

**Parere sullo Schema di decreto legislativo n. 183**

**recante revisione del sistema sanzionatorio**

In estrema sintesi, limitando l’esame ad alcune delle novità più rilevanti e incidenti sulla disciplina penale contenuta nel D. Lgs. n. 74/2000, lo schema di decreto legislativo:

- introduce il nuovo reato di omessa dichiarazione di sostituto d’imposta (art. 5 comma 1 bis D. Lgs. n. 74/2000),

- eleva le soglie di punibilità previste per i reati di cui agli artt. 3, 4, 5, 10 bis e introduce soglie di punibilità per i reati di cui agli artt. 10 ter e 10 quater D. Lgs. n. 74/2000,

- aumenta la pena prevista per i reati di omessa dichiarazione e di occultamento o distruzione di documenti contabili,

- modifica le fattispecie di cui agli artt. 3 e 4 D. Lgs. n. 74/2000,

- detta una disciplina specifica della confisca,

- introduce speciali cause di non punibilità per le fattispecie di cui agli artt. 4, 5, 10 bis, 10 ter e 10 quater comma 1,

- rafforza il regime dell’attenuante prevista in caso di estinzione del debito tributario.

Su tale intervento devono formularsi alcune osservazioni critiche.

1. **art. 31 (“*Le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017*”)**

L’art. 31 dello schema, oltre a prevedere la decorrenza futura della novella, ne stabilisce anche il carattere temporaneo. Trattandosi di disposizione di portata generale e non essendo prevista alcuna deroga per la materia penale, anche la modifica del decreto legislativo n. 74/2000 deve intendersi di natura temporanea. In verità, le norme penali temporanee, benché rare, non sono ignote al nostro ordinamento. Esse sono regolate dall’art. 2 comma 5 c.p., che esclude l’applicazione dei commi precedenti in caso di leggi eccezionali o temporanee (“*Se si tratta di leggi eccezionali o temporanee, non si applicano le disposizioni dei capoversi precedenti*”); in tempi recenti, norme penali temporanee sono state quelle dettate per l’emergenza rifiuti in Campania dal DL 172/2008.

Va ricordato che, benché la regola della retroattività della norma penale più favorevole (a differenza del principio dell’irretroattività della norma penale più sfavorevole) non trovi copertura costituzionale nell’art. 25 comma 2 Cost., tuttavia, alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale, la deroga a quel principio – il quale trova fondamento nell’art. 2 del codice penale e che, secondo l’interpretazione della Corte EDU (sentenza della Grande Camera del 17 settembre 2009, Scoppola contro Italia), sarebbe implicitamente sancito nell’art. 7 della CEDU – può ammettersi solo in presenza di particolari e consistenti ragioni giustificative; ragioni che, nel caso in esame, non si riesce davvero a ravvisare. In effetti, la materia penal-tributaria non è, in linea generale, riconducibile all’eccezionalità delle norme penali temporanee né è dato riconoscere in questo caso l’esigenza di affrontare peculiari situazioni transitorie di carattere contingente.

La norma, dunque, oltre alle prevedibili, gravi difficoltà applicative, è gravemente sospetta di incostituzionalità per irragionevolezza.

1. **art. 1 lett. c) (modifica dell’art. 1 comma 1 D. Lgs. n. 74/2000 con aggiunta della lett. h)**

La definizione di “operazione simulata” contenuta nella nuova lettera h) dell’art. 1 comma 1 del D. Lgs. n. 74/2000 appare erronea. Invero, le operazioni simulate consistono non già – come si legge nella norma – nelle “*operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte*” (oltre che nelle “*operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*”), bensì in quelle operazioni in cui gli interessi in apparenza dedotti nel negozio risultano del tutto inesistenti (parlandosi, in tal caso, di simulazione assoluta) ovvero diversi da quelli in realtà perseguiti (avendosi, in questa evenienza, una simulazione relativa), con la conseguenza che la simulazione è diretta a creare, nell'accordo delle parti che la pongono in essere, non già una situazione non voluta, bensì una situazione caratterizzata dalla divaricazione fra il dato apparente e la situazione giuridica occulta, che viene considerata dalle parti del fenomeno simulatorio quale unica vincolante per le medesime.

Appare dunque necessario rettificare la definizione contenuta nella nuova lettera h).

1. **art. 3 (modifica dell’art. 3 del D. Lgs. n. 74/2000: Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)**

La bozza di decreto modifica profondamente il reato di cui all’art. 3 del D. Lgs. n. 74/200: esso, da reato proprio quale di fatto era (trattandosi di reato commesso da coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie), diviene reato comune, con conseguente notevole estensione del suo ambito applicativo, anche per effetto dell’ampliamento della tipologia delle condotte fraudolente suscettibili di integrarne la fattispecie.

Del tutto inopportuna è però l’introduzione dell’idoneità “*ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria*”, la quale si aggiunge all’idoneità ad ostacolare l’accertamento (già oggi prevista e senza la quale difetterebbe la stessa potenziale efficacia della frode), integrandola con un equivoco profilo di natura soggettiva. A fronte di una giurisprudenza che da tempo ha chiarito che l’idoneità a ostacolare l’accertamento deve essere valutata con criterio *ex ante* e non *ex post*, tale aggiunta rischia di introdurre pericolosi profili di incertezza, col rischio che l’accertamento della frode da parte dell’amministrazione possa finire col costituire la prova della sua inidoneità a ingannarla.

Tale aggiunta andrebbe quindi eliminata.

1. **artt. 3, 4, 7, 8, 9 (modifica degli artt. 3, 4, 10 bis, 10 ter e 10 quater D. Lgs. n. 74/2000)**

Il decreto legislativo prevede in vari casi l’aumento (o l’introduzione ex novo) delle soglie di punibilità e in qualche caso anche l’aumento della pena edittale minima e massima.

Fermo restando che ogni valutazione circa la determinazione delle soglie di punibilità e delle sanzioni rientra – ove non si trascenda nella irragionevolezza – nella discrezionalità del legislatore e che, in linea astratta, sarebbe in certa misura condivisibile la scelta di contenere l’ambito del penalmente rilevante, se essa fosse bilanciata da un sistema di controllo fiscale davvero efficace, tuttavia occorre segnalare anzitutto come l’innalzamento della soglia di punibilità riguardi anche il reato di omessa dichiarazione dei redditi (da euro trentamila a euro cinquantamila) e quindi una condotta, quella degli evasori totali, particolarmente grave e odiosa.

A ciò si aggiunga il fatto che la sola sanzione fiscale risulterebbe di fatto inefficace nei casi, in verità numerosi, in cui, trascorsi pochi anni, la qualità di legale rappresentante di una società (spesso una s.r.l.) viene ceduta ad una “testa di legno” e la società privata dei suoi beni, confidando sul fatto che i controlli di routine vengono effettuati da parte dell’autorità finanziaria non prima di alcuni anni rispetto al periodo d’imposta.

In ogni caso, una volta scelta la via dell’innalzamento della soglia di punibilità (o quella dell’introduzione di una soglia di punibilità, nei casi in cui essa non era prevista, come avvenuto per taluno dei reati in esame), sarebbe ragionevole unire di regola anche l’inasprimento della sanzione: una volta depenalizzati gli illeciti di fascia più bassa, infatti, a reato più grave dovrebbe corrispondere sanzione più grave.

Se ciò effettivamente è avvenuto per il reato di omessa dichiarazione (la cui pena, peraltro, era stabilita in misura assai mite, a fronte della elevata gravità dell’illecito) lo stesso non è stato fatto invece per i reati di cui agli artt. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (dichiarazione infedele), 10 bis (omesso versamento di ritenute certificate), 10 ter (omesso versamento di IVA) e 10 quater (indebita compensazione) del D. Lgs. n. 74/2000 (artt. 3, 4, 7, 8, 9 del decreto legislativo), reati per i quali la soglia in alcune ipotesi è stata introdotta *ex novo*, in altre è stata elevata in misura cospicua, in qualche caso addirittura fino al triplo.

Benché si tratti di scelta in sé non illegittima, si segnala comunque al legislatore l’opportunità di valutare quanto meno il profilo sanzionatorio di tali fattispecie, soprattutto nella misura del minimo edittale.

Infine, per tutti i casi in cui vengono introdotte o innalzate le soglie di punibilità, si segnala il rischio che sia posta in discussione anche per il pregresso (ovviamente per le fattispecie “sotto-soglia”) l’operatività delle disposizioni di cui agli artt. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 3, D.P.R. n. 633/72, come modificata dal D.L. n. 223/2006, la quale (per imposte dirette ed IVA) prevede il raddoppio dei termini per l’accertamento in relazione a tutte le violazioni che comportino per l’amministrazione finanziaria l’obbligo di denunzia ai sensi dell’art. 331 c.p.p.. Sul punto, se è vero che la Corte Costituzionale, con sentenza 5 luglio 2011 n. 247, ha escluso la natura di sanzione penale del “termine raddoppiato”, è anche vero che la Corte ha affermato che l’operatività della previsione normativa presuppone, ovviamente, la sussistenza di una fattispecie di reato per cui ricorre l’obbligo di denunzia ex art. 331 cit..

1. **art. 10 (introduzione dell’art. 12 bis D. Lgs. n. 74/2000)**

L’art. 10 introduce una disposizione specificamente dedicata alla confisca obbligatoria, anche per equivalente, per tutti i reati previsti dal decreto legislativo n. 74/2000, anche per il caso di sentenza di patteggiamento: “*Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto*.” Tale disposizione è condivisibile.

Assai critica e di difficile interpretazione è invece la disposizione contenuta nel secondo comma: “*La confisca non opera per la parte che può essere restituita all’Erario*”. Anzitutto una premessa: secondo consolidato indirizzo giurisprudenziale (da ultimo affermato da Cass. pen., sez. 3, n. 24965/2015), se il debito tributario è stato in parte versato, la confisca non può essere operata (né il sequestro mantenuto) sull’intero ammontare del profitto derivante dall’evasione (cioè sull’intero ammontare dell’imposta evasa) ma va ridotto nella misura corrispondente.

Se l’intento del legislatore delegato fosse quello di recepire tale indirizzo, occorre convenire che la formula impiegata è evidentemente errata e fonte di gravi incertezze: che cosa è la parte del profitto che *può* essere restituita all’Erario? La mera *possibilità* di versamento sarebbe forse idonea a impedire la confisca (così irragionevolmente vanificando la stessa confisca)? O si intende piuttosto fare riferimento alla porzione di imposta evasa che *è stata* effettivamente versata, ancorché tardivamente?

Se questo fosse l’intento, la formula andrebbe corretta in questi termini: “*La confisca non opera per la parte eventualmente già versata all’Erario*”.

Se invece con la disposizione in esame si volesse fare riferimento a un ipotetico provvedimento di restituzione parziale emesso dal giudice in favore dell’Erario quale soggetto creditore a fronte del debito d’imposta dell’evasore, viene da chiedersi come possa il giudice disporre la restituzione in favore dell’Erario di somme sequestrate all’imputato, in assenza di provvedimento di confisca.

1. **art. 11 (introduzione della causa di non punibilità per i reati di cui agli artt. 4, 5, 10 bis, 10 ter e 10 quater comma 1, in caso di pagamento del debito tributario)**

Va vista con favore – in linea generale e purché accompagnata da opportune limitazioni onde prevenirne il possibile effetto criminogeno – l’introduzione di una causa di non punibilità (in luogo della circostanza attenuante già prevista, che viene peraltro rafforzata col nuovo art. 13 bis D. Lgs. n. 74/2000, introdotto dall’art. 12 del decreto) per i reati di cui agli artt. 4, 5, 10 bis, 10 ter e 10 quater comma 1 del D. Lgs. n. 74/2000. Peraltro, se per i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione la non punibilità opera soltanto ove i debiti tributari, compresi sanzioni e interessi, siano stati estinti previo pagamento integrale mediante ravvedimento operoso o presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativo al periodo d’imposta successivo e purché ciò sia avvenuto prima che il reo abbia avuto notizia di qualsiasi attività di accertamento, per i reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater comma 1 è sufficiente che l’estinzione del debito sia avvenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Il favore riconosciuto al pagamento tardivo del debito fiscale non può però trascurare la necessità di assicurare l’esigenza deflativa del carico penale. La realtà giudiziaria della gran parte dei tribunali vede trascorrere lungo tempo fra l’inizio del procedimento penale e la prima udienza dibattimentale, con impiego di notevoli energie, che un pagamento tardivo anche di anni (che si risolve in una forma di indebito autofinanziamento) finirebbe col disperdere. Appare dunque opportuno anticipare il termine del pagamento a una fase anteriore all’apertura del dibattimento (ad esempio, entro un dato termine successivo alla prima conoscenza effettiva della pendenza del procedimento), riservando al pagamento successivo la natura di circostanza attenuante, secondo la disposizione del nuovo art. 13 bis D. Lgs. n. 74/2000.

1. **art. 12 (introduzione della circostanza aggravante di cui all’art. 13 bis comma 3 D. Lgs. n. 74/2000)**

Pur esprimendosi parere favorevole in ordine alla circostanza aggravante prevista per il caso in cui il reato sia commesso da correo nell’esercizio di attività di intermediazione fiscale, appare irragionevole condizionare l’aggravante al fatto che tale attività sia realizzata “*attraverso l'elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale*”, essendo il maggior disvalore già tutto compreso nell’esercizio dell’attività professionale.