegue rilevando che, con l'articolo 1, D.Lgs. 158/2015, sono state modificate le definizioni degli elementi attivi e passivi per i quali, da adesso, si dovrà fare riferimento alle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta", specificando inoltre che "non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili".

Invero, la nuova definizione d'imposta evasa non ha fatto altro che dare rilevanza normativa a tutte quelle vicende che incidano effettivamente sul calcolo dell'imposta, come ad esempio nel caso in cui l'imposta sia risultata assorbita dalla perdita d'esercizio realizzata nel periodo di riferimento o in quelli precedenti: sarà pertanto opportuno verificare preliminarmente la spettanza delle perdite e, solo in seguito, quanto incida il suo ammontare sul superamento della soglia di punibilità.

Sul punto, i giudici del Massimario hanno ritenuto concretamente ipotizzabile la conferma di tale orientamento giurisprudenziale.

Quanto invece ai soggetti su cui incombe l'onere di eseguire il calcolo dell'imposta effettivamente dovuta e dell'eventuale superamento o meno della relativa soglia di punibilità, la relazione ha avuto modo di precisare che, secondo quello che ormai rappresenta il costante orientamento dei giudici di legittimità, spetta unicamente al giudice penale la verifica del *quantum* d'imposta evasa e, conseguentemente, anche l'accertamento del superamento della soglia. Sempre in ambito di definizioni, notevole importanza assumono le definizioni di nuova introduzione di cui alle lettere *g-bis*) e *g-ter*), articolo 1, D.Lgs. 74/2000. In particolare, la revisione del sistema sanzionatorio penal-tributario ha previsto l'inserimento di due nuove disposizioni, con specifico riferimento alle operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate, prevedendo come tali quelle operazioni attuate con la volontà di non farle in tutto o in parte ovvero operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti. Con riferimento a tale tipologia di classificazione, la relazione del Massimario ha colto l'occasione per rilevare, in primo luogo, il superamento della classica distinzione tra simulazione assoluta e relativa in favore di quella oggettiva e soggettiva e, in

secondo luogo, il possibile manifestarsi di problemi di coordinamento qualora risulti difficile individuare la differenza tra le operazioni inesistenti documentate in fatture e di cui alla lettera a), articolo 1, D.Lgs. 74/2000, ossia quelle "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", e le operazioni "simulate", ossia quelle "poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti" di cui alla nuova lettera *g-ter*) dell'articolo medesimo. Alla lettera *g-ter*) è stata inserita la definizione dei mezzi fraudolenti intendendo per tali quelle condotte artificiose, anche di tipo omissivo, che abbiano come scopo la violazione di un obbligo giuridico attraverso la falsa rappresentazione della realtà.

Orbene, in tema di mezzi fraudolenti la relazione ha avuto modo di ribadire quello che, ormai, costituisce il costante orientamento interpretativo della Corte di Cassazione, ossia che per far sì che si verifichi effettivamente l'impiego di un mezzo fraudolento, è necessario un *quid pluris* rispetto non solo alle mere condotte di mendaci indicazioni di componenti attivi, anche nell'ipotesi di sottofatturazione dei ricavi. Concludendo sull'argomento, la relazione ha rilevato inoltre che

"la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, anche se finalizzata ad evadere le imposte, non è di per sé sufficiente ad integrare il delitto, dovendosi invece verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria".

L'articolo 2, D.Lgs. 158/2015 ha modificato la disciplina del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti statuendo che è penalmente perseguibile chiunque, allo scopo di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indichi nelle relative dichiarazioni annuali elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La relazione, nell'esaminare le modifiche introdotte dall'articolo 3, ha sin da subito riconosciuto la notevole rilevanza della nuova norma, definendola peraltro come l'intervento di maggiore impatto nel previgente assetto normativo. Nella vecchia disposizione è stata soppressa la parola "annuali", determinando una am-

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

pliamento delle fattispecie punibili ex articolo 2, D.Lgs. 74/2000. In sostanza, rilevano i giudici, ci si trova di fronte ad una vera e propria nuova incriminazione che, pertanto, non potrà essere applicata retroattivamente. Ai sensi del novellato articolo 3, D.Lgs. 74/2000, commette il reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici chiunque compia azioni oggettivamente o soggettivamente simulate, ovvero si avvalga di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti che ostacolino o siano in grado di indurre in errore l'Amministrazione finanziaria nel corso della propria attività di accertamento.

Torna nuovamente ad essere decisivo il concetto di frode che andrebbe ravvisata allorché sia messa in atto una condotta di tipo ingannevole con eccezione, come già visto, delle violazioni di obblighi di fatturazione e annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o con indicazione in fattura di elementi inferiori.

Al fine di individuare l'idoneità dell'ostacolo apposto all'ente impositore nella sua attività di accertamento, secondo la relazione del Massimario, resta di attuale applicazione il principio espresso dalla giurisprudenza della Cassazione la quale ritiene che tale valutazione d'idoneità deve effettuarsi operando un giudizio *ex ante* e non a posteriori.

Con le modifiche apportate agli articoli 2 e 3, D.Lgs. 74/2000, sarà sicuramente interessante verificare se, alla luce delle nuove disposizioni, troverà conferma la prevalente linea interpretativa secondo cui dovrebbe derivare

“come logica conseguenza, che tanto la falsità ideologica quanto quella materiale sono attratte nell'orbita di applicazione del “nuovo” art. 3 solo in quei casi nei quali abbiano ad oggetto documenti diversi da quelli indicati dall'articolo 2”.

Ulteriore novità è rappresentata dalla modifica delle soglie di punibilità: sul punto, secondo l'opinione del Massimario è prevedibile un notevole impatto sui processi in corso per quelle condotte di dichiarazione fraudolenta mediante artifici che, nonostante superino congiuntamente le soglie vigenti all'epoca dei fatti, non soddisfano più gli attuali parametri. Analoghe conclusioni possono rassegnarsi per la cessazione dell'esecuzione e degli effetti penali delle condanne inflitte su fattispecie che, in virtù delle nuove soglie, non rappresentano più condotte punibili penalmente. La nuova versione del reato di dichiarazione infedele, disciplinato dall'articolo 4, D.Lgs. 74/2000, oltre all'innalzamento delle soglie di punibilità da 50.000

euro a 150.000 euro e, per quanto riguarda la soglia degli elementi attivi sottratti all'imposizione, da due a tre milioni di euro, ha altresì previsto la sostituzione della parola *fittizi* con il termine *inesistenti* con la conseguenza che la norma introdotta mira ad escludere che possa rientrare in qualsiasi ipotesi di dichiarazione infedele qualsivoglia fattispecie nella quale l'infedeltà sia basata esclusivamente sulla non inerenza di un costo, con la sola condizione che i costi siano stati effettivamente sostenuti e, dunque, si riferiscano a elementi passivi reali.

La relazione si è dunque soffermata sulle novità introdotte al reato di omessa presentazione della dichiarazione, previsto e punito dall'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, che oltre ad aver previsto una pena più severa ed una soglia di punibilità più elevata, al comma 1-*bis* ha introdotto una nuova figura criminosa che punisce l'omessa presentazione della dichiarazione per il sostituto d'imposta qualora le ritenute non versate siano d'importo superiore ai 50.000 euro.

In merito a tale nuova fattispecie delittuosa, i giudici della Cassazione hanno avuto modo di rilevare che nel testo di legge non è presente nessun riferimento in merito all'elemento soggettivo del dolo specifico, ossia all'obiettivo di evadere le imposte e, pertanto, si rivelerà interessante

“verificare, nello sviluppo giurisprudenziale, se la discrepanza, di difficile decifrazione immediata, verrà addebitata ad un mero lapsus legislativo (in un'ottica di interpretazione sistematica) o, all'opposto, sarà letta come la precisa intenzione di qualificare la condotta di omessa dichiarazione del sostituto come reato a dolo generico”.

Per quanto riguarda il reato di omesso versamento di ritenute punito dall'articolo 10-*bis*, D.Lgs. 74/2000, il cui ambito operativo, in seguito alla riforma, è risultato notevolmente ampliato estendendosi a tutte le tipologie di ritenute, sarà necessario verificare tutte le possibili ripercussioni sui processi in corso. Ad ogni modo, hanno chiarito i giudici, si dovrà tenere conto che, nell'ipotesi di specie, pare potersi escludere che ci si trovi di fronte ad una forma di interpretazione autentica atteso che la norma non si limita a chiarire la propria portata, ma prevede altresì un ampliamento del proprio precetto.

Con la modifica dell'articolo 10-*ter*, D.Lgs. 74/2000 e la conseguente riduzione dell'area di rilevanza penale in caso di omesso versamento dell'Iva, con una soglia di punibilità aumentata a 250.000, secondo gli Ermellini, anche in tale ipotesi, si paleseranno inevi-

tabili ricadute sui processi in corso, mentre per tutte le condotte sotto soglia godranno dei vantaggi derivanti dalla *abolitio criminis*.

La riforma dell'indebita compensazione di cui all'articolo 10-*quater* ha previsto un differente trattamento sanzionatorio a seconda se le compensazioni indebitamente effettuate abbiano avuto ad oggetto crediti inesistenti, ovvero crediti non spettanti. Alla luce delle suesposte modifiche normative, si prospetta una non sempre agevole distinzione tra i crediti rientranti nella categoria di quelli inesistenti e quelli invece non spettanti. Secondo i giudici di legittimità potranno definirsi crediti inesistenti, oltre quelli che non risultano esistere sin dall'origine, anche quei crediti inesistenti dal punto di vista soggettivo (che spettano dunque ad un soggetto diverso da quello che li sta utilizzando) oppure, infine, quei crediti sottoposti a condizione sospensiva.

Nella categoria dei crediti non spettanti dovranno invece essere inclusi, a titolo esemplificativo, tutti quei crediti, utilizzati in compensazione oltre il termine stabilito dalla legge, ovvero utilizzati nonostante la presenza di divieto compensazione per ruoli non pagati.

Confisca, circostanze del reato e custodia giudiziale

Posto che in tema di reati tributari il profitto va individuato nel risparmio d'imposta, ci si è posti il problema se la confisca operata direttamente sul conto corrente bancario possa qualificarsi come confisca diretta o per equivalente. Tale problema non è meramente di natura definitoria atteso che, rileva il Massimario

“qualificare la confisca delle somme di denaro disponibili su un conto corrente bancario come confisca diretta ovvero come confisca per equivalente produce almeno due decisive conseguenze, alla luce dello stato attuale della giurisprudenza di legittimità. La prima attiene alla possibilità di aggredire il patrimonio di un ente nel quale sia “rimasto” profitto del reato fiscale commesso dal suo legale rappresentante. La seconda riguarda la possibilità di disporre la confisca anche nel caso in cui il reato si estingua per prescrizione.”

Alla luce di tali considerazioni i giudici, con l'introduzione dell'articolo 12-*bis*, D.Lgs. 74/2000, hanno ritenuto sia possibile individuare una terza tipologia di confisca che va ad affiancarsi alla tradizionale confisca diretta ed alla confisca di valore. Tale terzo *genus*, introdotto dal D.Lgs. 158/2015, possiede difatti le ca-

ratteristiche di entrambe le classiche tipologie di confisca: in sostanza, pur con la natura giuridica di misura di sicurezza patrimoniale, non richiederebbe la prova del nesso di derivazione del bene dall'illecito.

Ulteriore disposizione su cui la relazione ha avuto modo di soffermarsi è rappresentata dall'articolo 13-*bis*, D.Lgs. 74/2000 rubricato “Circostanze del reato” che, fuori dai casi di non punibilità, ha previsto l'introduzione di una nuova attenuante da concedersi in caso d'integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito di conciliazione o ravvedimento, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Sul punto, la relazione ha però precisato che, in base ad un consolidato orientamento interpretativo, l'attenuante speciale del pagamento dell'obbligazione tributaria non è applicabile nel caso in cui l'imputato, in seguito ad un accertamento con adesione, abbia rateizzato il proprio debito e stia ancora provvedendo al pagamento. Secondo la Cassazione, il contribuente potrà beneficiare dell'attenuante solo quando abbia interamente estinto il proprio debito nei confronti del Fisco, ivi inclusi interessi e sanzioni. Ciò posto sarà interessante verificare se tale nuova attenuante sarà equiparata a quella prevista dall'articolo 62 n. 6 c.p., concessa anche nel caso in cui un soggetto terzo (anche se correo), prima del giudizio, abbia interamente riparato il danno mediante risarcimento.

Appare doveroso ricordare, inoltre, che, ai fini dell'applicazione della pena su richiesta delle parti ex articolo 444 c.p.p., il riconoscimento di tale circostanza attenuante costituisce *condicio sine qua* non per l'instaurazione del rito speciale.

Ulteriore elemento di novità può ravvisarsi nell'aumento di pena sino alla metà per i consulenti fiscali che siano ritenuti responsabili nell'elaborazione seriale di modelli di evasione fiscale la pena prevista per i reati di cui al titolo II del D.Lgs. 74/2000.

In tema di correati, l'ufficio del Massimario ha ritenuto necessario mettere in luce quanto già in precedenza statuito in diverse pronunce della Corte di Cassazione circa l'estensione ai concorrenti, e sempre che questi ne siano consapevoli, delle sole aggravanti soggettive. Ad ogni modo, rileva il Massimario, l'assenza di alcun riferimento in merito al requisito della consapevolezza in capo al fruitore della condotta illecita del proprio consulente e la conseguente estensione quasi “automatica” dell'aggravante, lasciano spazio a qualche perplessità.

Infine, è stata trattata una norma di nuova introduzione rubricata all'articolo 18-*bis*, D.Lgs. 74/2000

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

“Custodia giudiziale dei beni sequestrati”.

Con l'articolo 13, D.Lgs. 158/2015, si è optato per l'inserimento di una previsione normativa che presenta analoghe previsioni già attuate in materia di sostanze stupefacenti, contrabbando doganale e reati informatici. In sostanza sarà consentita, nell'ambito dei procedimenti penali per reati tributari, la

possibilità di affidare all'Autorità Giudiziaria i beni sequestrati, previa presentazione di apposita istanza che illustri le specifiche finalità che si intendono perseguire con l'affidamento.

 **Euroconference**
E-Learning



ABBONAMENTO E-LEARNING

soddisfa le tue esigenze di formazione

ABBONAMENTO FLAT

Valida fino al 29 febbraio 2016

€ 290,00 + IVA (anziché € 390,00 + IVA) **-25%**

ABBONAMENTO FLAT + ADDETTO CONTABILE ON-LINE

Valida fino al 29 febbraio 2016

€ 390,00 + IVA (anziché € 840,00 + IVA) **-50%**

Negli abbonamenti sono esclusi il “Master Tributario on-line” e i corsi “Addetto Contabile on-line” e “Addetto Paghe e Contributi on-line”

SCOPRI DI PIÙ

Offerte non cumulabili con sconto Privilege Card o con altre iniziative promozionali