

**LA FISIONOMIA DELLA TUTELA PENALE DELLE ENTRATE
NELLA NOVELLA DEL 2019***

di Andrea R. Castaldo**

SOMMARIO: 1. La tutela delle entrate nei reati tributari. Profili introduttivi. – 2. La c.d. “direttiva PIF” dell’Unione Europea. – 3. La Novella in materia penale-tributaria del 2019. I profili sanzionatori. – 4. L’introduzione della confisca c.d. *allargata* per i reati tributari. – 5. Responsabilità della persona giuridica e reati tributari.

1. La tutela delle entrate nei reati tributari. Profili introduttivi.

Prima di cominciare questa lezione, è opportuno dare qualche riferimento sul bene giuridico che caratterizza i reati tributari.

Tale riflessione implica interrogarsi sul *perché* sono previsti all’interno del nostro ordinamento (e all’interno di gran parte degli ordinamenti del mondo) figure di illecito a presidio delle entrate fiscali di un sistema statale. Il bene giuridico, quindi, altro non è che l’interesse tutelato o protetto dalla norma penale.

Segnatamente, nel caso dei reati tributari, il bene giuridico è rappresentato dalle entrate fiscali dello Stato, ovvero le risorse che il sistema pubblico utilizza per garantire la fornitura dei servizi essenziali ai cittadini. L’equità fiscale e il rispetto delle norme tributarie rappresentano, quindi, un interesse pubblico di primaria importanza per la collettività.

* Il testo riproduce l’intervento dell’Autore al *webinar* dal titolo “*La legislazione penale a tutela delle entrate*” organizzato da *Associazione Insieme, Centro di Diritto Penale Tributario, Centro Fiorentino Studi Giuridici e Scuola Forense* dell’Ordine degli Avvocati di Firenze il 27 marzo 2023.

** Ordinario di Diritto Penale presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche dell’Università degli Studi di Salerno.

In particolare, il reato tributario rappresenta una violazione delle norme fiscali che comporta una lesione diretta delle entrate dello Stato oltre una certa soglia: infatti, come noto, non qualsiasi tipo di evasione od elusione può dare adito ad una condotta penalmente rilevante. Ciò avviene attraverso il mancato pagamento delle imposte dovute, l'omissione di dichiarazioni o la presentazione di documenti falsi o mendaci. In tal modo, l'autore del reato tributario evita di contribuire alle risorse pubbliche, privando lo Stato delle entrate necessarie per garantire i servizi ai cittadini.

La tutela delle entrate pubbliche, quindi, rappresenta l'obiettivo principale dei reati tributari, che sono strettamente collegati alla funzione di finanziamento del sistema pubblico. In questo senso, il reato tributario è considerato un reato di pericolo, ovvero un reato che comporta un rischio di lesione del bene giuridico protetto, anche se non si verifica un danno effettivo di vero e proprio "danno" agli interessi erariali.

È importante sottolineare, tuttavia, che la tutela delle entrate pubbliche non è l'unico interesse protetto dai reati tributari. Infatti, tali forme di illecito comportano anche una lesione dell'equità fiscale e dell'integrità contributiva. In tal senso, il reato tributario rappresenta a tutti gli effetti un comportamento antisociale, oltre ad assumere, nei casi più gravi, anche rilevanza penale.

Inoltre, il reato tributario rappresenta una minaccia per l'economia del paese, poiché la mancanza di entrate fiscali può portare a una riduzione dei servizi pubblici, alla riduzione degli investimenti e alla diminuzione della competitività del paese sul mercato globale.

In campo di diritto penale-tributario, l'ultima significativa riforma intervenute è la l.n. 157 del 2019 che ha convertito il d.l. 124 del 2019.

2. La c.d. "direttiva PIF" dell'Unione Europea.

La riforma avvenuta ad opera della l.n. 157 del 2019 (che ha convertito il d.l. n. 124 del 2019) è dovuta ad un atto di diritto derivato eurounitario, segnatamente una direttiva. La legge ordinaria in questione in questione, infatti, rappresenta il recepimento dell'atto UE all'interno dell'ordinamento giuridico italiano.

La direttiva in questione è nota come "direttiva PIF", la direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 sulla lotta contro le frodi che

ledono gli interessi finanziari dell'Unione attraverso il diritto penale (nota anche come Direttiva PIF). Al suo interno contiene diversi principi giuridici rilevanti in materia di diritto penale tributario. Per i fini che in questa sede rilevano, i punti cruciali della direttiva sono la predisposizione di:

1. *requisiti minimi per le definizioni e le sanzioni penali per gli interessi finanziari dell'UE*. La direttiva prevede, infatti, che gli Stati membri debbano adottare misure per assicurare che le sanzioni penali applicabili alle frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione siano efficaci, proporzionate e dissuasive. Gli Stati membri devono anche definire con precisione i comportamenti che costituiscono una frode e prevedere sanzioni proporzionate in caso di violazione di queste disposizioni;
2. *responsabilità delle persone giuridiche con riferimento alla lesione degli interessi finanziari dell'UE*. La direttiva impone agli Stati membri di adottare misure per garantire che le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili delle frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione commesse dai loro rappresentanti legali o dipendenti. Gli Stati devono poi anche prevedere sanzioni efficaci, proporzionate e dissuasive per le persone giuridiche colpevoli di tali frodi;
3. *cooperazione giudiziaria sulla tutela degli interessi finanziari dell'UE*. La direttiva prevede che gli Stati membri debbano cooperare tra loro per garantire che le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione siano perseguite in modo efficace e che le sanzioni applicate siano riconosciute e rispettate in tutti gli Stati membri.

3. La Novella in materia penale-tributaria del 2019. I profili sanzionatori.

Rispetto alla riforma del 2015, la Novella del 2019 ha implicato un ulteriore inasprimento di illeciti e sanzioni, nel solco della direttiva PIF.

In sintesi, il legislatore è intervenuto sulla dosimetria sanzionatoria di alcuni reati del d.lgs. 74 del 2000; ha introdotto la confisca allargata; ha previsto la responsabilità degli enti ai sensi del d.lgs. 231 del 2001 anche a seguito della commissione di reati tributari (art. 25-*quinquiesdecies*), quando vengano commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

Come anticipato, sono state aumentate le cornici edittali – con conseguenti ricadute in materia di prescrizione. A titolo meramente esemplificativo, si prenda l’art. 2, rubricato “*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”, il quale ha visto aumentare la pena da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione, ad una pena che va dai quattro agli otto anni; o anche l’art. 3, rubricato “*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”, passato da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione, ad una cornice edittale che va dai tre agli otto.

Lo stesso si può dire per l’art. 8, rubricato “*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”, che passa da una sanzione detentiva da un anno e sei mesi a sei anni, fino ad essere oggi sanzionata con reclusione dai quattro agli otto anni (per completezza di informazione si aggiunge che, ai sensi del co. 2-*bis*, rimane ferma la previgente cornice edittale se l’importo non corrispondente al vero è minore di euro centomila).

Un’altra modifica su cui era tarata la riforma trattava dell’abbassamento delle soglie di punibilità che nell’art. 4, rubricato “*Dichiarazione infedele*”, sono passate da euro centocinquantamila ad euro centomila in termini di imposta evasa complessivamente – ne consegue che la punibilità è stata estesa, atteso che la soglia indicata dalla norma pone il limite della rilevanza meramente amministrativa della condotta evasiva od elusiva o, comunque, infedele.

D’altra parte, il furore punitivo del decreto-legge su cui si basano gli inasprimenti non ha retto *in toto* la conversione parlamentare, tanto che l’abbassamento delle soglie non è stato confermato per i reati *ex artt. 10-bis* (“*Omesso versamento di ritenute dovute o certificate*”) e *10-ter* (“*Omesso versamento di IVA*”).

Tale draconiano rigore è stato, seppur in maniera del tutto insufficiente, controbilanciato dall’estensione della causa di non punibilità del pagamento del debito tributario (*ex art. 13 co. 2*) non solo ai reati di cui agli artt. 4 e 5, ma – dalla Novella del 2019 – anche ai reati di cui agli artt. 2 e 3 menzionati.

4. L’introduzione della confisca c.d. *allargata* per i reati tributari.

Non solo, ma come si anticipava *supra*, la riforma ha introdotto anche la confisca c.d. “allargata”, creando l’art. 12-*ter*, rubricato “*Casi particolari di confisca*” che applica

l'art. 240-bis c.p. ("*Confisca in casi particolari*") in una serie tipica di circostanze individuate¹ quando vi sia stata sentenza di condanna (anche in primo grado) o applicazione della pena su richiesta delle parti, di cui all'art. 444 c.p.p.

In una celebre e recente sentenza a Sezioni Unite (Cass. Pen., Sez. Un., 25 febbraio 2021, n. 27421), la Cassazione ha enunciato il seguente principio di diritto: "*Il giudice dell'esecuzione, investito della richiesta di confisca ex art. 240 bis c.p., esercitando gli stessi poteri che, in ordine alla detta misura di sicurezza atipica, sono propri del giudice della cognizione, può disporla, fermo restando il criterio di "ragionevolezza temporale", in ordine ai beni che sono entrati nella disponibilità del condannato fino al momento della pronuncia della sentenza per il c.d. "reato-spia", salva comunque la possibilità di confisca di beni acquistati anche in epoca posteriore alla sentenza, ma con risorse finanziarie possedute prima*".

Occorre riflettere sul fatto che la confisca allargata non aggredisce il prezzo, il prodotto o il profitto del reato ma i beni del reo che non siano giustificabili nel momento del loro acquisto, oppure siano sproporzionati (in termini di valore) rispetto all'attività svolta. Manca, quindi, qualsiasi tipo di nesso di pertinenzialità tra il bene confiscabile e il reato spia che, dal 2019 potrà essere anche un reato tributario, in ossequio all'art. 12-ter sovra menzionato: e l'unico criterio di riferimento a fare da limite alla confisca dei beni rimane la *ragionevolezza temporale*.

Quindi, il precetto delle Sezioni Unite è che saranno assoggettabili a confisca, tutti i beni acquisiti dal condannato fino alla sentenza di condanna.

Vi sono, tuttavia, due limiti a ciò: il primo è la ragionevolezza del limite temporale, significando che il giudice non può confiscare beni che siano "irragionevolmente distanti in termini temporali" dalla realizzazione del reato spia da

¹ Ai sensi dell'art. 12-ter, in caso di condanna o di patteggiamento, si applicherà l'art. 240-bis c.p. quando:

- a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;
- b) l'imposta evasa è superiore a euro 100.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 3;
- c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;
- d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro 100.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;
- e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2.

parte del condannato e dovrà motivare opportunamente sul punto. Secondariamente, la pronuncia non esclude che i beni confiscabili potrebbero essere anche quelli acquisiti successivamente alla sentenza di condanna qualora, tuttavia, fossero stati acquisiti con mezzi economico-finanziari accumulati prima della sentenza di condanna.

5. Responsabilità della persona giuridica e reati tributari.

Da ultimo, come noto, il sistema di sanzioni pecuniarie e interdittive a carico della persona giuridica è previsto dal d.lgs. 231/2001.

Tale sistema si basa sull'utilizzo di "quote" come unità di misura, il cui valore è stabilito dal giudice in modo discrezionale nel rispetto dei limiti normativamente previsti. La determinazione del valore delle quote avviene in due fasi: nella prima fase il giudice determina il numero di quote da applicare, basandosi sulla gravità del fatto, il grado di responsabilità dell'ente e la presenza di eventuali condotte riparatorie. Nella seconda fase, il giudice determina il valore di ogni singola quota, tenendo conto delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente, in modo da assicurare l'efficacia della sanzione. L'importo finale della sanzione sarà il prodotto tra il numero di quote e il valore di ogni singola quota.

Per venire al focus rilevante in questa sede, la Corte Suprema aveva già in passato fatto emergere l'assenza dei reati fiscali dal catalogo del d.lgs. n. 231/2001 e tale assenza era stata precedentemente segnalata come una contraddizione nella celebre sentenza *Gubert* – Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561. Tuttavia, non sarebbe stato possibile eccepire questione di legittimità costituzionale sul punto, atteso che l'adozione di una sentenza additiva che comporti effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale violerebbe il principio di riserva di legge, di cui al secondo comma dell'art. 25 della Cost.

Pertanto, l'estensione della responsabilità amministrativa degli enti ai reati fiscali è diventata obbligatoria per legge dal 2019. La relazione illustrativa all'articolo 39 del decreto-legge che prelude alla riforma afferma chiaramente che l'obbligo di colmare il vuoto di tutela degli interessi erariali è giustificato dalla normativa europea e dalle distorsioni e incertezze generate dalla lacuna.

Infatti, una simile previsione era caldeggiata dalla direttiva "PIF" (n. 2017/1371) la quale aveva imposto agli Stati membri l'adozione delle misure necessarie per assicurare

che le persone giuridiche fossero responsabili dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea. Inserendo i reati fiscali nell'articolo 25 *quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001, ci sono conseguenze significative, tra cui la possibilità di applicare la confisca diretta o per equivalente e il sequestro preventivo.

Va, tuttavia, fatto emergere un punto critico: il mancato inserimento dei reati tributari nel novero di quelli passibili di responsabilità dell'ente non era casuale, anzi.

Dal 2019, infatti, il problema è che l'estensione della responsabilità penale per i reati tributari alle persone giuridiche potrebbe portare ad una *duplicazione* dell'incriminazione e quindi violare conseguentemente il principio del *ne bis in idem*. Questo perché l'ente sarebbe già stato responsabile dal punto di vista amministrativo nel caso di realizzazione di illeciti tributari, di qui, il rischio di violazione del *ne bis in idem* considerato che dalla Novella del 2019 i reati tributari innescano anche la responsabilità *de facto* penalistica delle persone giuridiche.

Si segnala che sul punto il legislatore dovrà prevedere un meccanismo di coordinamento tra le sanzioni pecuniarie tributarie e le sanzioni previste dal d.lgs. n. 231/2001, alla luce della giurisprudenza costituzionale che stabilisce la violazione del *ne bis in idem* quando “*le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito*” (così, Corte Cost., 24 ottobre 2019, n. 222).

Non solo, ma anche la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo – dalla sentenza 4 marzo 2014, caso *Grande Stevens* e altri c. Italia – ha sancito l'incompatibilità con l'art. 4, protocollo 7 delle risposte sanzionatorie multiple (penalistiche e amministrativistiche) a seguito di illeciti in tema di abuso di mercato e reati tributari, avendo come riferimento una nozione storico-naturalistica di *idem-factum*.

* * * * *