

# **REATI TRIBUTARI MINORI**

**D.Lvo 10 marzo 2000 n.74**

Massimo Terrile  
(sostituto procuratore della Repubblica di Genova)

**Art.10**  
**(occultamento o distruzione di documenti contabili)**

*Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da 6 mesi a 5 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.*

Si tratta di una norma – già esistente, nella legislazione previgente, all'art.4 lett.b) della legge 516/1982 - che tutela il corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale<sup>1</sup>.

Proprio In relazione a tale funzione, non è prevista alcuna soglia minima di punibilità.

**scritture contabili o documenti**

Il reato, anche se riferito a “*chiunque*”, è in realtà un *reato proprio*, potendo essere commesso soltanto da chi sia obbligato dalla legge alla tenuta delle scritture contabili.

Obbligato alla tenuta delle scritture contabili è chiunque eserciti, in forma individuale (ditta) o societaria, un'attività di impresa.

Tra le *scritture contabili* non rientrano i libri sociali (libro soci, libro dei verbali di assemblea, libro dei verbali del consiglio di amministrazione, libro delle adunanze del collegio sindacale), la cui funzione non è, ovviamente, quella di documentare i redditi e il volume d'affari dell'impresa.

Teoricamente, il reato può essere integrato dalla distruzione o dall'occultamento, oltre che delle scritture contabili vere e proprie (come, ad esempio, il libro giornale o i registri IVA), di *qualsiasi documento* di cui sia obbligatoria la conservazione.

Tuttavia, poichè la norma prevede che quelle condotte debbano essere finalizzate all'evasione fiscale e debbono essere tali da impedire la ricostruzione dei redditi o del movimento degli affari, in pratica occorrerà verificare se i documenti occultati o distrutti, di cui sia obbligatoria la conservazione, avessero o meno rilevanza a quei fini.

L'art.22 comma 2 del DPR 29 settembre 1973 n.600 stabilisce – con una elencazione ripresa pedissequamente dall'art.2214 comma 2 c.c. - che devono essere conservati, a fini fiscali, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

Tale elecazione non ha tuttavia carattere tassativo, tanto che la norma aggiunge che devono pure essere obbligatoriamente conservate anche “*le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa*”.

---

<sup>1</sup> Cass.III, 14.11.2007, Lanteri

Se ne può ricavare quindi che, oltre alle scritture fiscalmente obbligatorie in modo assoluto (che variano a seconda del regime fiscale del contribuente), possono costituire oggetto materiale del reato anche tutte le altre scritture o documenti aventi un contenuto potenzialmente rilevante ai fini fiscali, così da rendere impossibile, in loro assenza, una corretta e completa attività di verifica.

Nella grande maggioranza dei casi, le segnalazioni di reato si fondano sulla mancata esibizione di fatture attive, che sono i tipici documenti la cui distruzione o il cui occultamento può essere funzionale ad un fine di evasione, impedendo il corretto accertamento dei ricavi.

Per converso, ad esempio, la mancata conservazione delle fatture passive di regola<sup>2</sup> non integrerà il reato, giacché la loro funzione di documentazione dei costi d'impresa detraibili fiscalmente costituisce un interesse del contribuente e non dell'erario, così da potersi escludere che esse possano essere state distrutte o nascoste per evadere le imposte.

Nella stessa logica, ad esempio, oggetto materiale del reato potrà essere un contratto di compravendita (documento non contabile) dal quale risulta un ricavo a favore dell'impresa verificata<sup>3</sup>, ma non quello da cui risulta un suo esborso.

Occorre ricordare che gli obblighi di tenuta delle scritture contabili sono disciplinati in modo diverso ai fini civilistici e ai fini fiscali.

Il codice civile stabilisce, ad esempio, per tutti gli imprenditori, l'obbligo della tenuta del libro giornale e del libro degli inventari, mentre la normativa tributaria consente ad alcune categorie di contribuenti (sotto una certa soglia di volume d'affari) di tenere soltanto i registri IVA.

Per questo motivo accade, ad esempio, che un piccolo imprenditore in regime fiscale semplificato, e quindi autorizzato dal Fisco a non tenere il libro giornale, venga condannato, in caso di fallimento, per bancarotta documentale semplice non avendo tenuto quel libro, che è e rimane obbligatorio secondo il codice civile.

Nel contesto dell'art.10, trattandosi di normativa fiscale, le scritture di cui è obbligatoria la conservazione devono considerarsi (solo) quelle obbligatorie ai fini fiscali e quindi, per i contribuenti in regime semplificato, solo i registri IVA (non anche il libro giornale ed il libro inventari).

---

<sup>2</sup> A meno che, ad esempio, l'occultamento o la distruzione risulti, nel caso concreto, funzionale a nascondere la proprietà di un bene produttivo di reddito imponibile.

<sup>3</sup> Cass.III, 1.12.2011, Ginanni: *“Tra i “documenti contabili” di cui è obbligatoria la conservazione, il cui occultamento o distruzione, totale o parziale, a fini di evasione delle imposte, integra il reato di cui all'art.10, rientrano anche le scritture, aventi rilievo fiscale, richieste dalla natura dell'impresa, la cui individuazione dev'essere effettuata ai sensi dell'art.22 del DPR 29 settembre 1973 n.600 (fattispecie relativa all'occultamento, da parte del titolare di un'agenzia immobiliare, di tre contratti preliminari di compravendita riguardanti altrettante unità immobiliari in ordine alle quali il prezzo effettivamente corrisposto era stato poi ridotto nei successivi rogiti).*

## **termine di conservazione**

A norma dell'art.2220 c.c., le scritture contabili devono essere conservate<sup>4</sup> per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione, e, sempre per 10 anni, devono essere conservati le fatture, le lettere ed i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

In ambito fiscale, invece, i termini di conservazione delle scritture e dei documenti contabili sono disciplinati, rispettivamente per le imposte sui redditi e per l'IVA, dall'art.22 del DPR 600/1973 e dall'art.39 del DPR 633/1972.

Norme, entrambe, che dispongono che, fatto salvo quanto previsto dalla normativa civilistica, le scritture contabili e la relativa documentazione devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.

Va ricordato che – in linea di massima – gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Il che significa, in sostanza, che l'accertamento non può più avvenire dopo il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui il reddito in questione è stato conseguito. Quindi, per i redditi conseguiti nel 2005, a partire dalla data del 31.12.2010 non saranno più consentiti accertamenti.

In relazione a ciò, il termine di conservazione fiscale può essere sia più lungo, sia più breve di quello civilistico.

Sarà sempre più breve nel caso in cui non vi siano stati accertamenti nei termini di legge.

Potrà anche essere più lungo se, essendo intervenuto un accertamento tempestivo, ed essendo questo stato impugnato dal contribuente, la relativa controversia non si sia definita prima dello scadere del termine decennale civilistico.

Siccome la normativa fiscale fa salvi gli obblighi di conservazione previsti dal codice civile, il termine minimo di conservazione sarà quello decennale, ma l'obbligo di conservazione potrà protrarsi oltre i 10 anni quando la vertenza tributaria non sia stata ancora definita a quella data.

Il che significa che, in teoria, il reato potrebbe essere accertato anche dopo che sono scaduti i termini per l'accertamento tributario, perchè l'obbligo di conservazione perdura sino alla scadenza del decennio.

Problema diverso sarà poi quello la prova che l'eventuale distruzione avvenuta dopo la scadenza dei termini di conservazione stabiliti dalla normativa tributaria sia stata posta in essere, come richiede la norma incriminatrice, al fine di evadere le imposte.

In pratica, siccome i reati dell'art.10 vengono sempre accertati dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate in sede di verifiche fiscali, e siccome le verifiche fiscali non sono più possibili dopo la scadenza del termine tributario, di fatto le

---

<sup>4</sup> Anche su supporti informatici: art.2220 comma 3 c.c.

segnalazioni di reato per art.10 perverranno al PM solo per fatti accertati prima del 31 dicembre del 4° anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata, o avrebbe dovuto essere, presentata.

### **occultamento o distruzione**

Entrambe le condotte punite dalla norma incriminatrice presuppongono che le scritture e i documenti non rinvenuti siano venuti ad esistenza.

E' dunque indispensabile, per procedere, la prova certa che l'imprenditore abbia effettivamente, in un primo tempo, istituito le scritture contabili o formato i documenti, e poi li abbia distrutti o occultati<sup>5</sup>.

Ne consegue che l'omessa istituzione "*ab initio*" delle scritture contabili obbligatorie non integra il reato dell'art.10, nè alcuna altra ipotesi di reato (in precedenza questa condotta era invece punita dall'art.1 comma 6 della legge 516/1982).

Lo stesso vale per i documenti: non integra il reato dell'art.10 non emettere una fattura di vendita (cioè vendere "*in nero*"), mentre è reato emettere la fattura, spedirla al cliente e poi distruggerla od occultarla.

Come si può provare la *preesistenza* di scritture e documenti non rinvenuti all'atto della verifica?

Per le scritture contabili, trattandosi di documenti "*interni*" all'impresa, sarà di regola assai difficile: possiamo immaginare, ad esempio, una precedente verifica che abbia attestato l'esistenza di quelle scritture poi non rinvenute, o un altro qualsiasi utilizzo "*esterno*" (ad esempio la loro esibizione nell'ambito di una procedura giudiziale o fallimentare) documentabile in epoca anteriore al mancato rinvenimento.

Per i documenti, ed in particolare per le fatture, quell'accertamento sarà più agevole, trattandosi di documenti che "*viaggiano*" da un soggetto all'altro.

Se, ad esempio, in sede di controllo incrociato, i verificatori accertano che una certa fattura è stata annotata nei registri del cliente, ciò costituisce prova certa del fatto che quella fattura è stata formata: se, quindi, la stessa fattura non viene rinvenuta nel corso della verifica all'impresa emittente, si potrà affermare con certezza che quest'ultima l'ha distrutta, oppure occultata, dopo averla formata<sup>6</sup>.

Analoga certezza non forniscono altri criteri, spesso utilizzati dalla PG procedente per sostenere che i documenti non rinvenuti siano stati effettivamente formati.

Il più frequente tra essi è il criterio della numerazione non progressiva delle fatture attive rinvenute, sulla base del quale si ritiene che le fatture intermedie mancanti siano state oggetto di distruzione o di occultamento.

Vero è che il "*buon contribuente*", il quale rispetti puntualmente la normativa tributaria, numera progressivamente e "*senza salti*" le fatture che emette, ma è altrettanto vero che il "*cattivo contribuente*", aduso a fornire beni o servizi, quando possibile, *in nero*,

---

<sup>5</sup> Per tutte: Cass.III, 7.10.2010, Di Venti; Cass.III, 4.6.2009, Pacifico.

<sup>6</sup> Cass.III, 7.10.2010, Di Venti.

spesso “*salta in avanti*” nella numerazione solo per presentare al cliente cui è costretto a fatturare un numero di fattura “*ragionevole*” e “*decente*” in relazione al periodo dell’anno in corso: è ovvio, infatti, che inviare ad un cliente, nel mese di dicembre, la fattura n.1 dell’anno, equivale in sostanza ad autoproclamarsi come evasore fiscale.

E’ quindi opportuno e consigliabile, in definitiva, ritenere raggiunta la prova della preesistenza della fattura non rinvenuta nei soli casi in cui della stessa sia stata rinvenuta la copia nel corso del controllo incrociato.

La condotta di occultamento pone problemi diversi (anche sul piano della consumazione, come vedremo) a seconda che la documentazione obbligatoria venga rinvenuta in luogo diverso da quello ove avrebbe dovuto essere custodita (luogo che, come noto, l’imprenditore deve dichiarare all’Agenzia delle Entrate), oppure non venga mai rinvenuta.

Solo nel primo caso si porrà infatti il problema – già affrontato dalla giurisprudenza relativa al previgente art.4 lett.b) – di verificare, in concreto, se la diversità del luogo di detenzione costituisca o meno la prova della volontà dell’imprenditore di sottrarli all’accertamento degli uffici finanziari o della polizia tributaria.

A tal fine dovrà essere evidentemente valutato complessivamente il comportamento dell’imputato prima e durante le operazioni nel corso delle quali si giunge al rinvenimento della documentazione stessa.

Se, ad esempio, l’imprenditore indichi immediatamente ai verificatori il luogo di detenzione ed esistano ragioni obiettive (ad esempio, di spazio) che giustifichino lo spostamento, quella condotta potrà difficilmente essere qualificata come un occultamento.

Analogamente nel caso, ad esempio, che l’imprenditore abbia cambiato il commercialista depositario delle scritture senza comunicare la variazione all’Agenzia delle Entrate<sup>7</sup>.

All’estremo opposto, si può immaginare – come un esempio di certa consumazione del reato - il rinvenimento casuale della documentazione in una cantina intestata a soggetto diverso dall’imprenditore.

Le situazioni concrete potranno atteggiarsi in molti modi diversi, che andranno valutati, quindi, caso per caso.

### **consumazione**

Le due condotte descritte nella norma incriminatrice sono evidentemente del tutto diverse.

La condotta di distruzione configura infatti un reato istantaneo, quella di occultamento un reato permanente.

---

<sup>7</sup> Per un caso in cui le scritture contabili erano conservate presso la sede di altra società facente capo al medesimo soggetto verificato, può leggersi Cass.III, 20.12.2002 n.3881

Come in tutte le ipotesi in cui una norma contempla diverse condotte alternative, ciascuna di per sè idonea ad integrare il reato (pensiamo tipicamente all'art.73 del DPR 9 ottobre 1990 n.309, ma anche all'art.216 del RD 16 marzo 1942 n.267, o allo stesso art.648 c.p.), sotto il profilo della prova della sussistenza del reato è irrilevante accertare se la documentazione non reperita sia stata occultata oppure distrutta.

Avendo acquisito la prova degli altri presupposti del reato, la responsabilità penale dell'imprenditore sarà provata senza necessità di dimostrare, anche, se egli abbia distrutto *oppure* occultato la documentazione non rinvenuta.

Il piano sul quale la diversificazione delle condotte incriminate pone problemi decisivi è invece, ovviamente, quello della data di consumazione e, conseguentemente, della individuazione del *dies a quo* da cui far decorrere il termine prescrizione di 6 anni.

Se la documentazione è stata distrutta, il reato è consumato nel momento della distruzione; se la documentazione è stata occultata, il reato – si legge normalmente - è permanente sino al momento dell'accertamento<sup>8</sup>.

In verità, nei due casi che si sono sopra ricordati, la permanenza avrà durata diversa: se la documentazione occultata è stata rinvenuta, il reato permanente sarà consumato a quella data; se la documentazione non è invece stata rinvenuta, la permanenza si protrae sino al passaggio in giudicato della sentenza di condanna.

Il che equivale a dire che, rispetto al momento dell'accertamento della mancanza della documentazione, se il PM contesta l'occultamento non avrà mai alcun problema di estinzione per prescrizione; se, invece, la contestazione fosse di distruzione, il reato potrebbe essere già prescritto sin dal momento della sua scoperta.

La (non abbondante) giurisprudenza in materia di art.10 non aiuta.

Dalla maggior parte delle pronunce emerge, infatti, che la contestazione viene di regola mossa con riferimento ad entrambe le condotte: "*distruggeva od occultava*" e che la data di commissione del reato viene indicata in quella dell'accertamento o con la meno impegnativa formula "*accertato in data...*".

Posto che la funzione del capo di imputazione non è quella di individuare il *dies a quo* del termine prescrizione, ma quella di consentire all'imputato di difendersi da un fatto storico preciso e circostanziato, è chiaro che – nel momento in cui si pone un problema di valutazione dell'eventuale estinzione del reato per prescrizione – occorrerà porsi almeno due problemi:

- la condotta è di distruzione o di occultamento?
- nel primo caso, qual è il *dies a quo* del termine di prescrizione?

Il fatto che la PG accerta e che comunica al PM non è, infatti, la distruzione o l'occultamento, ma soltanto la mancata esibizione delle scritture o dei documenti.

---

<sup>8</sup> Cass.III, 14.1.2007, Allocca; Cass.III, 7.3.2006, Cesarini; Cass.III, 2.8.2011 n.30552; Cass.III, 17.1.2006, Festa; peraltro, secondo Brichetti (diritto penale tributario) "*anche a voler ritenere il reato sempre istantaneo, a meno di una attendibile confessione dell'interessato, il momento consumativo sarà quello dell'accertamento*"

A fronte di questo fatto oggettivo (la mancata esibizione), è possibile che si verifichino due diverse situazioni:

- nella prima (più frequente), l'indagato non dichiara alcunchè – nè in sede di verifica, nè successivamente – in ordine alle cause della omessa esibizione
- nella seconda, l'indagato – o in sede di verifica o successivamente – dichiara, invece, di aver distrutto le scritture o i documenti non esibiti.

Nel primo caso, mancano, di regola, elementi idonei a provare che le scritture e i documenti siano stati occultati piuttosto che distrutti.

In questa situazione, non sarebbe corretto “*presumere*” – in mancanza di prove positive di un'avvenuta distruzione – l'occultamento.

Non sarebbe cioè possibile – logicamente, ancor prima che giuridicamente – adottare una scelta analoga a quelle che ordinariamente il PM fa in materia, ad esempio, di alternativa tra ricettazione e furto.

Quando una persona viene trovata in possesso di una cosa proveniente da delitto, infatti, il PM contesta, di regola, il reato dell'art.648 c.p., salvo che, e sino a quando, l'indagato (interessato all'applicazione di una fattispecie formalmente più grave, ma sostanzialmente più favorevole) non dimostri di avere egli stesso rubato quella cosa, così confessando il furto ed evitando le conseguenze sanzionatorie proprie della ricettazione.

Non sarebbe corretto operare analoga scelta in tema di art.10 perchè – mentre il possesso della cosa di provenienza delittuosa costituisce prova certa ed obbiettiva della condotta dell'art.648 c.p., cioè di avere, in qualche momento precedente, ricevuto o acquistato da terzi quella cosa – la mancata esibizione delle scritture o dei documenti NON costituisce prova certa di un occultamento salvo che, e sino a quando, l'indagato non dimostri di aver commesso un atto di distruzione.

Se l'indagato non riferisce cioè di aver distrutto le scritture o i documenti, non esiste affatto la prova certa che egli quelle scritture e quei documenti li abbia occultati, ma resta una situazione di assoluta incertezza probatoria tra l'uno e l'altro comportamento.

Situazione di assoluta incertezza che può assimilarsi – più che a quella relativa all'alternativa ricettazione-furto – a quella che si verifica spesso in materia di art.495 c.p.

Vi sono infatti casi in cui, dall'esame del certificato dattiloscopico di un cittadino extracomunitario, emergono due diverse dichiarazioni di generalità, rese in luoghi e tempi diversi.

Qualora (come frequentemente accade) non vi sia certezza in ordine alle generalità vere, non vi è la prova certa che la persona abbia commesso due reati di cui all'art.495 c.p. (una delle due generalità potrebbe essere vera), ma vi è la prova certa che egli ne abbia commesso almeno uno, pur non sapendo quali generalità siano vere e quali false.



In questo caso, la Corte di cassazione si è ripetutamente espressa nel senso che *“il reato debba ritenersi integrato anche quando siano rimaste ignote le vere generalità dell'imputato, in quanto, avendo egli dichiarato, in tempi successivi, differenti generalità, è certa la consumazione di almeno un reato ex art.495 c.p., e l'incertezza in ordine alla data di consumazione dello stesso rileva ai soli fini della prescrizione<sup>9</sup>”*.

Il che significa che all'imputato andranno contestate entrambe le dichiarazioni di generalità, ma senza continuazione, e che il termine di prescrizione dell'unico reato a lui ascrivibile dovrà essere collocato alla data della più risalente nel tempo tra le due dichiarazioni.

Anche nel nostro caso in tema di art.10, sussiste incertezza sulla condotta effettivamente posta in essere (distruzione o occultamento) e pertanto, nel capo di imputazione, andranno indicate entrambe in alternativa, e, nel momento in cui si porrà il problema della decorrenza del termine prescrizionale, esso dovrà essere individuato in quello più favorevole all'imputato, e quindi fatto coincidere con la data di consumazione più risalente nel tempo tra quelle possibili.

Si tratta, quindi, di *“attribuire una data di consumazione”* alla condotta di distruzione, certamente più favorevole all'imputato, sotto il profilo prescrizionale, rispetto a quella di occultamento.

E a questo punto può accadere, come accennato, che l'imputato renda dichiarazioni in ordine alla condotta di distruzione, oppure che resti silente.

Se resta silente, sarà doveroso applicare il medesimo principio di diritto che la Cassazione ha affermato in tema di decorrenza del termine di prescrizione per il reato di ricettazione, e cioè:

*Il momento consumativo del reato di ricettazione deve essere individuato, ai fini dell'accertamento del termine di prescrizione ed in caso di mancanza di prova certa, nell'immediata prossimità alla data di commissione del reato presupposto, in applicazione del principio del "favor rei"<sup>10</sup>.*

Nel caso che ci interessa, la data da individuare come la più favorevole al reo sarà quella immediatamente successiva a quella in cui la scrittura o il documento non esibito è venuto ad esistenza (fatto di cui, come detto, la prova è indispensabile).

Per le scritture contabili, quella data sarà quella in cui sia stata verificata per l'ultima volta l'esistenza della scrittura.

Per le fatture, quella data sarà quella di emissione della fattura stessa, la cui distruzione da parte dell'emittente può essere (e spesso è) contemporanea.

La data così determinata non potrà essere ovviamente *anticipata* sulla base delle eventuali dichiarazioni rese al riguardo dall'imputato (o perchè in contrasto con il dato obiettivo della verifica successiva, o perchè *naturaliter* impossibile), ma potrà

---

<sup>9</sup> Così, Cass.V, 1.2.2000, Tribki; conformi, tra le altre: Cass.V, 12.1.2001, Biaz; Cass.V, 26.1.2011, Karma.

<sup>10</sup> Così, tra le altre, Cass.II, 10.1.2012, Nigro; Cass.II, 20.1.2010, Gligora; conformi, tra le altre, Cass.II, 24.5.2006, Rinaldi; Cass.II, 19.1.2005, Della Libera; Cass.III, 3.12.2009, Ilacqua.

eventualmente, sulla base di quelle dichiarazioni (ove riscontrate da elementi obiettivi), essere solo spostata in avanti.

### **il dolo**

Il dolo specifico di evasione può di regola ritenersi provato tutte le volte in cui sia omessa l'esibizione di documenti che, per la loro natura, hanno la funzione di documentare il giro di affari dell'impresa, l'ammontare dei ricavi e quindi i redditi imponibili.

Potrà essere escluso solo se vi sia prova convincente del fatto che l'omissione sia stata determinata da caso fortuito o da forza maggiore.

Va ricordato che il dolo di evasione – in questo come in ogni altro reato tributario, non deve necessariamente essere *esclusivo*, cosicché, se la condotta sia stata determinata da altri motivi (ad esempio ostacolare l'accertamento di un diverso reato), qualora abbia ad oggetto documenti (anche) fiscalmente rilevanti, non potrà considerarsi posta in essere se non con la concorrente volontà e consapevolezza di evadere le imposte.

### **impossibilità di ricostruzione**

L'impossibilità di ricostruire il volume di affari o dei redditi<sup>11</sup> deve essere riferita alla situazione interna aziendale, sia sotto il profilo contabile che patrimoniale, senza che assuma alcuna rilevanza la possibilità in concreto di poter pervenire alla ricostruzione, avvalendosi di elementi e dati raccolti all'esterno e in modo indiretto, perché è sufficiente un'impossibilità relativa<sup>12</sup>.

E' sufficiente inoltre – secondo un'interpretazione giurisprudenziale<sup>13</sup> consolidata anche in materia di bancarotta fraudolenta documentale - che l'assenza della

---

<sup>11</sup> Costruita, secondo la prevalente giurisprudenza, come una condizione obiettiva di punibilità, e quindi senza necessità, ai fini dell'affermazione di responsabilità, che essa sia attinta dal dolo dell'agente (tra le altre, Cass.III, 6.11.2011, Mondino).

<sup>12</sup> Cass.III, 7.10.2010, Di Venti; già sotto il vigore della precedente disciplina: Cass.III, 7.6.1988, Zeli; Cass.III, 9.12.1991, Vergassola

<sup>13</sup> Ma fortemente avversata dalla pressochè unanime dottrina. Ad esempio Tripodi: *“Innanzitutto, e partendo dal dato letterale, è palese come l'espressione «non consentire la ricostruzione» non equivalga, sul piano semantico, al concetto di «ostacolare» o «rendere difficoltosa» la ricostruzione. Del resto, quando il legislatore ha voluto riferirsi al semplice «ostacolo» all'attività di accertamento, lo ha fatto espressamente, come in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art.3) laddove si esige oltre che una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, anche e, per l'appunto, l'impiego di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento. A favore della tesi dell'impossibilità assoluta, inoltre, gioca la necessità di ispirare l'attività ermeneutica concernente il d.lgs. 74/2000 al principio cui il medesimo risulta improntato, vale a dire quello di necessaria offensività; non a caso, infatti, nell'art.9, comma 2, lett.a) della legge delega 205/1999 si prevede che le nuove fattispecie dovranno essere «caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario». Ora, benché l'art.10 sia posto a presidio innanzitutto del valore della trasparenza fiscale, occorre aggiungere che quest'ultimo, comunque, risulta strumentale all'interesse dell'erario alla percezione dei tributi, sicché si può ragionevolmente affermare che un'adeguata valorizzazione del criterio direttivo dell'offensività impone di interpretare la disposizione in questione nel senso di richiedere l'impossibilità assoluta di ricostruzione dei redditi o del volume d'affari”.*

documentazione comportamenti – non l'assoluta impossibilità, ma anche soltanto – “*un elevato grado di difficoltà di ricostruire il reale volume degli affari o dei redditi*”<sup>14</sup>.

La circostanza che la ricostruzione divenga possibile sulla base della raccolta e dell'analisi di documentazione *esterna all'impresa verificata* (ad esempio attraverso analisi bancarie o controlli incrociati) rimane irrilevante ai fini dell'integrazione del reato<sup>15</sup>.

### **reato unico o pluralità di reati**

Secondo la giurisprudenza<sup>16</sup>, poichè “*nè l'art.4 della legge 516/82, né l'art.10 del D.Lvo 74/2000 contengono alcuna disposizione analoga a quella di cui all'art.8 comma 2 del citato decreto legislativo (in tema di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), secondo la quale le emissioni fraudolente commesse nel corso del medesimo periodo d'imposta si considerano come un solo reato...l'occultamento o la distruzione di ciascuna fattura integra un distinto reato*”.

### **competenza territoriale**

Qualora la condotta contestata sia quella di distruzione, la competenza territoriale spetta al giudice del luogo in cui la distruzione è avvenuta, se esso è individuato sulla base di elementi probatori certi (e non delle mere affermazioni dell'imputato<sup>17</sup>).

Se il luogo della distruzione non è individuato, la competenza spetta, ai sensi dell'art.18 comma 1 del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74, al giudice del luogo dove è avvenuto l'accertamento.

Quando la condotta contestata sia quella di occultamento, la competenza territoriale appartiene, ex art.8 comma 3 c.p.p., al giudice del luogo in cui la permanenza è iniziata e quindi, tanto nel caso in cui la documentazione sia stata rinvenuta in luogo diverso quanto nel caso in cui non sia mai stata rinvenuta, nel luogo in cui i documenti avrebbero dovuto essere conservati, che coincide con quello in cui i verificatori hanno inutilmente chiesto di poterli esaminare<sup>18</sup>.

---

<sup>14</sup> Cass.III, 18.12.2007, Motta

<sup>15</sup> Cass.III, 14.11.2007, Lanteri: “*In tema di reati tributari, il reato di distruzione od occultamento di documenti contabili non è configurabile quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato, in quanto in tal caso manca la necessaria offensività della condotta*”. Conformi: Cass.III, 18.12.2007, Motta; Cass.III, 6.11.2001, Mondino; Cass.III, 20.12.2002 n.3881. In senso solo parzialmente difforme, Cass.III, 18.4.2002, Russo.

<sup>16</sup> Cass.III, 9.10.2002, Tabino.

<sup>17</sup> Cass.I, 26.5.2009, Dhiab: “*Ai fini della determinazione della competenza territoriale, l'individuazione del luogo del commesso reato non può essere effettuata esclusivamente sulla base delle dichiarazioni rese in proposito dall'imputato, a meno che le stesse non siano sorrette dai necessari riscontri, anche indiziari, purché specifici*”. Conforme: Cass.I, 24.2.2004, Bujar

<sup>18</sup> Cass.III, 7.3.2006, Cesarini; Cass.III, 14.11.2007, Allocca; Proc.gen.Cass.28.5.2008 n.135.

## **prescrizione**

Per i fatti commessi dopo il 17.9.2011, il termine di prescrizione - per questo solo reato tra quelli in questa sede trattati e per tutti i reati dall'art.2 all'art.8 - è stato elevato di 1/3.

Il termine ordinario sale così da 6 a 8 anni, che diventeranno, in caso di interruzione, 10.

## **assorbimento**

In forza della clausola "*salvo che il fatto costituisca più grave reato*" contenuta nella norma incriminatrice - e in questa norma mantenuta, a differenza di quanto avvenuto, nel 2010, per l'art.11 - dovrà ritenersi, tra l'altro, che, in caso di fallimento, la condotta di distruzione od occultamento delle scritture integri la sola fattispecie di bancarotta documentale fraudolenta cui all'art.216 comma 1 n.2) del RD 16 marzo 1942 n.267.

Un problema di possibile concorso con la minore fattispecie della bancarotta documentale semplice (punita meno gravemente dell'art.10) non avrà invece motivo di porsi, perchè la volontaria distruzione o il volontario occultamento delle scritture non potrà mai integrare un'ipotesi di bancarotta semplice e, per converso, la mera omessa istituzione delle scritture (sufficiente ad integrare il reato fallimentare) non potrà mai integrare il reato tributario.

## **patteggiamento**

Ai sensi dell'art.13 comma 2 bis – introdotto con legge 14 settembre 2011 n.148<sup>19</sup> - la possibilità di accedere al patteggiamento è subordinata, per questo come per tutti gli altri reati del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74, dalla ricorrenza della circostanza attenuante prevista dai commi 1 e 2 dello stesso art.13.

Potrà accedere al rito alternativo, pertanto, soltanto colui che, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, abbia estinto, mediante pagamento, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi del delitto, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie (comma 1) ed abbia altresì pagato le relative sanzioni amministrative, pur se non dovute in virtù del principio di specialità dell'art.19.

Questa previsione, nei suoi termini generali, non pare essere stata sufficientemente meditata, soprattutto con riferimento ai rapporti tra il procedimento penale e l'accertamento tributario.

E' infatti possibile, ad esempio, che, al momento dell'apertura del dibattimento, il debito tributario non sia stato ancora quantificato dall'amministrazione e che quindi la sua estinzione non sia possibile neppure per il contribuente che fosse disponibile a pagare per poter accedere al rito premiale.

---

<sup>19</sup> In vigore dal 17.9.2011.

Oppure anche che, in quel momento, sia ancora in corso la procedura conciliativa o di adesione, così imponendosi al contribuente, che pure vuole estinguere il suo debito in un modo consentito dalla legge, di scegliere tra la rinuncia al patteggiamento e la rinuncia alla procedura, con immediato pagamento di tutto l'accertato.

Così come potrebbe accadere che il debito tributario, accertato e non pagato, venga successivamente annullato in tutto o in parte, essendosi in questo modo impedito al contribuente, in ipotesi disposto a pagare il debito residuo ma non quello ritenuto ingiusto e poi annullato, di poter accedere al rito.

Le perplessità che suscita questa disposizione sono molte, ed appaiono ancora più numerose con riferimento specifico al reato dell'art.10.

Il reato in questione, infatti, non è un reato che comporta un'evasione, per cui, dalla sua commissione, non sorge, e non può sorgere, un debito di imposta ma solo una sanzione tributaria<sup>20</sup>.

Problema analogo si pone per le altre due condotte che non comportano un'evasione di imposta, e cioè quelle dell'art.8 (emissione di fatture per operazioni inesistenti) e dell'art.11 (frode esattoriale e in transazione).

I possibili percorsi, a fronte di tale incongruenza, sembrano essere sostanzialmente tre:

- ritenere il patteggiamento comunque consentito, non essendo di fatto applicabile il presupposto di ammissibilità dell'art.13 comma 2 bis;
- sollevare una questione di legittimità costituzionale della norma;
- ritenere che, ai fini dell'ammissibilità del patteggiamento, sia sufficiente l'avvenuto pagamento della sanzione amministrativa prevista per la condotta incriminata, senza che ciò comporti il riconoscimento della circostanza attenuante.

Poichè la norma limitativa è entrata in vigore in data 17.9.2011, e poichè l'art.1 comma 36 vices bis stabilisce che *"le norme di cui al comma 36 vices semel si applicano ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto"*, si è posto il problema se, in assenza dell'attenuante, non possa accedere al patteggiamento, solo l'autore di un reato consumato dopo il 17.9.2011, oppure anche l'autore di un reato consumato prima di quella data, qualora, entro quella data, non si fosse ancora perfezionato l'accordo tra le parti sulla pena.

---

<sup>20</sup> Quella prevista dall'art.9 del D.Lvo 471/1997, che, ai primi tre commi, stabilisce: 1. *Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni.* 2. *La sanzione prevista nel comma 1 si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.* 3. *La sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo qualora le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o i documenti mancanti siano di scarsa rilevanza, sempreché non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute. Essa è irrogata in misura doppia se vengono accertate evasioni dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto complessivamente superiori, nell'esercizio, a lire cento milioni.*

Questa seconda tesi sembra accolta dalla relazione dell'ufficio del Massimario della Cassazione, nella quale si legge: *“La disposizione in realtà non assume particolare significato nemmeno in riferimento alla speciale disciplina del patteggiamento introdotta dalla novella, atteso che non ne condiziona – ovviamente a partire dall'entrata in vigore della legge di conversione – l'applicabilità ai processi in corso nei quali non sia stato già concluso il negozio processuale sulla pena, non influenzando sull'operatività del principio ‘tempus regit actum’ che la governa in forza della sua natura squisitamente processuale”*.

Essa trova un fondamento testuale nel fatto che l'art.1 comma 36 vices bis parla di *“fatti”* - e non di reati - successivi alla data di entrata in vigore, per cui non dovrebbe essere applicabile solo ai *“fatti processuali”*, come il patteggiamento, anteriori, e non indistintamente a tutti i reati commessi in epoca precedente.

La giurisprudenza di merito, tuttavia, sembra essersi orientata nel primo senso, ammettendo al patteggiamento senza attenuante tutti coloro che abbiano commesso il reato dopo il 17.9.2011, così evidentemente valorizzando, ai sensi dell'art.2 comma 3 c.p., i profili anche sostanziali impliciti nell'istituto processuale dell'art.444 c.p.p.

### **sospensione condizionale**

Con la medesima legge 14 settembre 2011 n.148 che ha limitato l'accesso al patteggiamento, è stata introdotta anche, con il comma 2 bis dell'art.12 (dedicato alle pene accessorie), una limitazione alla concedibilità della sospensione condizionale della pena<sup>21</sup>.

La nuova norma si applica solo ai reati previsti dagli articoli da 2 a 10, e quindi non ai reati di omesso versamento, di indebita compensazione e di frode esattoriale e in transazione.

La condizionale – naturalmente per i soli fatti commessi dopo il 17.9.2011, essendo indiscutibile la natura sostanziale dell'istituto – non potrà essere concessa quando l'imposta evasa sia superiore a 3 milioni di € e (congiuntamente) al 30% del volume di affari<sup>22</sup>.

Anche questa disposizione presta il fianco, almeno per quanto riguarda specificamente il reato dell'art.10, a critiche inevitabili.

La stessa natura dei presupposti richiesti dalla norma esclude infatti la sua possibile applicazione ai reati di distruzione od occultamento delle scritture contabili, reati che, come già osservato, non comportano alcuna evasione di imposta.

---

<sup>21</sup> La norma trova pochissimi precedenti nel nostro ordinamento; salvo errore, la condizionale infatti non può essere concessa solo per alcuni reati elettorali e per il reato previsto, in tema di alimenti, dall'art.6 comma 5 delle legge 283/1962.

<sup>22</sup> Per *“volume di affari”* deve intendersi la somma delle operazioni attive effettuate e registrate, ovvero soggette a registrazione, con riferimento all'anno solare, compreso l'imponibile relativo alle operazioni IVA ad esigibilità differita. Questo significa che, nel concetto, rientrano tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, non imponibili ed esenti fatturate nell'anno solare, anche se i relativi termini di registrazione non sono scaduti nell'anno stesso.

In questo caso, tuttavia, la soluzione del problema sembra essere più agevole di quella prospettata con riguardo al tema del patteggiamento.

Siccome non potrà mai accadere che l'autore del reato dell'art.10 abbia evaso, con quel comportamento illecito, un'imposta superiore a 3 milioni di €, dovrà necessariamente concludersi che – nonostante l'esplicito richiamo operato dal legislatore – la sospensione condizionale della pena possa sempre e comunque essere concessa nei procedimenti per art.10.

**Art.10 bis**  
**(omesso versamento di ritenute certificate)**

*E' punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 50.000 € per ciascun periodo di imposta.*

L'art.10 bis è stato inserito nel Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 dall'art.1 comma 414 della legge 30 dicembre 2004 n.311 (finanziaria 2005), ed è quindi applicabile a tutti i reati commessi dall'1.1.2005.

**natura delle ritenute**

Per prima cosa è necessario chiarire che cosa si intenda per "ritenute certificate", e cioè a quale tipo di ritenute si riferisca la norma.

Secondo alcuni, le espressioni "certificazione" e "ritenute" andrebbero interpretate in senso estensivo; sicchè, al fine del raggiungimento della soglia di punibilità dei 50.000 € per ciascun periodo di imposta, si dovrebbero sommare le ritenute più strettamente tributarie ai contributi previdenziali e assistenziali.

Tale tesi si basa sulla lettura del combinato disposto dell'art.7 bis del DPR 600/1973 e degli artt.4 commi 6 bis e 6 ter del DPR 322/1998, secondo cui i sostituti di imposta, che corrispondono somme e valori soggetti a ritenuta alla fonte secondo le disposizioni contenute nel Titolo II del DPR 600/1973, devono rilasciare un'apposita certificazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'INPS, attestante l'ammontare complessivo delle predette somme e valori, oltre all'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali (questa certificazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti ad altri enti e casse previdenziali).

Tale orientamento dottrinale è stato tuttavia oggetto di giuste obiezioni<sup>23</sup> sulla scorta delle seguenti considerazioni:

---

<sup>23</sup> Di Siena, ad esempio, puntualizza che "la tesi di chi interpreta l'espressione "ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti "in senso omnicomprendivo" appare viziata in nuce ove si consideri: 1) in una prospettiva finalistica che la fattispecie di cui alla disposizione incriminatrice in commento si colloca in un contesto normativo esclusivamente fiscale risultando il D.Lvo n.74/2000 dedicato alla "nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto"; 2) in una prospettiva letterale che la nozione di ritenuta di cui vi è menzione nell'art. 10bis rinvia esplicitamente al Titolo III del DPR 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi; 3) in una prospettiva logico sistematica che, allorquando il legislatore del D.Lvo 74/2000 (in cui l'art.10-bis in commento si va ad inserire con dichiarate finalità di completamento dell'assetto di tutela dallo stesso delineato) ha inteso considerare somme differenti da quelle dovute all'Erario a titolo di imposte sui redditi e di IVA, lo ha fatto *expressis verbis* (ed in tal senso depone esplicitamente l'art.11 del d.lgs n. 74/2000 il quale richiama esplicitamente la nozione di "pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi e sanzioni amministrative relativi a dette imposte"); 4) da ultimo poi in ottica più generale che, a voler



- a) l'art.10 bis è stato inserito nel Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74, che ha ad oggetto unicamente la disciplina dei reati in materia di imposte dirette ed IVA: non avrebbe avuto senso inserire in un simile contesto una norma incriminatrice posta a tutela delle ritenute previdenziali e assistenziali;
- b) la relazione di accompagnamento alla legge finanziaria, nella parte in cui spiega le ragioni della nuova previsione dell'art.10 bis, fa riferimento in modo esplicito unicamente alla necessità di tutelare la percezione dei tributi, mentre i contributi previdenziali, come è noto, non possono essere considerati tributi dello Stato;
- c) l'omesso versamento delle ritenute operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, è già sanzionato autonomamente dall'art.2 comma 1 bis del DL 463/1983 convertito nella legge 638/1983.

Dunque l'art.10 bis riguarda l'omesso versamento delle sole ritenute tributarie.

### **la sostituzione tributaria**

La sostituzione tributaria, come noto, è un meccanismo di riscossione delle imposte alternativo alla ritenuta diretta, in cui il Fisco, invece di riscuotere l'imposta direttamente dal percettore del reddito, la incassa da chi eroga il reddito (il sostituto) che ha l'obbligo di prelevare una percentuale (c.d. ritenuta) delle somme dovute al sostituto, per poi versarle all'Erario.

L'individuazione dei soggetti qualificabili come "sostituti di imposta" è ovviamente riservata alla legge tributaria, ed è contenuta, in particolare, negli artt. 23, 26, 28 e 29 del DPR 1973/600 (tra essi possono essere ricordati, ad esempio, le società, gli enti, le associazioni ed i condomini, le persone fisiche esercenti attività commerciali o agricole o le persone fisiche esercenti arti o professioni, gli Istituti di credito ecc.).

Sul sostituto incombono una serie di obblighi fiscali:

- 1) versare all'erario le ritenute entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui ha corrisposto l'importo soggetto a ritenuta;
- 2) rilasciare al sostituto, entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui ha operato la ritenuta sull'imposta o in acconto sulla stessa<sup>24</sup>, una certificazione attestante l'ammontare delle somme pagate (al sostituto), la loro causale, e le ritenute effettuate<sup>25</sup>;

---

*sommare a fini punitivi le ritenute fiscali e quelle previdenziali, si finirebbe per integrare un palese fenomeno di estensione analogica in malam partem della portata della disposizione in argomento con conseguente lesione del principio di legalità vigente in materia penalistica ai sensi dell'art.25 comma 2 della Costituzione*", in Note minime circa il delitto di omesso versamento di ritenute certificate, in Il Fisco n. 16/2005.

<sup>24</sup> Art.4 commi 6 ter e 6 quater del DPR 322/1998, come successivamente modificati dall'art.37 del DL 223/2006, convertito con legge 248/2006.

<sup>25</sup> L'omesso o tardivo rilascio della certificazione da parte del sostituto d'imposta è punito, ai sensi dell'art.11 comma 1 lett.a) del D.Lvo 471/1997, con la sanzione amministrativa da €258 a €2.065.

- 3) presentare annualmente all'Ufficio delle imposte una dichiarazione (modello 770) attestante l'ammontare complessivo di dette ritenute.

Con la previsione del reato di omesso versamento di ritenute certificate si è assistito, in sostanza, al reingresso, nel nostro sistema penale tributario, della figura delittuosa contemplata dal previgente art.2 comma 3 della legge 7 agosto 1982 n.516<sup>26</sup>, rispetto alla quale, peraltro, è stata ritenuta<sup>27</sup> la non continuità normativa della nuova norma.

Reintroduzione che si pone evidentemente in contrasto con la filosofia dichiarata dal legislatore del 2000, che si incentrava, tra l'altro, sulla non punibilità delle condotte di mero inadempimento delle obbligazioni tributarie per le quali il contribuente avesse compiutamente e correttamente assolto il proprio dovere di dichiarazione.

Il reato dell'art.10 bis (come quello dell'art.10 ter, ma non quelli dell'art.10 quater e dell'art.11) riguarda infatti contribuenti che hanno regolarmente e correttamente dichiarato il proprio debito (a titolo di ritenute operate sugli emolumenti corrisposti ai sostituiti o a titolo di IVA) nei confronti dell'erario, e quindi riguarda contribuenti *fedeli*, pur se inadempienti.

### **legittimità costituzionale**

Si è dubitato sotto vari profili della legittimità costituzionale dell'art.10 bis.

In primo luogo, perchè appare incongruo ed irrazionale che venga penalmente perseguito il datore di lavoro che, avendo i propri dipendenti regolarmente a libro paga e certificando regolarmente ad essi le ritenute operate, si renda poi responsabile solo dell'omesso versamento, mentre resta esente da pena il datore di lavoro che impiega i propri dipendenti *in nero*.

In secondo luogo, perchè appare incongruo ed irrazionale che venga penalmente perseguito il datore di lavoro che rilascia una certificazione veritiera delle ritenute operate (e poi non versate) e resti esente da pena il datore di lavoro che rilascia una certificazione mendace<sup>28</sup>, nella quale le ritenute vengono indicate in misura inferiore al

---

<sup>26</sup> La legge 516/1982 aveva previsto a carico del sostituto di imposta tre fattispecie contravvenzionali, punibili quindi anche a titolo di colpa, (l'omessa presentazione della dichiarazione annuale, l'omesso versamento di ritenute non certificate per un ammontare superiore a cinquanta milioni di vecchie lire, l'omesso versamento di ritenute certificate per un ammontare superiore a 10 milioni ma inferiore a 25 milioni) e quattro fattispecie delittuose (per chi avesse omesso di versare ritenute certificate per un ammontare superiore a 25 milioni e per il sostituto che, al fine di evadere le imposte, avesse allegato alla sua dichiarazione annuale o avesse esibito agli uffici finanziari documenti contraffatti o avesse indicato nomi immaginari oppure che, nei certificati rilasciati ai sostituti, avesse indicato somme diverse da quelle effettivamente corrisposte a coloro che di quei certificati ne avrebbero fatto uso).

<sup>27</sup> Cass.III, 26.5.2010, Olivieri.

<sup>28</sup> Al rilascio di certificazione mendace si applica la stessa sanzione amministrativa prevista per l'omesso o ritardato rilascio (art.11 comma 1 lett.a) del D.Lvo 471/1997). Infatti Cass.V, 19.10.2000, Mattioli: *"In tema di reati tributari, la nuova disciplina introdotta con il decreto legislativo 10.3.2000 n.74 (che ha abrogato l'intero titolo I del decreto legge 10.7.1982 n.429, convertito dalla legge 7.8.1982 n. 516), ha inteso punire solo i fatti concretamente lesivi degli interessi finanziari, negando rilevanza penale agli atti prodromici dell'evasione fiscale; non costituisce pertanto più reato la indicazione - nei certificati rilasciati a soggetti destinatari di compensi o di altre somme soggette a ritenuta alla fonte- di importi diversi da quelli effettivamente corrisposti, ipotesi che, viceversa, era prevista e punita dall'art.4 lett. e) della legge 7.8.1982 n. 516"*.

dovuto, ma che poi versa tempestivamente le ritenute in misura corrispondente alle certificazioni rilasciate.

In terzo luogo, perchè appare incongruo ed irrazionale che venga penalmente perseguito il sostituto di imposta che non versa le ritenute per importo superiore a 50.000 € annui, mentre resta esente da pena il contribuente che, dopo aver correttamente presentato la propria dichiarazione IRPEF o IRES, omette di versare un'imposta anche di importo largamente superiore.

Sulla prima perplessità, va detto che la *ratio* della scelta legislativa potrebbe essere ricercata nella maggiore gravità insita nella condotta del sostituto che, oltre a non versare al Fisco le ritenute operate, rilascia al sostituto una certificazione menzognera (in cui attesta l'avvenuto versamento).

Tale certificazione viene infatti utilizzata dal sostituto per dimostrare di aver assolto al proprio obbligo tributario, ove la ritenuta sia stata effettuata a titolo di imposta, ovvero per dimostrare di avere diritto alla compensazione tra il credito corrispondente alla ritenuta subita ed il proprio debito di imposta, ove la ritenuta sia stata effettuata in acconto.

Senonchè, il presupposto che determina il diritto del sostituto a scomputare le ritenute subite non è dato dall'avvenuto rilascio della certificazione, ma dalla circostanza che dette ritenute siano state effettivamente operate dal sostituto.

Tale interpretazione è confortata dal dato letterale dell'art.4 del DPR 322/1998, che prevede la possibilità per il sostituto di scomputare "*le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate*" (senza richiedere che siano altresì certificate), nonché da un consolidato indirizzo della magistratura tributaria secondo cui, anche il sostituto che non è in possesso della certificazione, se riesce a dimostrare di aver subito la ritenuta attraverso l'esibizione di documenti equipollenti (alla certificazione), sarà assolto dal proprio obbligo tributario (vedi *ex plurimis*: Cass. n. 8806 del 2 ottobre 1996<sup>29</sup>).

Alla stregua del citato indirizzo, resta quindi poco comprensibile la scelta legislativa, fatta nel dicembre 2004, di limitare l'intervento penale solo nei confronti del sostituto che omette il versamento di ritenute "*certificate*", tenuto conto che tanto l'omesso versamento di ritenute "*certificate*", quanto l'omesso versamento di ritenute "*non certificate*" cagionano al Fisco lo stesso danno (rappresentato dal minor gettito fiscale).

Sulla seconda e sulla terza perplessità, si è espressa la Suprema Corte<sup>30</sup>, rilevando che "*la previsione di uno specifico reato per il mancato pagamento di un debito per imposte sostitutive dovute dal sostituto, e non anche per il mancato pagamento di un debito IRPEF anche se di importo superiore, trova logica e razionale giustificazione nel profilo di indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione*" e che "*quest'ultimo rilievo dimostra anche come non sia manifestamente irrazionale... la*

---

<sup>29</sup> Va tuttavia segnalata qualche voce contraria, come Cass.16.6.2006 n.,14033, secondo la quale, in mancanza di un'apposita certificazione che dimostri all'Erario l'avvenuto versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta, gli Uffici finanziari possono agire anche nei confronti del sostituto per il recupero a tassazione delle ritenute portate in detrazione dal sostituto. Solo se quest'ultimo indirizzo giurisprudenziale dovesse essere seguito in futuro, il delitto di omesso versamento di ritenute certificate troverà finalmente una sua *ratio*: resta comunque la stranezza di una norma incriminatrice la cui ragion d'essere è affidata alla mutevole interpretazione della giurisprudenza tributaria in ordine alla valenza probatoria della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

<sup>30</sup> Cass.III, 1.12.2010, Provenzale.

*mancata specifica previsione - nell'ambito di applicazione della disposizione in esame - del caso in cui non sia rilasciata al sostituto alcuna certificazione o del caso di rilascio di certificazione mendace”.*

### **la certificazione**

Ai fini dell'integrazione del reato, come detto, è indispensabile che le ritenute siano state oggetto di una certificazione rilasciata dal sostituto ai sostituiti.

L'attuale formulazione della norma riprende testualmente quella contenuta nell'art.3 della legge 15 maggio 1991 n.154, che aveva integralmente riformulato, prima della sua abrogazione ad opera del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74, l'art.2 della legge 516/1982.

Mentre l'art.2 della legge 516/1982 faceva infatti riferimento alle “*ritenute operate*”, l'art.3 della legge 154/1991 e il vigente art.10 bis parlano semplicemente di “*ritenute risultanti dalla certificazione*”.

Diversa formulazione che vale a sciogliere ogni possibile dubbio in ordine alla sussistenza del reato anche nel caso in cui le ritenute non fossero state materialmente accantonate dal datore di lavoro e in quello in cui la retribuzione su cui gravano non fosse stata in realtà pagata al dipendente.

Alle medesime conclusioni era invero pervenuta la giurisprudenza anche sotto il vigore della legge 516/1982:

*La norma di cui all'art.2 della legge 7 agosto 1982 n.516, che configura come reato l'omesso versamento all'erario delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, collega il debito relativo con quello della retribuzione. Entrambi gli obblighi nascono per effetto dell'esecuzione della prestazione di lavoro; una volta che questa sia stata eseguita, sorgono in capo al datore di lavoro l'obbligazione di pagare le retribuzioni al lavoratore e quella del versamento delle ritenute. L'autonomia delle due obbligazioni preclude la possibilità di condizionare l'adempimento dell'una all'adempimento dell'altra. Se ne deve conseguentemente dedurre che sia l'accertamento dell'effettiva corresponsione delle retribuzioni, sia la prova del mancato pagamento della retribuzione a tutti i lavoratori dipendenti risultano del tutto irrilevanti al fine della configurabilità del reato in questione<sup>31</sup>.*

Nell'attuale assetto normativo, il problema non ha più neanche la possibilità di porsi.

Nè la prova del mancato accantonamento delle ritenute dovute, nè la prova dell'omesso, o solo parziale, pagamento delle retribuzioni, ha la benchè minima rilevanza sul perfezionamento del reato, che potrà essere escluso nel solo caso, invero del tutto teorico, in cui le prestazioni lavorative risultino in realtà non effettuate (nel qual caso, e solo nel qual caso, non sarebbe sorto l'obbligo di pagamento delle retribuzioni e conseguentemente neppure l'obbligo di certificazione e di versamento delle ritenute).

---

<sup>31</sup> Cass.III, 24.3.1999, Innella.

Si pongono allora due problemi:

- a) quali sono le certificazioni rilevanti?
- b) come si prova che le certificazioni rilevanti siano state effettivamente consegnate ai sostituiti?

L'unica certificazione rilevante è il CUD, sia perchè la norma parla di *certificazione* al singolare con riferimento all'intero periodo di imposta, sia perchè il CUD è l'unico documento fiscalmente rilevante, per il sostituito, per poter detrarre dalle imposte dovute quelle già corrisposte dal datore di lavoro.

Quindi, se un datore di lavoro, dopo aver regolarmente consegnato ai dipendenti gli statini mensili (dai quali pure risulta l'ammontare della ritenuta operata nella singola mensilità), non rilascia poi, l'anno successivo, il CUD, mancherà un presupposto essenziale del reato, che quindi non sarà configurabile.

Sotto il profilo della prassi operativa, è ben possibile per il PM esercitare l'azione penale sulla base dei soli elementi documentali abitualmente contenuti nella segnalazione di reato, e cioè il fatto che il denunciato ha presentato la dichiarazione annuale indicando l'ammontare delle ritenute e poi non ha versato i relativi importi.

Ciò in quanto l'eventualità che un datore di lavoro non abbia consegnato il CUD, ma abbia poi regolarmente presentato il mod.770 è quasi meramente teorico.

Qualora, tuttavia, fosse lo stesso imputato a dichiarare di essersi comportato in tal modo, sarà altrettanto doveroso per il PM e per il Giudice verificare la fondatezza di quella dichiarazione.

A tal fine, oltre all'identificazione ed all'audizione dei dipendenti, potrà essere chiesto all'Agenzia delle Entrate di verificare se taluno di essi abbia fatto riferimento al proprio CUD in sede di dichiarazione annuale dei redditi.

### **consumazione**

Si tratta di un reato proprio dei sostituti di imposta che si consuma alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta (mod.770).

La data di scadenza di questo adempimento si colloca sempre nell'anno solare successivo a quello in cui le ritenute sono state effettuate ed è stata variata diverse volte nel corso degli anni.

- l'art.4 comma 3 del DPR 22.7.1998 n.322 la fissava al 30 settembre
- l'art.37 comma 10 del DL 4 luglio 2006 n.323, convertito nella legge 4 agosto 2006 n.248 l'ha anticipata al 31 marzo
- l'art.1 comma 217 della legge 24 dicembre 2007 n.244 l'ha posticipata al 31 luglio

Ne consegue che:

- l'omesso versamento delle ritenute effettuate sino all'anno 2005 si consuma il 30 settembre di ciascun anno successivo;
- l'omesso versamento delle ritenute effettuate nel 2006 si consuma in data 31 marzo 2007.
- l'omesso versamento delle ritenute effettuate dall'anno 2007 in poi si consuma il 31 luglio di ciascun anno successivo.

Questa regola generale vale tuttavia poco, perchè in molte occasione è accaduto, e tuttora accade, che quel termine del 31 luglio sia modificato con riferimento a ciascun singolo anno nello stesso provvedimento che approva il modello che, per quell'anno, deve essere utilizzato. Per alcuni anni le proroghe sono state anche più di una.

Per di più, quel termine è stato talvolta differenziato a seconda che il sostituto d'imposta presenti il modello ordinario, oppure il modello semplificato.

Va ricordato, a questo proposito, che la grandissima maggioranza dei sostituti di imposta presenta il modello semplificato.

Il modello ordinario deve essere utilizzato solo dai sostituti d'imposta, dagli intermediari e dagli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti, tenuti, sulla base di specifiche disposizioni normative, a comunicare i dati relativi alle ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale erogati nell'anno precedente od operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, nonché i dati riassuntivi relativi alle indennità di esproprio e quelli concernenti i versamenti effettuati, le compensazioni operate e i crediti d'imposta utilizzati.

Bisogna infine tener sempre presente che, se il termine scade in un giorno di sabato o di domenica, è prorogato *ex lege* al lunedì successivo.

Ad esempio, limitandoci ai soli anni rilevanti per i reati non prescritti:

- entrambi I modelli 770 del 2012 – relativi quindi alle ritenute operate nel corso del 2011 – dovevano essere presentati entro il 20.9.2012;
- entrambi I modelli 770 del 2011 – relativi quindi alle ritenute operate nel corso del 2010 – dovevano essere presentati entro il 22.8.2011;
- entrambi I modelli 770 del 2010 - relativi quindi alle ritenute operate nel corso del 2009 – dovevano essere presentati entro il 20.8.2010;
- per i modelli 770 ordinario e semplificato del 2009 - relativi quindi alle ritenute operate nel corso del 2008 – non vi è stata proroga, per cui entrambi dovevano essere presentati entro il 31.7.2009;
- i modelli 770 del 2008 - relativi quindi alle ritenute operate nel corso del 2007 – dovevano essere presentati, quello ordinario entro il 30.9.2008 e quello semplificato entro il 10.7.2008;
- i modelli 770 del 2007 - relativi quindi alle ritenute operate nel corso del 2006 – dovevano essere presentati, quello ordinario entro il 31.10.2007 e quello semplificato entro l'1.10.2007;

- i modelli 770 del 2006 - relativi quindi alle ritenute operate nel corso del 2005 – dovevano essere presentati, quello ordinario entro il 31.10.2006 e quello semplificato entro il 2.10.2006;
- i modelli 770 del 2005 - relativi quindi alle ritenute operate nel corso del 2004 – dovevano essere presentati, quello ordinario entro il 31.10.2005 e quello semplificato entro il 30.9.2005.

### **il dolo**

L'omesso versamento di ritenute certificate è reato per il quale è richiesto il dolo, non essendo sufficiente una condotta meramente colposa.

Tuttavia, il dolo richiesto dalla norma è generico: da intendersi, quindi, come coscienza e volontà di realizzare gli elementi costitutivi del reato, vale a dire l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione.

È importante sottolineare che, per integrare la fattispecie di reato, non è richiesto il dolo specifico, cioè il perseguimento di un fine particolare e ulteriore, quale per esempio quello di evadere le imposte o di sottrarsi al pagamento delle stesse.

Poiché, dunque, è la mera omissione del versamento (purché cosciente e volontaria) a rilevare penalmente, nessuna importanza potrà essere riconosciuta al fatto che il soggetto non avesse intenzione di sottrarsi al pagamento dell'imposta o di evaderla o di trarre comunque profitto da tale condotta; finalità, queste ultime, che invece caratterizzano, in generale, la maggior parte delle altre fattispecie penali tributarie previste dal Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74.

La scelta di richiedere il solo dolo generico comporta, di fatto, che, una volta provata l'omissione, il dolo non potrà mai, in concreto, essere escluso.

Da un lato, infatti, non sarebbe in alcun modo dimostrabile che l'omissione sia avvenuta per mera dimenticanza, tenuto conto che il sostituto – di regola un imprenditore commerciale - ha l'obbligo di versare mensilmente le ritenute operate sui compensi erogati nel mese precedente, e, per di più, ha rilasciato la certificazione per le ritenute operate ma non versate.

Dall'altro lato, non essendo richiesta la volontà di sottrarsi al versamento dovuto, ma solo la coscienza di ometterlo, non potrà attribuirsi alcun rilievo alla asserita impossibilità di adempiere per mancanza della necessaria liquidità.

## **Art.10 ter (omesso versamento IVA)**

*La disposizione di cui all'art.10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.*

Il reato dell'art.10 ter è stato introdotto nel nostro ordinamento – unitamente a quello di cui all'art.10 quater - dall'art.35 comma 7 del DL 4 luglio 2006 n.223, convertito in legge 4 agosto 2006 n.248.

Entrambe le nuove ipotesi di reato sono formulate con rinvio alla fattispecie dell'art.10 bis, che, come ricordato, era stata introdotta nel Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 già con la legge finanziaria del 2005.

Si tratta di un reato di omesso versamento, come quello dell'art.10 bis, che ha però per oggetto, anziché le ritenute fiscali, l'IVA.

In quanto reato di omesso versamento, l'interesse protetto è evidentemente quello dell'erario alla tempestiva e completa riscossione dei tributi, e non quello alla fedeltà dichiarativa, che caratterizza invece i reati di dichiarazione degli artt.2, 3, 4 e 5.

Non vi sarà dunque, nella maggior parte dei casi, concorso tra l'art.10 ter ed i reati di dichiarazione, in quanto essi attengono a fasi diverse della procedura impositiva e riguardano tipologie di contribuenti diverse: il reato dell'art.10 ter punisce i contribuenti fedeli ed inadempienti, i reati di dichiarazione puniscono i contribuenti infedeli.

Ben raramente, infatti, i contribuenti che si rendono infedeli in fase dichiarativa, omettono poi anche di versare quanto risulti eventualmente a loro debito sulla base della dichiarazione omissiva o fraudolenta.

E tuttavia, almeno sul piano teorico, vale la pena di segnalare, in tema di concorso, che:

- il reato dell'art.10 ter potrà concorrere con il reato dell'art.8, tutte le volte in cui colui che emette le fatture per operazioni inesistenti presenti la dichiarazione annuale ai fini IVA, ma poi non versi (come è obbligato a prescindere dalla fittizietà dell'operazione<sup>32</sup>) l'IVA dichiarata a debito; più frequentemente, peraltro, chi emette

---

<sup>32</sup> Secondo il DPR 26 ottobre 1972 n.633, art.21 comma 7, "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura". Conforme è la normativa comunitaria, giacché a norma dell'art.21 comma 1 lett.d) della sesta direttiva del Consiglio in materia di IVA (Dir. 17.5.1977 n.77/388/CEE), l'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno "da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una



fatture per operazioni inesistenti omette poi di presentare la dichiarazione annuale, per cui il reato dell'art.8 concorrerà, di regola, con quello di cui all'art.5, sempre che risultino superato le relative soglie di punibilità;

- il reato dell'art.5 non potrà mai, per definizione, concorrere con quello dell'art.10 ter, il cui presupposto è proprio l'avvenuta presentazione della dichiarazione annuale IVA, la cui omissione è punita dall'art.5;
- i reati degli artt.2, 3 e 4 potranno concorrere con quello dell'art.10 ter nei casi (di scuola) in cui, dopo aver presentato la dichiarazione infedele o fraudolenta dalla quale pur risulti un debito IVA, il contribuente ometta di versare anche l'importo della minore IVA che si è autoliquidato;
- i reati degli artt.2, 3 e 4 potranno concorrere con quello dell'art.10 quater tutte le volte in cui il falso credito risultante dalle dichiarazioni infedeli o fraudolente sia stato utilizzato per operare compensazioni con debiti per lo stesso titolo o per uno degli altri titoli per cui la compensazione è consentita dalla legge.

### **come funziona l'IVA**

L'IVA è l'imposta sul valore aggiunto, cioè sul valore che si aggiunge ad un bene o un servizio a ciascun passaggio della catena produttiva-distributiva.

L'IVA viene pagata da chi compra (più esattamente da chi riceve la prestazione di beni o di servizi) e viene incassata da chi vende (più esattamente da chi fornisce beni o servizi).

L'IVA a credito e quella a debito vanno compensate: occorre cioè effettuare la somma algebrica dei due valori per verificare se residui un debito oppure un credito di IVA.

Questa operazione è connaturata alla natura stessa dell'imposta: quando avviene nello stesso periodo di imposta, si parla semplicemente di *detrazione* dell'IVA a debito da quella a credito.

Se l'IVA a credito viene detratta, nello stesso o in successivi periodi di imposta, da debiti di altra natura ovvero, in periodi di imposta successivi, anche dall'IVA a debito, si verificano i fenomeni di compensazione (orizzontale o verticale) che sono presi in considerazione, sotto il profilo penale, dall'art.10 quater.

L'unico che non può detrarre nè compensare l'IVA è il consumatore finale, cioè colui che compra (riceve un bene o un servizio), ma non rivende (non presta beni o servizi).

Per questo si dice che l'IVA è una *partita di giro*, in quanto, per le imprese, è neutra restando sempre interamente a carico del consumatore finale.

Questo è lo schema:

- compro una materia prima a 100 e, con quella, produco un prodotto che vendo a 200

---

*fattura*"; e anche per l'art.203 della Direttiva del Consiglio 28.11.2006 n.2006/112/CE, che ha sostituito quella precedente "*l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*".

- sull'acquisto io pago il 20% di 100 (quindi 20) e sulla vendita incasso il 20% di 200 (quindi 40)
- dei 40 che incasso, 20 me li tengo compensando i 20 che ho versato al momento del mio acquisto e 20 li *giro* allo Stato adempiendo al debito IVA che è rimasto a mio carico (cioè appunto il 20% del valore che io ho *aggiunto*, che è 100)

Per rendere operativo questo schema, sono ovviamente necessari svariati adempimenti, tutti e solo a carico delle imprese o delle *partite IVA*, e non, ovviamente, del consumatore finale, cui è richiesto semplicemente di versarla (quindi il reato è proprio).

I regimi IVA sono numerosi e diversi tra loro, e non è qui possibile, e forse neppure necessario, analizzarli tutti.

Ciò che è importante, ai fini delle indagini in materia di art.10 ter, è avere chiari alcuni concetti essenziali.

### **il ruolo della dichiarazione IVA**

Per prima cosa occorre aver chiaro che la comunicazione IVA non è la dichiarazione IVA.

La comunicazione IVA è stata introdotta nel 2001, per semplificare gli adempimenti che, prima, consistevano nelle dichiarazioni periodiche (trimestrali o addirittura mensili, oggi soppresse).

La comunicazione annuale IVA deve essere fatta entro il mese di febbraio per l'anno precedente e deve indicare sinteticamente l'ammontare complessivo delle operazioni compiute al netto dell'IVA, l'IVA dovuta su queste operazioni, l'IVA detratta (cioè quella pagata) e il risultato finale, cioè l'IVA dovuta o l'IVA a credito.

Di regola, la comunicazione si chiude a debito di IVA, perchè ciascuno *aggiunge valore* al bene o al servizio in ciascun passaggio della catena.

In alcuni casi, tuttavia, può chiudersi a credito, ad esempio quando compro in Italia, ma vendo (per la maggior parte) all'estero: pago qui l'IVA, ma all'estero ovviamente non me la versano, quindi accumulo crediti, ma non ho debiti con cui compensarli.

La comunicazione IVA, sul piano penale, è irrilevante a qualsiasi effetto.

Non è quindi reato non presentarla, non è reato comunicare dati falsi, non è reato non versare l'IVA che risulta a debito sulla sua base.

La presentazione di comunicazioni false o incomplete e l'omissione della presentazione, sono condotte sanzionate come violazioni amministrative minime (da 258 €).

Quello che a noi interessa è soltanto la dichiarazione annuale.

La dichiarazione annuale, per la generalità dei contribuenti soggetti ad IVA, si fa con il modello Unico, nel quale è contenuta anche la dichiarazione dei redditi (IRPEF o

IRES). Solo alcune categorie di contribuenti debbono presentarla in via autonoma, cioè separata da quella dei redditi.

I termini di presentazione sono stabiliti anno per anno, sono sempre successivi alla scadenza di presentazione della comunicazione annuale IVA, ma sono irrilevanti ai fini dell'art.10 ter (sono invece rilevanti per individuare la data di consumazione del reato dell'art.5).

E' solo con la dichiarazione che il contribuente effettua, per l'IVA (come per i redditi), l'autoliquidazione dell'imposta.

Autoliquidazione significa, in sostanza, che il contribuente deve calcolare da solo quanto ha incassato di IVA e quanto ha pagato, fare la differenza (cioè detrarre l'IVA a credito da quella a debito) e quantificare quindi il proprio debito o il proprio credito di IVA.

La dichiarazione IVA (come quella dei redditi) è un atto autonomo rispetto al versamento.

Ognuno di questi adempimenti ha un termine temporale (di solito prima si paga e poi si presenta la dichiarazione).

In relazione a ciascuno dei due adempimenti, possono integrarsi reati diversi e del tutto autonomi.

- Se NON DICHIARO, rispondo (se sopra soglia) dell'art.5
- Se DICHIARO omettendo, rispondo (se sopra soglia) dell'art.4
- SE DICHIARO falsificando, rispondo (se sopra soglia) dell'art.3
- Se DICHIARO utilizzando fatture false, rispondo (senza soglia) dell'art.2
- Se NON VERSO quanto ho dichiarato a debito (vale solo per l'IVA), rispondo dell'art.10 ter, a prescindere dal fatto che la mia dichiarazione sia corretta, completa, incompleta, fraudolenta o piena di fatture passive false.

Ma, attenzione:

Dicendo che *commetto il 10 ter se non verso*, non mi riferisco al mancato rispetto dei termini stabiliti dalla legge tributaria per il versamento, ma ad un altro termine, del tutto diverso e successivo, cioè quello previsto soltanto dall'art.10 ter (e rilevante solo ad altri fini sotto il profilo tributario), che coincide con il termine per il versamento dell'acconto relativo all'anno successivo (27 dicembre<sup>33</sup>).

Di regola (ci sono molti regimi diversi), io devo liquidare l'IVA (cioè fare i calcoli ed annotare i risultati sui registri IVA) ogni mese oppure ogni trimestre, e devo versare l'IVA a debito entro gli stessi termini previsti per la liquidazione

- ogni mese, cioè, devo fare il conto di quanta IVA ho incassato (IVA a debito) e di quanta ne ho pagata (IVA a credito) e fare la differenza (in realtà la differenza si fa tra l'IVA incassata quel mese con l'IVA pagata nel mese precedente): se sono in debito, entro il 16 di ciascun mese, devo versare quella differenza maturata nel

---

<sup>33</sup> Termine fissato dall'art.6 comma 2 della legge 29 dicembre 1990 n.405.

mese precedente. Quindi, entro il 16 febbraio, devo versare l'IVA a debito accumulata nel mese di gennaio, entro il 16 marzo quella di febbraio e così via;

- oppure entro il 16 maggio devo versare l'IVA a debito maturata nel trimestre gennaio-marzo; entro il 16 agosto l'IVA maturata nel trimestre aprile-giugno; entro il 16 novembre l'IVA maturata nel trimestre luglio-settembre; il versamento dell'IVA maturata nel trimestre ottobre-dicembre entro il 16 febbraio o il 16 marzo dell'anno successivo

Inoltre, entro il 27 dicembre di ogni anno, devo versare un acconto, pari, di regola<sup>34</sup> (ma ci sono varie alternative<sup>35</sup>) all'88% dell'importo dovuto per il dicembre dell'anno precedente (se faccio liquidazioni mensili) o per l'ultimo trimestre dell'anno precedente (se faccio liquidazioni trimestrali "speciali"<sup>36</sup>) o dell'importo dovuto sulla base della dichiarazione annuale (se faccio liquidazioni trimestrali "ordinarie").

Nell'anno successivo, dovrò poi presentare la dichiarazione annuale mod.Unico e, a quel punto, dovrei aver già versato tutta la mia IVA a debito.

Quindi, se non verso l'IVA a debito nei termini mensili o trimestrali previsti oppure non verso l'acconto, commetto un illecito tributario, che è sanzionato solo sul piano tributario con il 30% dell'imposta non versata, oltre agli interessi che vanno accumulandosi sinchè non pago, ma non commetto nessun reato.

Se, dopo aver commesso tutti questi illeciti tributari, non presento poi la dichiarazione annuale, non posso commettere, come si è già osservato, il reato dell'art.10 ter (ma, semmai, e solo se sopra soglia, quello dell'art.5).

Se, dopo aver commesso tutti questi illeciti tributari, presento la dichiarazione nei termini e ancora non verso l'IVA a debito, non commetto ancora il reato dell'art.10 ter.

Se, dopo aver commesso tutti questi illeciti tributari, presento la dichiarazione nei termini e poi continuo a non pagare, per almeno 50.000 €, sino al 27 dicembre di quell'anno (che è l'anno successivo a quello cui si riferisce il debito IVA), commetto finalmente il reato dell'art.10 ter.

### **debito erroneamente dichiarato**

Può accadere che la linea difensiva, rispetto ad un addebito ex art.10 ter, sia imperniata sulla erroneità della dichiarazione annuale IVA.

Che cioè, in sostanza, l'IVA dichiarata a debito e poi non versata non fosse in realtà dovuta (in tutto o in una misura sufficiente a "scendere" sotto la soglia di punibilità) a causa di un errore, più o meno evidente, verificatosi nella predisposizione della dichiarazione annuale.

Una situazione come quella descritta non esclude tuttavia il perfezionamento del reato.

---

<sup>34</sup> Questo è il c.d. metodo *storico*.

<sup>35</sup> Le alternative possibili sono rappresentate dal c.d. metodo *previsionale* e dal c.d. metodo *analitico*.

<sup>36</sup> I contribuenti trimestrali "*speciali*" sono, tra gli altri, gli autotrasportatori, i distributori di carburante, le imprese di somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, ecc.

La norma dell'art.10 ter punisce, infatti, non chi, entro i termini di legge, abbia omesso di versare l'IVA *effettivamente dovuta*, ma chi abbia omesso di versare l'IVA "*dovuta in base alla dichiarazione annuale*", cioè, in sostanza, l'IVA dichiarata a proprio debito.

L'esplicito riferimento normativo alla *dichiarazione annuale* non è casuale, nè irrilevante, ma disegna con esattezza la natura e la funzione della norma incriminatrice, la quale punisce la non corrispondenza tra dichiarato e versato, senza imporre in alcun modo al PM di verificare previamente, ai fini della sussistenza del reato, che esista anche una corrispondenza tra IVA effettivamente dovuta e IVA dichiarata.

A differenza di altre norme incriminatrici contenute nel Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 (come ad esempio l'art.3, l'art.4 o l'art.5), non assume qui alcuna rilevanza l'aspetto dell'evasione dell'imposta, ma solo il suo mancato versamento.

Tanto che, nel caso in cui un contribuente abbia dichiarato, senza poi versarla, un'IVA a debito di 49.000 €, certamente non sarà configurabile il reato dell'art.10 ter, anche qualora il PM fosse in grado di dimostrare che l'IVA da lui effettivamente dovuta fosse (non quella dichiarata di 49.000 €, ma) pari a 51.000 €.

Il legislatore, sotto sanzione penale, esige in sostanza (solo) che quanto dichiarato venga (comunque) versato.

Se il dichiarato risulterà successivamente superiore al dovuto, il contribuente avrà diritto a richiederne il rimborso, o a portare la differenza in compensazione (secondo un meccanismo di "*solve et repete*" per nulla sconosciuto nella normativa tributaria), ma ciò non potrà in alcun modo incidere sulla sussistenza di un reato ormai perfezionato alla mezzanotte del 27 dicembre dell'anno successivo a quello cui l'imposta si riferisce.

Se questo è vero, è chiaro che nessuna efficacia scriminante ai fini penali potrà riconoscersi all'errore in cui il contribuente è incorso, in sede di redazione della dichiarazione annuale, nella quantificazione dell'IVA dovuta.

Quel genere di errore non incide minimamente sul dolo (generico) richiesto dalla norma: il contribuente in questi casi, infatti, non cade in errore sul fatto di aver dichiarato 51.000 € di IVA a debito – cosa della quale è consapevole - bensì sul fatto di essere effettivamente debitore di quei 51.000 €.

La sua eventuale convinzione, poi, di non essere obbligato a versare quanto dichiarato (ma solo quanto da lui successivamente accertato), è un errore che cade direttamente sul contenuto della norma incriminatrice e quindi, in quanto tale, irrilevante ex art.5 c.p.

### **successione di amministratori**

Si è discusso, in dottrina, se la presentazione della dichiarazione annuale IVA – senza la quale, come abbiamo visto, il reato non può venire ad esistenza - costituisca un presupposto esterno della condotta incriminata, oppure ne costituisca parte integrante.

Il problema acquista rilievo soprattutto nei casi in cui, in ambito societario, la persona fisica che amministra la società alla data di consumazione del reato (cioè il 27

dicembre dell'anno successivo) sia diversa da quella che amministrava la società alla data di presentazione della dichiarazione annuale e che ha quindi posto in essere quell'adempimento di legge.

Se, infatti, si ritiene – come ad esempio ritiene Caraccioli - che la presentazione della dichiarazione annuale costituisca parte integrante della condotta incriminata, è chiaro che potrebbe essere sanzionato solo l'amministratore che abbia posto in essere entrambe le fasi della condotta, e cioè sia la presentazione della dichiarazione, sia l'omissione del versamento dichiarato come dovuto.

Se invece gli amministratori fossero diversi (uno presenta la dichiarazione e un altro è in carica alla data del 27 dicembre), nessuno dei due sarebbe punibile ex art.10 ter, salvo dimostrare che la sostituzione dell'amministratore non sia stata concordata appositamente per eludere la responsabilità penale per l'omesso versamento (nel qual caso saranno punibili entrambi).

In punto di diritto, non pare tuttavia dubitabile che la condotta incriminata sia puramente omissiva e si esaurisca nella consapevole omissione del versamento, entro la data del 27 dicembre, di un importo di IVA dovuto all'erario, il cui ammontare è stato autodeterminato dallo stesso contribuente in sede di dichiarazione annuale, che dunque viene in rilievo solo ai fini della quantificazione del dovuto.

Se è così, è chiaro che, del reato dell'art.10 ter, risponderà sempre e comunque - anche se diverso da quello che ha presentato precedentemente la dichiarazione annuale - l'amministratore in carica alla data del 27 dicembre, in capo al quale la consapevolezza dell'obbligo di versamento non potrà di regola essere esclusa e che è l'unico a poter disporre del patrimonio sociale alla data in cui il reato si perfeziona.

Ciò è indiscutibile nei casi in cui, alla data di consumazione del reato, la società disponga delle risorse finanziarie necessarie per effettuare il versamento dovuto.

La situazione si complica, però, nei casi in cui il nuovo amministratore (appena entrato in carica, nel breve periodo intercorrente tra la presentazione della dichiarazione annuale e il 27 dicembre dello stesso anno), non adempia l'obbligo di versamento per l'obiettiva ed accertata indisponibilità dei fondi necessari.

### **la mancanza di liquidità**

Il problema dell'impossibilità di adempiere per mancanza di liquidità è stato più volte affrontato dalla giurisprudenza (anche con riferimento alla fattispecie anteriormente vigente ed all'analogia previsione dell'omesso versamento di contributi) in casi nei quali non vi era stata una successione di amministratori diversi.

Ed è stato puntualmente e costantemente risolto nel senso dell'assoluta irrilevanza dell'eventuale stato di insolvenza ai fini della responsabilità penale<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> Cass.III, 1.12.2010, Provenzale: *"E' palesemente infondata la questione di costituzionalità dell'art. 10 bis del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 nella parte in cui, a differenza di altre ipotesi di reato previste nel medesimo decreto, non richiede lo specifico fine di evadere le imposte o consentire a terzi l'evasione, e rende così configurabile il reato anche per l'imprenditore che omette il versamento delle ritenute per una contingente crisi finanziaria e per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso i fornitori. Il mancato rilievo di impreviste difficoltà economiche dell'imprenditore trova infatti giustificazione nel profilo di indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione"*. Conformi: Cass.III, 18.8.1999 n.11694; Cass.III, 4.12.2007, Cairone

Soluzione del tutto condivisibile, in quanto – come si è osservato nel descrivere il funzionamento dell'IVA – il contribuente, una volta incassata l'IVA, deve periodicamente versarla (dopo aver effettuato le detrazioni) all'erario e non può utilizzarla per sostenere, con essa, i costi di gestione dell'attività imprenditoriale.

Detto brutalmente: un'impresa che non regge se non utilizzando (anche) ciò che incassa a titolo di IVA, non può stare sul mercato, l'attività di impresa deve svolgersi con le risorse che l'impresa stessa produce e non con il denaro altrui (perchè l'IVA è di fatto denaro altrui).

Se il contribuente IVA non si comporta in questo modo, non può poi ovviamente invocare, a propria scusante, una impossibilità di versare l'IVA derivata da uno stato di insolvenza che è stato da lui volontariamente creato.

Questa soluzione – del tutto lineare ed ineccepibile quando l'amministratore che non ha eseguito i versamenti periodici, e neppure ha accantonato, sia la medesima persona fisica in carica al 27 dicembre – entra necessariamente in crisi nei casi in cui, alla data del 27 dicembre, sia in carica una persona fisica diversa da quella cui può essere rimproverata la precedente condotta antidoverosa (cioè gli omessi versamenti periodici e gli omessi accantonamenti).

Certo, si potrebbe anche risolvere il problema affermando che il nuovo amministratore non può non sapere, al momento di accettare la carica (magari solo qualche giorno prima del 27 dicembre), che, a quella data, non versando l'IVA a debito che il precedente amministratore non ha versato alle scadenze periodiche, verrà consumato un reato di cui sarà chiamato a rispondere.

Per cui, accettando la nomina, egli si assume anche – consapevolmente – la responsabilità per la (consapevole) omissione di quel versamento<sup>38</sup>.

Il ragionamento può certamente prestare il fianco a critica.

E' stato infatti osservato<sup>39</sup>:

*Nessuno dubita che sia preciso compito del nuovo amministratore verificare da subito che il precedente amministratore abbia regolarmente versato o perlomeno accantonato una somma sufficiente a versare l'IVA dovuta; non mi convince per nulla, invece, che, nel caso in cui questo amministratore dovesse rendersi conto che per l'anno precedente vi è un debito IVA insanabile – se non a costo di rendere la società inadempiente al debito IVA che va via via maturando nel corso del nuovo anno e agli altri obblighi fiscali e contributivi –, l'unica alternativa che gli resta sia la rinuncia ad assumersi l'incarico ovvero, al limite, la tempestiva rassegnazione delle dimissioni prima del 27 dicembre, dovendo altrimenti rispondere, dopo il 27 dicembre, del delitto in esame. Mi pare, piuttosto, che la condotta del nuovo amministratore che – assunto l'incarico e continuando a ricoprirlo almeno fino al 27 dicembre – non versi l'IVA dell'anno precedente per*

---

<sup>38</sup> Così sembra ragionare, in sostanza, ad esempio, Trib.Milano 9.11.2010, commentata in Diritto penale contemporaneo, febbraio 2011.

<sup>39</sup> Valsecchi, in Diritto penale contemporaneo, febbraio 2011.

*poter far fronte agli obblighi del nuovo anno, o che addirittura si ritrovi con le casse della società totalmente vuote, non sia rimproverabile, non manifestando in alcun modo il disvalore che la norma incriminatrice è destinata a sanzionare. La norma, infatti, è stata introdotta per rafforzare il quadro sanzionatorio della disciplina in materia di versamento dell'IVA, disciplina che prevede che il contribuente versi subito (mensilmente o trimestralmente, a seconda dei casi) l'IVA incassata; il legislatore ha però attenuato la severità del precetto penale concedendo una 'seconda chance' al contribuente inadempiente, ossia lasciandogli un lasso di tempo ulteriore (fino al 27 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è maturata l'IVA) a quello previsto dalla normativa tributaria per adempiere all'obbligo di versamento ed evitare la sanzione penale. L'obbligo di versamento, però, non si forma al 27 dicembre dell'anno successivo, ma fin dall'anno precedente, mano a mano che l'IVA viene incassata dal contribuente; dunque la condotta che mi pare essere davvero meritevole di sanzione, in quanto reale manifestazione del disvalore punito dalla norma, è quella del soggetto che deliberatamente non ha versato l'IVA secondo le scadenze fissate dalla normativa fiscale – ad esempio per poter utilizzare altrimenti quelle somme – 'scommettendo' sulla possibilità di recuperare in seguito il denaro necessario ad adempiere l'obbligo in tempo utile per evitare, perlomeno, la sanzione penale, e che abbia poi perso la 'scommessa'. Al contrario, è una tesi puramente formalistica quella che pretende di far gravare gli effetti di questa 'scommessa persa' sulle spalle del soggetto che, dopo aver deciso di assumersi l'onere di amministrare una società sull'orlo del fallimento, si trovi a ricoprire per avventura il ruolo di rappresentante legale della società proprio al 27 dicembre e che, per ciò solo, debba rispondere degli effetti dell'unico comportamento realmente lesivo del bene giuridico protetto dalla norma, ossia il comportamento del vecchio amministratore che ha creato i presupposti del mancato versamento. Si tratta, inoltre, di una tesi che finisce col condannare la società in crisi ad essere amministrata da soggetti spregiudicati, incuranti del rischio di incappare in una sanzione penale o, piuttosto, pronti a lasciare l'incarico un attimo prima del fatidico 27 dicembre, senz'altro disincentivando i soggetti più coscienti dall'assumersi un incarico di amministratore che potrebbe portarli inesorabilmente verso un processo penale...*

Posizione dottrinale che ha trovato ascolto anche in alcune pronunce di merito:

*Non risponde del reato.... per mancanza dell'obbligo giuridico di adempiere, ovvero per inesigibilità della condotta determinata da causa di forza maggiore con conseguente esclusione del reato sotto il profilo oggettivo, il liquidatore di una società in stato di decozione che, nominato un mese prima della scadenza del termine ultimo per il versamento.... non adempia all'obbligo fiscale in quanto impossibilitato a causa del debito complessivo della società, dell'assenza di qualsiasi liquidità e dell'impossibilità di accedere al credito bancario<sup>40</sup>.*

Non vi è dubbio, a mio parere, che la soluzione giuridicamente più corretta sia quella che non considera la condotta antidoverosa del precedente amministratore come una scriminante del reato di omesso versamento consumato alla data in cui era in carica il suo successore.

Anche perchè ogni diversa interpretazione, allo stato attuale della normativa, renderebbe la condotta di omesso versamento non attribuibile ad alcuno: non al nuovo

---

<sup>40</sup> Così, con riferimento al reato dell'art.10 bis, Trib.Milano 28.4.2011, Ranghino, commentata in Diritto penale contemporaneo, settembre 2011.



amministratore perchè condotta da lui inesigibile, non al vecchio amministratore perchè giuridicamente impossibilitato, alla data del 27 dicembre, ad eseguire, anche se le risorse sufficienti vi fossero, i versamenti dovuti.

Il che non elimina, nei casi concreti, la sensazione di disagio<sup>41</sup> in cui oggettivamente il giudice si viene a trovare nell'affermare la responsabilità penale di un soggetto colpevole *soltanto* di aver accettato la carica di amministratore di una società inadempiente agli obblighi IVA ed insolvente.

Disagio che potrebbe trovare espressione – come da taluno suggerito in dottrina – evidenziando un possibile profilo di illegittimità costituzionale per con l'art.27 comma 1 Cost., laddove l'art.10 ter consente di punire un soggetto *per un fatto in realtà a lui non rimproverabile* – secondo la concezione di “*rimproverabilità*” della violazione della norma fatta propria dalla Corte costituzionale, nella nota sentenza 364/88<sup>42</sup>, quale “*manifestazione di un contrasto con (o indifferenza ai) valori della convivenza espressi dalle norme penali*” – per *inesigibilità* della condotta.

---

<sup>41</sup> Disagio analogo a quello manifestato recentemente (e meritevolmente) dall'ordinanza di remissione alla Corte Costituzionale del divieto di prevalenza dell'attenuante dell'art.73.5 in materia di stupefacenti rispetto alla recidiva reiterata, a seguito della quale la norma è stata dichiarata incostituzionale.

<sup>42</sup> In materia di “*ignoranza inevitabile*” della legge penale.

**Art.10 quater  
(indebita compensazione)**

*La disposizione di cui all'art.10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lvo 9 luglio 1997 n.241, crediti non spettanti o inesistenti.*

art.17 D.Lvo 241/1997

*1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.*

*2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:*

- a) alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'art.3 del DPR 29 settembre 1973 n.602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato art.3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione;*
- b) all'IVA dovuta ai sensi degli artt.27 e 33 del DPR 26 ottobre 1972 n.633 e quella dovuta dai soggetti di cui all'art.74;*
- c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;*
- d) all'imposta prevista dall'art.3 comma 143 lett.a) della L.23 dicembre 1996 n.662;*
- e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;*
- f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art.49 comma 2 lett.a) del TUIR;*
- g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con DPR 30 giugno 1965 n.1124;*
- h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'art.20;*
- h bis) al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con DL 30 settembre 1992 n.394 convertito con modificazioni dalla L.26 novembre 1992 n.461 e del contributo al Servizio sanitario nazionale di cui all'art.31 della L.28 febbraio 1986 n.41, come da ultimo modificato dall'art.4 del DL 23 febbraio 1995 n.41 convertito con modificazioni dalla L.22 marzo 1995 n.85;*
- h ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti del settore;*
- h quater) al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.*

La norma tributaria richiamata dall'art.10 quater consente al contribuente di utilizzare, nel nuovo sistema dei versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali, l'eventuale compensazione dei crediti dello stesso periodo nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

Il reato dell'art.10 quater è stato introdotto nel 2006<sup>43</sup>, con la c.d. manovra Visco-Bersani, unitamente al reato dell'art.10 ter.

L'esame della sequenza cronologica degli interventi legislativi evidenzia, come già accennato, un deciso cambiamento di rotta rispetto all'originaria ispirazione del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74.

Nel 2000, il legislatore aveva deciso di impernare la riforma penal-tributaria sulla repressione dei comportamenti infedeli e fraudolenti dei contribuenti, confermando i principi tradizionali e risalenti secondo i quali il contribuente che dichiara fedelmente e poi non versa non commette alcun reato: ragion per cui la legge penale non doveva interessarsi della fase della riscossione.

L'unica eccezione era rappresentata dall'art.11 (presente sin dal 2000 nella sola forma della c.d. frode esattariale), che in verità non era una vera e propria eccezione perchè, pur riguardando la fase della riscossione, mirava comunque a punire comportamenti connotati dalla frode.

Nel 2005, esigenze più di politica economica che di politica criminale (non per niente la norma è inserita nella legge finanziaria) impongono una svolta: viene introdotto l'art.10 bis, che punisce – contro la “*filosofia*” dichiarata nel 2000 – la condotta di mero omesso versamento da parte del sostituto di imposta. Una condotta, cioè, del tutto priva di caratteri di infedeltà o frode (tanto che ne può rispondere solo chi non operi “*in nero*”).

Ed è significativo che il primo segnale della svolta sia proprio l'introduzione dell'art.10 bis, perchè si tratta dell'unica fattispecie che trovava un precedente storico nel reato di omesso versamento di ritenute fiscali già previsto dalla legge 516/1982, unica eccezione al principio della non punibilità delle condotte non infedeli e frodolente.

Il passaggio successivo avviene poco dopo, con la manovra Visco-Bersani del 2006, con l'introduzione “*abbinata*” dell'art.10 ter e dell'art.10 quater – che, proprio per questa loro posteriorità, rimandano alla soglia minima di punibilità di 50.000 € scelta in sede di formulazione della fattispecie dell'art.10 bis (soglia funzionale a sollevare gli uffici giudiziari dall'enorme mole di denunce cui aveva dato luogo la fattispecie precedente vigente, che non prevedeva soglie e penalizzava anche il mero ritardo nel versamento).

Nel 2006, l'eccezione già introdotta con riferimento alle ritenute si estende all'IVA, mentre l'introduzione dell'art.10 quater, da una parte non costituisce una vera eccezione perchè la condotta ivi prevista è certamente una condotta (di omesso versamento, ma) fraudolenta, e, dall'altra parte, risultava indispensabile per evitare conseguenze aberranti.

Facciamo l'esempio dell'IVA.

---

<sup>43</sup> Prima dell'introduzione dell'art.10 quater – secondo Cass.III, 14.12.2011, Moretti – il fatto descritto nella norma non era penalmente irrilevante, ma integrava il reato dell'art.316 ter c.p., introdotto dall'art.14 della legge 29 settembre 2000 n.300 (non quello di truffa aggravata per l'assenza dei necessari “*artifici e raggiri*”, secondo l'insegnamento di Cass.Unite, 19.4.2007, Carchivi).

Se, in un certo anno, ho maturato un debito IVA di 50.001 e l'ho regolarmente e fedelmente dichiarato nella dichiarazione annuale, risponderò del reato dell'art.10 ter se, entro il 27 dicembre dell'anno successivo, non avrò versato quanto ho dichiarato di dovere all'erario.

Ma se, in quello stesso anno, avessi maturato un debito IVA di 1 milione di €, e, in sede di versamenti periodici, avessi progressivamente compensato quel debito con altrettanti crediti inesistenti o non spettanti, non potrei rispondere di alcun reato, perchè – grazie al mio comportamento fraudolento – non mi sono affatto dichiarato debitore dello Stato per 1 milione di € in un simile caso, risponderei quindi soltanto dell'illecito tributario di indebita compensazione.

Proprio per evitare questa assurdità – equiparando sotto il profilo penale le due condotte - è stato introdotto il reato di indebita compensazione, reato per il quale, a dire il vero, sarebbe ragionevole fosse prevista una pena superiore (e non uguale) a quella dell'art.10 bis e dell'art.10 ter, giacchè esso non contempla una condotta fedele e meramente omissiva, ma una condotta commissiva fraudolenta, e le condotte fraudolente sono sempre punite dal legislatore in misura superiore alle condotte soltanto omissive (come insegna il raffronto tra l'art.3 e l'art.4).

### **ambito di applicazione**

Poichè la fattispecie di cui all'art.10 quater è stata approvata congiuntamente a quella dell'art.10 ter, che riguarda soltanto il versamento dell'IVA, e non le imposte sui redditi, qualche sentenza di merito e qualche commentatore avevano inizialmente sostenuto che la fattispecie stessa si applicherebbe unicamente alle indebite compensazioni in materia di IVA.

La tesi appare manifestamente infondata, sia perchè nessun riferimento all'IVA risulta dalla rubrica e dal testo della disposizione, sia perchè il contenuto dell'art.17 del D.Lvo 241/1997, espressamente richiamato, è talmente ampio da travalicare addirittura l'ambito della stesso settore tributario.

Ed infatti la Cassazione ne ha fatto giustizia<sup>44</sup>, affermando che

*(il giudice di merito ha affermato che) "il D.Lgs. n.74 del 2000, art.10 quater, non sarebbe riferibile alle compensazioni tra crediti d'imposta e debiti per contributi previdenziali o assistenziali, perché le somme dovute e non versate cui allude la norma sarebbero solo quelle dovute a titolo d'imposta, dato che il titolo della legge in cui la norma è inserita evoca soltanto i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. L'argomento non possiede alcuna forza persuasiva, sia perché il titolo della legge non vincola l'interprete, sia perché la concreta formulazione della norma, col suo plateale riferimento al D.Lgs. 9 luglio 1997 n.241, art.17, rende evidente che il legislatore ha voluto ricomprendervi tutte le ipotesi in cui la compensazione viene considerata possibile dal predetto art.17: ipotesi tra le quali figura anche l'evasione contributiva. Non può inoltre essere senza significato l'utilizzo della dizione "somme dovute", che si presenta priva di qualsiasi richiamo al titolo del debito, proprio perché la compensazione avviene tra crediti e debiti con titoli promiscui.*

---

<sup>44</sup> Ad esempio, Cass.II, 20.5.2009, Cecconi.

D'altra parte, se la norma riguardasse solo gli omessi versamenti IVA, si dovrebbe concludere, irragionevolmente, che un credito inesistente IVA, utilizzato per compensare i contributi previdenziali, sarebbe penalmente irrilevante, mentre un credito inesistente in materia previdenziale, utilizzato per compensare un debito IVA, sarebbe penalmente rilevante.

A quest'ultimo proposito, dovrà piuttosto rilevarsi che la collocazione della norma nel corpo del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 è impropria, giacchè il decreto riguarda esclusivamente reati in materia di imposte dirette ed IVA (quindi solo imposte e neppure tutte le imposte: ne è esclusa, ad esempio, l'IRAP), mentre il reato dell'art.10 quater riguarda anche somme dovute allo Stato ad altro titolo, e, in particolare, i versamenti contributivi.

### **consumazione**

Il problema della individuazione del momento consumativo del reato di indebita compensazione è stato generato dall'infelice formulazione della norma, che, anzichè disciplinare in via autonoma ed autosufficiente la condotta incriminata, adotta, come l'art.10 ter, la tecnica del rinvio all'art.10 bis.

Secondo questa infelice formulazione, la condotta incriminata, infatti, non è quella di operare una indebita compensazione, ma è quella di *"non versare le somme dovute, utilizzando in compensazione... crediti non spettanti o inesistenti"*.

Quindi l'indebita compensazione è considerata una modalità esecutiva della condotta omissiva, così creando una sorta di ibrido tra reato omissivo e commissivo.

D'altro canto, il rinvio all'art.10 bis, mentre vale certamente con riguardo alla individuazione della soglia minima di punibilità, non può valere con riferimento alla data di consumazione del reato, che lì è fissata nella scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta, termine inconferente nel contesto dell'art.10 quater, non venendo qui in considerazione le ritenute fiscali.

Si è posto quindi il problema se il reato dovesse ritenersi consumato alla data in cui il versamento avrebbe dovuto essere eseguito, oppure nel momento in cui viene compiuta, in sede di versamento periodico, l'ultima operazione di indebita compensazione tale da comportare, cumulata con le precedenti, il superamento del limite dei 50.000 €.

La soluzione esatta non può che essere la seconda, già affermata nella Circolare n.28 del 4 agosto 2006 dell'Agenzia delle Entrate, e poi confermata da giurisprudenza<sup>45</sup>:

*Ciò posto, deve ora rilevarsi come il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art.10 quater, si perfezioni nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a cinquantamila Euro con riferimento al singolo periodo d'imposta. Tale soglia di punibilità deriva dal rinvio operato dall'art.10 quater, ai "limiti" previsti dal precedente art. 10 bis. Pertanto, nel caso in*

---

<sup>45</sup> Cass.III, 14.12.2011, Moretti.

*cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori a tale soglia, la figura illecita in esame non può ritenersi integrata in quanto il reato si configura solo nel momento in cui si procede, per lo stesso periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore alla soglia di rilevanza di cinquantamila €.*

In concreto, per individuare l'esatta data di consumazione, dovrà essere esaminato il prospetto allegato alla segnalazione di reato dell'Agenzia delle Entrate, nel quale sono dettagliatamente indicati i debiti in scadenza e la compensazione operata a quella scadenza; facendo la somma degli importi portati in compensazione a partire dal 1 gennaio, si potrà agevolmente individuare la data in cui questa somma ha superato i 50.000 €.

Quella sarà la data di consumazione del reato.

### **soglia di punibilità**

La soglia di punibilità è riferita – non distintamente a ciascuna tipologia di imposta o di contributo – ma all'entità complessiva dei crediti di qualunque natura, inesistenti o non spettanti, utilizzati in compensazione per non eseguire i versamenti dovuti a qualsiasi titolo, cumulati tra loro.

Naturalmente – come nei casi degli artt.2 e 8 – è sempre l'anno solare ad individuare l'unico fatto-reato perseguibile: una pluralità di operazioni di indebita compensazione, anche se singolarmente superiori a 50.000 € dà luogo ad un solo reato ove compiute nell'ambito del medesimo anno solare.

### **compensazione orizzontale e verticale**

La compensazione verticale è quella tra debiti e crediti relativi alla stessa imposta: ho un debito IVA e un credito IVA e compenso le due partite tra loro (per l'IVA è il normale meccanismo della detrazione).

La compensazione orizzontale è quella che si esegue tra debiti e crediti aventi diversa causa, ad esempio un debito per contributi con un credito IVA (che è poi la situazione in cui più frequentemente si supera la soglia minima di punibilità prevista dall'art.10 bis, cioè 50.000 €).

Nel solo caso di compensazione *orizzontale* – come vedremo più dettagliatamente in seguito - la legge<sup>46</sup> stabilisce un limite massimo di 516.456,90 € per ciascun anno solare.

Secondo una parte della dottrina, la compensazione suscettibile di integrare il reato dell'art.10 quater sarebbe solo quella *orizzontale*.

---

<sup>46</sup> Art.34 comma 1 della legge 23 dicembre 2000 n.388.

La tesi è stata ripetutamente rigettata dalla giurisprudenza di legittimità che ha osservato<sup>47</sup>:

*È altresì infondato l'assunto difensivo, secondo il quale la compensazione con crediti non spettanti o inesistenti posta a fondamento della fattispecie prevista dal D.Lgs. n.74 del 2000, art.10 quater, è solo quella cosiddetta orizzontale tra crediti e debiti di imposta di natura diversa. Contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, il D.Lgs. 9 luglio 1997 n.241, art.17, richiamato dall'art.10 quater, non limita in alcun modo la facoltà del contribuente di procedere alla compensazione di postazioni di debito o credito afferenti alla medesima imposta (cosiddetta compensazione verticale). L'innovazione introdotta dalla disposizione citata, infatti, è costituita dal superamento del concetto di compensazione tradizionale tra debiti e crediti di imposta della stessa natura (compensazione cosiddetta verticale), mediante l'estensione della facoltà di compensazione anche a debiti e crediti di natura diversa, nonché alle somme dovute agli enti previdenziali. Sicché l'art.17 ha solo allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie, non escludendo affatto che l'istituto possa trovare applicazione relativamente a tributi della stessa specie. L'istituto della detrazione dell'IVA, che peraltro ha anche esso natura sostanzialmente compensativa (verticale), trova la sua ratio nella necessità di realizzare la sterilizzazione dell'imposta sul valore aggiunto, attraverso un meccanismo semplificato, in modo da farne ricadere gli effetti esclusivamente sul consumatore finale. È evidente che, proprio in ragione di tale funzione, la detrazione è destinata ad operare sul breve periodo, facendo recuperare al venditore immediatamente l'imposta versata sia da questi che dall'acquirente. Il DPR n.633 del 1972, art.19 comma 1, infatti, stabilisce espressamente che "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo". Pertanto, allorché il credito della predetta imposta venga ulteriormente utilizzato nel corso degli anni successivi per soddisfare posizioni debitorie nei confronti dell'erario riguardanti la medesima imposta non si può neppure parlare di detrazione dell'IVA, trattandosi a tutti gli effetti di una compensazione ai sensi del D.Lgs. n.241 del 1997, art.17, tra l'imposta dovuta ed il credito residuo di imposta che il contribuente assumeva di vantare nei confronti dell'erario, con la conseguente configurabilità della fattispecie di cui all'art.10 quater.*

La compensazione *orizzontale* è quella di gran lunga più comune nella pratica e di solito avviene compensando debiti per contributi con crediti IVA inesistenti o non spettanti.

La prova del reato implica dunque sempre la prova della inesistenza o della non spettanza del credito IVA utilizzato in compensazione, credito del quale l'Agenzia delle Entrate normalmente non dice nulla in sede di segnalazione di reato.

L'indagine avente per oggetto il reato dell'art.10 quater è quindi sempre più complessa di quella che riguarda gli omessi versamenti di IVA o di ritenute, dovendosi estendere a dimostrare anche l'inesistenza o la non spettanza del credito IVA (la quale spesso troverà la sua base in altro reato, ed in particolare in quello del'art.2).

---

<sup>47</sup> Cass.III, 11.11.2010, Ragosta.

## crediti inesistenti e crediti non spettanti

Anche sotto questo aspetto, la formulazione della norma è tutt'altro che chiara.

Ad una prima lettura, si potrebbe dire che i crediti inesistenti sono quelli inventati “*di sana pianta*”, cioè non esistenti in natura, mentre i crediti non spettanti sono quelli esistenti in natura, ma tributariamente non utilizzabili.

Le cose però non sembrano così semplici e le difficoltà interpretative si presentano con particolare riferimento al caso del contribuente che abbia operato, nel corso dell'anno solare, compensazioni con crediti esistenti, ma in misura complessivamente superiore alla soglia massima stabilita dalla normativa tributaria.

Non vi è infatti dubbio che siano da qualificarsi inesistenti i crediti artificialmente costruiti o rappresentati, in sede contabile o dichiarativa o in qualunque altra forma, al fine di utilizzarli indebitamente in compensazione, e quindi crediti non corrispondenti ad operazioni economiche reali.

E tuttavia la logica impone di considerare inesistenti *anche* i crediti che – pur corrispondendo ad operazioni economiche reali – non siano in alcun modo ed in alcuna forma riconoscibili a favore del contribuente da parte dell'amministrazione tributaria.

Se, per esempio, portassi in compensazione un credito altrui, oppure un credito nei confronti di un soggetto diverso da quelli considerati nell'art.17 del D.Lvo 241/1997, sarebbe arduo considerare quei crediti come semplicemente *non spettanti*, anziché come radicalmente *inesistenti*.

Diversamente ragionando, le conseguenze sarebbero assurde: se utilizzo in compensazione un credito che dichiaro di avere nei confronti dell'erario ma che invece non ho, utilizzo un credito *inesistente* e quindi commetto il reato dell'art.10 quater; se invece utilizzo in compensazione un credito che dichiaro di avere nei confronti del mio vicino di casa, a cui ho prestato i soldi che gli servivano per pagare una bolletta, allora – sempre che quel mio credito sia “*ontologicamente esistente*” – non commetterei alcun reato, perchè quel credito esiste e “*mi spetta*”.

Dunque l'Amministrazione finanziaria e l'Autorità giudiziaria, per verificare se il credito portato in compensazione sia “*spettante*” o “*non spettante*”, dovrebbe indagare il mio vicino di casa per verificare “*l'ontologica esistenza*” del mio credito.

Se questo è, come pare, assurdo, l'unica conclusione possibile è che il credito inesistente è quello inesistente, non in natura, ma sul piano giuridico-tributario.

Un credito esistente in natura, ma diverso da quelli ammessi in compensazione dall'art.17 (tra cui non compaiono, tra gli altri, i crediti nei confronti dei vicini di casa), è un credito inesistente.

Se questi sono i crediti inesistenti, i crediti *non spettanti* non possono essere che quelli esistenti sul piano giuridico-tributario (e quindi crediti reali, contemplati dall'art.17 e



rimborsabili), ma, ciononostante, non suscettibili, per qualsiasi causa, di essere portati in compensazione.

La legge tributaria pone, come abbiamo visto, un limite massimo annuo alla possibilità di adempimento mediante compensazione.

Quindi la legge tributaria, con una norma *ad hoc*, vieta che, in ciascun anno, il contribuente possa portare in compensazione crediti superiori a 516.247 €.

Il credito del contribuente eventualmente eccedente tale importo potrà essere portato in compensazione nell'anno successivo, oppure fatto oggetto di richiesta di rimborso.

Il credito (esistente e legittimo, ma) utilizzato in compensazione in misura eccedente quella consentita sembra dunque appartenere, a pieno titolo, alla categoria dei crediti *non spettanti*, e quindi il loro utilizzo in compensazione sembra dover integrare il reato dell'art.10 quater.

Una parte della dottrina sostiene tuttavia che le categorie di crediti che non possono essere portati in compensazione sarebbero tre, e non due, e cioè

- a) i crediti inesistenti;
- b) i crediti non spettanti;
- c) i crediti spettanti, ma non utilizzabili per la compensazione

Delle tre categorie di crediti che non possono essere utilizzati per le compensazioni, l'utilizzo delle prime due darebbe luogo al reato dell'art.10 quater, mentre l'utilizzo della terza no.

Questa interpretazione, tuttavia, non convince.

L'art.10 quater è stato introdotto (nel 2006) per sanzionare penalmente comportamenti che, di fatto, erano del tutto analoghi a quelli già contemplati dall'art.10 bis (omesso versamento di ritenute fiscali, introdotto dalla legge finanziaria 2005) ma che si sostanziavano non, come quelli, in una mera omissione di versamento di quanto *dichiarato* a debito, ma in una condotta commissiva, consistente nell'operare una indebita compensazione tra debiti e crediti, dichiarando quindi una posizione finale tale da non originare un obbligo di versamento o da originarne uno per importi inferiori al dovuto. Condotta commissiva evidentemente più insidiosa e meno facilmente accertabile di quella avente oggetto il mero omesso versamento di quanto formalmente dichiarato a debito.

Se lo scopo della norma era quello di sanzionare qualsiasi mancato versamento del dovuto (sopra soglia) determinato da una compensazione indebita – ciò che è confermato dallo stesso titolo dell'articolo, "*indebita compensazione*" – è ragionevole dedurre che essa abbia inteso sanzionare tutti quei comportamenti di indebita compensazione (per qualsiasi causa) che determinavano mancati e doverosi versamenti per una somma significativa (quantificata nei medesimi 50.000 € dell'art.10 bis).

Ed infatti, che differenza c'è tra chi omette di versare l'IVA dovuta per più di 50.000 € e chi omette di versare quello stesso importo di IVA (anzichè dichiarandosi

correttamente in debito) operando una compensazione vietata dalla normativa tributaria?

L'unica differenza è semmai, come si diceva, nel senso di una maggiore insidiosità della seconda fattispecie.

Alla stessa conclusione conduce l'esame delle disposizioni tributarie sanzionatorie delle indebite compensazioni.

Sino al 29.11.2008, ogni compensazione non consentita dalla legge, a prescindere dalla natura del credito utilizzato, era sanzionata dall'art.13 comma 1 del DLvo 18 dicembre 1997 n.471<sup>48</sup>.

Dopo aver introdotto nel Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 l'art.10 quater (con decorrenza dal 4.7.2006), il legislatore ha deciso di prendere in autonoma considerazione, sul piano tributario, gli omessi versamenti dipendenti da indebite compensazioni, emanando il DL 29.11.2008 n.185, convertito in legge 28 gennaio 2009 n.2, il quale, all'art.27 comma 18 dispone:

*L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli artt.16 comma 3 e 17 comma 2 del DLvo 18 dicembre 1997 n.472. E' punito con la sanzione del 200% della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti di cui al primo periodo per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a 50.000 € per ciascun anno solare.*

Con questa norma, il legislatore ha pertanto differenziato il trattamento sanzionatorio tributario dell'utilizzo in compensazione dei crediti "*inesistenti*" e dell'utilizzo in compensazione dei crediti "*esistenti*".

Quadro nel quale, come è evidente, vengono considerate due (sole) categorie di indebite compensazioni, quelle operate mediante crediti "*inesistenti per qualsiasi motivo*" (per i quali la sanzione viene elevata) e quelle operate mediante "*crediti esistenti, ma oltre l'importo consentito*" (per i quali la sanzione resta quella previgente).

In tale quadro, il concetto di *inesistenza* si riferisce palesemente (non all'inesistenza naturalistica, ma) all'inesistenza giuridico-tributaria del credito.

---

<sup>48</sup> Art.13 (ritardati od omessi versamenti diretti) 1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorchè non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt.36 bis e 36 ter del DPR 29 settembre 1973n.600 e ai sensi dell'art.54 bis del DPR 26 ottobre 1972 n.633. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lett.a) del comma 1 dell' art.13 del DLvo 18 dicembre 1997 n.472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Vengono cioè considerati “inesistenti” tutti i crediti che, per qualsiasi motivo, non possono essere riconosciuti dall’amministrazione come crediti utilizzabili per la compensazione.

La previgente sanzione minore viene invece conservata per le indebite compensazioni, evidentemente meno gravi, aventi ad oggetto crediti che in astratto sono riconosciuti dall’amministrazione come crediti utilizzabili per la compensazione, ma che, in concreto, sono stati utilizzati in misura eccedente il limite annuo massimo stabilito dalla normativa tributaria.

Questa differenziazione di trattamento sanzionatorio sul piano tributario non ha avuto riscontro in analogia differenziazione del trattamento sanzionatorio penale previsto dall’art.10 quater (forse per la considerazione che una differenziazione, in quell’ambito, sarebbe comunque consentita in sede di quantificazione della pena tra il minimo ed il massimo edittale).

L’art.10 quater continua pertanto – come la normativa tributaria prima del DL 185 – ad equiparare le indebite compensazioni realizzate mediante crediti inesistenti e le indebite compensazioni realizzate mediante crediti (esistenti, ma) non utilizzabili per la compensazione da quel determinato contribuente in quel determinato periodo di imposta, e quindi a lui non spettanti a quel fine ed in quell’anno.

Diversi interventi dottrinali<sup>49</sup> confermano questa conclusione.

### **specialità**

Anche per l’art.10 quater – come per gli altri reati qui esaminati – la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente negato che possa trovare applicazione, in forza del principio di specialità, la sola normativa tributaria corrispondente:

*È stato già correttamente osservato nell’impugnata ordinanza, in relazione all’invocata applicazione del principio di specialità D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 19, che la fattispecie penale prevista dall’art.10 quater del medesimo decreto legislativo punisce una condotta diversa ed ulteriore, ovvero l’omesso versamento dell’imposta dovuta, rispetto a quella punita con sanzione amministrativa dal D.L. 29 novembre 2008 n.185, art.27 comma 18, convertito in legge n.2 del 2009, dell’“utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute”. Peraltro, la fattispecie penale prevede una soglia di punibilità, stante il richiamo dell’art.10 quater, all’art. 10 bis, “nei limiti ivi previsti”, dell’omesso versamento di imposta superiore a 50.000,00 € per ciascun periodo di imposta, che non trova un corrispondente limite nell’ipotesi punita con sanzione amministrativa. Sicché la norma penale continua ad applicarsi all’omesso versamento dell’imposta dovuta per un importo superiore a 50.000,00 € per periodo di imposta, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti<sup>50</sup>.*

---

<sup>49</sup> Odetto-Peirolò, Guide e soluzioni IVA, 2010, Eutekne, Ipsoa 2010. Schiavinato-Giubileo, La gestione del credito IVA, 2010, Maggioli. Saracino, Evoluzione della disciplina della compensazione, Bari. Manzana, Compensazioni di crediti inesistenti, Il Sole 24 Ore, febbraio 2009. Cirrincione, La nuova Redazione fiscale, 2009. Bellagamba-Cariti - Sist. sanz. trib., 164.

<sup>50</sup> Cass.III, 11.11.2010, Ragosta.

## **Art.11 comma 1 (frode esattoriale)**

*1. E' punito con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a 50.000 €, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni<sup>51</sup> idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore a 200.000 € si applica la reclusione da 1 a 6 anni.*

### **precedenti storici**

Sin da molti anni prima dell'entrata in vigore del del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 – ma anche della legge 516/1982 (la legge c.d. “*manette agli evasori*”) – il legislatore si è preoccupato di sottoporre a sanzione penale le condotte fraudolente miranti (non a manifestare una situazione reddituale inferiore al vero, ma) a sottrarsi al pagamento delle imposte dovute (a prescindere dal fatto che esse fossero il risultato di dichiarazioni fedeli o infedeli).

La successione nel tempo delle varie norme incriminatrici che si sono occupate di questo fenomeno e la loro concreta applicazione in sede giudiziaria dimostrano, peraltro, l'obbiettiva difficoltà di individuarlo e di perseguirlo.

Così da potersi certamente affermare che, tra tutti i reati tributari “*minori*”, quello dell'art.11 è il più ostico e problematico per chi è chiamato a farne applicazione.

La prima disciplina in materia risale addirittura all'art.30 del RD 17 settembre 1931 n.1608 (testo unico delle imposte dirette), con una formulazione<sup>52</sup> poi sostanzialmente riprodotta dall'art.261 del DPR 29 gennaio 1958 n.645<sup>53</sup> ed in seguito dall'art.97 comma 6 del DPR 602/1973, il quale disponeva:

*Il contribuente incorso in morosità che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, abbia compiuto sui propri o sugli altrui beni fraudolenti che rendono in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale è punito con la reclusione fino a 3 anni.*

---

<sup>51</sup> La locuzione “*altrui beni*” deve considerarsi riferita alle condotte degli amministratori di società e dei legali rappresentanti di persone giuridiche.

<sup>52</sup> L'art.30 puniva con la reclusione fino a 3 mesi il contribuente moroso per sei rate successive di imposta diretta che, per sottrarsi al pagamento, compisse atti fraudolenti sui propri o sugli altrui beni che rendessero in tutto o in parte inefficace l'esecuzione forzata promossa dall'esattore.

<sup>53</sup> L'art.261 comma 4 sanzionava con la pena della reclusione fino a 3 mesi il fatto del contribuente incorso in morosità che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, compisse sui propri o sugli altrui beni atti fraudolenti che rendessero in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale.

Dopo aver preso atto della pressochè totale inapplicazione di questa norma, il legislatore provvedeva, nel 1991, con l'art.15 comma 4 della legge 413, ad una prima modifica:

*Il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, ha compiuto, dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche, o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta, ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale, è punito con la reclusione fino a 3 anni. La disposizione non si applica se l'ammontare delle somme non corrisposte non è superiore a lire 10 milioni.*

Dopo la modifica del 1991, la situazione di sostanziale disapplicazione, tuttavia, non cambiava, così da indurre il legislatore del 2000 ad una nuova formulazione:

*Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a lire 100.000.000, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.*

La principale innovazione apportata nel 2000 non è costituita tanto dall'aumento della pena e della soglia minima di punibilità, quanto dalla avvenuta trasformazione della fattispecie da reato di evento – per il quale era indispensabile che la procedura di riscossione si fosse effettivamente rivelata infruttuosa – in reato di pericolo, per il quale invece è sufficiente “la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione, idoneità da apprezzare, in base ai principi, con giudizio ex ante, e non anche l'effettiva verifica di tale evento”<sup>54</sup>.

Questa modifica – oltre ad essere in palese contrasto con la logica e l'ispirazione complessive della riforma, fondate sul recupero dell'opzione di offensività<sup>55</sup> - può portare a conseguenze che molta dottrina ha giudicato dirompenti e paradossali, come, ad esempio, quella della condanna a pena detentiva del contribuente che, pur dopo aver compiuto gli atti, fraudolenti e idonei, richiesti dalla norma, abbia adempiuto integralmente e tempestivamente all'obbligazione tributaria.

L'ultima modifica, che porta alla formulazione attualmente vigente, interviene con l'art.29 comma 4 del DL 31 maggio 2010 n.78, convertito nella legge 30 luglio 2010 n.122.

La legge di conversione non ha apportato modifiche all'art.29 comma 4 del decreto legge, per cui i reati dell'art.11, nella loro vigente formulazione, trovano applicazione a tutti i fatti commessi dal 31.5.2010.

<sup>54</sup> Così, testualmente, la relazione governativa al disegno di legge.

<sup>55</sup> Art.9 comma 2 lett.a) della legge delega 205/1999.

La disposizione contempla quindi, oggi, due reati, molto diversi tra loro, che vanno esaminati separatamente:

- al comma 1, la condotta già oggetto delle ripetute e travagliate modifiche sopra ricordate, che potremmo definire “*frode esattoriale*”
- al comma 2, una ipotesi di reato del tutto nuova, che riguarda i soli contribuenti che accedono alla procedura di transazione fiscale, che potremmo definire “*frode in transazione*”.

### **la riscossione coattiva**

Le condotte punite dal comma 1 dell’art.11 sono due:

- l’alienazione simulata
- il compimento di altri atti fraudolenti

Entrambe le condotte devono essere idonee a rendere, anche solo parzialmente, inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Che cos’è, e quando ha inizio, la procedura di riscossione coattiva?

Va chiarito – perchè spesso oggetto di equivoci – che nè la verifica fiscale, nè il successivo accertamento costituiscono atti della procedura di riscossione, e tanto meno, quindi, della procedura di riscossione coattiva.

Ai sensi delle disposizioni sulla riscossione delle imposte sui redditi dettate dal DPR 29 settembre 1973 n.602 e successive modificazioni, infatti, la procedura di riscossione (quando l’imposta non sia oggetto di ritenuta diretta o di versamento diretto attraverso la c.d. *autoliquidazione*), ha inizio con l’iscrizione a ruolo del contribuente.

Il ruolo non è altro che il titolo esecutivo, formato dall’ufficio tributario (oggi l’Agenzia delle Entrate) e trasmesso all’apposito servizio di concessione per la riscossione (oggi di regola Equitalia), che provvede a notificarlo al contribuente tramite la cartella di pagamento.

Soltanto quando è inutilmente decorso il termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, il concessionario procede alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, degli interessi di mora e delle spese di esecuzione.

È quindi l’inutile decorso del previsto termine legale dopo la notificazione della cartella di pagamento che segna l’inizio del procedimento esecutivo tributario.

Del tutto estranea a questo procedimento è invece la verifica fiscale, che è quel complesso di atti istruttori in base ai quali l’ufficio tributario procede al successivo accertamento, che solo alla fine confluirà nella formazione del titolo esecutivo, cioè del ruolo.

Affinchè le due condotte descritte nel comma 1 dell'art.11 possano integrare reato non è necessario che una procedura di riscossione coattiva sia già iniziata<sup>56</sup>.

L'esecuzione coattiva non configura infatti un presupposto della condotta, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare<sup>57</sup>.

Proprio questa è stata, come detto, la principale novità introdotta dal legislatore del 2000 nel tentativo di rendere più "operativa" la nuova norma incriminatrice rispetto alle precedenti, che facevano invece espresso riferimento alla (già maturata) morosità e successivamente alla (già avvenuta) effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o alla preventiva notificazione, all'autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento.

La normativa attualmente vigente fa dunque riferimento alla procedura di esecuzione coattiva solo con riguardo al "*momento intenzionale e non alla struttura del reato*"<sup>58</sup>.

L'altra novità introdotta nel 2000 è stata la trasformazione del reato da una fattispecie di danno ad una fattispecie di pericolo.

"*Rendono inefficaci*" e "*hanno reso inefficaci*" la procedura di riscossione – recitavano infatti le due formulazioni anteriori.

Di "*atti idonei a rendere inefficace*" la riscossione, parla, invece, la norma vigente.

Conseguentemente – e correttamente – la Suprema Corte ha quindi affermato<sup>59</sup> che oggi non è più necessario "*l'evento costituito dalla effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva, che nella previgente previsione era essenziale ai fini della configurabilità del reato*".

Addirittura, siccome la norma fa riferimento al debito tributario soltanto nella descrizione del fine dal quale l'agente deve essere animato, neppure sarebbe necessario che un debito tributario di importo superiore alla soglia di punibilità sia già venuto ad esistenza, potendosi il reato configurare anche quando la condotta fraudolenta miri a frustrare la riscossione di debiti tributari futuri.

Si pensi, ad esempio, al caso dell'imprenditore che, nel quadro di un'operazione programmata, si spogli fraudolentamente dei propri immobili prima di effettuare cessioni di beni di elevato ammontare, in modo da rendere a priori inefficace la procedura di riscossione coattiva che sarà un domani intentata dal Fisco a fronte dall'inadempimento del debito per IVA, regolarmente dichiarato, scaturente da quelle cessioni.

Oppure, al caso di colui che ponga in essere la condotta contemplata dalla norma incriminatrice nella consapevolezza che il proprio debito tributario, al momento inferiore alla soglia di punibilità, la supererà verosimilmente all'atto dell'avvio della procedura di riscossione, se non altro per l'accumulo di sanzioni e interessi.

---

<sup>56</sup> Solo apparentemente *contra* Cass.VI, 26.1.2005, Scalera, la cui massima tradisce la motivazione.

<sup>57</sup> Così, testualmente, ad esempio, Cass.III, 6.3.2008, Ghiglia; conformi: Cass.V, 10.1.2007, Cutillo; Cass.III, 4.4.2006, De Nicola; Cass.III, 18.12.2007, Soldera.

<sup>58</sup> Così Cass.V, 10.1.2007, Cutillo.

<sup>59</sup> Cass.II, 6.3.2008, Ghiglia.

La costruzione della fattispecie come reato di pericolo porta necessariamente a conseguenze che, sul piano pratico, appaiono difficilmente condivisibili, come ad esempio alla punibilità del contribuente che, pur dopo aver posto in essere una condotta fraudolenta idonea a rendere inefficace la riscossione coattiva del proprio debito tributario, paghi quest'ultimo a prima richiesta<sup>60</sup>, o anche al caso in cui il debito venga meno, successivamente alla condotta, per annullamento da parte della stessa amministrazione finanziaria<sup>61</sup>.

### **alienazione simulata**

Con l'espressione "*alienazione simulata*", la norma contempla qualsiasi forma di trasferimento a terzi di un bene<sup>62</sup>, che consenta tuttavia all'alienante di non privarsi, di fatto, del suo valore patrimoniale.

Viene pertanto in rilievo, oltre alla simulazione assoluta, anche la simulazione relativa, concernente tanto la causa negoziale che il corrispettivo o la controparte negoziale (interposizione fittizia di persona<sup>63</sup>), ogni qualvolta la stessa risulti idonea pregiudicare i tentativi di recupero *in executivis* del debito tributario: come nel caso in cui le parti mascherino una donazione sotto le vesti di un contratto di vendita, ovvero facciano figurare come vendita a prezzo di mercato quella che in realtà è una vendita a prezzo vile, trattandosi di operazioni atte a rendere maggiormente problematico l'esperimento di una eventuale azione revocatoria sotto il profilo della prova del *consilium fraudis* o della *scientia damni*.

Nella pratica, potranno essere oggetto di denuncia, a titolo di esempio, gli atti che seguono:

- alienazione del bene ad un prestanome;
- alienazione del bene ad una società di comodo;
- negozio fiduciario che comporti il trasferimento della titolarità del bene a terzi con l'incarico di gestirlo ed amministrarlo nell'interesse del fiduciante, che resta titolare di un diritto alla restituzione;
- operazioni di "*sale and lease back*" a favore di un utilizzatore fiduciario<sup>64</sup>

La prova della simulazione consisterà pertanto nella analisi critica dei rapporti esistenti tra il contribuente-alienante e il nuovo titolare del bene trasferito, al fine di dimostrare che il trasferimento non ha comportato i normali effetti di un reale e non simulato trasferimento, cioè il conseguimento di un corrispettivo da parte del contribuente-

---

<sup>60</sup> Cass.III, 27.10.,2010, Bassova.

<sup>61</sup> In un caso del genere, Cass.III, 18.5.2011, Cualbu, ha confermato la punibilità dell'imprenditore che, al fine di sottrarsi alla riscossione coattiva di un debito tributario successivamente annullato, aveva simulatamente alienato a terzi un ramo della propria azienda. Analogamente, Cass.III, 18.12.2007, Soldera.

<sup>62</sup> Il concetto di alienazione abbraccia — secondo il comune significato tecnico-giuridico — tutti i casi di trasferimento del diritto di proprietà sul bene, qualunque ne sia il titolo (vendita, permuta, donazione, conferimento in società, ecc).

<sup>63</sup> Cass.III, 6.3.2008, Ghiglia: " È idonea a configurare gli "atti fraudolenti" richiesti dalla norma, non solo la simulazione oggettiva sotto forma della veridicità e congruità del prezzo pattuito, ma anche la simulazione soggettiva intesa quale interposizione fittizia di persona".

<sup>64</sup> Per l'analisi di un caso di *sale and lease back*, può leggersi Cass.III, 6.3.2008, Ghiglia.



alienante e l'attribuzione di un definitivo ed esclusivo potere di gestione, con l'acquisizione degli eventuali frutti, in capo all'acquirente.

Questa prova potrà essere, a seconda dei casi concreti, più semplice o più complessa, ma i veri problemi si pongono con riferimento alla seconda categoria di condotte contemplate dal comma 1, e cioè tutti quegli atti fraudolenti che, non concretandosi in alienazioni, siano tuttavia idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

### **altri atti fraudolenti**

Il riferimento a qualsiasi altro (rispetto alla simulazione di alienazione) atto fraudolento idoneo a frustrare la riscossione apre la via ad una serie pressochè infinita di condotte potenzialmente incriminabili, tanto da indurre qualche studioso a porre in dubbio la stessa legittimità costituzionale della norma per eccessiva genericità della fattispecie.

La formulazione normativa è infatti idonea a comprendere l'intero universo degli atti che comportino un depauperamento solo apparente della garanzia patrimoniale<sup>65</sup>, e così, ad esempio, la costituzione simulata di diritti reali di godimento (usufrutto, uso, abitazione) o di garanzia (ipoteca, pegno).

Si potrebbe trattare persino di atti di costituzione di diritti personali di godimento, ove idonei a svilire fortemente il valore di realizzo del bene (ad esempio, un contratto simulato di affitto di azienda di lunga durata).

Potrà venire altresì in rilievo il riconoscimento di passività inesistenti: si pensi al caso in cui il debitore d'imposta riconosca in sede giudiziale la pretesa di un sedicente creditore, che in realtà è persona di sua fiducia, consentendo così la formazione di un titolo esecutivo che potrà servire per l'iscrizione di un'ipoteca giudiziale o per un intervento del fiduciario nella procedura esecutiva sulla base di una ragione creditoria assistita da privilegio di grado superiore rispetto a quello del credito fiscale (ad esempio, un credito da lavoro dipendente).

Nè potrà essere in astratto esclusa dalle condotte incriminabili la rinuncia ad un'eredità che determini l'accrescimento delle quote dei coeredi legati da rapporti di coniugio o parentela con il rinunciante.

Mentre invece – trattandosi di fattispecie certamente commissiva – dovranno essere ritenuti penalmente irrilevanti tutti quei comportamenti meramente omissivi che pure risultino idonei a rendere inefficace la riscossione e siano sorretti dal relativo dolo: si pensi, ad esempio, al caso di colui che ometta di resistere all'altrui iniziativa giudiziale infondata o al caso di chi ometta di coltivare, lasciandolo prescrivere, un proprio fondato diritto di credito.

Indubbiamente la formulazione della norma crea il rischio che qualsiasi modificazione dello stato patrimoniale del contribuente, che lo renda meno agevolmente aggredibile dal Fisco, possa essere oggetto di incriminazione.

---

<sup>65</sup> Quello che è proibito dalla norma – osserva icasticamente Caraccioli – è "*fingersi nullatenent*".

E' infatti evidente che anche condotte che rientrano nella normalità della gestione di qualsiasi patrimonio – come il prelievo di contanti in banca, la vendita (non simulata) di un'autovettura, la vendita (non simulata) di un immobile, la vendita di quote societarie o di azioni, una donazione al coniuge o ai figli, una spesa consistente in beni voluttuari o rapidamente deprezzabili – sono idonee a rendere quel patrimonio meno facilmente aggredibile dai creditori, e quindi anche dal Fisco.

Mentre è altrettanto evidente che non esiste, e non può esistere, un obbligo giuridico di “*mantenere congelato*” l'assetto del proprio patrimonio a seguito dell'insorgere (magari solo potenziale) di una pretesa tributaria nei propri confronti.

Ed allora, i limiti dell'ambito di applicabilità della norma incriminatrice vanno ricercati, da una parte, nella valorizzazione della connotazione di *fraudolenza* che gli atti debbono possedere, e dall'altro, nella rigorosa valutazione del requisito dell'idoneità.

Perchè possano integrare la condotta punibile, non è sufficiente che gli atti siano posti in essere al fine di sottrarsi ai pagamenti dovuti, da ciò desumendosi il loro carattere fraudolento – poichè altrimenti non sarebbe stato necessario aggiungere, al sostantivo, l'aggettivazione “*fraudolenti*”.

E' necessario invece che gli atti abbiano, in se stessi, una connotazione oggettiva di frode, cioè, sostanzialmente, di inganno.

Per fare qualche esempio.

Se io vendo un bene immobile di mia proprietà in cambio di contanti, questa operazione sarà certamente idonea a rendere più difficile la riscossione, perchè è più facile eseguire su un immobile che su una somma di denaro in contanti.

E' anche possibile che io effettui quella vendita proprio allo scopo di sottrarre il bene immobile alla esecuzione coattiva, ben sapendo che il denaro contante sarà più difficilmente aggredibile. E che, per quella vendita – proprio per volerla porre in essere rapidamente al fine di “*anticipare*” le pretese erariali – io mi accontenti di un prezzo inferiore a quello di mercato.

Ma quella vendita, in se stessa, non può essere qualificata come un atto fraudolento ai sensi dell'art.11, perchè non possiede, in se stessa, alcun connotato *oggettivo* di fraudolenza.

Il che è del resto confermato dal fatto che la norma prende in espressa considerazione le vendite (che sono una *species* del *genus* “*alienazioni*”) soltanto se simulate.

Se invece io vendo quello stesso bene dichiarando in atto di ricevere come prezzo 100.000 €, ed invece ricevo in realtà dal compratore 150.000 €, la vendita diventa oggettivamente fraudolenta, perchè quell'atto ideologicamente falso “*fa sapere*” ai miei creditori, e quindi anche al Fisco, che dal mio patrimonio è uscito l'immobile e che in esso sono entrati 100.000 €, anzichè gli effettivi 150.000 €.

Analogamente.

Se effettuo una donazione a favore di mio figlio, compio un atto che certamente diminuisce il mio patrimonio (a differenza della vendita a prezzo di mercato, che

comporta solo una sostituzione di componenti patrimoniali) e che può diminuirlo in misura tale da frustrare la riscossione erariale.

Non esistendo una norma che vieti le donazioni ai (magari solo futuri) debitori del Fisco, e (nuovamente) dovendo le alienazioni, per integrare reato, essere simulate, quell'atto di donazione sarà privo di carattere di fraudolenza se il bene donato esce effettivamente e realmente dal mio potere di controllo e di gestione, mentre potrà considerarsi fraudolento se, per accordi con il donatario, io, di fatto, continuo a mantenere su di esso un potere corrispondente all'esercizio del diritto di proprietà.

O ancora.

La distruzione fisica di un bene mobile di valore può essere idonea a vanificare la riscossione e può essere sorretta dal relativo dolo, ma non è un atto fraudolento, perchè non crea, rispetto al Fisco, un'apparenza diversa dalla realtà, e dunque è privo di connotati ingannatori.

Ma la distruzione potrebbe essere anche simulata, e quindi fraudolenta, come è stato osservato<sup>66</sup> con riguardo a macchinari di alta tecnologia o a prodotti informatici resi inutilizzabili (e quindi privati di qualsiasi valore di mercato) ma che il proprietario sia in grado di riattivare reintegrandone l'operatività,

Se poi lo stesso bene mobile venisse invece *occultato* dall'agente, questa condotta potrebbe certamente essere incriminata, avendo in comune, con i più frequenti atti negoziali sopra esemplificati, l'effetto di creare, in danno del creditore, una falsa rappresentazione della realtà, nella quale quel bene appare, contrariamente al vero, estromesso dal patrimonio.

Ancora.

Se ritiro dal mio conto corrente in banca 100.000 € e poi li dilapido in spese voluttuarie, questa operazione obiettivamente riduce la garanzia che il mio patrimonio fornisce ai creditori e può essere compiuta proprio con l'obiettivo di eludere la riscossione coattiva (meglio sperperarli che farli prendere al Fisco....). Questo comportamento potrà anche considerarsi disdicevole, ma certamente non è fraudolento.

Se invece, dopo aver ritirato quei 100.000 €, li affido in custodia ad un amico, perchè me li tenga e me li restituisca a mia richiesta, ecco che l'operazione diventa fraudolenta perchè crea nel creditore la falsa rappresentazione che quei denari siano stati spesi, mentre invece ne è solo mutata la modalità di custodia (l'ignoto mio amico anziché la nota mia banca).

Ed infatti, la Cassazione ha recentemente affermato<sup>67</sup> che *“non integra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre dei propri beni prelevando integralmente dal conto corrente bancario le somme in precedenza ivi depositate”*.

Dopodichè, con riferimento al caso specifico al suo esame, la Corte ha però ritenuto che quei prelievi presentassero carattere di fraudolenza.

---

<sup>66</sup> Caraccioli, *Beni al riparo al Fisco, la sottile linea che individua il reato*, Il Sole 24 Ore, 19 dicembre 2005.

<sup>67</sup> Cass.III, 16.5.2012, Caneva.

In quel caso, infatti, l'imputato aveva richiesto alla propria banca di smobilitare un consistente deposito fiduciario, emettendo contestualmente 723 assegni circolari, in parte intestati a sè e in parte intestati alla propria moglie.

Queste modalità di disposizione dei propri beni sono state ritenute *anomale*, in quanto il rilascio di numerosissimi assegni di modesta entità ed al di sotto del limite di tracciabilità era evidentemente *“funzionale ad una imminente disposizione della somma ed alla conseguente riduzione della garanzia patrimoniale del debitore”*.

La Corte ha quindi ritenuto che proprio le particolari modalità dell'incasso *“colorassero di illiceità un comportamento altrimenti del tutto lecito”*.

Deve infatti – sempre secondo la Corte – *“essere considerato atto fraudolento ogni comportamento che, formalmente lecito (analogamente, del resto, alla vendita di un bene), sia tuttavia caratterizzato da una componente di artificio o di inganno”*.

Sulla stessa linea di tendenza si colloca sostanzialmente anche la pronuncia della Cassazione<sup>68</sup> che ha riconosciuto la sussistenza del reato in un caso di costituzione, da parte dell'imputato, di un fondo patrimoniale<sup>69</sup>.

Come noto, il fondo patrimoniale è – semplificando al massimo – un complesso di beni costituito al fine di soddisfare i bisogni della famiglia, beni il cui diritto di proprietà resta in capo ai coniugi.

Il fondo patrimoniale ha, tra l'altro, l'effetto di limitare l'aggregabilità dei beni da parte dei creditori: i beni e i loro frutti rispondono, infatti, soltanto per le obbligazioni contratte nell'interesse della famiglia.

Essendo l'atto di costituzione del fondo perfettamente lecito ed essendo indiscutibile l'idoneità dell'operazione a limitare la garanzia patrimoniale sulla quale l'erario poteva soddisfare la propria pretesa tributaria - la Corte ha ravvisato il requisito della fraudolenza nella ritenuta strumentalizzazione dell'istituto, da parte dell'imputato, alla finalità prevista dall'art.11.

E' chiaro, in questo come in analoghi casi, che, in presenza di atti leciti e non simulati, la ritenuta sussistenza dell'elemento psicologico del reato e l'obiettiva idoneità dell'atto al fine descritto nell'art.11 finiscono per svalutare il presupposto della necessaria fraudolenza, facendo di fatto desumere – con operazioni interpretative talvolta ardite<sup>70</sup> – quest'ultimo da quelli.

Ci troviamo, in questi casi, in una sorta di *“zona grigia”* che implica valutazioni e giudizi analoghi a quelli ricorrenti in tema di elusione fiscale<sup>71</sup>: se l'atto lecito non risulta avere una finalità economica *ragionevole* e diversa dalla volontà di sottrarre beni patrimoniali alle pretese del Fisco, nella sua strumentalizzazione a fini diversi da quelli per cui l'atto

---

<sup>68</sup> Cass.III, 18.12.2007, Soldera.

<sup>69</sup> Ragionamenti in buona parte analoghi potranno farsi con riferimento alla costituzione di *trusts*.

<sup>70</sup> Ardite, oppure sommarie, *“imbarazzate”* ed apparenti: la motivazione sul punto della sentenza sopra citata si esaurisce, infatti, nel riferimento alla *“idoneità della costituzione del fondo patrimoniale ad ostacolare il soddisfacimento di un'obbligazione tributaria e all'inattendibilità delle giustificazioni addotte dall'interessato a proposito di tale atto”*.

<sup>71</sup> Ampia trattazione della questione può trovarsi in Cass.III, 22.11.2011, Gabbana.

è previsto e consentito dall'ordinamento, si ravvisa una connotazione o un "colore" di frode sufficienti a consentire l'integrazione del reato.

### **l'idoneità**

Pur in presenza di vendite simulate o di atti fraudolenti finalizzati a sottrarre beni patrimoniali alla riscossione coattiva, il reato non sussisterà tutte le volte in cui tali condotte non risultino in concreto idonee a conseguire lo scopo.

Il che si verificherà, ad esempio, quando i beni "distratti" siano per legge impignorabili, oppure – più frequentemente - quando le somme da recuperare da parte dell'erario siano inferiori al valore dei beni che non hanno costituito oggetto della vendita simulata o dell'atto fraudolento<sup>72</sup>.

Può infatti accadere che il contribuente, magari ancora non conoscendo con esattezza l'entità dei propri debiti nei confronti dell'amministrazione finanziaria, compia operazioni di vendita simulata o altre operazioni fraudolente allo scopo di sottrarre alla riscossione parti del proprio patrimonio di valore superiore all'entità della pretesa tributaria, lasciando così aggredibili dal Fisco beni sufficienti alla soddisfazione di essa.

In simili casi, la condotta, pur corrispondendo alla descrizione della norma e pur sorretta dal dolo richiesto, non integrerà il reato per difetto di idoneità.

### **soglia di punibilità**

La soglia minima di punibilità è fissata in 50.000 €, con decorrenza dall'entrata in vigore del DL 31 maggio 2010 n.78, convertito nella legge 2 luglio 2010 n.108, e cioè dal 31.5.2010.

In precedenza – poichè la frode esattoriale era l'unica fattispecie di reato, tra quelle qui esaminate, presente nell'originaria formulazione del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 – la soglia era stabilita in 100 milioni di lire, e dunque, a seguito della conversione *ex lege*, in 51.645,69 €, soglia che andrà quindi applicata, in quanto più favorevole, a tutti i fatti commessi sino al 31.5.2010.

La soglia si riferisce all'entità del debito tributario, formato dalle imposte sui redditi e dall'IVA evase, aumentato di interessi e sanzioni.

Questa affermazione sembra l'unica ragionevole, pur in presenza di una norma decisamente mal scritta che potrebbe consentire di ritenere che quel limite debba essere superato dai soli interessi sommati alle sanzioni.

Poichè gli interessi, ovviamente, incrementano il debito nel tempo, è possibile che un debito inferiore a 50.000 € al momento del compimento dell'atto fraudolento superi quella soglia in epoca successiva. Per quanto già accennato sopra in materia di debiti futuri, ciò non escluderà, in presenza degli altri presupposti, la punibilità.

---

<sup>72</sup> In questo senso, seppur implicitamente, Cass.III, 16.5.2012, Caneva.

E' quindi irrilevante il valore delle componenti patrimoniali alienate simulatamente o fraudolentemente sottratte alla garanzia del credito – valore che potrà essere anche largamente inferiore a 50.000 € - purchè esso sia idoneo a frustrare almeno in parte l'esito della riscossione coattiva.

### **clausola di esclusione**

Il DL 31 maggio 2010 n.78, convertito nella legge 2 luglio 2010 n.108, oltre a “*limare*” la soglia minima di punibilità sino a 50.000 € per ovvie ragioni di coerenza con le altre fattispecie, ha anche soppresso la clausola di sussidiarietà espressa che in precedenza condizionava l'operatività della fattispecie.

Quella clausola – “*salvo che il fatto costituisca più grave reato*” – era stata introdotta, come risulta dalla Relazione governativa al decreto, soprattutto al fine di evitare un eventuale concorso tra il delitto tributario e quello di bancarotta fraudolenta patrimoniale<sup>73</sup>, altrimenti inevitabile, ricorrendone i presupposti fattuali, in forza dell'evidente eterogeneità dei beni giuridici tutelati dai due reati.

Non sono tuttavia mancate sentenze che, pur in presenza della clausola, hanno affermato, nei casi specifici, il concorso tra i due reati, in quanto “*l'operatività della clausola postula che il medesimo fatto sia riconducibile a due diverse norme incriminatrici e costituisca dunque elemento essenziale del reato previsto da entrambe; è cioè necessario che vi sia una perfetta sovrapposibilità tra le condotte contestate, non potendosi parlare, in caso contrario, di medesimo fatto*”<sup>74</sup>.

La sua soppressione comporta ovviamente che – per i fatti commessi dopo il 31.5.2010 – sarà operazione interpretativa ancora più agevole<sup>75</sup> ravvisare entrambi i

---

<sup>73</sup> Esclude il concorso Cass.V, 29.9.2011, Borsano: *La fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - che sanziona chiunque alieni simulatamente o compia atti fraudolenti su beni al fine di sottrarsi al versamento delle imposte (art.11 D.Lgs. n.274 del 2000) - integra una condotta che può ben inserirsi in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti ha titolo per soddisfarsi; ne deriva che ove tale condotta sia finalizzata al fallimento, ovvero posta in essere in vista di esso, o da questo seguita, la distrazione operata in danno del fisco non assume connotazione autonoma ma è riconducibile al paradigma punitivo dell'art.216 l. fall., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione sono comprensive delle condotte di simulazione o integranti atti fraudolenti di cui all'art.11 D.Lgs. n. 74 del 2000, di guisa che, in tal caso, si applica il principio di specialità di cui all'art.15 c.p., in virtù del quale resta integrato il solo reato di bancarotta fraudolenta - trattandosi di più grave reato - e si esclude la configurabilità del concorso tra i due delitti in relazione allo stesso fatto”.*

<sup>74</sup> Così Cass.V. 10.11.2011, Mazzieri.

<sup>75</sup> La sentenza Mazzieri, sopra richiamata, ha valorizzato, a tal fine, svariati elementi: “*Manca il completo "assorbimento" della sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte nel reato di bancarotta fraudolenta, dal momento che vi sono plurimi elementi del primo reato che non sono affatto normativamente contemplati dal secondo; il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11 punisce chiunque (è quantomeno dubbio, pertanto, che si tratti di un reato proprio), al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad € 50.000, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Si tratta di un reato istantaneo di pericolo, a nulla rilevando che in un secondo momento la pretesa tributaria dello Stato sia stata soddisfatta (Cass.III, 27 ottobre 2010, n.40481); già qui si vede una prima differenza con la bancarotta fraudolenta, che richiede invece l'effettiva verifica del fatto distrattivo, che reca pregiudizio ai creditori (nella bancarotta fraudolenta patrimoniale l'evento del reato coincide con la lesione dell'interesse patrimoniale della massa; così Cass.V, 24 marzo 2010 n.16579). In secondo luogo mentre la bancarotta è un reato proprio (anche se non si esclude il concorso "esterno"), la sottrazione fraudolenta è un reato comune o, comunque,*

reati nella condotta di chi, in caso di fallimento, distrae dal patrimonio proprio o della società da lui amministrata beni patrimoniali, realizzando in tal modo il duplice obiettivo di sottrarli alla garanzia dei creditori insinuati nella procedura fallimentare e di sottrarli alla riscossione coattiva da parte del Fisco.

---

*caratterizzato da una soggettività molto più ampia, dal momento che può essere compiuto da qualunque contribuente che abbia un debito d'imposta verso l'erario (si tratta di una categoria amplissima), non essendo necessario che si tratti di imprenditore.... Va, poi, rimarcato che si tratta di fattispecie volte alla tutela di interessi diversi (in argomento v. Cass.III, 14.11.2007 n.14707, nonché Cass.V, 18.5.2011 n.30120 del 18/05/2011, laddove si ribadisce che vi è concorso quando le norme incriminatrici tutelano beni giuridici diversi). A tal proposito non si deve dimenticare che ogni condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale (cosa che non accade nel caso della bancarotta); Cass.Sez.U, 28.10.2010 n.1235. In definitiva, il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 tutela l'interesse erariale al buon esito della procedura di riscossione (trattasi di un interesse tanto rilevante che il bene giuridico è tutelato anche attraverso il sequestro per equivalente, che non assiste invece la bancarotta), mentre nel reato di bancarotta fraudolenta il bene tutelato è l'interesse della generalità dei creditori all'integrità dei mezzi di garanzia (Cass.V, 6.10.1999 n.12897). Vi deve poi essere la idoneità (ex ante) delle condotte distrattive a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva; anche sotto questo profilo sono evidenti le differenze con la bancarotta, per la quale non solo non basta un'astratta idoneità, ma è altresì sufficiente che vi sia un pregiudizio per uno qualsiasi dei creditori. Ciò significa che può aversi bancarotta fraudolenta senza che sia integrata la frode fiscale, laddove l'atto distrattivo non pregiudichi il pagamento, in sede concorsuale, dei crediti privilegiati dall'erario, ma rechi pregiudizio ai creditori chirografari o con diritti di prelazione di grado inferiore'.*

**Art.11 comma 2  
(frode in transazione)**

*2. E' punito con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di ottenere per sè o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a 50.000 €. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore a 200.000 € si applica la reclusione da 1 a 6 anni.*

**struttura del reato**

Si tratta di un reato di falso, che si consuma nel momento in cui il contribuente-debitore richiama di accedere ad una transazione tributaria e, a tal fine, produca documentazione falsa per indurre in inganno l'erario, facendogli ridurre la pretesa necessaria per definire l'accordo.

La formulazione della norma ("*indica nella documentazione*") sembra limitare l'incriminazione alla sola falsità ideologica.

La struttura del reato richiama quella dell'art.3, con la differenza che la frode, qui, non avviene nella fase di dichiarazione, ma nella fase successiva all'accertamento del debito tributario.

Anche questa norma è mal scritta.

Invece di riprodurre – con adattamenti assai semplici – la corretta e inequivoca formulazione dell'art.3 e dell'art.4 ("*l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore a..*"), il legislatore ha qui adottato una struttura sintattica ("*elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a 50.000 €*") che ha consentito a diversi interpreti di concludere che la soglia di punibilità si riferisca ai soli elementi passivi fittizi indicati e non anche agli elementi attivi occultati.

La conclusione, sul piano dell'interpretazione strettamente letterale, è tutt'altro che peregrina.

E tuttavia l'assoluta irragionevolezza delle conseguenze che essa implicherebbe<sup>76</sup>, vista l'identica rilevanza ai fini dell'evasione delle due condotte alternative, induce a

---

<sup>76</sup> Irragionevolezza che si riprodurrebbe e si amplificherebbe con riferimento all'ipotesi aggravata del secondo periodo, visto il richiamo, in esso contenuto, all'"*ammontare di cui al periodo precedente*", ammontare che sarebbe previsto solo per l'esposizione di elementi passivi fittizi. Con l'effetto che l'omessa indicazione di elementi attivi anche per un solo € sarebbe punita sino a 4 anni di reclusione come l'esposizione di elementi passivi fittizi sino a 199.999 €, e che l'omessa indicazione di elementi



ritenere che la giurisprudenza (che non risulta ancora essersi espressa al riguardo) si orienterà nel senso di riferire la soglia ad entrambe.

### **la transazione fiscale**

Presupposto del reato è l'avvenuta instaurazione di una procedura di transazione fiscale, nel cui ambito viene consumata la condotta illecita.

La locuzione "*transazione fiscale*" è stata utilizzata dal legislatore, in precedenza, solo in materia di concordato fallimentare nell'ambito dell'art.182 ter del RD 16 marzo 1942 n.267<sup>77</sup>.

Deve quindi domandarsi se il legislatore abbia inteso utilizzare questa locuzione in senso generico-descrittivo (magari anche ignorando di averla già utilizzata con riferimento ad una situazione molto specifica), oppure abbia voluto penalizzare esclusivamente le condotte di falso realizzate dall'imprenditore che abbia presentato al tribunale fallimentare domanda di pagamento parziale (o anche dilazionato) dei tributi e dei relativi accessori.

---

attivi per milioni di € sarebbe sempre punita sino a 4 anni, mentre l'esposizione di elementi passivi fittizi per 200.001 € sarebbe punita sino a 6 anni.

<sup>77</sup> Art.182 ter (transazione fiscale) 1. Con il piano di cui all'art.160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. La proposta può prevedere la dilazione del pagamento. Se il credito tributario è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali; se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari. 2. Copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il concessionario, non oltre 30 giorni dalla data della presentazione, deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto o sospeso. L'ufficio, nello stesso termine, deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità del debito derivante da atti di accertamento ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo, nonché da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario. Dopo l'emissione del decreto di cui all'art.163, copia dell'avviso di irregolarità e delle certificazioni devono essere trasmessi al commissario giudiziale per gli adempimenti previsti dall'art.171 comma 1 e dall'art.172. In particolare, per i tributi amministrati dall'agenzia delle dogane, l'ufficio competente a ricevere copia della domanda con la relativa documentazione prevista al primo periodo, nonché a rilasciare la certificazione di cui al terzo periodo, si identifica con l'ufficio che ha notificato al debitore gli atti di accertamento. 3. Relativamente ai tributi non iscritti a ruolo, ovvero non ancora consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, l'adesione o il diniego alla proposta di concordato è approvato con atto del direttore dell'ufficio, su conforme parere della competente direzione regionale, ed è espresso mediante voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori, ovvero nei modi previsti dall'art.178 comma 1. 4. Relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati al concessionario del servizio nazionale della riscossione alla data di presentazione della domanda, quest'ultimo provvede ad esprimere il voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del direttore dell'ufficio, previo conforme parere della competente direzione regionale. 5. La chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'art.181, determina la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi di cui al comma 1. 6. Ai debiti tributari amministrati dalle agenzie fiscali non si applicano le disposizioni di cui all'art.182 bis.

Va ricordato che un riferimento ad altri istituti conciliativi (cioè l'adesione all'accertamento<sup>78</sup> e la conciliazione giudiziale<sup>79</sup>) è contenuto - nello stesso DL che ha introdotto il reato dell'art.11 comma 2 - nell'art.29 comma 7, in materia di limitazione della responsabilità contabile:

*7. All'art.319 bis c.p., dopo le parole "alla quale il pubblico ufficiale appartiene" sono aggiunte le seguenti: "nonchè il pagamento o il rimborso di tributi". Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'art.182 ter del RD 16 marzo 1942 n.267, dal D.Lvo 19 giugno 1997 n.218 e dall'art.48 del D.Lvo 31 dicembre 1992 n.546, la responsabilità di cui all'art.1 comma 1 della legge 14 gennaio 1994 n.20 è limitata alle ipotesi di dolo.*

La risposta non è agevole.

Sul piano strettamente letterale, va segnalato che il riferimento alla procedura di transazione fiscale è *declinato al singolare* nel testo della nuova disposizione, a differenza di quanto fa, ad esempio, l'art.13 del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 in materia di circostanze attenuanti (che parla delle "*speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie*").

---

<sup>78</sup> Art.7 del D.Lvo 19 giugno 1997 n.218: *Atto di accertamento con adesione* 1. L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale.

<sup>79</sup> Art.48 del D.Lvo 31 dicembre 1992 n.546: *Conciliazione giudiziale* (commi 1, 3 e 5) 1. Ciascuna delle parti con l'istanza prevista dall'art.33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia. 3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i 100 milioni di lire, previa prestazione di idonea garanzia secondo le modalità di cui all'art.38 bis del DPR 26 ottobre 1972 n.633. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di 20 giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno. Per le modalità di versamento si applica l'art.5 del DPR 28 settembre 1994 n.592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. 5. L'ufficio può, sino alla data della trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione; il presidente della commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro 10 giorni dalla data di presentazione della proposta.

Questo elemento interpretativo, unitamente all'impiego di un'espressione "*tecnica*", in quanto normativamente riferita ad una ben individuata procedura, indurrebbero a concludere che siano penalmente rilevanti ex art.11 comma 2 le sole falsità commesse dall'imprenditore che ha presentato al Tribunale fallimentare una domanda di pagamento parziale dei tributi.

Dal lato opposto, stanno la considerazione – per quello che vale – della relazione governativa al disegno di legge di legge di conversione del decreto (nella quale si parla di "*un nuovo reato in materia di falsità nella documentazione presentata ai fini delle transazioni fiscali*", e la ragionevolezza, che sarebbe certamente offesa – ma non sarebbe la prima volta – da una così rilevante differenza di trattamento tra procedure conciliative e di transazione sostanzialmente analoghe.

Mia opinione è che debba privilegiarsi l'interpretazione più restrittiva, sia perchè questa è la regola ermeneutica che si impone tutte le volte in cui si tratti di delimitare l'ambito applicativo di una norma incriminatrice, sia perchè, almeno sotto il profilo della collocazione procedimentale, esiste una qualche differenza tra transazione fiscale in senso proprio e le altre procedure conciliative (accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, che si collocano entrambe, a differenza dell'altra, nella fase contenziosa, anteriore al consolidamento del debito fiscale), sia perchè la produzione di documentazione a sostegno dell'istanza è espressamente prevista ed obbligatoria per la sola procedura di transazione fiscale.

### **la documentazione**

La documentazione da presentare con la proposta di transazione fiscale è prevista dall'art.161 comma 2 del RD 16 marzo 1942 n.267, ed è costituita, sostanzialmente, da un'aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa, uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione, l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore, il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili, oltre che dalla relazione di un professionista sull'idoneità dell'accordo ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei all'accordo.

Tale documentazione deve essere accompagnata da una dichiarazione sostitutiva resa dal debitore in merito alla veridicità delle poste di bilancio: l'imprenditore che presenta la domanda deve, pertanto, dichiarare che la documentazione depositata rappresenta fedelmente e integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.

Con l'introduzione del nuovo reato, quindi, il legislatore ha voluto prevenire la possibilità che il debitore, al fine di rendere più appetibile per l'amministrazione finanziaria la proposta di transazione fiscale, sia indotto ad alterare la sua situazione patrimoniale esponendo attività inferiori a quelle effettive, ovvero elementi passivi fittizi.

E' chiaro, quindi, che il reato può essere commesso anche dal contribuente che abbia tenuto un comportamento fedele nella fase dichiarativa e che solo successivamente tenti di ingannare il Fisco allo scopo di ottenere con minori esborsi l'estinzione delle obbligazioni conseguenti alle proprie fedeli dichiarazioni tributarie.

## **soglia di punibilità**

La soglia di punibilità appare particolarmente bassa, ma è sostanzialmente coerente con l'operazione di riduzione di tutte le soglie intervenuta nel 2011: deve tuttavia rimarcarsi che, abbastanza incongruamente, alla soglia espressa in valori assoluti non si affianca (come sarebbe stato opportuno e come ad esempio avviene negli artt.3 e 4) quella espressa in valori percentuali con riferimento alle attività patrimoniali.

## **dolo e consumazione**

Il dolo è specifico e consiste nell'obiettivo di conseguire, mediante la produzione di documentazione ideologicamente falsa, un accordo con l'amministrazione finanziaria a condizioni migliori di quelle che si sarebbero potute ottenere indicando con fedeltà la propria situazione patrimoniale.

Il reato si consuma, pertanto, con la produzione della documentazione, restando a tal fine irrilevante se l'obiettivo fraudolento sia stato o meno conseguito.

Il conseguimento del profitto che l'autore del reato si propone non è considerato dalla norma – come avviene invece in altre fattispecie di reato dalla struttura simile, come quelli in materia di patrocinio a spese dello Stato<sup>80</sup> - come un fatto aggravatore della responsabilità.

Il che pone il problema del rapporto tra la frode in transazione e la truffa, cioè del possibile concorso tra reato tributario e reato comune.

Si tratta di un tema assai travagliato sia in giurisprudenza sia in dottrina, che, recentemente, ha trovato un punto di approdo (probabilmente non definitivo) nella sentenza della Cassazione a sezioni unite 28.10.2010, Giordano.

Le Sezioni unite erano intervenute per dirimere il contrasto giurisprudenziale che si era creato in ordine ai rapporti tra i delitti di frode fiscale previsti dal del Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 e la fattispecie di truffa aggravata ai danni dello Stato (art.640 comma 2 n. 1) c.p.

In proposito, la giurisprudenza precedente, infatti, oscillava tra il riconoscere e il negare la possibilità che gli stessi fatti storici potessero integrare, in concorso con le fattispecie tributarie, anche l'ipotesi di truffa ai danni dello Stato, come prevista dall'art.640 comma 2 n.1) c.p.

Un primo orientamento riteneva ammissibile il concorso di reati: le fattispecie tributarie, si osservava, sono state costruite dal legislatore come reati di mera condotta, in cui la consumazione del reato avviene semplicemente con la presentazione di una dichiarazione infedele delle imposte, a prescindere dal fatto che l'erario si avveda della falsità della dichiarazione, e, a maggior ragione, indipendentemente da qualsivoglia danno patrimoniale cagionato al fisco.

---

<sup>80</sup> Artt.95 e 125 del DPR 30 maggio 2002 n.115.

Questo orientamento riteneva dunque applicabili entrambe le fattispecie quando – come di regola avviene – l'erario avesse omesso di richiedere le somme dovute: il reato tributario, infatti, non conterrebbe in sé anche gli elementi (costitutivi del delitto di truffa) dell'induzione in errore del *deceptus* e del conseguente suo sacrificio patrimoniale.

Le Sezioni unite hanno invece adottato invece l'opposta interpretazione: il principio di specialità espresso dall'art.15 c.p. preclude il configurarsi del concorso di reati.

La pronuncia in esame nota come il legislatore – nel disegnare le fattispecie penali tributarie – abbia inteso anticipare la tutela penale a quei comportamenti che diano vita a dichiarazioni fiscali non rispondenti al vero: per questo, i delitti contemplati dal Decreto legislativo 10 marzo 2000 n.74 sono costruiti quali reati di mera condotta, in rapporto di specialità rispetto alla truffa dal momento che sono caratterizzati da una particolare modalità di artificio, consistente appunto nell'annotazione o emissione di fatture false, ovvero nel predisporre comunque un falso impianto contabile.

Non solo la condotta, del resto, ma tutti gli ulteriori elementi costitutivi del delitto di truffa trovano, secondo la Cassazione, precisa corrispondenza nello schema normativo dei delitti tributari: l'evento di danno patrimoniale ai danni dello Stato contemplato nell'art.640 comma 2 n.1), infatti, non è espunto dalla fattispecie tributaria, ma diviene l'oggetto del dolo specifico, consistente nel "*fine di evadere le imposte*".

Se, pertanto, il reato tributario si consuma a prescindere dall'effettiva verifica del danno nei confronti dello Stato, dovrà comunque essere presente la finalità di cagionare un tale danno, attraverso la predisposizione, da parte del contribuente, di un particolare sistema fraudolento atto ad ingannare l'erario.

In nome del principio di specialità, troverà pertanto applicazione la sola fattispecie tributaria, "*che peraltro è corredata da una cornice sanzionatoria più elevata*"<sup>81</sup>.

Applicando questi principi alla frode in transazione, dovrà necessariamente concludersi nel senso della applicabilità della sola norma penale tributaria (la quale, sia nell'ipotesi base sia in quella aggravata, non è peraltro "*corredata da una cornice sanzionatoria più elevata*").

Analizzando la motivazione della pronuncia, si comprende tuttavia che la Corte ha fatto "*un passo in più*" (non necessario ai fini della decisione del caso di specie) rispetto alla semplice (e sostanzialmente condivisibile) affermazione secondo la quale, se un medesimo fatto storico è suscettibile di integrare entrambe le fattispecie (quella tributaria e quella comune), debba trovare applicazione soltanto la prima.

La Corte si spinge infatti sino ad affermare che "*il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come un sistema chiuso e*

---

<sup>81</sup> Con l'avvertenza, peraltro che "*diverso discorso deve farsi con riferimento alle ipotesi in cui dalla condotta di frode fiscale derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni. In tali ipotesi è possibile il concorso fra il delitto di frode fiscale e quello di truffa. Infatti, l'ulteriore evento di danno che il soggetto agente si rappresenta non inerisce al rapporto fiscale, con la conseguenza che se l'attività frodatrice sia diretta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori, non sussiste alcun problema di rapporto di specialità tra norme, perché una stessa condotta viene utilizzata per finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge e non si esaurisce nell'ambito del quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali, con la conseguenza della concorrente punibilità di più finalità diverse compresenti nell'azione criminosa*".

*autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali... in definitiva, qualsiasi condotta di frode al fisco non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa".*

Che è come dire che il sistema penal-tributario costituisce un sistema autonomo e perfetto in se stesso: il contribuente infedele che si procura un profitto in danno dell'erario, in altre parole, o è punibile in forza di una norma penal-tributaria, oppure non è punibile *tout court*.

Ed è proprio questa opzione interpretativa che, a ben vedere, ha imposto l'introduzione della fattispecie della frode in transazione (e presumibilmente imporrà, nel futuro, l'introduzione di altre fattispecie analoghe): in mancanza di essa, infatti, un comportamento certamente idoneo ad integrare gli estremi del reato di truffa (tentata o consumata) in danno dello Stato non sarebbe stato, per effetto del (discutibile<sup>82</sup>) "passo *in più*" operato dalle Sezioni unite, in alcun modo punibile.

---

<sup>82</sup> Discutibile e in effetti discusso: si veda, ad esempio, la successiva Cass.II, 22.11.2011, Gabbana.

## QUALCHE PROBLEMA COMUNE

### soglia di punibilità

Il problema della natura giuridica delle soglie di punibilità tributaria ha fatto scorrere fiumi di inchiostro, anche se il suo interesse può considerarsi più accademico che rilevante nella pratica delle applicazioni giurisprudenziali.

In sostanza, si fronteggiano due tesi:

- le soglie di punibilità costituiscono condizioni obbiettive di punibilità;
- le soglie di punibilità costituiscono elementi costitutivi delle rispettive fattispecie.

La scelta dell'una o dell'altra opzione comporta ovviamente conseguenze sul piano del dolo, perchè, secondo le regola generali, solo nel secondo caso (elemento costitutivo del reato) il superamento della soglia dovrà essere oggetto di rappresentazione e volontà, e dunque l'eventuale errore del contribuente sull'avvenuto superamento porterebbe ad escludere la sua punibilità ex art.47 c.p.

Sono stati adottati molti argomenti a favore dell'una o dell'altra ricostruzione.

Quello che mi sembra certo è che il problema non abbia ragione di porsi almeno con riferimento ai reati tributari che prevedono un dolo specifico di evasione, perchè – come è stato giustamente osservato – quella previsione è palesemente sintomatica della volontà legislativa di non considerare l'entità dell'imposta evasa come un elemento del fatto da far rientrare nel fuoco del dolo.

La tesi che ravvisa nelle soglie un elemento costitutivo del reato è invece più fondata con riguardo alle fattispecie a dolo generico, come i reati di omesso versamento.

E tuttavia ben difficilmente potrà verificarsi, nella pratica, che un contribuente sostenga di non essersi reso conto che l'ammontare complessivo delle ritenute fiscali da lui stesso (poco prima) certificate, oppure l'ammontare complessivo dell'IVA da lui stesso (poco prima) dichiarata a debito, superasse la soglia dei 50.000 €.

### delega a terzi

Nella grandissima maggioranza dei casi, sia per i grandi, sia per i piccoli contribuenti, tutte le attività necessarie per pervenire alla quantificazione delle somme dovute allo Stato e delle somme da versare in concreto (previe le legittime compensazioni) non vengono eseguite e curate personalmente dal contribuente attinto dall'obbligo di versamento, ma, per i grandi contribuenti, da personale dipendente addetto alla gestione contabile e fiscale e, per i piccoli contribuenti, da commercialisti o da persone esperte di fiducia.

Ciò comporta che è e sarà sempre molto frequente che gli imputati di questi reati tributari evidenzino, a propria difesa, di aver fatto affidamento su altra persona da loro delegata e di non essere quindi responsabili penalmente dei loro eventuali errori e delle loro eventuali omissioni.

Quale peso potrà essere dato a queste linee difensive?

Le due risposte estreme sono ovviamente:

- la delega a terzi non comporta mai alcuna esenzione da responsabilità del contribuente-delegante;
- la delega a terzi comporta sempre l'esenzione da responsabilità del contribuente-delegante

Pur essendo entrambe queste risposte, nella loro assolutezza, certamente sbagliate, mi sembra si possa affermare con tranquillità che il PM e il giudice debbano muovere dalla prima (irrilevanza della delega) e verificare poi se le caratteristiche e le modalità dei fatti concreti possano giustificare una eccezione in senso opposto.

Non è ovviamente possibile affrontare qui il problema generale della rilevanza penalistica della delega di funzioni, problema che investe molti campi, anche molto diversi, dell'ordinamento (si pensi solo al settore degli infortuni e delle malattie professionali).

Per attenerci ai soli reati qui in esame, possiamo ipotizzare alcune categorie di situazioni "standard":

- il delegato ha ricevuto l'incarico di determinare le somme da versare e poi anche di versarle: non effettua il versamento per dimenticanza o perchè non ha ricevuto somme sufficienti dal delegante o perchè non gliel'ha chieste, o perchè, ad insaputa di lui, ha usato in altro modo, indebitamente appropriandosene, le somme messe a disposizione, in misura sufficiente, dal delegante;
- il delegato ha ricevuto l'incarico di determinare le somme da versare e poi di comunicarle al delegante affinché egli possa provvedere tempestivamente al versamento, ciò che il delegante non fa perchè non avvisato, o non avvisato tempestivamente, dal delegato.

Poichè nei casi degli artt.10 bis e 10 ter, siamo in presenza di condotte omissive di un versamento dichiarato dovuto (o attraverso la certificazione annuale ai sostituiti o attraverso la dichiarazione annuale IVA) non viene qui in questione il tema della responsabilità penale conseguente ad eventuali errori commessi dal delegato nel predisporre le certificazioni o la dichiarazione annuale.

Essendo rilevante solo il mancato versamento di una somma la cui entità è documentalmente verificabile, l'unica possibile situazione meritevole di vaglio è quella in cui il delegante abbia messo tempestivamente a disposizione del delegato le somme necessarie e il delegato, per colpa o dolo, abbia ommesso il versamento.

In proposito, non può non condividersi quell'orientamento giurisprudenziale secondo il quale "affidare al commercialista l'adempimento non esonera il titolare obbligato...a vigilare affinché il mandato sia puntualmente adempiuto"<sup>83</sup>, così che il contribuente

---

<sup>83</sup> Così, testualmente, Cass.III, 29.3.2012, Dell'Anno;



risponde del reato omissivo anche nel caso in cui l'omissione sia imputabile al comportamento del commercialista<sup>84</sup>.

Posto che, in simili casi, il delegato sarebbe comunque civilmente responsabile per il risarcimento del danno cagionato al delegante, potrebbero però verificarsi (e si sono in realtà verificate) situazioni nelle quali il delegato, essendosi appropriato dei denari del delegante destinati ai versamenti fiscali o contributivi, abbia poi formato documentazione falsa al fine di occultare quelle appropriazioni.

E' evidente che, in un simile caso, neppure un inadempimento dei propri obblighi di controllo potrà essere rimproverato al contribuente, e la relativa responsabilità penale andrà pertanto posta a carico del solo delegato ai sensi dell'art.48 c.p.

Per potersi pervenire all'affermazione di un'eccezione alla regola generale sopra ricordata, insomma, non avranno rilevanza aspetti quali la maggiore o minore qualificazione professionale del delegato o l'esistenza di un rapporto di maggiore o minore fiducia tra delegante e delegato, ma solo le modalità concrete ed accertabili della condotta del delegante, che si esimerà da responsabilità solo dimostrando di aver fatto tutto quanto esigibile da un "*buon contribuente*" per adempiere agli obblighi tributari su di lui incombenti, e dunque di aver anche vigilato, nei limiti del ragionevolmente richiedibile, sul comportamento del suo delegato.

La questione si porrà in maniera parzialmente diversa nell'ambito delle organizzazioni imprenditoriali di grandi dimensioni e complessità, all'interno delle quali non è ragionevolmente esigibile che il legale rappresentante debba personalmente controllare l'esatto e puntuale adempimento dei propri compiti da parte dei responsabili degli uffici incaricati delle incombenze fiscali e contributive.

Il problema è più teorico che di rilevanza pratica giacchè l'organizzazione interna dei complessi imprenditoriali di grandi dimensioni fa sì che omissioni colpose di versamenti non si verifichino, e che dunque le eventuali omissioni siano conseguenza (non di una dimenticanza di un singolo impiegato, ma) di una mancanza di fondi talmente eclatante da segnalare la decozione dell'impresa, situazione che non può certamente essere ignota ai suoi amministratori di vertice.

Va comunque ricordato che recentemente, in un caso simile, ha avuto occasione di pronunciarsi il Tribunale di Milano<sup>85</sup>, concludendo (forse con eccessiva larghezza di vedute) che:

*va escluso il dolo del delitto di omesso versamento delle ritenute in capo al presidente e rappresentante legale della società, ove non risulti vi sia stata da parte dell'imputato la cosciente accettazione della situazione illecita realizzata dai dipendenti incaricati di effettuare i versamenti delle ritenute (nel caso di specie, il*

---

<sup>84</sup> Tra le molte: Cass.III, 18.1.2012 n.1870: "*Destinatario degli obblighi in materia fiscale è il contribuente, sicchè la circostanza che questi deleghi gli adempimenti relativi ad un altro soggetto non vale ad esimerlo da responsabilità penale... in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere*"; Conformi, anche con riguardo a settori diversi: Cass.III, 4.10.2011 n.35895; Cass.III, 26.3.2010, Di Mambro; Cass.III, 18.11.2009, Riitano; Cass.III, 29.10.2009, Lombardi; Cass.V, 27.1.2005, De Franceschi; Cass.III, 7.11.2002, Soriano; Cass.III, 10.4.2002, Nobili; Cass.III, 24.11.1999, Anelli; Cass.V, 1.10.1998, Mollo; Cass.V, 15.12.1993, Decenvirale; Cass.III, 6.4.1987, Spampinato.

<sup>85</sup> Trib. Milano, 6.7.2011

giudice ha ritenuto di escludere il dolo in quanto è emerso che l'imputato, presidente di una società con 200 collaboratori e 10 milioni di € di fatturato annuo, non si occupava direttamente della gestione contabile dei pagamenti ed era certo che i propri dipendenti vi provvedessero tempestivamente – sebbene fosse consapevole della crisi di liquidità in cui versava l'azienda – come dimostrato anche dal fatto che, appena avuta contezza dell'omesso versamento delle ritenute, reagì severamente nei confronti dei dipendenti responsabili, trasferendoli ad altro ufficio)

### **amministratore di fatto**

L'art.2369 comma 1 del codice civile, come introdotto dall'art.1 del D.Lvo 11 aprile 2002 n.61, stabilisce che:

*Per i reati previsti dal presente titolo, al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione.*

Con questa norma è stato recepito dal legislatore un consolidato e costante approdo giurisprudenziale, che aveva trovato larga applicazione soprattutto nel settore dei reati fallimentari.

La norma, ancorché riferita esplicitamente ai reati societari previsti dal codice civile, contiene la codificazione di un principio generale applicabile ad altri settori penali dell'ordinamento e, per la sua natura sostanzialmente interpretativa, è certamente applicabile anche ai fatti pregressi<sup>86</sup>.

In applicazione del principio generale secondo il quale, almeno sul piano penale, l'amministratore di fatto è equiparato ad ogni effetto all'amministratore di diritto, la giurisprudenza ha coerentemente affermato che

*sull'amministratore di fatto, reale detentore dei poteri all'interno dell'impresa, gravano i doveri inerenti tali carica e quindi anche gli obblighi fiscali; della loro violazione, pertanto, deve rispondere, eventualmente in concorso con l'amministratore di diritto<sup>87</sup>*

E' importante ricordare che la tematica dell'amministratore di fatto non è necessariamente legata – come si tende a credere sulla base dei casi che più frequentemente si presentano nella pratica – all'esistenza di un amministratore di diritto fittizio (c.d. *testa di legno*), ma che la figura dell'amministratore di fatto può coesistere, e spesso coesiste, con quella di un amministratore di diritto operativo, che eserciti effettivamente i poteri gestionali inerenti alla sua carica.

---

<sup>86</sup> Così Cass.V, 11.1.2008, Salamida.

<sup>87</sup> Così, testualmente, Cass.III, 28.4.2011, Rocco. Conforme: Cass.III, 28.4.2011, Ceravolo.

Tra gli obblighi gravanti sull'amministratore di fatto, la giurisprudenza ha evidenziato anche quello derivante dall'art.40 c.p., cioè l'obbligo di impedire la commissione di reati da parte di terzi, disposizione normalmente applicata per accollare all'amministratore di diritto fittizio la corresponsabilità penale per i reati commessi dall'amministratore di fatto.

Poichè l'obbligo di impedire l'evento grava anche sull'amministratore di fatto, anch'esso potrà quindi essere chiamato a rispondere del fatto di non aver impedito la commissione di reati da parte dell'amministratore di diritto.

Così, infatti, la Cassazione<sup>88</sup>:

*Tale equiparazione, pertanto, assume portata generale in relazione a tutti i comportamenti commissivi o omissivi dell'amministratore di diritto, essendo tenuto l'amministratore di fatto ad impedire le condotte vietate riguardanti l'amministrazione della società ovvero pretendere l'esecuzione degli adempimenti imposti dalla legge, con la conseguente responsabilità dello stesso in sede penale ex art. 40, comma secondo, c.p. Ovviamente devono concretamente sussistere le condizioni previste dalla citata disposizione del codice civile per riconoscere nel soggetto agente la qualità di amministratore di fatto della compagine societaria*

In sostanza, nella pratica, potranno verificarsi le seguenti diverse situazioni:

amministratore di diritto "testa di legno" e amministratore di fatto:

- l'amministratore di fatto è sempre responsabile
- l'amministratore "testa di legno" è responsabile solo se abbia avuto almeno generica conoscenza della commissione del reato da parte dell'amministratore di fatto

amministratore di diritto "operativo" e amministratore di fatto

- l'amministratore di fatto è sempre responsabile, o per fatto proprio, oppure ex art.40 per omesso impedimento del reato commesso dall'amministratore di diritto
- l'amministratore di diritto è responsabile del fatto proprio, nonchè, ex art.40, per omesso impedimento del reato commesso dall'amministratore di fatto, quando abbia avuto almeno generica conoscenza della commissione del reato da parte di lui

Naturalmente, per l'amministratore di diritto "operativo" sarà di regola assai più difficile che non per l'amministratore "testa di legno" dimostrare di non aver avuto alcuna consapevolezza dei reati commessi dall'amministratore di fatto e di non aver potuto in alcun modo evitarli.

---

<sup>88</sup> Cass.29.8.2012 n.33385. Conformi: Cass.V, 2.3.2011, Guadagnoli; Cass.V, 20.5.2011, Assetto; Cass.V, 11.1.2008, Salamida

## **fallimento**

Già molti anni fa – con la risoluzione del 3.10.1985 n.383065 dell'allora Ministero delle Finanze – era stato definitivamente chiarito<sup>89</sup> che, in materia di IVA, il curatore fallimentare, *“per le operazioni effettuate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento, è obbligato esclusivamente alla presentazione della dichiarazione IVA, senza far seguito al versamento del tributo”*, mentre, per le operazioni effettuate successivamente all'apertura del fallimento, è invece obbligato all'osservanza di tutti gli adempimenti previsti dal DPR 633/72, e quindi anche ai relativi versamenti<sup>90</sup>.

Dal che deriva necessariamente, in materia di art.10 ter, che, quando un fallimento si sia dichiarato prima della data del 27 dicembre, dell'eventuale reato di omissione del versamento dell'IVA maturata a debito nel corso dell'anno precedente, non risponde nessuno: non l'amministratore della società fallita, in quanto non più in carica alla data di consumazione, e non il curatore, in quanto non obbligato a versare l'IVA relativa alle operazioni di data anteriore all'apertura del fallimento.

Il curatore potrà quindi rispondere del reato dell'art.10 ter nel solo caso (sostanzialmente di scuola) in cui, dopo aver compiuto, ad esempio in gestione provvisoria, operazioni a debito IVA per più di 50.000 € nel corso di un anno solare, ometta poi di versarla all'erario entro il 27 dicembre dell'anno successivo.

Soluzione analoga deve essere adottata in materia di ritenute fiscali, il cui importo – se relativo a compensi corrisposti prima dell'apertura del fallimento, il curatore non sarà obbligato a versare.

Egli pertanto risponderà del reato dell'art.10 bis solo nel caso in cui, avendo corrisposto a collaboratori della procedura compensi certificati per più di 50.000 € nell'anno solare, non li versi poi entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale modello 770.

## **prescrizione**

La prescrizione è quella ordinaria; le cause di interruzione sono quelle ordinarie (art.160 c.p.), nonché, in virtù dell'indicazione tassativa contenuta nell'art.17, il verbale di constatazione e l'atto di accertamento.

Il legislatore del 2000, oltre ad uniformare la durata dei termini a quelli previsti dal codice penale<sup>91</sup>, ha così adottato una formulazione meno ambigua di quella previgente (art.9 della legge 516/82), che parlava di interruzione conseguente alla *“constatazione di dette violazioni”* e che aveva suscitato ampie dispute sia in giurisprudenza, sia in dottrina.

---

<sup>89</sup> Così correttamente interpretando il disposto dell'art.74 bis del DPR 633/1972.

<sup>90</sup> Di ciò, peraltro, parte della giurisprudenza aveva dubitato sino all'entrata in vigore del DL 4 luglio 2006 n.323, convertito in legge 4 agosto 2006 n.248, che, all'art.37, ha qualificato espressamente il curatore fallimentare e il commissario liquidatore come sostituti di imposta.

<sup>91</sup> Sotto il vigore della legge 7 agosto 1982 n.516, i reati tributari avevano un termine ordinario di prescrizione di 6 anni, salvo quello previsto dall'art.1 comma 1, che si prescriveva in 7 anni.

Con il riferimento a due atti tipici del diritto tributario, si è posto fine al contrasto tra chi riteneva idonea all'interruzione qualunque attività, anche se non ancora trasfusa in atti tipici, nel corso della quale gli uffici finanziari o la Guardia di finanza, prendono formalmente cognizione del reato, constatandolo o accertandolo (tesi prevalente nella giurisprudenza di legittimità<sup>92</sup>) e chi richiedeva invece il compimento di un atto tipico (tesi prevalente nella giurisprudenza di merito ed in dottrina, e di fatto recepita dalla nuova formulazione).

Il processo verbale di constatazione è l'atto conclusivo della verifica fiscale<sup>93</sup>.

L'atto di accertamento è l'atto emesso dall'amministrazione finanziaria – denominato talvolta, nel linguaggio legislativo e burocratico, avviso di accertamento "in rettifica" o "d'ufficio", a seconda che sia emesso sul presupposto dell'esistenza di una dichiarazione o della sua mancanza – quando, a seguito di un'attività istruttoria, sono emerse a carico del contribuente, irregolarità fiscali.

Esso deve necessariamente contenere, tra l'altro, l'indicazione degli imponibili accertati e delle aliquote applicate, il calcolo dell'imposta, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta, nonché una motivazione, volta a descrivere le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa dell'ufficio, con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni<sup>94</sup>.

Qualunque altro atto e qualunque altra attività diversi dal verbale di constatazione e dall'atto di accertamento – di rilievo meramente interno o anche esterno (come l'iscrizione a ruolo<sup>95</sup>), o semplicemente preparatorio (come la c.d. minuta di iscrizione a ruolo) – sono pertanto privi di efficacia interruttiva della prescrizione.

Con riferimento particolare alle fattispecie di reato qui esaminate, va detto che, di regola, nei procedimenti per art.10 bis, art.10 ter e art.10 quater, mancheranno sia un atto di accertamento (non essendo questo atto previsto nelle procedure di liquidazione e controllo previste dagli artt.36 bis e 36 ter del DPR 600/1973, che portano direttamente alla iscrizione a ruolo), sia, quasi sempre, un verbale di constatazione, essendo eccezionale il caso che la denuncia costituisca l'esito, anziché delle procedure automatizzate citate, di una verifica fiscale.

All'esito di quelle procedure automatizzate si perviene, infatti, alla *liquidazione* del tributo dovuto, che è cosa ben diversa dal suo *accertamento*, il quale presuppone una propedeutica e spesso complessa attività istruttoria che sfocia in un apprezzamento, in fatto e diritto, della capacità contributiva effettivamente manifestata.

Nè alcuna efficacia interruttiva potrà essere riconosciuta alla comunicazione al contribuente che l'Agenzia delle Entrate fa in adempimento del disposto del comma 3 dell'art.36 bis e del comma 4 dell'art.36 ter e la cui funzione non è quella di accertare

---

<sup>92</sup> Che veniva in questo modo incontro alla necessità di rendere possibile un'interruzione anche nei casi in cui, visto il potere autonomo di iniziativa del PM, l'accertamento del reato tributario non venisse formalizzato in un verbale di constatazione.

<sup>93</sup> Art.4 della legge 7 gennaio 1929 n.4.

<sup>94</sup> Art.42 del DPR 600/1973 e art.56 del DPR 633/1972.

<sup>95</sup> L'iscrizione a ruolo manifesta la volontà dello Stato di riscuotere l'imposta, ma non (anche) di perseguire penalmente il debitore: per questo è coerente al sistema che sia priva di effetti interruttivi della prescrizione.

alcunché<sup>96</sup>, ma solo di porre il contribuente in condizione di esporre i propri chiarimenti ed eventualmente pervenire tempestivamente alla correzione dei non infrequenti errori materiali.

Ragion per cui – di regola – per i reati dell'art.10 bis, ter e quater, gli unici atti interruttivi saranno quelli “comuni” previsti dall'art.160 c.p.

Nei procedimenti per i reati dell'art.10, invece, mancherà sempre un atto di accertamento, ma sarà sempre presente un verbale di constatazione, la cui data di redazione sarà quindi quella del riavvio del termine prescrizionale.

Quanto ai procedimenti per frode esattoriale ex art.11 - essendo per definizione assente un atto di accertamento<sup>97</sup> - il reato potrebbe essere individuato nel corso di una verifica, nel qual caso l'interruzione sarà provocata dal verbale di constatazione che la conclude, mentre nei procedimenti per frode in transazione, non vi saranno mai nè verbale di constatazione, nè atto di accertamento, per cui dovranno considerarsi solo gli atti interruttivi “comuni”.

Va infine ricordato che il problema – in passato oggetto di accesi contrasti – relativo alla necessità o meno, ai fini interruttivi, che l'atto sia (anche) portato a conoscenza dell'interessato, non ha oggi più ragione di esistere.

Gli atti interruttivi “speciali” della normativa tributaria, così come gli atti interruttivi “generalisti” della normativa codicistica, non hanno natura recettizia, e dunque operano i loro effetti sin dal momento della loro formazione<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup> Tanto che, a differenza degli atti di accertamento, non è in alcun modo impugnabile.

<sup>97</sup> Ovviamente non rileva, a fini interruttivi, l'eventuale atto di accertamento dell'imposta alla riscossione della quale l'imputato mira a sottrarre il proprio patrimonio.

<sup>98</sup> La questione non è più controversa da anni. Cass.I, 26.2.2009, Mihaiu: “Come più volte affermato da questa Corte (cfr. in particolare Cass. SU sent. n.13390/98 che, condividendo la precedente sent. a S.U. n. 3760/94 ed ulteriormente approfondendo la tematica, ha posto fine ad ogni contrasto giurisprudenziale) il decreto di citazione a giudizio interrompe la prescrizione dalla data della sua emissione, coincidente con quella in cui l'atto si è perfezionato con la sottoscrizione del PM e dell'ausiliario che lo assiste, e non già dalla data della sua notificazione. E ciò, non solo perché la prescrizione ha natura sostanziale e perché essa opera automaticamente a seguito del mero decorso del tempo nella pendenza del quale si presume (per finzione giuridica) che sia ancora permanente la volontà punitiva, ma anche perché la formulazione letterale dell'art.160 c.p. non contiene accenno alcuno circa la necessità di una notifica degli atti elencati nell'articolo de quo al fine della loro validità ad interrompere la prescrizione. Nè può diversamente opinarsi allorquando trattasi di “atti recettivi”, quale *latu sensu* può essere ritenuto il decreto di citazione a giudizio, atteso che in relazione a tale categoria deve distinguersi l'atto in sè compiuto, a prescindere dall'altrui conoscenza che è irrilevante ovvero rimane esterna e successiva alla funzione dell'atto stesso: il che è tipico degli atti autoritativi - quale è quello di cui si discute - rispetto ai quali la notifica all'interessato, quando è richiesta, lo è solo ai fini della loro esecuzione o procedibilità, ma non per la loro efficacia od esistenza (cfr. la citata sentenza resa a Sezioni Unite n. 13390/98)”.

## Art.10

<b>in vigore dal</b>	15.4.2000
<b>soggetto attivo</b>	contribuente obbligato alla tenuta della contabilità
<b>dolo</b>	specifico (fine di evasione)
<b>soglia minima punibilità</b>	nessuna
<b>pena</b>	da 6 mesi a 5 anni
<b>cognizione</b>	tribunale monocratico
<b>modo di rinvio a giudizio</b>	udienza preliminare
<b>patteggiamento</b>	consentito solo in presenza dell'attenuante dell'art.13 e quindi solo se l'obbligazione tributaria sia stata integralmente adempiuta (con pagamento di sanzioni ed interessi) <sup>99</sup>
<b>sospensione condizionale</b>	consentita
<b>consumazione</b>	nel momento della distruzione nel momento in cui cessa l'occultamento
<b>prescrizione</b>	8 anni (aumentabili sino a 10 anni) <sup>100</sup>
<b>competenza territoriale</b>	luogo in cui è avvenuta la distruzione luogo in cui è avvenuto l'accertamento
<b>confisca per equivalente</b>	non consentita
<b>responsabilità enti</b>	esclusa

---

<sup>99</sup> Con tutte le riserve evidenziate sopra.

<sup>100</sup> Solo per i fatti commessi dopo il 17.9.2011; per i fatti precedenti: 6 anni, aumentabili sino a 7 e mezzo.

## Art.10 bis

<b>in vigore dal</b>	1.1.2005 <sup>101</sup>
<b>soggetto attivo</b>	sostituto di imposta
<b>dolo</b>	generico (consapevolezza dell'omissione)
<b>soglia minima punibilità</b>	50.000 € annui
<b>pena</b>	da 6 mesi a 2 anni
<b>cognizione</b>	tribunale monocratico
<b>modo di rinvio a giudizio</b>	DCG
<b>patteggiamento</b>	solo in presenza dell'attenuante dell'art.13 e quindi solo se l'obbligazione tributaria sia stata integralmente adempiuta (con pagamento di sanzioni ed interessi)
<b>sospensione condizionale</b>	consentita
<b>consumazione</b>	scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta
<b>prescrizione</b>	6 anni (aumentabili fino a 7 e mezzo)
<b>competenza territoriale</b>	luogo in cui il reato è stato accertato <sup>102</sup>
<b>confisca per equivalente</b>	obbligatoria
<b>responsabilità enti</b>	esclusa

---

<sup>101</sup> Introdotta dall'art.1 comma 414 della legge 30 dicembre 2004 n.311 (finanziaria 2005).

<sup>102</sup> Sino al 1997, era in vigore l'art.5 del DPR 29 settembre 1973 n.602, che stabiliva che il versamento delle ritenute dovesse essere eseguito all'esattoria nella cui circoscrizione il sostituto di imposta aveva il domicilio fiscale: in quel luogo doveva quindi considerarsi consumato il reato omissivo. Dopo l'abrogazione della norma ad opera dell'art.24 comma 6 del D.Lvo 9 luglio 1997 n.241, non esiste più un luogo dove il sostituto deve obbligatoriamente adempiere la propria obbligazione, e dunque subentra il criterio suppletivo del luogo di accertamento.



### Art.10 ter

<b>in vigore dal</b>	12.8.2006 <sup>103</sup>
<b>soggetto attivo</b>	contribuente IVA
<b>dolo</b>	generico (consapevolezza dell'omissione)
<b>soglia minima punibilità</b>	50.000 € annui
<b>pena</b>	da 6 mesi a 2 anni
<b>cognizione</b>	tribunale monocratico
<b>modo di rinvio a giudizio</b>	DCG
<b>patteggiamento</b>	solo in presenza dell'attenuante dell'art.13 e quindi solo se l'obbligazione tributaria sia stata integralmente adempiuta (con pagamento di sanzioni ed interessi)
<b>sospensione condizionale</b>	consentita
<b>prescrizione</b>	6 anni (aumentabili sino a 7 e mezzo)
<b>consumazione</b>	il 27 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è maturato il debito IVA
<b>competenza territoriale</b>	luogo in cui l'omesso versamento è stato accertato
<b>confisca per equivalente</b>	obbligatoria
<b>responsabilità enti</b>	esclusa

<sup>103</sup> Introdotto dall'art.35 comma 7 del DL 4.7.2006 n.223, convertito in legge 4.8.2006 n.248.

### Art.10 quater

<b>in vigore dal</b>	12.8.2006 <sup>104</sup>
<b>soggetto attivo</b>	qualunque contribuente
<b>dolo</b>	generico (consapevolezza della inesistenza o della non spettanza del credito utilizzato in compensazione)
<b>soglia minima punibilità</b>	50.000 €
<b>pena</b>	da 6 mesi a 2 anni
<b>cognizione</b>	tribunale monocratico
<b>modo di rinvio a giudizio</b>	DCG
<b>patteggiamento</b>	solo in presenza dell'attenuante dell'art.13 e quindi solo se l'obbligazione tributaria sia stata integralmente adempiuta (con pagamento di sanzioni ed interessi)
<b>sospensione condizionale</b>	consentita
<b>prescrizione</b>	6 anni (aumentabili sino a 7 e mezzo)
<b>consumazione</b>	nel momento in cui viene utilizzato in compensazione il credito che determina il superamento della soglia di 50.000 € in ciascun periodo di imposta
<b>competenza territoriale</b>	luogo in cui l'indebita compensazione è stata accertata
<b>confisca per equivalente</b>	obbligatoria
<b>responsabilità enti</b>	esclusa

<sup>104</sup> Introdotto dall'art.35 comma 7 del DL 4.7.2006 n.223, convertito in legge 4.8.2006 n.248.

### **Art.11 (frode esattoriale)**

<b>in vigore dal</b>	15.4.2000 <sup>105</sup>
<b>soggetto attivo</b>	contribuente che richiede una transazione
<b>soglia minima punibilità</b>	50.000 €
<b>dolo</b>	specifico (sottrarsi alla riscossione)
<b>pena</b>	da 6 mesi a 4 anni (sotto 200.000 €) da 1 a 6 anni (sopra 200.000 €)
<b>cognizione</b>	tribunale monocratico
<b>modo di rinvio a giudizio</b>	DCG (sotto 200.000 €) udienza preliminare (sopra 200.000 €)
<b>patteggiamento</b>	solo in presenza dell'attenuante dell'art.13 e quindi solo se l'obbligazione tributaria sia stata integralmente adempiuta (con sanzioni ed interessi) <sup>106</sup>
<b>sospensione condizionale</b>	consentita
<b>prescrizione</b>	6 anni (aumentabili sino a 7 e mezzo)
<b>consumazione</b>	al momento della vendita simulata o della commissione di altro atto fraudolento
<b>competenza territoriale</b>	luogo in cui è avvenuta la vendita simulata o dove è stato posto in essere altro atto fraudolento; se non conosciuti, il luogo dell'accertamento
<b>confisca per equivalente</b>	obbligatoria
<b>responsabilità enti</b>	esclusa

---

<sup>105</sup> Per i fatti commessi anteriormente al 31.5.2010, tuttavia, non è applicabile l'aggravante della seconda parte del comma 1, vale la clausola di esclusione "*salvo che il fatto costituisca più grave reato*" e la soglia di punibilità è fissata a 51.645, anziché a 50.000 €.

<sup>106</sup> Con tutte le riserve manifestate sopra con riferimento all'art.10.

### Art.11 (frode in transazione)

<b>in vigore dal</b>	31.5.2010 <sup>107</sup>
<b>soggetto attivo</b>	imprenditore richiedente transazione fiscale
<b>dolo</b>	specifico (ottenere un pagamento parziale dei tributi)
<b>soglia minima punibilità</b>	50.000 €
<b>pena</b>	da 6 mesi a 4 anni (sotto 200.000 €) da 1 a 6 anni (sopra 200.000 €)
<b>cognizione</b>	tribunale monocratico
<b>modo di rinvio a giudizio</b>	DCG (sotto 200.000 €) udienza preliminare (sopra 200.000 €)
<b>patteggiamento</b>	solo in presenza dell'attenuante dell'art.13 e quindi solo se l'obbligazione tributaria sia stata integralmente adempiuta (con sanzioni ed interessi) <sup>108</sup>
<b>sospensione condizionale</b>	consentita
<b>prescrizione</b>	6 anni (aumentabili sino a 7 e mezzo)
<b>consumazione</b>	al momento della presentazione della documentazione
<b>competenza territoriale</b>	luogo di presentazione della documentazione
<b>confisca per equivalente</b>	obbligatoria
<b>responsabilità enti</b>	esclusa

<sup>107</sup> Introdotta con DL 31 maggio 2010 n.78, convertita in legge 2 luglio 2010 n.108

<sup>108</sup> Con tutte le riserve manifestate sopra con riferimento all'art.10.

# INDICE

<b>Art.10</b>		pag.2
	scritture contabili o documenti	pag.3
	termine di conservazione	pag.4
	occultamento o distruzione	pag.6
	consumazione	pag.8
	il dolo	pag.9
	impossibilità di ricostruzione	pag.10
	reato unico o pluralità di reati	pag.10
	competenza territoriale	pag.11
	prescrizione	pag.12
	assorbimento	pag.12
	patteggiamento	pag.12
	sospensione condizionale	pag.14
<b>Art.10 bis</b>		pag.16
	natura delle ritenute	pag.16
	la sostituzione tributaria	pag.17
	legittimità costituzionale	pag.18
	la certificazione	pag.20
	consumazione	pag.20
	il dolo	pag.23
<b>Art.10 ter</b>		pag.24
	come funziona l'IVA	pag.25
	il ruolo della dichiarazione IVA	pag.26
	debito erroneamente dichiarato	pag.28
	successione di amministratori	pag.29
	la mancanza di liquidità	pag.30
<b>Art.10 quater</b>		pag.34
	ambito di applicazione	pag.36
	consumazione	pag.37
	soglia di punibilità	pag.38
	compensazione orizzontale e verticale	pag.38
	crediti inesistenti e crediti non spettanti	pag.40
	specialità	pag.43
<b>Art.11 comma 1 (frode esattoriale)</b>		pag.44
	precedenti storici	pag.44
	la riscossione coattiva	pag.46
	alienazione simulata	pag.48
	altri atti fraudolenti	pag.49
	l'idoneità	pag.53
	soglia di punibilità	pag.53
	clausola di esclusione	pag.54
<b>Art.11 comma 2 (frode in transazione)</b>		pag.56
	struttura del reato	pag.56
	la transazione fiscale	pag.57
	la documentazione	pag.59
	soglia di punibilità	pag.60
	dolo e consumazione	pag.60

<b>Qualche problema comune</b>	pag.63
soglia di punibilità	pag.63
delega a terzi	pag.63
amministratore di fatto	pag.66
fallimento	pag.68
prescrizione	pag.68
<b>Tabelle memo</b>	pag.71