

INCOSTITUZIONALITÀ DELLE NUOVE FATTISPECIE INCRIMINATRICI PENALI-TRIBUTARIE? (*)

di Alex Ingrassia

SOMMARIO: 1. Ambientamento: i criteri *formale-aristotelico* e *sostanziale-fuzzy* per saggiare la legittimità delle incriminazioni penali-tributarie. – 2. L'eccesso di delega: la giurisprudenza costituzionale e i limiti imposti all'esecutivo dagli artt. 25 e 76 Cost. – 2.1. I principi e i criteri direttivi della legge delega per la revisione del sistema penale tributario. – 2.2. L'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta: la scelta d'incriminazione dell'esecutivo nel silenzio della legge delega. – 2.3. Le modifiche al delitto di omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA: gli spazi di ri-espansione e di riduzione della norma incriminatrice. – 2.4. Dall'omesso versamento delle ritenute certificate a quelle dovute sulla base della dichiarazione del sostituto: genesi ed esiti di uno sfortunato intervento legislativo. – 2.5. Gli effetti intertemporali di una dichiarazione di incostituzionalità per eccesso di delega: il problema dell'ampliamento degli spazi di rilevanza penale. – 3. Il principio di uguaglianza-ragionevolezza e la linea continua che conduce dall'arbitrarietà della scelta legislativa alla sua *'discutibile'* ragionevolezza. – 3.1. L'irragionevolezza intrinseca dell'omesso versamento di ritenute dichiarate: la portata criminogena della novella del 2015. – 3.2. La (*difficile*) relazione tra le due declinazioni della dichiarazione fraudolenta: un necessario ambientamento. – 3.2.1. La parificazione *quoad poenam* delle dichiarazioni fraudolente: le ragioni alla base della questione di legittimità costituzionale e del suo rigetto con la sentenza n. 95 del 2019. – 3.2.1.1. Perché la parificazione sanzionatoria tra le dichiarazioni fraudolente è *arbitraria*: i rapporti tra le fattispecie astratte e il ruolo centrale dell'offensività. – 3.2.2. La differenziazione sanzionatoria tra le dichiarazioni fraudolente a seguito della l. 157/2019: un equilibrio precario, ma non manifestamente irragionevole. – 4. Una *"bozza pubblicitaria di riforma"* di *"straordinaria necessità e urgenza"*? Il d.l. 124/2019 e la l. 157/2019 nel prisma dell'art. 77 Cost. – 5. Conclusioni: sintesi e prospettive.

1. Ambientamento: i criteri *formale-aristotelico* e *sostanziale-fuzzy* per saggiare la legittimità delle incriminazioni penali-tributarie.

A partire dalla rivoluzione copernicana del d.lgs. 74/2000¹ il sistema penale-tributario è stato attraversato da correnti di segno contrario, il cui esempio più plastico è rappresentato dagli interventi sulle soglie di punibilità, ritoccate al rialzo o al ribasso a seconda del messaggio che le forze politiche di maggioranza hanno inteso mandare ai propri elettori²: interventi di inasprimento della risposta sanzionatoria – paradigmatici

(*) Articolo destinato alla pubblicazione nel volume *Il sistema penale-tributario riformato: le domande ancora aperte* (raccolta degli Atti del Convegno svolto a Milano l'11 ottobre 2019), di prossima pubblicazione, a cura di M. Scoletta.

¹ Il carattere di assoluta discontinuità tra la disciplina c.d. "manette agli evasori" del 1982 e la riforma del 2000 è stata ben evidenziata già nei primi commenti alla novella: per tutti, A. MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. eco.*, 2000, in particolare, 149 ss.; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 6 ss.

² Per una perspicua analisi del fenomeno si veda M. CAPUTO, *In limine. Natura e funzioni politico-criminali*

la cd. mini-riforma del 2011³ e la l. 157/2019 di conversione del d.l. 124/2019⁴ – hanno convissuto nei vent’anni di vigenza del decreto con speculari novelle tese a ridurre l’*enforcement* penalistico, tra cui può essere annoverato il d.lgs. 158/2015⁵.

Se si allarga lo sguardo, la stessa logica di politica criminale è cambiata continuamente nel tempo, come segnata da una irredimibile *lunaticità del legislatore*⁶: da una struttura incentrata sui delitti dichiarativi, caratterizzati dal fondamentale disvalore di condotta dell’*immutatio veri*, radicatasi nel momento di autoliquidazione delle imposte dirette e sul valore aggiunto, a dolo specifico/intenzionale⁷, si è passati ad un sistema riscossivo, il cui centro – quantomeno prasseologico – sono i delitti di omesso versamento (artt. 10-*bis* e 10-*ter*), privi di profili di mendacità e a dolo generico, e le ulteriori incriminazioni relative a forme fraudolente di mancato pagamento (artt. 10 *quater* e 11); nel modello riscossivo agli illeciti penali si accompagna uno strumentario di *incentivi-disincentivi* sostanziali e processuali diretti a ripristinare il gettito tributario offeso dalle condotte incriminate, con o contro la volontà dell’imputato: si pensi, rispettivamente, alla confisca obbligatoria anche per equivalente del profitto del reato (art. 12-*bis*)⁸ e alle cause di non punibilità sopravvenuta (art. 13)⁹.

delle soglie di punibilità nei reati tributari, in R. Borsari (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, 42 ss.

³ Su cui G. ANDREAZZA, *La “miniriforma” dei reati tributari di cui al d.l. n. 138 del 2011, convertito nella l. n. 148 del 2011*, in *Cass. pen.*, 2011, 3865 ss.

⁴ Per un quadro d’insieme, si rinvia a R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa *Rivista*, 19 marzo 2020; A. DELL’OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 318 ss.; G. FLORA, *Dalla “spazza corrotti” alla “spazza evasori”. Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020, 252 ss.; S. FINOCCHIARO, [In vigore la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti](#), in questa *Rivista*, 7 gennaio 2020; nonché volendo, A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 307 ss.

⁵ La revisione del sistema penale tributario, compiuta con il d.lgs. 158/2015, è stata ampiamente commentata in dottrina: solo per limitarsi alle opere monografiche, si vedano I. Caraccioli (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016; C. Nocerino – S. Putinati (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015; nonché volendo, A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs ‘illecito penale personale’. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016.

⁶ Individua nella ciclicità e lunaticità la cifra delle scelte di politica criminale in materia penale tributaria A. DELL’OSSO, *Corsi e ricorsi*, cit., 318.

⁷ Come esattamente rilevato in dottrina (P. VENEZIANI, *Commento sub art. 3*, in I. Caraccioli – A. Giarda – A. Lanzi (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, Padova, 2000, 191), la stessa formula, “al fine di evadere le imposte”, assume significato diverso qualora la fattispecie preveda soglie di punibilità ed esse siano intese quale evento del reato (e non già mera condizione di punibilità). In tale prospettiva, infatti, la formulazione, che parrebbe quella propria del cd. dolo specifico, deve essere letta in termini di dolo intenzionale, giacché il dolo specifico richiede l’orientamento ad un risultato che non deve (necessariamente) realizzarsi ai fini dell’integrazione dell’illecito penale e non può, conseguentemente, avere quale oggetto l’evento tipizzato nella fattispecie, salvo per l’ipotesi della dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. o d.o.i. in cui manca la soglia di punibilità.

⁸ Su tale istituto, per tutti, anche per i riferimenti bibliografici, a R. BRICCHETTI – P. VENEZIANI, *La confisca*, in R. Bricchetti – P. Veneziani (a cura di), *I reati tributari*, in F. Palazzo – C.E. Paliero (diretto da), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, Torino, 2017, 463 ss.

⁹ Si consenta il rinvio, per una panoramica, a A. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary*

Il passaggio da un diritto *penale-tributario dichiarativo* ad uno *riscossivo*¹⁰ si è definitivamente consumato con il d.lgs. 158/2015, non senza, però, profili di criticità, nuovi o perduranti, che fanno dubitare della legittimità costituzionale di alcune fattispecie incriminatrici.

Ma non è tutto: la stabilità del sistema è stata posta ulteriormente in tensione dalle modifiche, orientate da una finalità esclusivamente repressiva¹¹, apportate con il d.l. 124/2019, convertito con modificazioni in l. 157/2019, *caso più unico che raro* di decreto legge con previsioni ad efficacia differita all'entrata in vigore della successiva ed eventuale legge di conversione.

Per offrire un quadro delle possibili norme penali illegittime, queste saranno sottoposte ad un duplice vaglio: (i) *formale-aristotelico* e (ii) *sostanziale-fuzzy*¹².

(i) Il primo criterio di verifica sarà quello del rispetto da parte dell'esecutivo nel d.lgs. 158/2015 dei limiti posti dal Parlamento nella legge delega e, segnatamente, nell'art. 8 della l. 23/2014: le norme costituzionali di riferimento saranno gli artt. 25, comma II, e 76 Cost.

Si tratta di un setaccio che può essere definito *formale-aristotelico*: la logica è quella, appunto, aristotelica, del *tertium non datur* per cui o esiste una delega a copertura della modifica oppure manca e la norma è per ciò solo incostituzionale. È dal confronto formale tra indicazioni della legge delega e modifiche apportate alle incriminazioni nel decreto delegato che emergono i profili di illegittimità.

(ii-a) Il secondo criterio guarda, invece, al sistema nel suo complesso, per far emergere profili di arbitrio nelle scelte legislative: il parametro di riferimento è il principio di uguaglianza-ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

Il vaglio può essere definito *sostanziale-fuzzy*: non è possibile porre una netta alternativa tra ragionevole e irragionevole, essendo entrambi i concetti graduabili. Infatti, un'opzione politico-criminale può essere definita ragionevole/irragionevole in una misura variabile tra i due estremi.

La stessa nozione di irragionevolezza non può essere intesa in senso assoluto, ma deve essere individuata in una relazione, in cui un determinato giudizio di valore/disvalore costituisce il parametro di confronto tra due norme o lo strumento per tracciare i confini della norma stessa.

disclosure, in R. Bricchetti – P. Veneziani (a cura di), *I reati tributari*, cit., 527 ss.

¹⁰ Si perdoni l'inelegante rinvio a A. INGRASSIA, *Ragione fiscale*, cit., *passim*.

¹¹ Lo nota puntualmente G. FLORA, *Dalla "spazza corrotti"*, cit., 254.

¹² Si richiama la dicotomia tra logica aristotelica e *fuzzy* contenuta nell'opera classica di B. KOSKO, *Il fuzzy pensiero. Teoria e applicazioni della logica fuzzy*, Milano, 1995, 25: «gli enunciati concernenti dati di fatto non sono interamente veri o interamente falsi, la loro verità sta fra la verità totale e la falsità totale, fra 1 e 0. Essi sono non già bivalenti ma polivalenti, "grigi" o chiaro-scurali, *fuzzy*. Si tratta di enunciati non semplicemente approssimativi, ma strutturalmente imprecisi o vaghi. L'enunciato logico "due è uguale a due" e l'enunciato matematico " $2 + 2 = 4$ " sono precisi e veri al 100% (...). Ma ciò non ha niente a che fare col modo in cui gli atomi turbinano o gli universi si espandono, col sapore di una fragola o con la sensazione di uno schiaffo. Non potremo mai dimostrare al 100% enunciati scientifici o asserzioni su fatti come "la luna brilla", "l'erba del prato è verde" o " $e = mc^2$ ".».

(ii-b) Ugualmente *sostanziale-fuzzy* si rivelerà il giudizio sulla sussistenza del requisito, prescritto dall'art. 77 Cost., della “*straordinaria necessità e urgenza*” ai fini del legittimo ricorso al decreto-legge per modificare le norme penali, in relazione all'art. 39 del già richiamato d.l. 124/2019¹³, investendo valutazioni ampiamente discrezionali dell'esecutivo.

La conseguenza della diversità strutturale delle due tipologie di sindacato (*formale-aristotelica vs sostanziale-fuzzy*) non può che ripercuotersi sulla valutazione di legittimità o illegittimità delle norme incriminatrici: se rispetto al parametro di cui agli artt. 25, comma II, e 76 Cost. può addivenirsi ad una stima di più netta incostituzionalità, le conclusioni con riguardo agli artt. 3 e 77 Cost. non possono che essere più sfumate.

Anticipando i contenuti dello scritto, questo si dividerà idealmente in tre parti, dedicate ciascuna al diverso parametro di costituzionalità individuato e, in ciascuna di esse, dopo una introduzione sulla giurisprudenza costituzionale relativa alle norme della Carta fondamentale di riferimento, si analizzeranno le disposizioni incriminatrici di cui si dubita della legittimità; infine, si tratteranno delle brevi conclusioni.

2. L'eccesso di delega: la giurisprudenza costituzionale e i limiti imposti all'esecutivo dagli artt. 25 e 76 Cost.

La questione dell'eccesso di delega in materia penale¹⁴ si ambienta, per sua natura, in un *habitat* ostile, segnato dalle opposte esigenze, da un canto, dell'ossequio (non solo formale) alla riserva di legge di cui all'art. 25 Cost.¹⁵, che vorrebbe il Parlamento come

¹³ Sul punto, dubbi di legittimità costituzionale sono stati prospettati per primo da D. DE LUNGO, *La riforma dei reati tributari: alcune "ombre costituzionali" del decreto fiscale*, in *Diritto 24-Il Sole24ore*, 31 ottobre 2019; nello stesso senso, S. FINOCCHIARO, [Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale \(d.l. 124/2019\)](#), in questa *Rivista*, 18 novembre 2019; G. RUTA, *La riforma dei reati tributari, una prima lettura*, in *Quest. giust.*, 23 dicembre 2019, che vi riconosce una «torsione nella logica del decreto legge»; infine, G. FLORA, *Dalla "spazza corrotti"*, cit., 254, sottolinea come la l. 157/2019 costituisca «conversione» di un Decreto legge “fantasma”. Non solo emanato al di fuori dei casi “straordinari di necessità e urgenza” ed in una materia sulla quale, in base ad una corretta “lettura” dei canoni della riserva di legge, non dovrebbe essere legittimato ad intervenire; ma dichiaratamente destinato, nella parte che qui interessa, ad avere “efficacia”, così testualmente si esprime l'esecutivo, solo con la sua conversione in legge (...). Davvero si può sostenere che con la legge di conversione (ma conversione di cosa, del nulla?) questo peccato originale è stato sanato? O non si potrebbe invece più fondatamente sostenere che una legge di “conversione” di un Decreto legge giuridicamente inesistente è anch'essa giuridicamente inesistente?».

¹⁴ Per un'analisi monografica della questione si veda C. CUPELLI, *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012. I rilievi qui formulati in tema di eccesso di delega e delitti tributari post d.lgs. 15872015 sono già stati in parte sviluppati in A. INGRASSIA, [I reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d'incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega](#), in *Dir. pen. cont.*, 2 febbraio 2016, nonché ID., *Ragione fiscale*, cit., 98 ss.

¹⁵ Sul tema la bibliografia è sterminata. Tra gli altri studi, senza alcuna pretesa di completezza, si richiamano qui E. DOLCINI, *Il carattere generale e astratto della legge e la riserva di legge in materia penale*, in G. Cocco (a cura di), *Interpretazione e precedente giudiziale in diritto penale*, Padova, 2005, 61 ss.; G. FIANDACA, *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell'età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011, 79 ss.; F. GIUNTA, *Riserva di legge (Voce)*, in F. Giunta (a cura di), *Diritto penale. I dizionari sistematici*, Milano,

protagonista assoluto delle scelte d'incriminazione, e, dall'altro, della logica stessa sottesa alla delega legislativa ex art. 76 Cost.¹⁶, che richiede sia lasciata discrezionalità al Governo, pur nei confini tracciati dai principi e criteri direttivi posti dalla legge delega. Tale relazione normativa è segnata da una sorta di "peccato originale"¹⁷, che rende ogni soluzione apparentemente impercorribile: o la legge delega è tanto puntuale da tipizzare già la fattispecie incriminatrice, rendendo inutile l'intervento dell'esecutivo in contrasto con l'art. 76 Cost., oppure è ampia, così da rimettere la definizione dei confini dell'illecito penale al Governo, in patente frizione con l'art. 25 Cost.

Tuttavia, non è certamente questa la sede per una critica, eventualmente anche radicale, al ricorso al decreto legislativo per la normazione in materia penale¹⁸; più modestamente, dando per presupposta una tale possibilità sulla base di un dato *storico-prasseologico*¹⁹, si vogliono qui evidenziare i termini entro i quali la Corte Costituzionale ammette un siffatto percorso legislativo per l'introduzione o la modifica di reati.

In generale, l'art. 76 Cost. pone tre fondamentali limiti, coessenziali ai fini di un valido esercizio della facoltà di delegare la potestà legislativa al Governo, prescrivendo segnatamente al Parlamento l'individuazione, nella legge delega, di: (i) un tempo limitato per il suo esercizio; (ii) un oggetto determinato su cui l'esecutivo potrà legiferare; (iii) principi e criteri direttivi che delimitano il perimetro di discrezionalità dell'esecutivo.

Se i primi due requisiti previsti dall'art. 76 Cost. non sollevano particolari questioni né rivestono in questa sede significativo interesse²⁰, centrale è, invece, il ruolo svolto dai "principi e criteri direttivi", giacché essi costituiscono il fondamentale metro di giudizio (sotto un profilo contenutistico) della legittimità costituzionale del decreto delegato. In effetti, per predicare l'esistenza di un eccesso di delega è necessario valutare se le scelte dell'esecutivo si siano poste *in contrasto* o, non meno radicalmente sotto il profilo degli esiti del giudizio di legittimità, *al di fuori* del tracciato della legge delega.

Sul punto, l'insegnamento tradizionale della Corte Costituzionale²¹ è stato nel senso della maggior conservazione possibile dei decreti delegati, propugnando

2008, 41 ss.; G. MARINUCCI, *Politica criminale e codificazione del principio di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1996, 445 ss.; F. PALAZZO, *Riserva di legge e diritto penale moderno*, in *Stud. iur.*, 1996, 278 ss.

¹⁶ Sulla delega legislativa si rinvia, nel contesto di una bibliografia vastissima e, ovviamente, senza alcuna prospettiva di completezza del richiamo, ad A. CERRI, *Delega legislativa*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, 3 ss.; A.A. CERVATI, *La delega legislativa*, Milano, 1972, *passim*; N. MACCABIANI, *La legge delegata: vincoli costituzionali e discrezionalità del Governo*, Milano, 2005, *passim*; F. Modugno (a cura di), *Trasformazioni della delega legislativa. II. Crisi della legge e sistema delle fonti*, Milano, 2000, *passim*.

¹⁷ Ci si riferisce al paradosso evidenziato da C. CUPELLI, *La legalità delegata*, cit., 320-321.

¹⁸ Per una critica radicale si veda G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, Milano, 2001, 41 ss., nonché più di recente la più volte richiamata opera di C. CUPELLI, *La legalità delegata*, cit., *passim*.

¹⁹ La Consulta, infatti, ha ammesso in più occasioni la possibilità di legiferare in materia penale attraverso il ricorso al decreto legislativo: si vedano, per esempio, Corte cost., 23.3.1966, n. 26; Corte cost., 27.6.1972, n. 113; Corte cost., 14.6.1990, n. 282.

²⁰ Si rinvia sul punto agli Autori già richiamati alla nota 14.

²¹ Si possono richiamare, per dar conto di tale filone interpretativo, tra le molte, Corte cost., 31.5.2000, n. 163, in *Giur. cost.*, 2000, 1453 ss., con nota di G. D'ELIA, *Sulla determinazione ratione delegationis dei principi e criteri*

un'interpretazione che, per un verso, massimizza la necessaria discrezionalità governativa connaturata all'art. 76 Cost., per l'altro, arricchisce il contenuto dei "principi e criteri direttivi" attraverso il richiamo alla *ratio legis*, ai lavori preparatori, ad altri atti normativi primari o euro-unitari con cui la disciplina di nuovo conio si deve coordinare²², al fine di "contenere" le scelte dell'esecutivo nei confini della normazione delegata.

Un'esemplificazione di tale impostazione esegetica classica si rinviene nella decisione 230 del 2010²³, in cui il Giudice delle leggi ha avuto modo di affermare che «il contenuto della delega deve essere identificato tenendo conto del complessivo contesto normativo nel quale si inseriscono la legge delega ed i relativi principi e criteri direttivi, nonché delle finalità che la ispirano, verificando, nel silenzio del legislatore delegante sullo specifico tema, che le scelte del legislatore delegato non siano in contrasto con gli indirizzi generali della medesima»²⁴. Tale enunciato trova giustificazione, nella prospettiva della Corte, nel fatto che «l'art. 76 Cost. non osta all'emanazione di norme che rappresentino un ordinario sviluppo e, se del caso, un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, poiché deve escludersi che la funzione del legislatore delegato sia limitata ad una mera scansione linguistica delle previsioni stabilite dal primo; dunque, nell'attuazione della delega è possibile valutare le situazioni giuridiche da regolamentare ed effettuare le conseguenti scelte, nella fisiologica attività di riempimento che lega i due livelli normativi»²⁵.

Tanto premesso in linea di principio, più di recente e in materia schiettamente sanzionatoria (sia penale che amministrativa) la Consulta pare aver assunto una posizione più rigorosa, restringendo gli spazi di discrezionalità riconoscibili al Governo. In una recentissima decisione²⁶, infatti, la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale per eccesso di delega *ex art. 76 Cost.* della sanzione amministrativa prevista dell'art. 53, comma XV, d.lgs. 165/2001²⁷: secondo il Giudice delle leggi, se è pur vero che deve essere riconosciuto un margine di discrezionalità in capo all'esecutivo, d'altro canto, ove «si discuta della predisposizione, da parte del legislatore delegato, di un meccanismo di tipo sanzionatorio privo di espressa indicazione nell'ambito della delega, lo scrutinio di "conformità" tra le discipline appare particolarmente delicato»²⁸. Nel caso specifico la Corte ha avuto buon gioco nell'osservare, oltre all'irragionevolezza della sanzione di cui

direttivi secondo la giurisprudenza costituzionale; Corte cost., 8.6.2005, n. 228; Corte cost., 11.4.2008, n. 98, in *Giur. cost.*, 2008, 1165 ss.

²² Per tale analisi si rinvia a D. DE LUNGO, *La recente giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di eccesso di delega*, in *Federalismi*, 10 luglio 2013, 7 ss.

²³ Si tratta di Corte cost., 24.6.2010, n. 210, in *Giur. cost.*, con nota di P. CARNEVALE, *La strana permeabilità della legge di delega. Qualche considerazione a margine della sentenza n. 230 del 2010*, 3611 ss.

²⁴ Così Corte Cost., 24.6.2010, n. 210, cit.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Si tratta di Corte cost., 29.4.2015, n. 98.

²⁷ Tale disposizione prevedeva una sanzione amministrativa per gli enti pubblici economici e per i privati che non avessero comunicato i compensi corrisposti a dipendenti delle pubbliche amministrazioni per incarichi non previamente autorizzati.

²⁸ Così Corte cost., 29.4.2015, n. 98.

era predicata l'illegittimità²⁹, che in assenza di specifiche indicazioni nella legge delega, non è possibile «presuppor[re] che, in una direttiva intesa a conferire al legislatore delegato il compito di prevedere come obbligatoria una determinata condotta, sia necessariamente ricompresa – sempre e comunque – anche la facoltà di stabilire eventuali correlative sanzioni per l'inosservanza di quest'obbligo, posto che, in linea di principio, la sanzione non rappresenta affatto l'indispensabile corollario di una prescrizione e che quest'ultima può naturalmente svolgere, di per sé, una propria autosufficiente funzione, richiedendo e ottenendo un'esauriente ed efficace osservanza»³⁰.

Ancor più perspicuo, per ciò che qui interessa, è il *rationale* su cui si fonda la sentenza n. 5 del 2014³¹, che ha dichiarato l'incostituzionalità delle disposizioni con cui era stato abrogato il reato di associazione militare per scopi politici (art. 1 d.lgs. 43/1948), per violazione dell'art. 76 Cost., superando anche il possibile sbarramento dell'incidenza *in malam partem* dell'intervento della Consulta³².

In tale fondamentale decisione, il Giudice delle leggi ha sottolineato come l'abrogazione di una fattispecie incriminatrice – ma *a fortiori* si potrebbe argomentare rispetto alla sua introduzione – compiuta «in carenza o in eccesso di delega, si po[n]e, infatti, in contrasto con l'art. 25, secondo comma, Cost., che demanda in via esclusiva al Parlamento, in quanto rappresentativo dell'intera collettività nazionale, la scelta dei fatti da sottoporre a pena e delle sanzioni loro applicabili, precludendo al Governo scelte di politica criminale autonome o contrastanti con quelle del legislatore delegante»³³.

Viene così evidenziata la stretta correlazione tra gli artt. 25 e 76 Cost., che impone una lettura più stringente del secondo in relazione al primo nel contesto del sindacato di legittimità costituzionale del decreto delegato e, segnatamente, dell'esercizio degli spazi di discrezionalità affidati all'esecutivo in materia penale dalla legge delega.

In breve: il Governo non può compiere autonome scelte di politica criminale, in assenza o in contrasto con le indicazioni del Parlamento.

²⁹ Come rilevato dalla dottrina costituzionalista, di frequente il giudizio sull'eccesso di delega scivola e si contamina con quello di ragionevolezza: per tutti D. DE LUNGO, *La recente giurisprudenza*, cit., *passim*.

³⁰ In questi termini Corte cost., 29.4.2015, n. 98.

³¹ Il riferimento è a Corte cost., 23.1.2014, n. 5, in *Dir. pen. cont.*, 3 febbraio 2014, con nota di M. SCOLETTA, [La sentenza n. 5/2014 della Corte costituzionale: una nuova importante restrizione delle "zone franche" dal sindacato di legittimità nella materia penale](#); per ulteriori commenti si vedano C. CARUSO, *Dottrina delle "zone franche" e sindacato sulle norme penali di favore: la rivincita della legalità costituzionale*, in *Giur. cost.*, 2014, 122 ss.; C. CUPELLI, *Riserva di legge e carenza di delega legislativa nella tormentata vicenda dell'associazione militare con scopi politici: i nuovi spazi di sindacabilità del vizio procedurale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 977 ss.; E. PROFITI, *L'illegittima abrogazione per difetto di delega del reato di "associazione militare per scopi politici": quando il principio della riserva di legge non preclude una sentenza di illegittimità costituzionale con effetti "in malam partem"*, in *Cass. pen.*, 2014, 2890 ss.

³² Sul tema si veda, anche per i richiami bibliografici e giurisprudenziali, M. SCOLETTA, *Metamorfosi della legalità. Favor libertatis e sindacabilità in malam partem delle norme penali*, Pavia, 2012, *passim*.

³³ Esattamente Corte cost., 23.1.2014, n. 5.

2.1. I principi e i criteri direttivi della legge delega per la revisione del sistema penale tributario.

Per comprendere i limiti di intervento dell'esecutivo diviene necessario porre l'attenzione alla legge delega e, per ciò che qui interessa, all'art. 8 l. 23/2014.

Nel proprio *incipit*, l'art. 8 delega il Governo a procedere "alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, secondo i criteri di predeterminazione e proporzione"; al di là del richiamo a tali criteri generali, che dovrebbero informare ogni novella in materia penale per precisa indicazione della Carta Costituzionale³⁴, è sicuramente interessante sottolineare l'utilizzo del concetto di "revisione" del sistema penale tributario, più che di "riforma", come a rimarcare che la novella debba inserirsi in un percorso di continuità con l'attuale *corpus normativo*.

Entrando nel merito dei criteri direttivi, per ciò che qui interessa, l'art. 8 sembra disegnare una tripartizione tra le fattispecie previste dal d.lgs. 74/2000, cui corrisponde una diversa indicazione al Governo per l'esercizio della delega.

(i) Alla prima categoria appartengono i reati caratterizzati da "*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*": vi è, dunque, un obbligo di mantenere la punibilità per le condotte di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3), di occultamento o distruzione delle scritture contabili (art. 10), di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, comma I), di falso nella transazione fiscale (art. 11, comma II) e di indebita compensazione (art. 10 *quater*).

Nondimeno, è consentita al Governo una revisione del fatto tipico di tali delitti, che, per l'esplicita indicazione dell'art. 8, passa anche attraverso la previsione di "adeguate soglie di punibilità".

Quanto alla risposta sanzionatoria, è conferita al legislatore delegato esclusivamente la facoltà – e non l'obbligo – di elevare le pene, non oltre, però, i sei anni di reclusione nel massimo; nel minimo, invece, non è consentito alcun intervento di mitigazione delle attuali previsioni.

(ii) Un secondo significativo nucleo d'intervento nella prospettiva dell'art. 8 attiene alla "revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti".

Da tale criterio si evince, in prima battuta, che il decreto delegato deve mantenere tra i delitti tributari la dichiarazione infedele. In relazione a tale fattispecie, tuttavia, l'art. 8 impone al Governo una rimodulazione del fatto tipico, orientata a tracciare una netta linea di confine tra le ipotesi più gravi di infedeltà dichiarativa, meritevoli di sanzione penale, e quelle segnate da un minore disvalore, per cui è bastevole la sanzione amministrativa.

³⁴ Sul principio di proporzionalità si veda F. GIUNTA, *L'effettività della pena nell'epoca del dissolvimento del sistema sanzionatorio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1998, 414 ss. Per una declinazione del principio in prospettiva europea si veda C. SOTIS, *I principi di necessità e proporzionalità della pena nel diritto dell'Unione europea dopo Lisbona*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 1-2012, 111 ss.

L'intervento di revisione ha, dunque, un duplice scopo: garantire una migliore riconoscibilità del precetto penale³⁵, nei suoi confini con il parallelo illecito amministrativo, e assicurare una risposta proporzionata alle condotte, comunque illecite, del contribuente.

(iii) Infine, vi è un criterio residuale per i delitti diversi da quelli previsti nelle precedenti categorie, che lascia al legislatore delegato “la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità”.

Tale indicazione ha ad oggetto le ipotesi di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA e riconosce una libertà – *quasi* – totale al Governo, che avrebbe potuto, in sostanza: (a) abolire completamente i delitti di cui agli artt. 10-*bis* e/o 10-*ter*; (b) mantenere i delitti ed elevare le soglie di punibilità, con una *abolitio criminis* solo parziale; (c) lasciare inalterata la tipicità dei delitti in parola, ma riducendone la risposta sanzionatoria.

Ci si avvede immediatamente di come non ci si trovi di fronte ad un reale criterio, ad un'indicazione di politica criminale (neppur minimamente) vincolante, ma ad una delega sostanzialmente in bianco al legislatore delegato, che pone non pochi problemi in relazione all'art. 76 Cost. e, ancor prima, alla riserva di legge in materia penale imposta dall'art. 25 Cost.; nondimeno, i criteri, per quanto ampi, consentono all'esecutivo – al più – il mantenimento dell'area di rilevanza penale della fattispecie di cui all'art. 10-*bis* (criterio *sub c*), non già un suo ampliamento a condotte diverse da quelle già tipizzate al momento della delega.

Ancora, già ad uno sguardo superficiale si può registrare l'assenza, nella tripartizione sopra riportata, di espliciti criteri direttivi in ordine al delitto di omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA: fattispecie che, da un canto, non consta di “*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*” e, dall'altro, per il disvalore che la connota, non può essere nemmeno iscritta “*tra le fattispecie meno gravi*”.

2.2. L'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta: la scelta d'incriminazione dell'esecutivo nel silenzio della legge delega.

Entrando nel merito delle novellate fattispecie incriminatrici, con l'art. 5 d.lgs. 158/2015 il Governo ha affiancato all'incriminazione “tradizionale” di omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA una disposizione del tutto nuova nel sistema punitivo di cui al d.lgs. 74/2000, pur non sconosciuta al legislatore³⁶, che criminalizza la mancata presentazione del modello 770 da parte del sostituto d'imposta.

³⁵ Su tale nozione, G. ROTOLO, *'Riconoscibilità' del precetto penale e modelli innovativi di tutela. Analisi critica del diritto penale dell'ambiente*, Torino, 2018, 55 ss.

³⁶ In effetti, l'ipotesi dell'omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta era punita dall'art. 2 d.l. 429/1982, cd. ‘manette agli evasori’, incriminazione non riproposta dal legislatore del 2000. Per un approfondimento si rinvia a R. Bricchetti – L. De Ruggiero (a cura di), *I reati tributari*, Milano, 1995, 105 ss.;

Segnatamente, il sostituto d'imposta è tenuto a presentare una dichiarazione *ad hoc*, che può comporsi di due modelli cc.dd. 770 ordinario³⁷ e 770 semplificato³⁸, in cui, tra l'altro, deve indicare le ritenute effettuate, i soggetti sostituiti e i riferimenti dei versamenti compiuti all'erario. Il precetto penale presidia, con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni, l'obbligo di presentare tale dichiarazione, nell'ipotesi in cui le ritenute non versate dal sostituto superino i 50.000 euro (*soglia di punibilità*)³⁹.

Ciò detto, si tratta di verificare quali indicazioni, in termini di principi e criteri, offra la legge delega in relazione alla condotta di omessa dichiarazione del sostituto.

Come si è visto⁴⁰, l'art. 8 l. 23/2014 individua criteri specifici per tre differenti categorie di illeciti: (a) le fattispecie caratterizzate da "*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*"; (b) la dichiarazione infedele; (c) le incriminazioni meno gravi.

Orbene, inapplicabili per definizione i criteri previsti dal legislatore per la dichiarazione infedele, nemmeno possono essere prese in considerazione le indicazioni parlamentari relative ai "*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*", non tipizzando l'omessa dichiarazione alcuna di tali condotte. Il tipo descritto dall'art. 5, comma I-bis, d.lgs. 74/2000 si risolve in una mera omissione, restando del tutto irrilevanti eventuali condotte successive o precedenti alla mancata presentazione della dichiarazione⁴¹, anche se, come spesso si riscontra nella prassi relativa alla fattispecie tradizionale di omessa dichiarazione⁴², fraudolente. Il Governo stesso, nella Relazione illustrativa al d.lgs. 158/2015, ha indicato nominalmente le

A. Traversi (a cura di), *I reati tributari in materia di imposte dirette e IVA*, Milano, 1986, 385 ss.; G. FLORA, *I reati previsti dagli artt. 2 e 3 l. n. 516/1982*, in C.F. Grosso (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1986, 149 ss.

³⁷ Nel modello 770 ordinario devono essere comunicati, secondo le indicazioni dell'amministrazione finanziaria: (a) i dati relativi alle certificazioni rilasciate ai contribuenti ai quali sono stati corrisposti (i) i redditi di lavoro dipendente, equiparati (per esempio, le pensioni e i crediti di lavoro riconosciuti in sentenza) e assimilati (per esempio, compensi percepiti da soci di cooperative di produzione e lavoro, remunerazioni dei sacerdoti, assegni periodici corrisposti al coniuge); (ii) le indennità di fine rapporto; (iii) le prestazioni in forma di capitale erogate da fondi pensione; (iv) i redditi di lavoro autonomo; (v) le provvigioni e redditi diversi; (b) i dati contributivi, previdenziali, assicurativi e quelli relativi all'assistenza fiscale prestata per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione; (c) i dati dei versamenti effettuati, dei crediti e delle compensazioni operate; (d) i dati relativi alle somme liquidate a seguito di procedure di pignoramento presso terzi nonché le ritenute operate sui bonifici disposti dai contribuenti per usufruire di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta.

³⁸ Con il modello 770 semplificato il sostituto deve comunicare all'Agenzia delle Entrate: (a) le ritenute operate su dividendi, i proventi da partecipazione, i redditi di capitale, le operazioni di natura finanziaria e le indennità di esproprio; (b) i versamenti effettuati, le compensazioni operate e i crediti d'imposta utilizzati.

³⁹ Per un commento alla novellata fattispecie si veda S. PUTINATI, *Commento sub art. 5*, in C. Nocerino – S. Putinati (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, cit., 105 ss.

⁴⁰ Si rinvia al par. 3.

⁴¹ Salvo ovviamente che non integrino altro delitto, non dichiarativo, come la distruzione o l'occultamento di scritture contabili o la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

⁴² Si pensi alle condotte, spesso fraudolente, realizzate per occultare una stabile organizzazione occulta o per simulare una residenza estera e non procedere al pagamento delle imposte in Italia.

fattispecie riconducibili al paradigma considerato e non vi ha ricompreso le ipotesi di omessa dichiarazione⁴³.

Del resto, il delitto in commento non pare nemmeno potersi annoverare tra “*le fattispecie meno gravi*”, per cui, in ogni caso, la legge delega non consentiva un ampliamento degli spazi di rilevanza penale, ma solo un loro mantenimento con una diminuzione della pena o una restrizione degli spazi di tipicità.

Né, infine, si potrebbe fondare la novella di cui all’art. 5, comma I-*bis*, d.lgs. 158/2015 sul generalissimo *incipit* dell’art. 8 l. 23/2014, per cui l’esecutivo è delegato “alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, secondo i criteri di predeterminazione e proporzione”: si tratterebbe di una delega sostanzialmente in bianco, incompatibile – se isolatamente considerata – con l’art. 25 Cost. e, conseguentemente, inidonea a fondare un intervento del Governo di introduzione *ex novo* di fattispecie incriminatrici.

Peraltro, le modifiche alla fattispecie in commento sono state proposte dall’esecutivo solo nello schema di decreto presentato alle Camere nel giugno 2015, mentre nell’originaria bozza approvata dal Consiglio dei Ministri nel dicembre 2014 non era prevista una fattispecie di omessa dichiarazione del sostituto d’imposta, bensì un delitto di dichiarazione infedele ritagliato su tale soggetto. A ben vedere, in effetti, il criterio contenuto nella legge delega in relazione alla dichiarazione infedele avrebbe, forse, consentito una qualche – pur labile – legittimazione costituzionale per un’incriminazione del sostituto.

In definitiva, a fronte della totale assenza di indicazioni nella legge delega, è consequenziale ritenere che l’introduzione del nuovo delitto di omessa dichiarazione del sostituto d’imposta possa rivelarsi in contrasto con gli artt. 25 e 76 Cost., proprio perché nel caso di specie, secondo l’insegnamento della Consulta nella fondamentale decisione n. 5 del 2014, in assenza di criteri direttivi contenuti nell’art. 8 l. 23/2014, il Governo ha compiuto le scelte d’incriminazione (sul *chi* e sul *quanto punire*) riservate esclusivamente al Parlamento.

⁴³ Si legge nella Relazione illustrativa: «Al riguardo, occorre peraltro osservare che la legislazione vigente prevede già diverse figure criminose riconducibili al paradigma considerato: tali, in specie, la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), l’emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000), l’esibizione o la trasmissione di falsa documentazione, punita, unitamente all’ipotesi alternativa delle risposte non veritiere, dalla norma “extravagante” di cui all’articolo 11 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Profili di frode in senso oggettivo potrebbero essere riscontrati anche nel delitto di indebita compensazione (articolo 10-*quater* del decreto legislativo n. 74 del 2000), che postula la sottrazione del contribuente al pagamento delle somme dovute tramite l’ostensione di crediti non spettanti o inesistenti».

2.3. Le modifiche al delitto di omessa dichiarazione dei redditi e dell’IVA: gli spazi di ri-espansione e di riduzione della norma incriminatrice.

Come si è avuto modo di osservare, nessun criterio direttivo, contenuto nella legge delega, consentiva modifiche alla fattispecie di omessa dichiarazione, non trattandosi di incriminazione caratterizzata da comportamenti fraudolenti nella sua descrizione tipologica, né potendosi annoverare tra i delitti meno gravi.

La conseguenza più immediata è l’illegittimità di tutte le modifiche, sia di carattere riduttivo che ampliativo dell’*enforcement* penalistico, apportate dall’art. 5, comma I, lett. a), d.lgs. 158/2015 all’art. 5 d.lgs. 74/2000.

In primo luogo, dunque, deve ritenersi illegittimo l’innalzamento della soglia di punibilità, elevata da 30.000 a 50.000 euro, con una speculare riduzione dell’intervento penale.

L’intervento del Giudice delle Leggi sul punto comporta una ri-espansione del perimetro di intervento penale, risolvendosi in un intervento *in malam partem*, purtuttavia ammesso in presenza di “vizi formali”, come esattamente argomentato nella già ricordata sentenza n. 5 del 2014.

Un secondo intervento compiuto in eccesso di delega riguarda l’eliminazione del carattere esclusivamente annuale della dichiarazione non presentata.

A seguito della modifica, possono assurgere ad oggetto materiale del delitto tutte le dichiarazioni non periodiche, individuate negli artt. 5 e 5-*bis* D.P.R. 322/1998.

Segnatamente le predette disposizioni enucleano obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi dell’ente, correlati a vicende straordinarie nella vita del contribuente, che richiedono si cristallizzi la situazione tributaria prima del termine fisiologico di conclusione del periodo di imposta.

Si tratta di dichiarazioni⁴⁴ che presentano tutte le indicazioni proprie della dichiarazione annuale dei redditi, da cui differiscono per il periodo d’imposta cui si riferiscono, che è più breve e, comunque, connesso alla specifica vicenda straordinaria che interessa l’ente.

⁴⁴ In particolare, vanno annoverate tra le dichiarazioni straordinarie che possono costituire oggetto materiale dell’illecito penale: (i) la dichiarazione del liquidatore o del rappresentante legale di contribuenti IRES, società di persone, imprese individuali e di famiglia, relativa all’intervallo compreso tra l’inizio del periodo d’imposta e la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484 e 2485 c.c. o dalla dichiarazione di cessazione per le imprese individuali; (ii) la dichiarazione del liquidatore relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione; (iii) la dichiarazione del curatore fallimentare e del commissario liquidatore relativa all’intervallo compreso tra l’inizio del periodo d’imposta e la data in cui – rispettivamente – è stato dichiarato il fallimento o è stato emesso il provvedimento di liquidazione; (iv) la dichiarazione del curatore fallimentare e del commissario liquidatore relativa all’esito finale della procedura concorsuale; (v) la dichiarazione del legale rappresentante relativa alla frazione di esercizio compresa tra l’inizio del periodo d’imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione, nel caso di trasformazione di una società non soggetta all’imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d’imposta; (vi) la dichiarazione presentata dal legale rappresentante della società risultante dalla fusione o incorporante, relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l’inizio del periodo d’imposta e la data in cui ha effetto la fusione; (vii) la dichiarazione in caso di scissione totale, presentata dal legale rappresentante

Infine, ugualmente in eccesso di delega risulta l'aggravamento della risposta sanzionatoria per il delitto in parola: il periodo di reclusione è stato modificato, con un innalzamento della pena minima da un anno ad un anno e sei mesi di reclusione, e con un incremento della massima risposta da tre a quattro anni di reclusione.

2.4. Dall'omesso versamento delle ritenute certificate a quelle dovute sulla base della dichiarazione del sostituto: genesi ed esiti di uno sfortunato intervento legislativo.

L'intervento senz'altro più significativo del decreto delegato sulle fattispecie di omesso pagamento ha inciso proprio sull'incriminazione di cui all'art. 10-bisd.lgs. 74/2000, il cui stesso *nomen juris*, indicato nella rubrica, è stato modificato, come si è detto, da "omesso versamento delle ritenute certificate" ad "omesso versamento delle ritenute *dovute o certificate*".

Quanto al precetto, la modifica si muove sia in *direzione restrittiva* della sfera di rilevanza criminale delle condotte del sostituto, attraverso l'innalzamento della soglia di punibilità da 50.000 a 150.000 euro, sia in verso espansivo dell'*enforcement* penale, attraverso un sintagma, la cui funzione non è di agevole decifrazione, che inserisce nel computo dell'imposta non versata "le imposte dovute sulla base della dichiarazione" del sostituto (cc.dd. modelli 770). Proprio su tale sintagma deve porsi l'attenzione.

L'intervento riformatore trova, probabilmente, le sue ragioni nella volontà del legislatore di risolvere un conflitto giurisprudenziale, sottoposto alle Sezioni Unite della Suprema Corte prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015.

La fattispecie in commento, come noto, puniva, prima della novella, il sostituto che rilasciava le certificazioni delle ritenute al sostituto, prima del termine ultimo per costui di presentare la propria dichiarazione dei redditi, senza provvedere a versare all'erario quanto in precedenza trattenuto.

Il punto controverso si risolveva nell'esatto valore probatorio da riconoscere al modello 770 rispetto alla dimostrazione dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti. Segnatamente, il quesito posto al Giudice di legittimità nel suo massimo consesso era il seguente: «se nell'ipotesi delittuosa disciplinata dall'art. 10-*bis* del d.lgs. 74/2000 possa darsi valore di prova indiziaria decisiva, ai sensi dell'art. 192 comma 2 c.p.p., alla semplice produzione e/o acquisizione al processo della dichiarazione fiscale mod. 770, chiarendone la portata e le conseguenze nascenti da una eventuale inveridicità, ovvero se, in presenza di tale dichiarazione, debba essere indispensabile acquisire altri riscontri ed in particolare la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta ai singoli sostituiti per l'anno di riferimento»⁴⁵.

In effetti, si erano registrati in giurisprudenza due orientamenti contrastanti. Il primo e più risalente⁴⁶ riteneva sufficiente per provare il rilascio della certificazione la

della società individuata in sede di operazione straordinaria, relativa alla frazione compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data da cui ha effetto la scissione.

⁴⁵ La questione è stata sollevata da Cass. pen., Sez. III, 29.4.2015, n. 21629, in *Arch pen.*

⁴⁶ Si vedano, tra le altre, Cass. pen., Sez. III, 27.3.2014, n. 19454, in *CED Rv.* 260376; Cass. pen., Sez. III,

produzione da parte della pubblica accusa della dichiarazione del sostituto. La prova dell'avvenuta certificazione era ricavata – da questo filone giurisprudenziale – deduttivamente, sulla base della massima d'esperienza per cui «non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, perciò stesso, certificato»⁴⁷. In definitiva, in questa prospettiva esegetica, «la presentazione della dichiarazione mod. 770, con allegate le attestazioni nominative, è indice inequivocabile delle operate ritenute e delle rilasciate certificazioni»⁴⁸.

Un diverso filone giurisprudenziale è stato inaugurato da una decisione del 2014 della Suprema Corte⁴⁹, poi seguita da alcuni arresti che ne ripercorrono adesivamente l'apparato motivato⁵⁰: l'insegnamento è di segno opposto, nel senso dell'insufficienza del modello 770 a costituire una prova sufficiente dell'avvenuta certificazione.

Tale esegesi si fonda, in prima battuta, sull'affermazione dell'indipendenza logica e giuridica della dichiarazione rispetto alla certificazione del sostituto: secondo la Cassazione, la certificazione delle ritenute «ha la funzione di attestare l'importo delle somme corrisposte dal sostituto di imposta e delle ritenute da lui operate», mentre la dichiarazione mod. 770 è destinata ad informare l'Agenzia delle entrate delle somme corrisposte ai sostituiti, delle ritenute operate sulle stesse e del loro versamento all'erario»⁵¹. In questa prospettiva, prosegue la Corte, «mentre le certificazioni devono essere emesse *soltanto* quando il datore ha provveduto a versare le ritenute, la dichiarazione va invece obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge (salvo, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative)»⁵². La conclusione è che «è perciò impossibile, proprio a causa del differente contenuto e funzione dei due atti, desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato»⁵³.

Sotto un diverso profilo, per così dire prasseologico, viene smentita anche la massima d'esperienza posta a fondamento dell'orientamento tradizionale: «ben può accadere che il sostituto rilasci i certificati senza avere versato le relative ritenute, e poi non presenti la dichiarazione mod. 770, al fine di evitare di autodenunciare gli illeciti amministrativi e fiscali da lui commessi. Ed è altrettanto possibile che il sostituto non versi le ritenute e non consegni previamente i certificati ai sostituiti e poi trasmetta la dichiarazione annuale, al fine di non incorrere nelle sanzioni amministrative per omessa presentazione del modello 770, mentre il reato non è integrato per il mancato rilascio delle certificazioni». Tanto è vera tale affermazione, sottolinea la decisione, che il legislatore, nel declinare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche prima della novella del duemila, ha sempre distinto e punito diversamente chi, non versando il *quantum*

6.3.2014, n. 20778, in CED Rv. 259182; Cass. pen., Sez. III, 15.11.2012, n. 1443, in CED Rv. 254152.

⁴⁷ In questi esatti termini Cass. pen., Sez. III, 15.11.2012, n. 1443, cit.

⁴⁸ Così, per tutte, Cass. pen., Sez. III, 27.3.2014, n. 19454, cit.

⁴⁹ Si tratta di Cass. pen., Sez. III, 8.4.2014, n. 40526, in CED Rv. 260090.

⁵⁰ Tra le altre, Cass. pen., Sez. III, 21.1.2015, n. 5736, in *Leggi d'Italia*; Cass. pen., Sez. III, 29.10.2014, 6203, in CED Rv. 262365; Cass. pen., Sez. III, 9.10.2014, n. 10475, in CED Rv. 263007.

⁵¹ Esattamente, Cass. pen., Sez. III, 8.4.2014, n. 40526, cit.

⁵² *Ibidem*.

⁵³ *Ibidem*.

dovuto al fisco, si limiti ad operare la ritenuta senza certificarla, da chi, invece, rilasci anche il documento al sostituto⁵⁴.

Dunque, secondo questo diverso orientamento, da un canto, il contenuto dichiarativo del modello 770 non abbraccia in alcun modo l'effettivo rilascio delle certificazioni e, dall'altro, non è affatto infrequente che il sostituto operi la trattenuta e poi non consegni al sostituto la relativa certificazione.

Il nodo interpretativo non è stato sciolto dalle Sezioni Unite, essendo decorso il termine di prescrizione del reato sottoposto al loro vaglio⁵⁵.

In questo complesso contesto, l'intervento del legislatore pare risolversi in un completo fuor d'opera.

In effetti, le modifiche introdotte dall'esecutivo, più che semplicemente dirette a risolvere la *vexata quaestio* nella direzione dell'autosufficienza probatoria dei cc.dd. modelli 770 rispetto al superamento della soglia di punibilità⁵⁶, sembrano aver inteso allargare lo spettro delle condotte punibili alle ipotesi di ritenute non certificate, ma semplicemente "dovute", come indicato nella nuova rubrica dell'art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000.

Si legge, significativamente, nella Relazione illustrativa al d.lgs. 158/2015 che «si è proceduto, inoltre, ad integrare la rubrica del novellato art. 10-*bis* del decreto legislativo

⁵⁴ Segnatamente, rileva la Corte, «appare decisiva l'osservazione che se davvero fosse possibile effettuare sempre ed in ogni caso (come nelle sentenze dianzi citate) l'equiparazione fra presentazione del modello 770 e rilascio delle certificazioni – nel senso che l'inoltro del modello 770 implica e dimostra di per sé l'avvenuto rilascio delle certificazioni – allora diverrebbe irrazionale e privo di senso lo stesso sistema normativo delineato dal legislatore con l'introduzione del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-*bis*. La normativa anteriore al 2000 puniva penalmente, sia pure con sanzioni diverse, l'omesso versamento di ritenute certificate e quello di ritenute non certificate (distinguendo quindi le due ipotesi). Il legislatore del 2000 eliminò la distinzione e parificò le due ipotesi, punendole entrambe con una sanzione amministrativa. Con l'introduzione dell'art. 10-*bis*, il legislatore ha reintrodotto la distinzione lasciando ferma la punizione con una sanzione amministrativa per il mancato versamento di qualsiasi tipo di ritenuta, e punendo (oltre che con la sanzione amministrativa) anche con la sanzione penale il mancato versamento di ritenute certificate che superino una certa soglia. Tutto l'impianto normativo (e la stessa sentenza Favellato) si basano quindi proprio sul presupposto che ben possono esistere (e di solito esistono) omessi versamenti di ritenute per le quali non è stata rilasciata certificazione ed omessi versamenti di ritenute per le quali è stata rilasciata certificazione. L'orientamento dianzi ricordato comporta invece inevitabilmente la conseguenza di eliminare qualsiasi distinzione fra le due ipotesi, presupponendo che ogni ritenuta effettuata deve necessariamente essere stata certificata. In questo modo, però, l'illecito amministrativo e quello penale avrebbero ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto e sarebbe più difficile ritenere possibile la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia».

⁵⁵ Lo rileva l'Ufficio del Massimario nella Rel. n. III/05/2015, p. 26.

⁵⁶ In effetti, non pare percorribile la prospettiva esegetica per cui il legislatore avrebbe introdotto una sorta di prova legale positiva, cioè una limitazione al libero convincimento del giudice in direzione di un'identità, in termini probatori, tra ritenute dichiarate nel modello 770 e certificate. Come, pure, sottolineato dall'Ufficio del Massimario nella Rel. n. III/05/2015, p. 26, una tale «presunzione dai confini non chiari, rischia di entrare in contraddizione con il principio dell'assenza di prove legali nel processo penale e del libero convincimento del giudice». Sulla nozione di prova legale positiva si vedano, tra gli altri e senza alcuna pretesa di completezza, E. AMODIO, *Libero convincimento e tassatività dei mezzi di prova: un approccio comparativo*, in *Cass. pen.*, 1999, 3 ss.; C. SANTORIELLO, *I criteri di valutazione della prova (fra massime d'esperienza e standard di esclusione)*, in A. Gaito (diretto da), *La prova penale. Volume terzo – La valutazione della prova*, Milano, 2008; G. UBERTIS, *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1995, 331 ss.

n. 74 del 2000, in materia di omesso versamento di ritenute certificate, tenuto conto delle modifiche introdotte e, in particolare, *dell'estensione del comportamento omissivo non più alle sole ritenute "certificate", ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta*⁵⁷.

Pochi dubbi paiono, dunque, restare sull'incostituzionalità dell'ampliamento del perimetro della fattispecie incriminatrice in relazione agli art. 25, c. II, in relazione all'art. 76 Cost.

2.5. *Gli effetti intertemporali di una dichiarazione di incostituzionalità per eccesso di delega: il problema dell'ampliamento degli spazi di rilevanza penale.*

Per concludere l'analisi, compiuta con il primo criterio *formale-aristotelico*, è necessaria una riflessione sugli effetti di una dichiarazione di illegittimità costituzionale, distinguendo tra interventi *in bonam* e *in malam partem* della Consulta.

Nel primo nucleo di ipotesi, ove si pervenisse ad una pronuncia di incostituzionalità dei delitti di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta e di omesso versamento delle ritenute dichiarate nel modello 770, oltre che, rispetto all'omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA, dell'eliminazione del carattere necessariamente annuale della dichiarazione e dell'innalzamento del minimo e del massimo della pena, non si porrebbero particolari questioni: la sentenza della Consulta avrebbe effetti retroattivi, idonei a travolgere anche il giudicato.

Per corroborare tale conclusione basti richiamare, rispetto all'ipotesi di incostituzionalità del precetto, la sentenza n. 80 del 2014⁵⁸ con cui è stata dichiarata l'illegittimità del delitto di omesso versamento IVA, in relazione ai fatti commessi fino al 17 settembre 2011⁵⁹, nella parte in cui non prevedeva un'identica soglia di punibilità per il delitto in parola e la dichiarazione infedele; la decisione della Consulta ha condotto a sentenze assolutorie e revoche dei giudicati per l'irrelevanza penale originaria degli omessi pagamenti di valore inferiore a euro 103.291,38⁶⁰.

Quanto alla incostituzionalità della sanzione, dichiarata con sentenza del Giudice delle Leggi, la giurisprudenza della Suprema Corte è consolidata nell'ammettere il

⁵⁷ Così la Relazione illustrativa al d.lgs. 158/2015.

⁵⁸ Il riferimento è a Corte cost., 8.4.2014, n. 80, in *Cass. pen.*, 2014, 2408 ss., con nota di E. APRILE, *La Corte Costituzionale ridefinisce i presupposti per la configurabilità del reato di omesso versamento IVA*, nonché volendo, A. INGRASSIA, *Parzialmente incostituzionale il delitto di omesso versamento dell'IVA: un'incriminazione da ripensare?*, in *Le Soc.*, 2014, 1392 ss.

⁵⁹ La data è quella di entrata in vigore della cd. mini-riforma dei reati tributari compiuta con il d.l. 138/2011, che ha ridotto le soglie di punibilità dei delitti dichiarativi, facendo venir meno, a partire appunto dal 17 settembre 2011, i profili di incostituzionalità riconosciuti dalla decisione 80/2014 della Consulta. Per un'analisi del d.l. 138/2011 in relazione agli aspetti qui d'interesse si veda G. ANDREAZZA, *La "miniriforma"*, cit., 3695 ss.

⁶⁰ *Ex pluribus*, *Cass. pen.*, Sez. III, 25.11.2014 (dep. 16.4.2015), n. 15824, in CED Rv. 263329.

travolgimento del giudicato, per rideterminare il trattamento sanzionatorio, compiuto sulla base di una cornice edittale illegale⁶¹.

Decisamente più complessa è la valutazione degli effetti intertemporali di un intervento *in malam partem* della Consulta e, segnatamente, del riconoscimento dell'illegittimità dell'innalzamento della soglia di punibilità del delitto di omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA.

Sul punto è necessario distinguere⁶² tra: (a) reati consumati successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015 e prima della dichiarazione di incostituzionalità (*fatti concomitanti*); (b) delitti realizzati dopo la pronuncia di illegittimità della norma incriminatrice (*fatti successivi*); (c) illeciti commessi prima dell'entrata in vigore della novella del 2015 (*fatti pregressi*).

(a) Rispetto al primo nucleo di ipotesi non si pongono problemi: il divieto di retroattività di cui all'art. 25, comma II, Cost., e il principio di legalità convenzionale, art. 7 CEDU, tutelano il soggetto che abbia agito confidando nell'irrilevanza penale del fatto commesso⁶³. Tale conclusione è corroborata dall'insegnamento della Cassazione, seppur sulla base del generalissimo principio del *favor rei*⁶⁴.

(b) Ugualmente non problematica è la disciplina dei fatti successivi alla pronuncia di incostituzionalità: opererà la norma incriminatrice, nella formulazione precedente all'intervento del 2015, in virtù dell'effetto di reviviscenza della stessa, prodotto dall'intervento della Consulta.

(c) Più complessa è l'individuazione della soglia di punibilità in relazione ai fatti realizzati prima della novella del 2015, su cui non sia ancora intervenuta una pronuncia irrevocabile⁶⁵. Il punto è comprendere se la norma dichiarata incostituzionale debba costituire *lex mitior*, applicabile al reo.

La dottrina è unanime⁶⁶ nell'escludere tale eventualità, anche sulla base dell'insegnamento della Consulta, che nella decisione n. 394 del 2006 ha chiarito come

⁶¹ Si vedano, quali esempi paradigmatici, Cass. pen., Sez. Un., 29.5.2014, n. 42858, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 173 ss. con nota di C. PECORELLA, *La rideterminazione della pena in sede di esecuzione: le Sezioni Unite danno un altro colpo all'intangibilità del giudicato*; in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 975 ss., con nota di D. VICOLI, *L'illegittimità costituzionale della norma penale sanzionatoria travolge il giudicato: le nuove frontiere della fase esecutiva nei percorsi argomentativi delle Sezioni unite*; in *Foro it.*, 2015, II, 376 ss., con nota di G. SORRENTI, *La "retroattività" delle sentenze di accoglimento sul regime sanzionatorio penale si spinge fino a travolgere il verdetto definitivo di condanna*; Cass. pen., Sez. Un., 26.2.2015, n. 33040, Jazouli, in *Foro it.*, 2015, II, 718 ss., con nota di S. LO FORTE, *L'effetto domino della dichiarazione di incostituzionalità della legge Fini-Giovanardi: illegalità della pena e rilevanza d'ufficio anche in caso di ricorso ammissibile*.

⁶² La tripartizione si deve a G. VASSALLI, *Abolition criminis e principi costituzionali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1983, 377 ss.

⁶³ Tale impostazione è assolutamente granitica in dottrina (tra gli altri, cui si rinvia anche per l'ulteriore approfondimento bibliografico, M. SCOLETTA, *Metamorfosi della legalità. Favor libertatis e sindacabilità in malam partem delle norme penali*, Pavia, 2012, 28 ss., e V. NAPOLEONI, *Il sindacato di legittimità costituzionale in malam partem*, in V. MANES – V. NAPOLEONI, *La legge penale illegittima. Metodo, itinerari e limiti della questione di costituzionalità in materia penale*, Torino, 2019) oltre che nella giurisprudenza costituzionale (basti ricordare, Corte cost., 3.2.1983, n. 148; Corte cost., 1.1.2004, n. 161; Corte cost., 23.11.2006, n. 394).

⁶⁴ *Ex pluribus*, Cass. pen., Sez. I, 23.6.2015, n. 33373, in CED Rv. 264737.

⁶⁵ In tale ipotesi, come si vedrà oltre nel testo, prevale sulla retroattività il divieto di *bis in idem*.

⁶⁶ Si vedano, tra gli altri e senza pretesa di completezza, V. NAPOLEONI, *Il sindacato*, cit., 429 ss.; V. ONIDA, *Sul*

«il principio di retroattività della norma penale più favorevole in tanto è destinato a trovare applicazione, in quanto la norma sopravvenuta sia, di per sé, costituzionalmente legittima. Il nuovo apprezzamento del disvalore del fatto, successivamente operato dal legislatore, può giustificare – in chiave di tutela del principio di eguaglianza – l'estensione a ritroso del trattamento più favorevole, a chi ha commesso il fatto violando scientemente la norma penale più severa, solo a condizione che quella nuova valutazione non contrasti essa stessa con i precetti della Costituzione. La *lex mitior* deve risultare, in altre parole, validamente emanata».

La Consulta illustra, inoltre, le ragioni alla base di tale conclusione: «non v'è ragione per derogare alla regola sancita dai citati art. 136, primo comma, Cost. e 30, terzo comma, della legge n. 87 del 1953, non potendosi ammettere che una norma costituzionalmente illegittima – rimasta in vigore, in ipotesi, anche per un solo giorno – determini, paradossalmente, l'impunità o l'abbattimento della risposta punitiva, non soltanto per i fatti commessi quel giorno, ma con riferimento a tutti i fatti pregressi, posti in essere nel vigore dell'incriminazione o dell'incriminazione più severa».

Tuttavia, nella giurisprudenza di legittimità si rinvengono due precedenti di segno opposto.

In estrema sintesi, in una prima decisione⁶⁷, la Corte ha escluso possa assurgere a *lex mitior* una norma incostituzionale, richiamando letteralmente le parole della decisione 394 del 2006 del Giudice delle Leggi e addividendo ad un giudizio di responsabilità penale per l'imputato.

Al contrario, in un arresto⁶⁸ di poco più recente, la Cassazione ha ritenuto che il principio di uguaglianza, riguardato nella relazione tra soggetti che pur avendo tenuto

controllo di conformità delle leggi al diritto europeo: le ceneri di pirite come "sottoprodotti" davanti alla Corte Costituzionale, in *Riv. giur. amb.*, 2011, 880 ss.; M. SCOLETTA, *Metamorfosi*, cit., 42 ss.; ID., *Retroattività in mitius e pronunce di incostituzionalità in malam partem*, in R. Bin – D. Brunelli – A. Pugiotto – P. Veronesi (a cura di), *Ai confini del "favor rei". Il falso in bilancio davanti alle corti Costituzionale e di giustizia*, Torino, 2005, 349.

⁶⁷ Si tratta di Cass. pen., Sez. III, 3.3.2016, n. 28233 in CED Rv. 267410 la cui massima ufficiale è la seguente: «in tema di successione di leggi nel tempo, la norma incriminatrice più severa, ripristinata per effetto della pronuncia di incostituzionalità di una successiva norma penale di favore, non può essere applicata ai fatti commessi durante la vigenza di quest'ultima, ma opera per tutti quei fatti pregressi commessi nella vigenza della norma non ancora modificata in senso più favorevole dalla disciplina dichiarata incostituzionale. (Fattispecie in materia edilizia, relativa alla costruzione di un capanno in legno, in assenza di permesso di costruire e di autorizzazione paesaggistica, in epoca antecedente all'entrata in vigore di una legge reg., che lo consentiva, ma successivamente dichiarata incostituzionale)».

⁶⁸ Il riferimento è a Cass. pen., Sez. I, 22.9.2016 (dep. 18.5.2017), n. 24834, in *Dir. pen. cont.*, 23 ottobre 2017, con nota critica di F. VIGANÒ, [Sugli effetti intertemporali della dichiarazione di illegittimità costituzionale di una norma che abroga una precedente incriminazione](#); la decisione, sulla base dei principi di uguaglianza ex art. 3 Cost e di legalità di matrice convenzionale ex art. 7 CEDU, afferma: «è convinzione assolutamente pacifica che la declaratoria di illegittimità costituzionale (al pari della mancata conversione in legge) della norma abrogante la disposizione incriminatrice non è in alcun modo suscettibile di ripercuotersi negativamente sulla posizione del giudicabile imputato di un fatto commesso nel vigore della norma costituzionalmente illegittima (ovvero non convertita in legge), così da comportare la punizione del medesimo per effetto della reviviscenza della norma penale nell'ordinamento giuridico.

Sicché, in proposito, ogni distinzione tra il fenomeno (fisiologico) della abrogazione della norma incriminatrice e quello (patologico) della dichiarazione della illegittimità costituzionale della norma recante

ugualmente la condotta prima dell'introduzione della norma incostituzionale, abbiano già ottenuto una decisione assolutoria definitiva o, invece, siano ancora *sub iudice* al momento della declaratoria di incostituzionalità, e il principio di legalità convenzionale, ex art. 7 CEDU, che incorpora il principio di retroattività della *lex mitior*, impongano la parificazione tra chi ha agito nella vigenza della norma illegittima e chi ha consumato il reato prima della sua introduzione.

Va rilevato che la tesi da ultimo sostenuta dalla Suprema Corte non persuade. Come esattamente rilevato in dottrina, da un canto, non esiste alcun precedente della Corte Edu in cui si sia riconosciuto valore di *lex mitior* ad una norma illegittima⁶⁹; dall'altro, il fatto che «negare spazio a un'*abolitio criminis* in un'ipotesi come quella in esame possa determinare una disparità di trattamento tra coloro che abbiamo la sorte di essere giudicati in via definitiva prima della sentenza di illegittimità costituzionale della norma abrogatrice e coloro che siano giudicati dopo tale sentenza, è un effetto inevitabile della prevalenza, nei confronti dei primi, del diritto (convenzionalmente riconosciuto dall'art. 4 prot. 7 CEDU, e dunque costituzionalmente rilevante ex art. 117 co. 1 Cost.) a non essere sottoposti a un secondo giudizio per lo stesso fatto, rispetto al principio ordinamentale dell'annullamento *ex tunc* della norma dichiarata incostituzionale»⁷⁰.

la *abolitio criminis* non costituisce evidentemente – materia di argomento spendibile per suffragare la opposta conclusione.

Consegue, allora, che la suddetta distinzione non è utilizzabile (perché l'argomento proverebbe troppo) neppure per contrastare l'applicazione retroattiva della *lex mitior* e/o dell'*abolitio criminis* in relazione ai fatti pregressi rispetto alla entrata in vigore della norma successivamente dichiarata costituzionalmente illegittima, una volta stabilito – come è incontrovertito – che il contenuto precettivo del principio *nulla poena sine lege*, o della irretroattività della legge penale, come sancito dall'art. 7, comma 1, CEDU e interpretato dalla Corte EDU, reca insito in sé l'effetto simmetrico della retroattività delle disposizioni favorevoli sopravvenute.

La contraria opinione, presupponendo (con arbitraria scissione dell'unitaria previsione normativa) la sostanziale sottrazione dell'effetto della retroattività della norma penale favorevole dall'ambito del precetto *nulla poena sine lege* e, su tale base, differenziando (con opposti epiloghi) la conseguenza della pronuncia di incostituzionalità, si porrebbe, infatti, in contrasto con la corretta interpretazione convenzionalmente orientata del principio della irretroattività della legge penale.

Quanto sopra precisato, il Collegio osserva che alla retroattività della norma di favore in esame anche ai fatti compiuti prima della sua emanazione non ostano – per le ragioni prima esposte – le decisioni della Corte Costituzionale oggetto della precedente analisi; e che anzi, nel caso concreto, la disapplicazione dell'art. 2 c.p., comma 2, finirebbe con il violare, nel caso concreto, il fondamentale principio di uguaglianza previsto dall'art. 3 della Carta fondamentale.

Quando, infatti, una norma ritenuta di favore rimane in vigore per un lungo periodo, essa trova applicazione per altri soggetti, i cui processi vengono definiti prima della dichiarazione di incostituzionalità della stessa: con la conseguenza che applicare alle persone – che per le più svariate ragioni, anche di legittima strategia processuale, sono state giudicate in epoca successiva – un diverso e più grave trattamento sanzionatorio, costituirebbe appunto violazione di uno dei capisaldi della nostra Costituzione: l'art. 3, comma 1».

⁶⁹ Per tale specifico rilievo, F. VIGANÒ, *Sugli effetti intertemporali*, cit.; più in generale, sostiene l'inapplicabilità degli artt. 7 CEDU e 49 CDFUE in caso di norma costituzionalmente illegittima V. NAPOLEONI, *Il sindacato*, cit., 444 ss.

⁷⁰ Alla lettera, F. VIGANÒ, *Sugli effetti intertemporali*, cit. e già M. SCOLETTA, *Metamorfosi*, cit., 60 ss.; perviene alla medesima conclusione con argomenti in parte diversi, A. DE SANTIS, *Dichiarazione di incostituzionalità e retroattività della legge penale: ultimi sviluppi giurisprudenziali*, in *Cass. pen.*, 2018, 1303.

Del resto, diversamente ragionando, «il legislatore (o lo “pseudo-legislatore” governativo) potrebbe coniare norme indulgenziali, anche platealmente illegittime, con la certezza che esse opereranno – se non per il futuro, potendosene pronosticare una pronta declaratoria di incostituzionalità – almeno per il passato, azzerando o ridimensionando le responsabilità penali pregresse senza alcun rimedio»⁷¹.

Se, conclusivamente, appare più persuasiva la tesi che esclude l’applicabilità della *lex mitior* dichiarata illegittima, manca un insegnamento cristallizzato della Suprema Corte e, di conseguenza, resta incerto l’eventuale destino processuale di chi abbia realizzato un’omessa dichiarazione, prima dell’entrata in vigore del d.lgs. 158/2015, evadendo imposte dirette o sul valore aggiunto in misura superiore ai 30.000 e inferiore ai 50.000 euro, nell’ipotesi di incostituzionalità per eccesso di delega dell’innalzamento della soglia di punibilità compiuto con il predetto decreto.

3. Il principio di uguaglianza-ragionevolezza e la linea continua che conduce dall’arbitrarietà della scelta legislativa alla sua ‘discutibile’ ragionevolezza.

Il principio di uguaglianza-ragionevolezza⁷² è senza dubbio tra i parametri di costituzionalità più evocati nelle questioni di legittimità, ben oltre la materia penale: offrirne una ricostruzione, anche solo tratteggiata, rappresenterebbe un’impresa oltre le possibilità dello scrivente e, con ogni probabilità, in questa sede un fuor d’opera.

Ci si limiterà, dunque, all’esclusivo fine di sorreggere le riflessioni oltre sviluppate, a richiamare, da un canto, il modello più *classico* di declinazione del paradigma della ragionevolezza, ovvero il giudizio triadico⁷³, dall’altro, a segnalare al lettore l’affacciarsi, lento ma apparentemente inesorabile, nella giurisprudenza costituzionale di un sindacato di (ir)ragionevolezza intrinseca della legge penale⁷⁴.

⁷¹ In questi termini, V. NAPOLEONI, *Il sindacato*, cit., 452.

⁷² La bibliografia sul tema è sterminata: solo per citare alcune opere monografiche, si rinvia il lettore, quanto ai profili costituzionali ad A. MORRONE, *Il “custode” della ragionevolezza*, Milano, 2001 e a G. SCACCIA, *Gli “strumenti” della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000; per i profili penalistici, G. DODARO, *Uguaglianza e diritto penale. Uno studio sulla giurisprudenza costituzionale*, Milano, 2012 e D. PULITANÒ, *Ragionevolezza e diritto penale*, Napoli, 2012.

⁷³ Sul giudizio triadico di ragionevolezza, quale controllo di coerenza logico-sistematica della disciplina legale, la bibliografia è sterminata. In relazione alla sua applicazione in materia penale, senza alcuna pretesa di completezza si vedano, tra gli altri, F. CONSULICH, *Materia penale e controllo costituzionale ‘ragionevole’: il caso dell’abuso paesaggistico*, in *Giur. cost.*, 2016, 579 ss.; A. DE LIA, *Il principio di uguaglianza e il diritto penale sostanziale: una sintetica analisi del rapporto*, in *Federalismi*, 6 dicembre 2017, 1 ss.; G. DODARO, *Uguaglianza*, cit., *passim*; G. INSOLERA, *Principio di eguaglianza e controllo di ragionevolezza sulle norme penali*, in G. Insolera – N. Mazzacuva – M. Pavarini – M. Zanotti (a cura di), *Introduzione al sistema penale*, IV ed., Torino, 2012, 384 ss.; G. LEO, [Politiche sanzionatorie e sindacato di ragionevolezza](#), in *Dir. pen. cont.*, 22 dicembre 2017, 1 ss.; V. MANES, *Attualità e prospettive del giudizio di ragionevolezza in materia penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 739 ss.; ID., [I recenti tracciati della giurisprudenza costituzionale in materia di offensività e ragionevolezza](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2012, 99 ss.; D. PULITANÒ, *Ragionevolezza e diritto penale*, Napoli, 2012, *passim*; N. RECCHIA, [Le declinazioni della ragionevolezza penale nelle recenti decisioni della Corte costituzionale](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2015, 55 ss.

⁷⁴ In ordine al superamento del giudizio triadico in materia penale nella più recente giurisprudenza di

Principiando dal giudizio triadico, esso richiede che la norma predicata di incostituzionalità sia posta a paragone con il cd. *tertium comparationis*: da tale relazione, per addivenire ad un giudizio di incostituzionalità, dovrebbe emergere un'arbitraria disparità di trattamento, per l'identica risposta apprestata a situazioni difformi o, viceversa, per la distinta disciplina di fenomeni sovrapponibili.

Così il primo momento di verifica della fondatezza della questione di costituzionalità da parte del giudice delle leggi attiene alla pertinenza della norma comparativa indicata dal giudice *a quo*, che deve essere omologa a quella predicata di incostituzionalità: come autorevolmente sottolineato, la pertinenza del *tertium* dipende da «considerazioni che – nel caleidoscopio dei diversi casi – attraversano *inter alia* l'interesse protetto, la condotta tipica, l'elemento soggettivo, l'oggetto materiale o l'ambito applicativo, dunque la tipologia e il grado dell'offesa (oggettiva e soggettiva) ma anche elementi ulteriori, secondo un raffronto teso a significare in modo stringente e palese l'incongruenza dell'asimmetria disciplinare»⁷⁵.

Ritenuta coerente la scelta del termine di paragone rispetto alla norma di cui si professa l'illegittimità, l'art. 3 Cost. sarà violato solo ove l'opzione normativa tracimi nell'arbitrio, non potendo la Consulta interferire, stante la riserva di legge in materia criminale, con «l'esercizio dell'ampia discrezionalità che al legislatore medesimo è da riconoscersi quanto alla configurazione degli illeciti penali e alla determinazione delle relative sanzioni, nel limite della ragionevolezza»⁷⁶.

Se il modello triadico resta dominante – nonché la formulazione più efficace delle questioni in termini di probabilità di accoglimento in materia di uguaglianza-ragionevolezza⁷⁷ – deve essere registrata una sempre più frequente rinuncia della Corte al paradigma comparatistico a favore di forme di giudizio prossime alla ragionevolezza "intrinseca" della disposizione: paradigmatica la giurisprudenza più recente in materia

costituzionalità, sostituito da un sindacato di ragionevolezza intrinseca, quale declinazione del principio di proporzionalità si vedano, senza pretesa di completezza, R. BARTOLI, *La sentenza n. 40/2019 della Consulta: meriti e limiti del sindacato "intrinseco" sul quantum di pena*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, 967 ss.; E. COTTU, *Giudizio di ragionevolezza e vaglio di proporzionalità della pena: verso un superamento del modello triadico?*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, 473 ss.; V. MANES, *Proporzione senza geometrie*, in *Giur. cost.*, 2016, 2105 ss.; G. RUGGIERO, *La proporzionalità nel diritto penale: natura e attuazione*, Napoli, 2018, *passim*; F. VIGANÒ, [Un'importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2-2017, 61 ss.

⁷⁵ Alla lettera, V. MANES, *La proposizione della questione di legittimità costituzionale in materia penale e le sue insidie*, in V. MANES – V. NAPOLEONI, *La legge penale illegittima*, cit., p. 355; in senso analogo, tra gli altri, A. DE LIA, *Il principio di uguaglianza*, cit., p. 10.

⁷⁶ In questi termini, per tutte, Corte cost., ord. 18.7.2002, n. 362.

⁷⁷ Lo rileva V. MANES, *La proposizione della questione*, cit., p. 349.

di proporzionalità della pena⁷⁸, una delle diverse possibili sfaccettature di un'analisi teleologica mezzo-scopo del ricorso alla sanzione criminale⁷⁹.

Poste queste brevissime premesse, si ricorrerà ad entrambi i modelli di sindacato nel vaglio delle fattispecie incriminatrici penali-tributarie: in particolare, la sottofattispecie di omesso versamento delle ritenute dovute sulla base del cd. mod. 770 sarà sottoposta ad un giudizio di ragionevolezza intrinseco, da cui si proverà a fare emergere la portata paradossale e finanche criminogena della norma penale (par. 3.1.); in seguito, ricorrendo al più tradizionale modello triadico, si confronteranno le due declinazioni della dichiarazione fraudolenta (par. 3.2. ss.).

Qui si lasciano le *calme acque aristoteliche* dell'eccesso di delega, per accedere ad un mare decisamente più burrascoso, quello della logica *sostanziale-fuzzy*, ove si prenda atto di «quanto poliedriche e multiformi siano le 'forme' della ragionevolezza, declinate su paradigmi sempre disputabili e provvisori, che spesso sono tanto mutevoli quanto la composizione del collegio giudicante, e che sono – non di rado – persino condizionate da 'gusti' del singolo giudice relatore»⁸⁰.

3.1. L'irragionevolezza intrinseca dell'omesso versamento di ritenute dichiarate: la portata criminogena della novella del 2015.

Vagliata la fattispecie di cui all'art. 10-bis d.lgs. 74/2000 alla luce degli art. 25, comma II, e 76 Cost. ed esaminati i profili di eccesso di delega conseguentemente emersi⁸¹, la norma incriminatrice merita di essere riguardata anche alla luce del principio di ragionevolezza⁸²: un'analisi che richiede, prima di essere compiuta, un breve passo indietro, finalizzato a richiamare alla mente le considerazioni già svolte in ordine alla scelta del legislatore delegato di inserire, ai fini del superamento della soglia di punibilità, le “imposte dovute sulla base della dichiarazione” del sostituto.

⁷⁸ Il riferimento è alle note sentenze Corte Cost., 5.12.2018, n. 222, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 216, ultimo comma, del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare), nella parte in cui dispone che: “la condanna per uno dei fatti previsti dal presente articolo importa per la durata di dieci anni l'inabilitazione all'esercizio di una impresa commerciale e l'incapacità per la stessa durata ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa”, anziché: “la condanna per uno dei fatti previsti dal presente articolo importa l'inabilitazione all'esercizio di una impresa commerciale e l'incapacità ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa fino a dieci anni” (in *Dir. pen. cont.*, 10 dicembre 2018, con nota di A. GALLUCCIO, [La sentenza della consulta su pene fisse e 'rime obbligate': costituzionalmente illegittime le pene accessorie dei delitti di bancarotta fraudolenta](#)); Corte cost., 8.3.2019, n. 40 che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 73, comma 1, d.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309, nella parte in cui prevede la pena minima edittale della reclusione nella misura di otto anni anziché di sei anni» (in *Dir. pen. cont.*, 18 marzo 2019, con nota di C. BRAY, [Stupefacenti: la Corte costituzionale dichiara sproporzionata la pena minima di otto anni di reclusione per i fatti di non lieve entità aventi a oggetto le droghe pesanti](#)).

⁷⁹ Sul punto fondamentale il richiamo a G. DODARO, *Uguaglianza e diritto penale*, cit., 139 ss.

⁸⁰ La presa d'atto si deve a V. MANES, *La proposizione della questione*, cit., 353.

⁸¹ Si veda *supra*, par. 2.4.

⁸² I rilievi qui formulati erano già stati in parte sviluppati in A. INGRASSIA, *I reati del sostituto*, cit., 14 ss.

Come visto, l'intervento riformatore trova plausibile ragione nella volontà legislativa di risolvere il conflitto giurisprudenziale sottoposto alle Sezioni Unite della Suprema Corte prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015, avente ad oggetto l'esatto valore probatorio da riconoscere al modello 770 rispetto alla dimostrazione dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Ebbene, dopo il primo, menzionato, *non liquet*⁸³ delle Sezioni Unite, il giudice di legittimità è tornato – questa volta, in termini risolutivi – sul punto, con la decisione n. 24782 del 2018⁸⁴ (nota come sezioni unite Macerata), avente ad oggetto l'art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000 nella versione vigente prima delle modifiche intervenute sul tipo criminoso con il d.lgs. 158/2015.

Risolto negativamente il quesito circa l'idoneità del solo mod. 770 a dimostrare la certificazione delle ritenute d'imposta, stante la riconosciuta diversità funzionale e strutturale tra dichiarazione del sostituto e certificazione, il percorso argomentativo delle Sezioni Unite è sfociato – per quanto qui più interessa, in un'ottica *sostanziale-fuzzy* – in una pur timida apertura alla riconoscibilità di frizioni tra la norma incriminatrice in commento ed il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

Sul punto, infatti, le Sezioni Unite hanno evidenziato l'inconveniente pratico di una fattispecie che prevede un'unica soglia di punibilità, ma due condotte alternative, quali la certificazione o la mera dichiarazione delle ritenute. Secondo la Corte, la criticità deriverebbe dal lasciare libero il Pubblico Ministero di scegliere quale delle due condotte contestare: con espressione di sintesi, ci pare di non tradire l'impostazione della decisione affermando che si lamenta la creazione di una sorta di 'regressione probatoria'. Segnatamente, ove non sia possibile dimostrare l'avvenuta certificazione delle ritenute in misura superiore alla soglia di punibilità (ipotesi delittuosa più grave), sarebbe bastevole alla Pubblica Accusa ripiegare sul mod. 770 e sulla diversa tipologia di ritenute 'dichiarate', ove si attestino oltre la citata soglia.

Sembra tuttavia che la critica debba essere ben più radicale, giacché, il problema non è tanto legato alla 'regressione probatoria', tutt'altro che infrequente anche nel contesto degli illeciti penali tributari⁸⁵, quanto piuttosto ai tratti antinomici⁸⁶ della novellata disposizione. Il punto è che il legislatore ha indicato non già le ritenute effettuate, con una formulazione quale "ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di

⁸³ *Ibidem*.

⁸⁴ Più precisamente, Cass. pen., Sez. Un., 1.6.2018, n. 24782, ric. Macerata, in *Le Soc.*, 2018, 1046 ss., con nota di A. INGRASSIA, *Le SS.UU. sull'omesso versamento delle ritenute: indicazioni fondamentali per il passato, preziose per il futuro*.

⁸⁵ Si pensi paradigmaticamente ai rapporti tra i delitti dichiarativi, per cui nella prassi non è infrequente che un'accusa di dichiarazione fraudolenta si trasformi nella meno grave ipotesi di dichiarazione infedele nel corso del giudizio o già nelle indagini preliminari, a seguito dell'esplicazione delle ragioni difensive.

⁸⁶ Il riferimento è a C.E. PALIERO, *Il principio di effettività del diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 540 e, in particolare, alla nozione di *legge penale simbolica ad effettività antinomica*, che disegna quelle ipotesi in cui «la criminalizzazione in sé innesca, come *Nebeneffekte*, dei veri e propri 'effetti perversi'; si tratta di norme che «per lanciare un segnale o affermare un valore attraverso la pena, *con la pena* indirettamente producono la minaccia o la lesione dello *stesso bene* che la norma 'dice' di voler tutelare».

imposta, sulle somme pagate⁸⁷, ma ha scelto di collegare il *quantum* del *debito* (dunque l'eventuale superamento della soglia di punibilità) alla somma indicata nella dichiarazione del sostituto.

In altre parole, per come oggi vigente l'art. 10-*bis*, d.lgs. 74/2000, *non* rientreranno nel computo relativo al superamento della soglia di punibilità semplicemente le *ritenute dovute perché effettuate, bensì esclusivamente quelle certificate o quelle indicate nel c.d. modelli 770*: le conseguenze della novella, che affida alle dichiarazioni del sostituto uno dei due alternativi criteri di calcolo del superamento della predetta soglia, si rivelano antinomiche in presenza delle certificazioni e del tutto irragionevoli ove ne sia mancato il rilascio.

In concreto: nell'ipotesi di rilascio delle certificazioni, in difetto di un'incriminazione per infedele o fraudolenta dichiarazione del sostituto, quest'ultimo sarà incentivato a presentare il modello 770, indicando falsamente ritenute in misura inferiore ai 150.000 euro, con la conseguenza, sul piano probatorio, che in una tale eventualità la pubblica accusa non solo dovrà provare, esattamente come prima della novella, il superamento della soglia attraverso la dimostrazione delle avvenute certificazioni, ma dovrà, ancor prima, scoprire e documentare la falsità del modello 770. La disposizione che, nella prospettiva del legislatore delegato, doveva *anche* risolvere difficoltà probatorie dell'organo inquirente, per la sua infelice formulazione, le ha nei fatti acuite.

Ancor più evidente è il contrasto della novella con il principio costituzionale di ragionevolezza nell'ipotesi in cui non sia avvenuto il rilascio delle certificazioni: in questa evenienza, potrà essere punito il contribuente che presenti un modello 770 veritiero e ometta di versare le ritenute oltre i 150.000 euro (condotta di meno intenso disvalore, in quanto scevra di profili di mendacio) e non già chi, ugualmente non adempiendo ad un pari debito tributario, abbia presentato una dichiarazione falsa, indicando un debito inferiore alla soglia di punibilità (condotta di più accentuato disvalore, sostanziandosi in una mendace rappresentazione del proprio debito tributario).

Anche tale profilo avrebbe meritato una maggiore attenzione da parte del massimo consesso della Cassazione, per offrire un messaggio univoco ai giudici di merito, che si troveranno ad applicare l'art. 10-*bis* nella formulazione successiva al d.lgs. 158/2015, in ordine alla non manifesta infondatezza di un'eventuale questione di legittimità costituzionale della norma anche in relazione all'art. 3.

Qui, è bene sottolinearlo, è la stessa struttura della previsione ad ineffettività disnomica che impone il riconoscimento della sua irragionevolezza intrinseca, senza necessità di ricorrere ad un *tertium comparationis*, ma semplicemente constatando i risultati iniqui e funzionalisticamente perversi cui le stessa conduce.

⁸⁷ Si tratta della tipizzazione del reato di omesso versamento delle ritenute effettuate, disciplinato dall'art. 2 D.L. n. 429/1982, nell'originaria versione, precedente alle modifiche intervenute con l'art. 3, comma 1, D. L. n. 83/1991, convertito, con modificazioni, dalla l. 154/1991, che ha ampliato lo spettro anche delle ritenute non effettuate, ma previste per legge. Per la trattazione del punto si rinvia, anche per i riferimenti bibliografici, *ex pluribus*, a R. Bricchetti – L. de Ruggiero (a cura di), *I reati tributari*, cit., 123.

3.2. La (difficile) relazione tra le due declinazioni della dichiarazione fraudolenta: un necessario ambientamento.

Un ulteriore momento di fondamentale controllo di ragionevolezza del sistema penale-tributario, in questo caso emergente alla luce di un classico giudizio triadico, interessa i rapporti tra le due fattispecie di dichiarazione fraudolenta. Per indagare tale profilo appare necessario anticipare al lettore alcuni dati fondamentali, necessari per lo sviluppo del percorso argomentativo.

Ebbene, è sostanzialmente pacifico in dottrina⁸⁸ e in giurisprudenza⁸⁹ che i delitti dichiarativi tutelino il gettito tributario, *bene giuridico finale*⁹⁰ che tutte le previsioni contenute negli artt. da 2 a 5 mirano a proteggere; tuttavia, i delitti dichiarativi richiedono differenti graduazioni d'offesa per la loro consumazione: infatti, mentre l'art. 2 si risolve in un delitto di *pericolo concreto* per il bene finale, giacché non è necessario che vi sia un'effettiva evasione d'imposta per integrare il reato, tutti gli *altri delitti dichiarativi*, prevedendo una soglia di punibilità, richiedono la *lesione del bene finale*⁹¹ (seppur in misura differente)⁹².

⁸⁸ Per una panoramica della questione si vedano, tra gli altri: M. CAPUTO, In limine, cit., 27 ss.; D. FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007, *passim*; P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, in M. Bertolino – L. Eusebi – G. Forti (a cura di), *Studi in onore di Mario Romano*, III, Napoli, 2011, 2141 ss.

⁸⁹ L'individuazione del gettito tributario quale bene giuridico tutelato dalle fattispecie dichiarative è strettamente connessa alla declinazione, ormai consolidata in giurisprudenza, della qualificazione delle soglie di punibilità quali elementi costitutivi della fattispecie: solo per citare gli arresti più recenti: Corte cost., 8 aprile 2014, n. 80, in *Cass. pen.*, 2014, 2408, con nota di E. APRILE, *La Corte costituzionale ridefinisce i presupposti per la configurabilità del reato di omesso versamento dell'IVA*; Cass. pen., Sez. III, 1.6.2016, n. 30148, in *Leggi d'Italia*.

⁹⁰ Secondo la bipartizione qui ripresa da A. FIORELLA, *Reato in generale (voce)*, in *Enc. Dir.*, XXXVIII, Milano, 1987, 791, è utile distinguere, per comprendere l'offensività del fatto di reato, tra bene giuridico finale e bene giuridico strumentale. Ebbene – per usare le parole dell'Autorevole dottrina qui richiamata – «un bene è finale solo quando la sua tutela si giustifica in sè», mentre è strumentale «quando ciò non può dirsi, in quanto logica vuole che esso è tutelato solo in vista di un'altra entità».

⁹¹ Sempre nella prospettiva, maggioritaria in dottrina e giurisprudenza, che individua la soglia di punibilità quale elemento costitutivo delle fattispecie incriminatrici e, segnatamente, quale evento.

⁹² Come noto le soglie di punibilità sono tipizzate in modo distinto nelle tre diverse fattispecie dichiarative. Brevemente: gli artt. 3, 4 e 5 prevedono tutti una soglia quantitativa che mira a selezionare un importo al di sotto del quale l'evasione resta penalmente irrilevante, rispettivamente fissato a 30.000, 150.000 e 50.000 euro; vi è poi, solamente negli artt. 3 e 4, una soglia di punibilità qualitativa con correttivo quantitativo, che individua la misura percentuale dei minori elementi attivi effettivi e dei maggiori elementi passivi fittizi/inesistenti indicati in dichiarazione in relazione all'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati dal contribuente oltre la quale l'evasione assume significato criminale, elementi che, in ogni caso, non possono eccedere un *quantum* predefinito con funzione di correttivo; nell'art. 4 la soglia percentuale è pari al 10% e il correttivo è posto a 2 milioni di euro; nell'art. 3 la soglia percentuale è pari al 5% e sono previsti due distinti correttivi, l'uno riferito alla sottrazione di elementi attivi posto a 1,5 milioni di euro, l'altro all'ammontare delle ritenute fittizie posto a 30.000 euro. Si noti che l'assenza del secondo correttivo quantitativo riferito alle ritenute fittizie nella dichiarazione infedele ha aperto la questione in dottrina se nella fattispecie in parola sia tipica l'evasione realizzata attraverso una riduzione dell'imposta dovuta attraverso il ricorso in dichiarazione a crediti o ritenute inesistenti (per un approfondimento, si conceda il

Il *quantum* dell'imposta evasa costituisce il disvalore d'evento⁹³ dei delitti dichiarativi, disvalore non richiesto⁹⁴ esclusivamente nella dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. e d.o.i.

Parallelamente al bene finale, il disvalore delle fattispecie dichiarative è segnato dall'offesa al *bene giuridico strumentale*⁹⁵ che esse proteggono, variamente individuato nella 'trasparenza fiscale del contribuente'⁹⁶ o nella 'funzione di accertamento dell'Erario'⁹⁷. Al di là delle diverse nomenclature, nella sostanza, al bene strumentale si ricollega il disvalore di condotta⁹⁸: al crescere delle difficoltà di accertamento dell'*an* e del *quantum* dell'imposta evasa, dipendente della capacità decettiva dello strumento utilizzato per occultare la mendacità della dichiarazione dei redditi o dell'IVA, aumenta il disvalore di condotta della fattispecie e, specularmente, cresce la sanzione proporzionata al fatto⁹⁹.

Infine, può essere identificato un disvalore d'intenzione¹⁰⁰, legato all'orientamento finalistico della condotta, che tuttavia accomuna tutti i delitti dichiarativi, stante la

rinvio ad A. INGRASSIA, op. cit., 90).

⁹³ Secondo la fondamentale ricostruzione contenuta in C.E. PALIERO, *Oggettivismo e soggettivismo nel diritto penale italiano. Lezioni del corso di diritto penale progredito*, (a cura di C. Perini – F. Consulich) Milano, 2006, la norma penale, intesa come norma di valutazione «qualifica in ogni caso in termini di disvalore ciò che incrimina, dal momento che la sanzione ha una funzione stigmatizzante del tipo di comportamento incriminato. Il grado di disvalore complessivo del singolo reato è sintetizzato e desumibile dalla misura (tipo e qualità) della pena, nel cui dosaggio il legislatore ha di fatto riassunto il disvalore riconducibile alle diverse componenti del reato» (53). In tale prospettiva possono distinguersi quattro nuclei di disvalore: (i) disvalore d'evento; (ii) disvalore di condotta; (iii) disvalore di intenzione; (iv) disvalore di personalità. Mentre i primi tre disvalori sono orientati al fatto, il quarto è orientato sull'autore. Per ciò che qui interessa, il disvalore di evento «rinvia all'evento inteso non come mero evento naturalistico del reato, ma anche, in senso lato, come offesa al bene giuridico» (54).

⁹⁴ È discusso in dottrina (lo rileva C.E. PALIERO, *Oggettivismo*, cit., 57) se i reati di pericolo concreto presentino un disvalore d'evento (ovviamente meno significativo di quello proprio dei reati di danno) o ne siano sprovvisti. Ai nostri fini, l'opzione per l'una o l'altra impostazione non sposta l'esito del percorso argomentativo, né le sue cadenze.

⁹⁵ Sulla nozione di bene strumentale, oltre alla definizione di Fiorella richiamata alla nota 90, si veda F. PALAZZO, *I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1992, 470 per cui essi rappresentano «l'insieme delle condizioni la cui esistenza e salvaguardia consente la migliore protezione degli interessi sostanziali o finali».

⁹⁶ Ricorrono a tale concetto, tra gli altri, A. ACETO, *La dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in A. Scarcella (a cura di), *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, Torino, 2019, 32; A. MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti*, in E. Musco (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, 15.

⁹⁷ In questi termini A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Assago, 2017, 25-26.

⁹⁸ Il disvalore di condotta o di azione (quest'ultima espressione utilizzata dalla Corte costituzionale) si sostanzia sul giudizio di riprovevolezza che l'ordinamento compie in relazione ad una determinata azione od omissione tipizzata. Per le diverse declinazioni di tale disvalore si veda C.E. PALIERO, *Oggettivismo*, cit., 67 ss.

⁹⁹ Tale percorso argomentativo è compiuto da A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 25-26. Per una medesima impostazione si veda D. TERRACINA, *Riflessi penali dell'evasione fiscale. Ricchezza nascosta e regime del dichiarato*, Roma, 2012, 116 ss.

¹⁰⁰ Come chiarito da C.E. PALIERO, *Oggettivismo*, cit., 58, «il disvalore di intenzione esprime il rapporto intercorrente fra il soggetto agente ed il fatto di reato in concreto realizzato (orientamento al fatto)» e

natura dolosa delle fattispecie e l'identico scopo tipizzato di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto, che deve muovere l'autore¹⁰¹.

Dunque, in presenza di un identico disvalore di intenzione¹⁰², la differenza nelle cornici edittali tra i delitti dichiarativi dovrebbe trovare la propria ragione nella diversa intensità dei disvalori di condotta e d'evento.

Ponendo lo sguardo sulla relazione tra i delitti di dichiarazione fraudolenta, come noto, il d.lgs. 74/2000 ne prevede due distinte declinazioni: l'una, l'art. 2¹⁰³, caratterizzata dal ricorso a fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con cui il contribuente giustifica gli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione, reato punibile indipendentemente dal verificarsi di un'evasione d'imposta¹⁰⁴, in quanto illecito privo di soglie di punibilità; l'altra, l'art. 3¹⁰⁵, applicabile fuori dai casi della disposizione che la precede, che incrimina, superato un determinato *quantum* di imposta evasa, segnato

«sottolinea la rilevanza che l'atteggiamento interiore (psicologico o cognitivo) del soggetto ha nei confronti del fatto».

¹⁰¹ Si noti che, come già segnalato alla nota 7, l'espressione "*al fine di evadere le imposte*" assume significato penalistico diverso nell'art. 2 (cd. dolo specifico) rispetto agli altri delitti dichiarativi (dolo intenzionale); tuttavia, ciò non implica un differente disvalore di intenzione a seconda che il sintagma assuma la funzione di dolo specifico o intenzionale (si veda *infra* alla nota successiva).

¹⁰² Indipendentemente dal fatto che il sintagma "*al fine di evadere le imposte*" richieda un dolo specifico o un dolo intenzionale per l'integrazione dell'illecito, il disvalore di intenzione resta identico: come chiarito in dottrina, G. COCCO, *La bancarotta preferenziale*, Napoli, 1987, 231, «una differenza di natura psicologica tra dolo intenzionale e dolo specifico non esiste: in entrambi i casi ciò che viene in considerazione è un fine perseguito dall'agente. (...) La distinzione fra dolo intenzionale e dolo specifico proviene esclusivamente dalla legge e solo in essa trova fondamento: il dolo è intenzionale quando l'evento tipico deve essere lo scopo dell'azione; il dolo è specifico quando il fatto incriminato deve essere compiuto per un fine particolare, la cui realizzazione non è necessaria all'esistenza del reato».

¹⁰³ Sulla previsione in parola, solo per limitarsi alle opere manualistiche e trattatistiche più recenti, si vedano, tra gli altri, A. ACETO, *La dichiarazione fraudolenta*, 29 ss.; E.M. AMBROSETTI, *I reati tributari*, in E.M. AMBROSETTI, E. MEZZETTI, M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, IV ed., Bologna, 2016, 497 ss.; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 294 ss.; A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in C.F. Grosso – T. Padovani – A. Pagliaro (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010, 279; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, III ed., Bologna, 2016, 111 ss.; G. RUTA, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in R. Bricchetti – P. Veneziani (a cura di), *I reati tributari*, cit., 183 ss.; G.L. SOANA, *I reati tributari*, IV ed., Milano, 2018, 97 ss.

¹⁰⁴ Sul punto la giurisprudenza è assolutamente granitica: per tutte Cass. pen., Sez. Un., 28.10.2010 (19.1.2011 dep.), n. 1235, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 77 ss.; per un affresco delle decisioni della Suprema Corte si rinvia a G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 102-103; aderisce a tale impostazione anche la dottrina, fin dai primi commenti alla riforma del 2000, per tutti V. NAPOLEONI, *I fondamenti*, cit., 47 e G. PEZZUTO, *I profili sostanziali della riforma*, in S. Capolupo – G. Pezzuto (a cura di), *La riforma del sistema penale tributario*, Milano, 2000, 35.

¹⁰⁵ In ordine alla fattispecie di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000, solo per limitarsi alle opere manualistiche e trattatistiche più recenti, si vedano, tra gli altri, E.M. AMBROSETTI, *I reati tributari*, cit., 505 ss.; F. CINGARI, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in R. Bricchetti – P. Veneziani (a cura di), *I reati tributari*, cit., 203 ss.; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 294 ss.; A. MARTINI, *Reati*, cit., 338; P. Molino, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in A. Scarcella (a cura di), *La disciplina penale*, cit., 101; E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 159 ss.; A. PERINI, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in A. Giarda – A. Perini – G. Varraso (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 213 ss.; G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., 161 ss.

dalle soglie di punibilità¹⁰⁶, chi porta in detrazione ritenute inesistenti o occulta parte del proprio reddito imponibile o dell'IVA dovuta attraverso il ricorso a operazioni simulate, documenti falsi o altri mezzi fraudolenti, idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Quanto al trattamento sanzionatorio è necessario porre una distinzione *ratione temporis*, tra due distinti periodi normativi che saranno presi in considerazione separatamente, ovvero: (a) l'*intervallo della parificazione*, che va dall'entrata in vigore del d.l. 138/2011 (17 settembre 2011) fino alla riforma intervenuta con la l. 157/2019 (27 ottobre 2019) in cui le declinazioni della dichiarazione fraudolenta presentavano la medesima cornice edittale, ovvero la pena detentiva da un anno e sei mesi a sei anni; (b) l'*intervallo della differenziazione*, realizzatosi a seguito della novella del 2019, in cui le pene tra i due delitti sono state modulate distintamente.

Poste le coordinate appena enunciate, può meglio chiarirsi e approfondirsi il rapporto tra i delitti di dichiarazione fraudolenta, concentrandosi, non solo per ragioni cronologiche, in prima battuta sull'*intervallo della parificazione* per poi valutare la ragionevolezza della norma all'*epoca della differenziazione*: la domanda fondamentale cui dare risposta è se violi il principio di ragionevolezza la fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000 nella parte in cui non prevede le medesime soglie di punibilità previste dall'art. 3.

3.2.1. La parificazione quoad poenam delle dichiarazioni fraudolente: le ragioni alla base della questione di legittimità costituzionale e del suo rigetto con la sentenza n. 95 del 2019.

Iniziando l'analisi con riferimento all'*intervallo della parificazione* il dubbio di legittimità costituzionale è stato sottoposto dal Tribunale di Palermo all'attenzione della Consulta, che ha, tuttavia, ritenuto infondata la questione¹⁰⁷.

Il cuore dell'ordinanza di rimessione può essere così sintetizzato: posta la medesima risposta sanzionatoria che accomuna i due delitti dichiarativi e l'assenza di disvalore d'evento nella fattispecie di cui all'art. 2, questa, per non essere irragionevole, dovrebbe presentare un *surplus* di disvalore di condotta rispetto all'art. 3, cosa che, nella comune esperienza¹⁰⁸, non sembra verificarsi.

¹⁰⁶ L'art. 3 d.lgs. 74/2000 richiede per la sua integrazione il superamento di due soglie di punibilità, così declinate: "a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila".

¹⁰⁷ Si tratta precisamente di Corte cost., 5.2.2019, n. 95, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 4, III, 23 ss., volendo con nota di A. INGRASSIA, *La fedeltà (del contribuente) più importante dell'offesa (al gettito tributario)?*.

¹⁰⁸ È interessante notare come a tale conclusione pervenga in sede scientifica (A. ACETO, *La dichiarazione fraudolenta*, cit., 30, nota 4) anche un Consigliere della III sezione penale della Corte di Cassazione

Tale conclusione non è condivisa dal Giudice delle leggi per due fondamentali ragioni: (a) il giudice *a quo* non ha individuato nemmeno un'ipotesi concreta per sostenere la propria conclusione; (b) l'assenza di disvalore d'evento nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. e d.o.i. (così come, specularmente, nella fattispecie di emissione di f.o.i. e d.o.i.) è il portato di una precisa scelta di politica criminale del legislatore, fondata sulla particolare capacità decettiva delle fatture o dei documenti equiparati sul piano probatorio in sede di accertamento tributario.

Entrambe le affermazioni non persuadono pienamente e non risolvono i dubbi di legittimità costituzionale.

(a) Quanto alla mancanza di un esempio concreto in cui un fatto riconducibile all'art. 2 presenti minore disvalore d'azione di uno sussumibile nell'art. 3, esso, seppur non indicato dal Tribunale di Palermo in modo esplicito, non appare affatto arduo da rinvenire: si pensi alla facilità con cui è possibile per gli accertatori scoprire la falsità materiale di una fattura, consistente in una modifica in aumento, fatta dal ricevente, sull'importo riportato nel documento da altri emesso, semplicemente confrontandolo con l'originale detenuto nella contabilità dell'emittente; di contro, estremamente complessa è l'individuazione dell'*an* e del *quantum* dell'imposta evasa, nel caso, ad esempio, dell'impresa di costruzioni che in tutti i propri documenti (fatture, scritture contabili, preliminari e atti definitivi di vendita), riporti valori di alienazione degli immobili minori di quelli effettivi, ricevendo la differenza tra l'importo dichiarato e quello convenuto con l'acquirente attraverso mezzi di pagamento non tracciabili.

(b) Anche la giustificazione della mancanza di soglie di punibilità nell'art. 2, fondata sulla particolare capacità decettiva delle fatture e dei documenti equiparati merita una precisazione e non è, in ogni caso, priva di criticità.

La precisazione deriva dalla lettura sistematica del d.lgs. 74/2000: emerge, infatti, guardando complessivamente ai delitti dichiarativi, che il rigore punitivo non è collegato *sic et simpliciter* al ricorso a fatture o a documenti analoghi falsi per occultare la speculare falsità della dichiarazione dei redditi o dell'IVA, quanto piuttosto al binomio fattura falsa – elementi passivi fittizi.

Infatti, il secondo termine della relazione, che caratterizza il tipo di falsità che connota il documento rilevante *ex art. 2*, e che si riverbera nella difformità dal vero della dichiarazione, implicando necessariamente un mendacio in punto di elementi passivi, assume assoluta centralità nelle scelte legislative.

A dimostrazione di tale conclusione, si consideri, *a contrario*, che ove la fattura sia falsa, in quanto riporti l'imponibile dell'operazione e la relativa IVA non già in misura maggiore di quella reale, ma, al contrario, in misura minore, consentendo così l'evasione non al ricevente ma all'emittente, tale condotta, per definizione legislativa, può importare esclusivamente una contestazione per il delitto di dichiarazione infedele. Segnatamente, l'art. 3, co. III, d.lgs. 74/2000 per come modificato dall'art. 3, d.lgs.

(competente per i reati tributari), che afferma in modo netto: «la prassi giudiziaria insegna che, in realtà, l'accertamento del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici può essere ben più complesso di quello di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, a maggior ragione dopo l'inserimento, tra gli altri artifici, del compimento delle operazioni simulate».

158/2015, chiarisce che non costituisce mezzo fraudolento “la sola indicazione nelle fatture di elementi attivi inferiori a quelli reali”.

Dunque, il centro del disvalore risiede non solo e non tanto nella falsità della fattura o del documento analogo, quanto nell’indicazione in documenti dotati di particolare capacità probatoria di costi relativi ad operazioni – in tutto o in parte, oggettivamente o soggettivamente – inesistenti.

In questa prospettiva il legame tra l’art. 2 e l’art. 8 d.lgs. 74/2000 sembra illuminarsi: il fenomeno criminale che i predetti delitti mirano a sradicare, prevedendo cornici edittali particolarmente severe, è quello dell’accordo tra contribuenti per consentire ad uno di essi l’evasione attraverso un incremento fittizio dei costi.

L’opzione di politica criminale così ridisegnata non è immune da criticità nella premessa fattuale che muove il legislatore: resta del tutto indimostrato, infatti, anzi si può fondatamente dubitare, che il fenomeno in parola sia – sempre e comunque – più dannoso per il gettito erariale e risulti – sempre e comunque – di più difficile accertamento per gli organi di controllo rispetto a tipi criminali puniti meno severamente (e solo in caso di superamento di determinate soglie di punibilità), quali, a mero titolo esemplificativo, la sottofatturazione, l’esterovestizione o la stabile organizzazione occulta.

Tuttavia, tale conclusione non sembrerebbe di per sé condurre a un giudizio inequivoco di arbitrarietà della scelta legislativa di “isolare” – per usare le parole della Corte – il tipo criminale in parola: basti pensare al fenomeno delle frodi carosello¹⁰⁹, per offrire un sufficiente puntello per argomentare nel senso di una discrezionalità legislativa esercitata – in una logica ampia di meritevolezza e bisogno di pena – in modo non manifestamente irragionevole.

Nondimeno, di là e oltre la logica che può aver motivato il legislatore, ciò che appare irragionevole sono piuttosto le modalità con cui è stata segnata la distanza tra la dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. e d.o.i. e le altre fattispecie dichiarative. In altre parole, ciò che si vuol dire, è che una maggior punizione per chi ricorre a f.o.i. e d.o.i. per occultare il mendacio dichiarativo incidente sugli elementi passivi potrebbe non essere in astratto necessariamente arbitraria, ma lo sia per come si è incarnata in concreto nel d.lgs. 74/2000 nell’intervallo della parificazione.

3.2.1.1. Perché la parificazione sanzionatoria tra le dichiarazioni fraudolente è *arbitraria*: i rapporti tra le fattispecie astratte e il ruolo centrale dell’offensività.

L’irragionevolezza dell’assenza di soglie di punibilità nell’art. 2, a fronte dell’identica risposta sanzionatoria prevista anche per l’art. 3, deriva dall’impossibilità di compensare l’assenza di disvalore d’evento attraverso il disvalore di condotta.

¹⁰⁹ Per un’illustrazione del meccanismo criminale si veda A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Assago, 2011.

Tale conclusione, nella relazione indagata, attiene: (i) *specificamente* alla mancanza di un *surplus* di disvalore di condotta della dichiarazione mediante f.o.i. e d.o.i. rispetto a quella connotata dall'uso di documenti falsi o altri artifici; (ii) *in generale*, all'impossibilità di parificare un'offesa di danno ad una di pericolo al medesimo bene finale, senza tradire il principio di offensività e la matrice costituzionale di tipo oggettivista del sistema penale.

(a) Quanto al primo profilo, prescindendo da esempi empirici, infatti, è dalla stessa formulazione delle fattispecie che emerge il maggior disvalore di condotta che caratterizza la dichiarazione mediante altri artifici: solo in relazione all'art. 3 è richiesto dall'incriminazione che le condotte fraudolente, che precedono cronologicamente e sostengono il falso dichiarativo, presentino una particolare idoneità decettiva.

Segnatamente, dopo la riscrittura dell'art. 3 d.lgs. 74/2000, avvenuta con l'art. 3 d.lgs. 158/2015, è richiesto per l'integrazione della fattispecie che le condotte presentino una specifica carica offensiva: esse devono essere al contempo idonee "*ad ostacolare l'accertamento dell'illecito*" (requisito già richiesto prima della novella) e ad "*indurre in errore l'amministrazione finanziaria*" (elemento di assoluta novità).

In altro scritto¹¹⁰ si era provato, in assenza di indicazioni giurisprudenziali, a tracciare i confini selettivi dell'area di *enforcement* penale dei due requisiti: a tale esito interpretativo sia permesso richiamarsi. In sintesi: (i) il criterio tradizionale dell'ostacolo all'accertamento dell'illecito va riferito alla difficoltà per i verificatori di ricostruire l'esatta consistenza economico-tributaria dell'operazione realmente effettuata o meno dal contribuente e, conseguentemente, la sua incidenza sulla capacità contributiva dello stesso (identificazione del *quantum* di evasione); (ii) quanto all'induzione in errore dell'amministrazione, il disvalore si annida nella riconoscibilità del carattere fraudolento o simulato dell'operazione realizzata e della falsità del documento annotato o detenuto nella contabilità ai fini di prova. In altre parole, ricorre il requisito quando non sia di immediata riconoscibilità il profilo di frode, simulazione o falsità della condotta (individuazione dell'*an* di evasione).

Ebbene, la particolare insidiosità delle modalità di aggressione, descritte nella dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e appena analizzate, non è, invece, richiesta in relazione nell'art. 2 d.lgs. 74/2000, cioè non è necessario – se non ricorrendo ad un'esegesi ortopedica piuttosto ardita¹¹¹ – che le f.o.i. o i d.o.i. siano idonee ad indurre in errore i verificatori e ad ostacolare l'accertamento dell'illecito.

Dunque, ad un'analisi più attenta, nonostante i due delitti siano puniti nella medesima misura, l'art. 3 d.lgs. 74/2000 presenta una condotta che – alla prova empirica come – al dato testuale appare più insidiosa di quella di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000.

(ii) A ben vedere, però, la manifesta irragionevolezza dell'assenza di soglie di punibilità nella fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. o d.o.i. appare indiscutibile ove meglio si inquadrino il rapporto tra disvalori d'evento e di condotta, così come tra

¹¹⁰ A. INGRASSIA, *Ragione fiscale*, cit., 76 ss.

¹¹¹ Cioè ritenendo impliciti tali connotati della condotta anche nell'art. 2 d.lgs. 74/2000, come suggerito da A. ACETO, *La dichiarazione fraudolenta*, cit., 30.

lesione del bene strumentale e del bene finale, nell'economia delle fattispecie dichiarative.

Come esattamente notato in dottrina¹¹², l'offesa al bene finale assume per definizione un peso, in termini di disvalore penale, decisamente più significativo di quella al bene strumentale, ad essa logicamente ancillare e sussidiaria¹¹³.

Parificare *quoad poenam* un delitto di evento di danno al bene finale ad uno che ponga solo in pericolo l'identico bene finale ha due corollari del tutto irragionevoli: (i) parificare la sanzione tra un delitto tentato ed uno consumato; (ii) anteporre il bene strumentale al bene finale, così da concludere che sia dotata di maggior disvalore una fattispecie di pericolo (per quanto concreto) rispetto ad una di danno, nonostante entrambe siano poste a presidio dei medesimi beni giuridici finale e strumentale.

Entrambi tali corollari sono stati stigmatizzati in un fondamentale precedente della Consulta¹¹⁴ che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione del principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., dell'art. 186 c.p. mil. pace, nella parte in cui prevedeva la medesima pena (l'ergastolo) per i delitti di omicidio preterintenzionale o doloso, consumato o tentato.

Il Giudice delle Leggi ha rinvenuto la *ratio* della scelta legislativa di equiparazione punitiva nella plurioffensività del delitto e, in particolare, nell'attribuzione di un maggior disvalore all'insubordinazione che all'offesa alla persona, tale da parificare *quod poenam* la messa in pericolo della vita altrui e il cagionamento della morte.

La Corte costituzionale ha potuto così sottolineare che «nel bilanciare i due tipi di beni, lesi dal delitto in questione, il legislatore ha operato uno stravolgimento dell'ordine dei valori messi in gioco: anteponendo la disciplina militare in tempo di pace, intesa nel senso riduttivo di obbedienza e di rispetto dell'inferiore verso il superiore, a quel bene supremo dell'ordinamento costituzionale e penale, premessa naturale di qualsiasi altra situazione soggettiva giuridicamente protetta, che è il diritto alla vita».

Mutatis mutandis, pare di essere in presenza della medesima irragionevolezza, dato che il legislatore antepone la trasparenza fiscale al bene finale che l'ordinamento penale dovrebbe presidiare, ovvero la tutela del gettito tributario.

¹¹² Se, in effetti, nulla vieta al legislatore di valorizzare la tutela del bene strumentale, nella misura in cui «comporta un riflesso sul piano della definizione delle modalità della condotta criminosa, potendo di conseguenza ben indicare l'offesa al bene strumentale null'altro che un disvalore di condotta» (A. FIORELLA, *Reato*, cit., 791, che richiama l'impostazione di R. MAURACH – H. ZIPF, *Strafrecht, Allgemeiner Teil*, VI ed., Heidelberg, 1983, 257), deve essere sempre chiaro che sul disvalore d'evento e di condotta si gioca una partita ideologica sugli scopi e il fine del diritto penale. Segnatamente, sottolinea F. PALAZZO, *Il fatto di reato*, Torino, 2004, 44, «l'opzione ideologica per il disvalore d'azione significherebbe dunque concepire il reato non già come aggressione agli interessi sociali, ma come semplice fatto di disobbedienza, discostamento della volontà individuale dalla volontà "superiore" della legge (...); al contrario, l'opzione ideologica per il disvalore di evento significa concepire il diritto penale in una chiave oggettivistica come apparato preventivo-repressivo teleologicamente rivolto ad assicurare il "bene sociale"».

¹¹³ Per la valorizzazione di tale conclusione in chiave penale-tributaria si veda C.F. GROSSO, *Quale diritto penale tributario per gli anni novanta*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995, 1016 e, più di recente, in particolare, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 293.

¹¹⁴ Il riferimento è a Corte cost., 24 maggio 1979, n. 26, in *Giur. cost.*, 1981, 369.

Dunque, la via più lineare per affermare l'irragionevolezza della dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. o d.o.i. per la mancata previsione delle soglie di punibilità di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000 appare quella più radicale, che nega in radice, sulla scorta di ragioni dogmatiche e logiche, accolte in un fondamentale precedente della Consulta, la possibilità di parificare *quoad poenam* un delitto di pericolo concreto ad uno di danno al medesimo bene giuridico, pur a fronte di una – *eventuale e indimostrata in questa ipotesi* – diversa offesa all'identico bene strumentale.

3.2.2. La differenziazione sanzionatoria tra le dichiarazioni fraudolente a seguito della l. 157/2019: un equilibrio precario, ma non manifestamente irragionevole.

Ad un diverso giudizio, in termini di non arbitrarietà della scelta di non prevedere soglie di punibilità nell'art. 2, si può pervenire a seguito della recente – ed ennesima – riforma intervenuta con la l. 157/2019¹¹⁵.

A seguito dell'intervento del 2019 il quadro dei rapporti tra le due dichiarazioni fraudolente, in punto di risposta sanzionatoria, è profondamente cambiato; tre le modifiche fondamentali di cui tenere conto.

(i) La prima è l'innalzamento della pena base del delitto di cui all'art. 2, punito attualmente con la reclusione da 4 a 8 anni.

(ii) A parziale bilanciamento del significativo inasprimento della cornice edittale del predetto delitto, il legislatore del 2019 ha introdotto una circostanza attenuante indipendente nell'art. 2, comma II-*bis*, per le ipotesi in cui gli elementi passivi inesistenti indicati in f.o.i. o d.o.i. e traggurati in dichiarazione si attestino al di sotto dei 100.000 euro: in questa ipotesi la pena è da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione (pari a quella prevista per il delitto base, prima della riforma).

(iii) Infine, anche il delitto di cui all'art. 3 ha registrato un innalzamento di entrambi i limiti della forbice edittale: la pena minima e la pena massima lievitano, rispettivamente, a 3 e 8 anni di reclusione.

In questo quadro il rapporto di identità sanzionatoria è superato a favore di una più ampia varietà di soluzioni punitive, assiologicamente antitetica a quella precedente alla riforma: basti sul punto considerare che nella prospettiva del legislatore del 2019 le condotte dotate di minor disvalore di cui all'art. 2, sussumibili nell'attenuante, meritano una sanzione inferiore (1 anno e 6 mesi) di quelle meno gravi di cui all'art. 3 (3 anni di reclusione), ristabilendo un equilibrio più ragionevole nei rapporti tra disvalore di condotta e d'evento, tra lesione al bene giuridico finale e strumentale.

Anche l'attuale rapporto tra dichiarazioni fraudolente non è immune da criticità: la più significativa è quella di mantenere la natura di delitto di pericolo dell'art. 2, ove solo si consideri che la soglia tipizzata nell'attenuante fa riferimento agli elementi passivi fittizi e non già all'imposta effettivamente evasa, che potrebbe essere radicalmente assente¹¹⁶.

¹¹⁵ Per un'analisi si rinvia agli Autori già richiamati alla nota 4.

¹¹⁶ Si pensi all'ipotesi in cui il contribuente, indipendentemente dall'indicazione in dichiarazione di costi per operazioni inesistenti, risulti in credito d'imposta.

Tuttavia, la nuova reazione sanzionatoria alle diverse forme di dichiarazione fraudolenta, per quanto segnata da alcuni profili di perdurante problematicità, non sembra condurre ad un giudizio di radicale arbitrarietà, con le relative conseguenze in termini di tenuta costituzionale dell'assetto normativo.

Diversamente, *de jure condendo*, come si era altrove sostenuto¹¹⁷, la soluzione più appagante appare quella di un modello unitario di frode fiscale, con un *revirement* dell'opzione politico-criminale: rinuncia ad isolare la dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. e d.o.i. e, soprattutto, abbandono dell'anticipazione dell'incriminazione al pericolo concreto al gettito tributario.

In questa prospettiva, la via legislativa più breve passerebbe dall'abrogazione *tout court* dell'art. 2 d.lgs. 74/2000, con un effetto di ulteriore espansione dei confini di *enforcement* penalistico del successivo art. 3 e, segnatamente, degli spazi di incriminazione della condotta di ricorso a documenti falsi; ovviamente, tale risultato richiede l'eliminazione della clausola di salvezza posta in apertura del predetto art. 3 ("fuori dai casi previsti dall'articolo 2")¹¹⁸.

Guardando ai profili di successione di leggi penali nel tempo, vi sarebbe una continuità d'incriminazione delle condotte di dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. e d.o.i. anche dopo l'abrogazione dell'art. 2, salvo ovviamente per i fatti che non abbiano importato un'evasione d'imposta superiore alle soglie di punibilità o che non presentino la duplice idoneità decettiva richiesta dalla fattispecie di cui all'art. 3.

Per tale via, proprio quelle condotte prive di disvalore d'evento e dotate di scarsa capacità decettiva, uscirebbero dal perimetro del sistema penale tributario, avendo cagionato un'offesa al gettito tributario insufficiente a giustificare il ricorso allo *ius terribile*.

4. Una "bozza pubblicitaria di riforma" di "straordinaria necessità e urgenza"? Il d.l. 124/2019 e la l. 157/2019 nel prisma dell'art. 77 Cost.

Per completare i profili di possibile incostituzionalità delle disposizioni incriminatrici del d.lgs. 74/2000 è necessario porre l'attenzione sulle novità intervenute con l'art. 39 d.l. 124/2019, convertito con modificazioni dalla l. 157/2019.

I cambiamenti normativi possono essere – per quanto possibile – rapidamente compendati come segue, distinguendo per reati:

(a) sono stati elevati minimo e massimo della pena per il reato di *dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. e d.o.i.* (pena attuale da 4 a 8 anni di reclusione, in luogo di quella precedentemente prevista da 1 anno e 6 mesi a 6 anni)¹¹⁹ ed è stata introdotta

¹¹⁷ Si perdoni il rinvio a A. INGRASSIA, *Ragione fiscale*, cit., 185.

¹¹⁸ Per coerenza sistematica, ovviamente, anche la clausola di salvezza di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 dovrebbe essere modificata, eliminando il richiamo all'art. 2.

¹¹⁹ Art. 39, co. I, lett. a) d.l. 124/2019.

un'attenuante c.d. indipendente¹²⁰ (pena da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) per l'indicazione di elementi per operazioni inesistenti entro il limite di 100.000 euro¹²¹;

(b) sono stati elevati entrambi gli estremi della cornice edittale del delitto di *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (pena da 3 a 8 anni in luogo della precedente da 1 anno e 6 mesi a 6 anni)¹²²;

(c) è stata prevista per il delitto di *dichiarazione infedele* la riduzione delle soglie di punibilità (da 150.000 a 100.000 euro per la soglia quantitativa di cui alla lett. a) dell'art. 4¹²³ e da 3 milioni a 2 milioni di minori elementi attivi del correttivo alla soglia qualitativa di cui alla lett. b) del predetto articolo¹²⁴), è stata modificata la modalità del calcolo dell'imposta evasa in ipotesi di valutazioni¹²⁵ (da considerarsi ora "complessivamente" e non più "singolarmente") e incrementata la risposta sanzionatoria nel minimo e nel massimo¹²⁶ (pena da 2 anni a 4 anni e 6 mesi di reclusione in luogo della precedente da 1 a 3 anni);

(d) è stato disposto, per entrambe le declinazioni dell'*omessa dichiarazione* (dell'IVA e delle imposte dirette¹²⁷ così come del sostituto d'imposta¹²⁸) l'innalzamento della pena (nel minimo a 2 e nel massimo a 5 anni di reclusione in luogo della precedente da 1 anno e 6 mesi a 4 anni);

(e) (specularmente alle modifiche previste per l'art. 2), è stata elevata (da 4 a 8 anni di reclusione in luogo della precedente da 1 anno e 6 mesi a 6 anni)¹²⁹ la pena base del delitto di *emissione di f.o.i. o d.o.i.*, introducendo altresì una circostanza attenuante indipendente per il caso in cui l'importo per operazioni inesistenti non superi la soglia dei 100.000 euro (pena da 1 anno e 6 mesi a 6 anni);

(f) è stata infine incrementata, nel minimo e nel massimo (reclusione da 3 a 7 anni in luogo della precedente da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) anche la pena del reato di *occultamento o distruzione di documenti contabili*.

Prescindendo in questa sede dal merito della riforma, già oggetto di giudizi nient'affatto lusinghieri in dottrina¹³⁰, ciò su cui ci si concentrerà è l'iter legislativo – *più unico che raro* – che ha condotto alle variazioni del tipo e delle cornici edittali appena evidenziate.

¹²⁰ Come noto, per circostanze indipendenti si intendono quelle per le quali è prevista una cornice edittale diversa da quella del reato semplice (per tutti G. MARINUCCI – E. DOLCINI – G.L. GATTA, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2019, 608).

¹²¹ Art. 39, co. I, lett. b) d.l. 124/2019.

¹²² Art. 39, co. I, lett. c) d.l. 124/2019.

¹²³ Art. 39, co. I, lett. e) d.l. 124/2019.

¹²⁴ Art. 39, co. I, lett. f) d.l. 124/2019.

¹²⁵ Art. 39, co. I, lett. g) d.l. 124/2019.

¹²⁶ Art. 39, co. I, lett. d) d.l. 124/2019.

¹²⁷ Art. 39, co. I, lett. h) d.l. 124/2019.

¹²⁸ Art. 39, co. I, lett. i) d.l. 124/2019.

¹²⁹ Art. 39, co. I, lett. l) d.l. 124/2019.

¹³⁰ Estremamente critica la posizione espressa da G. FLORA, *Dalla "spazza corrotti"*, cit., pp. 254-255, che ritiene le modifiche di «insensata severità», frutto di una «politica repressiva pura», più che di una vera opzione politico-criminale; anche A. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi*, cit., p. 321, sottolinea che «ciò che sfugge è, in particolare, l'esigenza criminologica di un generalizzato innalzamento delle pene, del ricorso alla controversa misura della confisca allargata e dell'abbassamento delle soglie di punibilità del delitto di

In particolare, non ci si concentrerà qui, *su un piano generale*, sulla legittimità costituzionale del ricorso al decreto legge in materia penale, avallato dalla Consulta¹³¹ nonostante le critiche di autorevole dottrina¹³², quanto piuttosto, *nello specifico*, sul rispetto dell'art. 77 Cost. da parte dell'esecutivo nella formulazione dell'art. 39 d.l. 124/2019.

Così rideterminato il perimetro di analisi, il punto cruciale è presto detto: le modifiche previste dal d.l. in parola, sulla base dell'ultimo comma dell'art. 39, non sono entrate immediatamente in vigore, avendo "efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto".

Conseguentemente, l'art. 39 ha assunto le fattezze di una *bozza di riforma pubblicitaria*¹³³, la cui portata precettiva è rimasta subordinata all'eventuale ed incerta conversione, mentre istantaneo è stato il messaggio alla cittadinanza di un impegno – solo apparentemente altrettanto subitaneo – contro l'evasione fiscale¹³⁴.

In questa prospettiva, la questione è, dunque, se sussista il requisito della "straordinaria necessità e urgenza", che legittima l'esecutivo al ricorso al decreto legge, a fronte di innovazioni in materia penale prive di immediati effetti precettivi, rinviati *in toto* alla legge di conversione.

Come noto, la Corte costituzionale a partire dall'epocale svolta della sentenza n. 29 del 1995¹³⁵ ha ammesso la sindacabilità del requisito della straordinaria necessità ed urgenza, fino ad allora considerato oggetto di valutazione squisitamente politica e, dunque, preclusa al vaglio della Consulta; il Giudice delle leggi ha, inoltre, chiarito che la mancanza di tale requisito nell'atto dell'esecutivo inficia irrimediabilmente anche la

dichiarazione infedele».

¹³¹ Il riferimento è Corte cost., 29.7.1996, n. 330, in *Giur. cost.*, 1996, 2669 ss.

¹³² Basti richiamare il fondamentale F. BRICOLA, *Teoria generale del reato* (Voce), in *Nov. dig. it.*, XIX, Torino, 1973, 50 ss.; più di recente, G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, cit., 41 ss.

¹³³ L'espressione "*bozza di riforma pubblicitaria*" qui formulata non è che una diversa declinazione di quella proposta da G. FLORA, *Dalla "spazza corrotti"*, cit., 254, per cui si tratterebbe di una «bozza pubblicitaria del disegno di legge di conversione»; l'Autore da ultimo citato richiama a sua volta S. FINOCCHIARO, *In vigore*, cit., che ha definito l'art. 39 d.l. 124/2019 una «bozza di disegno di legge di conversione»; si preferisce qui riferire il concetto di «bozza pubblicitaria» alla riforma, più che al disegno di legge di conversione, per non creare sovrapposizione tra due distinte declinazioni del disegno di legge (ordinaria *vs* decreto legge), trattandosi di forme di partecipazione del governo alla legislazione primaria molto differenti per parametri costituzionali di riferimento e percorso parlamentare.

¹³⁴ Non deve stupire, allora, che l'esecutivo avesse previsto una riduzione delle soglie di punibilità dei delitti di omesso versamento tipizzate agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* che, in quanto non oggetto di conversione, non ha mai prodotto effetti.

¹³⁵ Precisamente, Corte cost., 27.1.1995, n. 29. Per un'analisi di tale decisione, tra gli altri, A. CELOTTO, *Rilevanti aperture della Corte costituzionale sulla sindacabilità dei decreti-legge*, in *Giur. it.*, 1995, 394 ss.; C. NASI, *La Corte costituzionale tra vizi della legge di conversione e vizi della legge di sanatoria ex art. 77 ultimo comma Cost.*, in *Giur. cost.*, 1995, 3677 ss.; G. PITRUZZELLA, *La straordinaria necessità ed urgenza: una "svolta" nella giurisprudenza costituzionale o un modo per fronteggiare situazioni di "emergenza" costituzionale?*, in *Le Regioni*, 1995, 1100 ss.

successiva attività parlamentare¹³⁶, giacché, non può essere «convertito in legge un atto che non poteva essere legittimo oggetto di conversione»¹³⁷.

Si tratta, tuttavia, di un sindacato, per usare la bipartizione che si è ipotizzata nel presente scritto, compiuto con un criterio sostanziale, come emerge dalle stesse parole della Corte: «l'espressione usata dalla Costituzione per indicare i presupposti alla cui ricorrenza è subordinato il potere del Governo di emanare norme primarie ancorché provvisorie – ossia i *casi straordinari di necessità ed urgenza* – se, da un lato, evidenzia il *carattere singolare di detto potere* rispetto alla disciplina delle fonti di una Repubblica parlamentare, dall'altro, però, comporta l'inevitabile conseguenza di dare alla *disposizione un largo margine di elasticità*»¹³⁸; segnatamente, procede la Consulta, «la straordinarietà del caso, tale da imporre la necessità di dettare con urgenza una disciplina in proposito, può essere dovuta ad una pluralità di situazioni (eventi naturali, comportamenti umani e anche atti e provvedimenti di pubblici poteri) in relazione alle quali non sono configurabili rigidi parametri, vevoli per ogni ipotesi»¹³⁹.

Ne deriva, sempre richiamando l'insegnamento del Giudice delle leggi, che intanto è possibile pervenire ad una dichiarazione di illegittimità di un decreto e della sua legge di conversione per contrasto con l'art. 77 Cost., in quanto il difetto del requisito di straordinaria necessità ed urgenza risulti evidente¹⁴⁰.

Entrando ancor più nel dettaglio, la Corte, aderendo alla nota tesi formulata da Esposito¹⁴¹, ha ammesso che anche una norma con efficacia differita non tradisca

¹³⁶ Dopo qualche oscillazione sul punto, l'insegnamento della Consulta si è consolidato a partire da Corte cost., 23.5.2007, n. 171, nel senso che la mancanza del requisito della straordinaria necessità ed urgenza del decreto legge non può essere sanato dalla legge di conversione, segnata da un radicale vizio *in procedendo*; per un'analisi del fondamentale arresto richiamato si vedano, tra gli altri, D. BALDAZZI, *L'abuso del decreto-legge: finalmente la Corte costituzionale interviene per tutelare i diritti fondamentali e sanzionare la discrezionalità della politica*, in *Stud. iur.*, 2007, 1332 ss.; P. CARNEVALE, *Il vizio di "evidente mancanza" dei presupposti al debutto quale causa di declaratoria di incostituzionalità di un decreto-legge. Il caso della sentenza n. 171 del 2007*, in *Giur. it.*, 2007, 2677 ss.; A. CELOTTO, *C'è sempre una prima volta ... (la Corte costituzionale annulla un decreto-legge per mancanza di presupposti)*, in *Cass. pen.*, 2007, 3599 ss.; R. DICKMANN, *Corte costituzionale e sindacato dei presupposti di costituzionalità dei decreti-legge*, in *Rass. Parl.*, 2007, 1001 ss.

¹³⁷ Alla lettera, Corte cost., 27.1.1995, n. 29, cit., par. 2; più ampiamente, la Corte sostiene: «a norma del citato art. 77, la pre-esistenza di una situazione di fatto comportante la necessità e l'urgenza di provvedere tramite l'utilizzazione di uno strumento eccezionale, quale il decreto-legge, costituisce un requisito di validità costituzionale dell'adozione del predetto atto, di modo che l'eventuale evidente mancanza di quel presupposto configura tanto un vizio di legittimità costituzionale del decreto-legge, in ipotesi adottato al di fuori dell'ambito delle possibilità applicative costituzionalmente previste, quanto un vizio in procedendo della stessa legge di conversione, avendo quest'ultima, nel caso ipotizzato, valutato erroneamente l'esistenza di presupposti di validità in realtà insussistenti e, quindi, convertito in legge un atto che non poteva essere legittimo oggetto di conversione».

¹³⁸ In questi esatti termini Corte cost., 23.5.2007, n. 171, cit.

¹³⁹ *Ibidem*.

¹⁴⁰ Il parametro del "difetto evidente" è quello sempre richiamato dalla Consulta: tra le decisioni più recenti, Corte cost., 18.4.2019, n. 97; Corte cost., 4.3.2019, n. 33; Corte cost., 15.5.2018, n. 99; Corte cost., 23.5.2017, n. 170.

¹⁴¹ Il riferimento è al lavoro classico per i costituzionalisti di C. ESPOSITO, *Decreto-legge (Voce)*, *Enc. dir.*, Vol. XI, Milano, 1962, 835. Per un quadro delle diverse posizioni espresse in dottrina a partire dagli anni cinquanta, da ultimo, M. RUOTOLO, *Sui vizi formali del decreto legge e della legge di conversione*, in *Oss. fonti*,

necessariamente il requisito della straordinaria necessità ed urgenza, inerendo quest'ultimo al provvedere e non già al provvedimento: secondo questo orientamento «la straordinaria necessità ed urgenza non postula inderogabilmente un'immediata applicazione delle disposizioni normative contenute nel decreto-legge, ma ben può fondarsi sulla necessità di provvedere con urgenza, anche laddove il risultato sia per qualche aspetto necessariamente differito»¹⁴².

Non manca, però, nel panorama giurisprudenziale della Consulta, un precedente più rigoroso nella verifica dei requisiti dell'art. 77 Cost., per cui «i decreti-legge traggono la loro legittimazione generale da casi straordinari e sono destinati ad operare immediatamente, allo scopo di dare risposte normative rapide a situazioni bisognose di essere regolate in modo adatto a fronteggiare le sopravvenute e urgenti necessità»¹⁴³; di conseguenza, prosegue la Corte, un decreto legge «entrerebbe in contraddizione con le sue stesse premesse, se contenesse disposizioni destinate ad avere effetti pratici differiti nel tempo»¹⁴⁴.

Per ciò che qui interessa, la clausola contenuta nell'art. 39 d.l. 124/2019, che ha subordinato al momento dell'entrata in vigore della legge di conversione l'efficacia delle modifiche al d.l.gs 74/2000, non solo ha escluso ogni capacità precettiva immediata alla novella, ma induce a ritenere che l'esecutivo non abbia in nessun modo provveduto, limitandosi a proporre una linea di indirizzo al Parlamento, formulando – come si è detto – una bozza di riforma a carattere pubblicitario-propagandistico,

Tirando le fila dell'analisi, anche aderendo all'impostazione di Esposito e all'orientamento della Corte costituzionale che ammette un più ampio margine di manovra all'esecutivo, consentendogli di ricorrere al decreto-legge con disposizioni ad effetti differiti¹⁴⁵, è pur sempre necessario che alcuni effetti si producano

3/2018.

¹⁴² Puntualmente, Corte cost., 6.12.2016, n. 16 (2017), par. 7.1.2.

¹⁴³ Alla lettera, Corte cost., 19.7.2013, n. 220; per un commento relativo ai profili qui d'interesse, si veda R. DICKMANN, *La Corte costituzionale si pronuncia sul modo d'uso del decreto legge*, in *Consulta online*, 2013.

¹⁴⁴ Più ampiamente, la citata decisione n. 220/2013 fonda il proprio percorso argomentativo anche sull'art. 15, c. III, l. 400/1988 e, segnatamente, afferma: «i decreti-legge traggono la loro legittimazione generale da casi straordinari e sono destinati ad operare immediatamente, allo scopo di dare risposte normative rapide a situazioni bisognose di essere regolate in modo adatto a fronteggiare le sopravvenute e urgenti necessità. Per questo motivo, il legislatore ordinario, con una norma di portata generale, ha previsto che il decreto-legge debba contenere «misure di immediata applicazione» (art. 15, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 "Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei ministri"). La norma citata, pur non avendo, sul piano formale, rango costituzionale, esprime ed esplicita ciò che deve ritenersi intrinseco alla natura stessa del decreto-legge (sentenza n. 22 del 2012), che entrerebbe in contraddizione con le sue stesse premesse, se contenesse disposizioni destinate ad avere effetti pratici differiti nel tempo, in quanto recanti, come nel caso di specie, discipline mirate alla costruzione di nuove strutture istituzionali, senza peraltro che i perseguiti risparmi di spesa siano, allo stato, concretamente valutabili né quantificabili, seppur in via approssimativa».

¹⁴⁵ Per una più puntuale analisi della nozione di decreto-legge ad effetti differiti, anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici, si rinvia a A. IANNUZZI, *Osservazioni sulla delega "taglia-inattuazione", per la modifica e abrogazione delle leggi che prevedono l'adozione di provvedimenti attuativi, contenuta nella Legge Madia*, in *Oss. fonti*, 2/2016, 7 ss.

immediatamente: l'art. 39 non sembra soddisfare nemmeno questo requisito minimo, esponendosi a fondati dubbi di legittimità costituzionale.

Del resto, indicazioni sulle ragioni di urgenza di una riforma del sistema penale tributario non sembrano esservi e, in ogni caso, non si rinvencono nella Relazione¹⁴⁶ che ha accompagnato il d.l. 124/2019, che, quanto alle modifiche alle fattispecie penali, individua nel ricorso ad un aumento a tappeto delle pene e in una riduzione delle soglie di punibilità lo strumento per addivenire ad «un rafforzamento complessivo del sistema delineato dal d.lgs. 74/2000».

Una conclusione, nella migliore delle ipotesi, *ingenua*, se è vero che l'efficacia deterrente della minaccia di pena non dipende tanto e solo dalla comminatoria edittale, quanto dalla certezza e celerità della concreta applicazione della pena¹⁴⁷; o, persino, *in malafede*, ove l'unico scopo della novella si rivelasse propogandistico e simbolico: non a caso, la riforma è stata sospinta mediaticamente da uno *slogan* (*rectius* un ritornello?) già sentito: «manette agli evasori»¹⁴⁸.

Evidenziate le frizioni con l'art. 77 Cost. dell'intervento riformatore del 2019, l'ultimo aspetto da considerare sono gli effetti di una dichiarazione di illegittimità delle previsioni dell'art. 39, richiamando qui le argomentazioni già svolte in relazione al d.lgs. 158/2015¹⁴⁹.

Ebbene, la pressoché totalità delle modifiche si risolvono in un aggravamento della risposta sanzionatoria: una dichiarazione di incostituzionalità comporterebbe il ritorno alle precedenti cornici edittali, applicabili ai casi ancora *sub iudice*, e, in caso di giudicato, la possibilità di rideterminare la pena illegale eventualmente irrogata¹⁵⁰.

Discorso in parte diverso deve essere compiuto per la dichiarazione infedele, in cui il legislatore è intervenuto sul tipo criminoso e non solo sulla pena.

Nella misura in cui l'art. 39 ha ampliato il perimetro dell'*enforcement* penale, riducendo le soglie di punibilità e mutando il calcolo dell'imposta evasa in relazione alle valutazioni compiute dal contribuente senza esplicitare i criteri concretamente applicati nel bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, la decisione della Consulta, che riconoscesse l'illegittimità di tali modifiche, porterebbe all'assoluzione ove il giudizio sia pendente e alla revoca di tutte le eventuali condanne per condotte in cui

¹⁴⁶ Le motivazioni contenute nella Relazione al decreto legge sulle ragioni di necessità e urgenza vengono valorizzate dalla Consulta, almeno a partire dalla fondamentale Corte cost., 29.1.2008, n. 128, tra gli elementi su cui saggiare il rispetto dell'art. 77; come esattamente notato da M. RUOTOLO, *Sui vizi*, cit., 14, nella giurisprudenza del Giudice della legge «si scinde così, progressivamente, la valutazione politica sul merito delle situazioni di urgenza, che attiene al piano della responsabilità politica del Governo nei confronti delle Camere, dal giudizio sul difetto "evidente" dei predetti requisiti, che tiene conto di elementi intrinseci all'atto sindacato (intitolazione, epigrafe, preambolo, *relazione al d.d.l. di conversione*, lavori preparatori, complesso delle disposizioni ivi contenute)» (corsivo aggiunto).

¹⁴⁷ Sul punto, fondamentale C.E. PALIERO, *L'economia della pena (un work in progress)*, in E. Dolcini – C.E. Paliero (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006, 539 ss.

¹⁴⁸ A mero titolo esemplificativo, ma si potrebbero citare centinaia di articoli dei quotidiani italiani, M. MOBILI – G. PARENTE – M. ROGARI, *Fisco: manette agli evasori da Natale. Acconto Iva primo test sulla stretta penale*, in *Il Sole 24 ore*, 28 ottobre 2019.

¹⁴⁹ *Supra*, par. 2.5.

¹⁵⁰ Si rinvia per i riferimenti bibliografici e giurisprudenziali alla nota 61.

l'evasione non abbia integrato il fatto tipico per come previsto a seguito del d.lgs. 158/2015 e prima della l. 157/2019.

5. Sintesi dei profili di possibile illegittimità costituzionale emersi e prospettive delle incriminazioni penali-tributarie.

All'esito del percorso fin qui compiuto, può essere utile un breve riepilogo dei profili di incostituzionalità che sono stati evidenziati distinguendo per fattispecie incriminatrice.

I dubbi di illegittimità costituzionale interessano:

- *dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i. e d.o.i.* nella parte in cui non prevede le medesime soglie di punibilità di cui all'art. 3, per fatti realizzati fino all'entrata in vigore della l. 157/2019, per violazione del principio di uguaglianza-ragionevolezza, e, anche in seguito, ove venisse dichiarata l'illegittimità delle modifiche intervenute con la legge da ultimo citata, di conversione del d.l. 124/2019, per mancanza del requisito della straordinaria necessità ed urgenza di cui all'art. 77 Cost.;
- *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, nella parte in cui prevede una pena da 3 a 8 anni di reclusione, in luogo di quella originariamente comminata da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, a seguito della l. 157/2019, di conversione del d.l. 124/2019, per mancanza del requisito della straordinaria necessità ed urgenza di cui all'art. 77 Cost.;
- *dichiarazione infedele*, in punto di soglie di punibilità e calcolo dell'imposta evasa in relazione alle valutazioni compiute dal contribuente senza esplicitare i criteri concretamente applicati nel bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, per come disciplinate dalla l. 157/2019, di conversione del d.l. 124/2019, per mancanza del requisito della straordinaria necessità ed urgenza di cui all'art. 77 Cost.;
- *omessa dichiarazione dei redditi e dell'iva*, nella parte in cui prevede che (a) il falso possa avere quale veicolo anche la dichiarazione non annuale, (b) la soglia di punibilità ammonti a 50.000 euro di imposta evasa in luogo dei 30.000 precedentemente previsti, in quanto modifiche intervenute con il d.lgs. 158/2015 in eccesso di delega, in violazione dell'art. 76 Cost. e (c) la cornice edittale non si attesti da 1 a 3 anni, ma abbia la forbice attuale da 2 a 5 anni di reclusione, già precedentemente aumentata a seguito del d.lgs. 158/2015, poiché entrambi gli interventi di incremento sanzionatorio sono costituzionalmente illegittimi, rispettivamente per carenza del requisito di straordinaria necessità e urgenza *ex art. 77 Cost.* e per eccesso di delega *ex art. 76 Cost.*;
- *omessa dichiarazione del sostituto d'imposta*, nella sua interezza, trattandosi di fattispecie incriminatrice introdotta in eccesso di delega, in violazione dell'art. 76 Cost., dal d.lgs. 158/2015, illegittimità non risolta nemmeno dalla l. 157/2019, che ne ha elevato la cornice edittale, tuttavia con un intervento in violazione dell'art. 77 Cost., per mancanza del requisito della straordinaria necessità ed urgenza;
- *emissione di f.o.i. e d.o.i.*, nella parte in cui prevede una pena da 4 a 8 anni di reclusione, in luogo di quella precedentemente comminata da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, a seguito

- della l. 157/2019, di conversione del d.l. 124/2019, per mancanza del requisito della straordinaria necessità ed urgenza di cui all'art. 77 Cost.;
- *distruzione od occultamento di scritture contabili*, nella parte in cui prevede una pena da 3 a 7 anni di reclusione, in luogo di quella precedentemente comminata da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, a seguito della l. 157/2019, di conversione del d.l. 124/2019, per mancanza del requisito della straordinaria necessità ed urgenza di cui all'art. 77 Cost.;
 - *omesso versamento delle ritenute certificate o dovute sulla base della dichiarazione del sostituto*, nella parte in cui considera nel computo della soglia di punibilità anche le ritenute indicate nel mod. 770, trattandosi di modifica occorsa con il d.lgs. 158/2015 in eccesso di delega in violazione dell'art. 76 Cost., che rende – oltretutto – intrinsecamente irragionevole l'incriminazione, in contrasto con il principio di uguaglianza-ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

Il lungo elenco offre l'occasione per alcune brevi riflessioni conclusive.

Se si condividono le riflessioni fin qui svolte, le questioni di costituzionalità che potranno essere sollevate rischiano di interessare quasi l'intero panorama dei reati tributari, non solo in punto di trattamento sanzionatorio, ma anche, più radicalmente, talune fattispecie incriminatrici – si pensi, paradigmaticamente, all'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta –, creando una situazione di incertezza sul volto attuale del D.lgs. 74/2000.

Tale *deficit di riconoscibilità del precetto e della sanzione*, è acuito, come si è visto nel paragrafo introduttivo, dall'affastellarsi di interventi normativi, caratterizzati da logiche politico-criminali spesso antitetiche, che anche ove non conducano ad irragionevolezza tali da comportare una giustiziabilità costituzionale, rendono disarmonica la risposta sanzionatoria.

In questa prospettiva sarebbe necessario un ripensamento ad ampio spettro della materia penale-tributaria, il cui primo passo non potrebbe che sostanzarsi in una chiara scelta di fondo tra due paradigmi – non necessariamente – idealtipici: (a) un *modello riscossivo*, orientato alla tutela del gettito tributario *ante e post delictum*, fondato sulla valorizzazione delle soglie di punibilità (*i.e.* delitti di evento di offesa al gettito tributario) e la previsione di un ampio ricorso alla non punibilità a seguito di *contro-azioni compensative*¹⁵¹ (un'evoluzione funzionalisticamente orientata del sistema vigente a seguito della revisione di cui al d.lgs. 158/2015¹⁵²); (b) un *modello punitivo-preventivo*, costruito tanto su delitti d'evento quanto su contravvenzioni ostacolo, che non offre alcun rilievo a condotte *post delictum*, finalizzato a prevenire le offese al gettito tributario attraverso il ricorso a pene elevate per le fattispecie d'evento e a risposte più miti per i

¹⁵¹ Per contro-azione compensativa si intende una condotta che determina «una riduzione *ex post* della caratura lesiva del reato», secondo la felice definizione di C. PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, in E. Dolcini – C.E. Paliero (a cura di), *Studi in onore*, cit., 1661. Il concetto di contro-azione si ritrova già in F. BRICOLA, *Funzione promozionale, tecnica premiale e diritto penale*, in *Quest. crim.*, 1981, 449.

¹⁵² Si consenta il rinvio alle proposte *de iure condendo* al d.lgs. 74/2000, come vigente subito dopo la revisione compiuta con il d.lgs. 158/2015, formulate per ottimizzare la dimensione riscossiva del sistema in A. INGRASSIA, *Ragione fiscale*, cit., 173 ss.

reati ostacolo (un *mix* tra le proverbiali “manette agli evasori” della l. 516/1982¹⁵³ e della sua versione 2.0 tratteggiata dalla l. 157/2019).

Una riforma complessiva, dunque, magari realizzata rispettando il sistema delle fonti tratteggiato dalla Costituzione, potrebbe costituire *pro futuro* una più efficiente soluzione ai possibili profili di illegittimità costituzionale evidenziati: l'eventualità di vedere realizzato tale auspicio appare oggi, tuttavia, del tutto irrealistica¹⁵⁴.

¹⁵³ Per un efficace quadro sintetico si rinvia a F. MUCCIARELLI, [Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?](#), in questa *Rivista*, 30 aprile 2020, 2 ss.

¹⁵⁴ Un giudizio sostanzialmente analogo è stato espresso, da ultimo, da G. FLORA, *Dalla “spazza corrotti”*, cit., 264 per cui «i dubbi sulla riuscita di un'eventuale opera di riconsiderazione della materia sono però più che legittimi, sia alla luce della più volte dimostrata incapacità tecnica dell'attuale legislatore sia alla luce dell'attuale “volto” sempre più barbaro che ha assunto e va assumendo il sistema penale, sia alla luce di una sorte di rassegnata assuefazione che si va diffondendo, per cui storture, irrazionalità, mostruosità ed errori finanche di grammatica penalistica e costituzionale vengono ormai “tollerati” quasi fossero “fisiologici”».