

CJN

# Diritto Penale Contemporaneo

RIVISTA TRIMESTRALE

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL  
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

4/2022

## EDITOR-IN-CHIEF

Gian Luigi Gatta

## EDITORIAL BOARD

*Italy:* Antonio Gullo, Guglielmo Leo, Luca Luparia, Francesco Mucciarelli, Francesco Viganò

*Spain:* Jaime Alonso-Cuevillas, Sergi Cardenal Montraveta, David Carpio Briz,

Joan Queralt Jiménez

*Chile:* Jaime Couso Salas, Mauricio Duce Julio, Héctor Hernández Basualto,

Fernando Londoño Martínez

## MANAGING EDITORS

Carlo Bray, Silvia Bernardi

## EDITORIAL STAFF

Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Emanuele Birritteri, Javier Escobar Veas,

Stefano Finocchiaro, Alessandra Galluccio, Elisabetta Pietrocarlo, Rossella Sabia,

Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

## EDITORIAL ADVISORY BOARD

Rafael Alcacer Guirao, Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Giuseppe Amarelli, Ennio Amodio, Coral Arangüena Fanego, Lorena Bachmaier Winter, Roberto Bartoli, Fabio Basile, Hervé Belluta, Alessandro Bernardi, Carolina Bolea Bardon, Manfredi Bontempelli, Nuno Brandão, David Brunelli, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Pedro Caeiro, Michele Caianiello, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Francesco Caprioli, Claudia Marcela Cárdenas Aravena, Raúl Carnevali, Marta Cartabia, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Massimo Ceresa Gastaldo, Mario Chiavario, Federico Consulich, Mirentxu Corcoy Bidasolo, Roberto Cornelli, Cristiano Cupelli, Norberto Javier De La Mata Barranco, Angela Della Bella, Cristina de Maglie, Gian Paolo Demuro, Miguel Díaz y García Conlledo, Francesco D'Alessandro, Ombretta Di Giovine, Emilio Dolcini, Jacobo Dopico Gomez Áller, Patricia Faraldo Cabana, Silvia Fernández Bautista, Javier Gustavo Fernández Terruelo, Marcelo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Gabriele Fornasari, Novella Galantini, Percy García Caverro, Loredana Garlati, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Víctor Gómez Martín, José Luis Guzmán Dalbora, Ciro Grandi, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Roberto E. Kostoris, Máximo Langer, Juan Antonio Lascuráin Sánchez, Maria Carmen López Peregrín, Sergio Lorusso, Ezequiel Malarino, Francisco Maldonado Fuentes, Stefano Manacorda, Juan Pablo Mañalich Raffo, Vittorio Manes, Grazia Mannozi, Teresa Manso Porto, Luca Marafioti, Joseph Margulies, Enrico Marzaduri, Luca Masera, Jean Pierre Matus Acuña, Anna Maria Maugeri, Oliviero Mazza, Iván Meini, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Melissa Miedico, Vincenzo Militello, Fernando Miró Linares, Vincenzo Mongillo, Renzo Orlandi, Magdalena Ossandón W., Francesco Palazzo, Carlenrico Paliero, Michele Papa, Raphaële Parizot, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lorenzo Picotti, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrococo, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Lucia Risicato, Mario Romano, Maria Ángeles Rueda Martín, Carlo Ruga Riva, Stefano Ruggeri, Francesca Ruggieri, Dulce Maria Santana Vega, Marco Scoletta, Sergio Seminara, Paola Severino, Nicola Selvaggi, Rosaria Sicurella, Jesús Maria Silva Sánchez, Carlo Sotis, Giulio Ubertis, Inma Valeije Álvarez, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, John Vervaele, Daniela Vigoni, Costantino Visconti, Javier Wilenmann von Bernath, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

Editore Associazione "Progetto giustizia penale", c/o Università degli Studi di Milano,  
Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" - Via Festa del Perdono, 7 - 20122 MILANO - c.f. 97792250157  
ANNO 2022 - CODICE ISSN 2240-7618 - Registrazione presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011.  
Impaginazione a cura di Chiara Pavesi

**Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale** è un periodico on line ad accesso libero e non ha fine di profitto. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione. La rivista, registrata presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011, è edita attualmente dall'associazione "Progetto giustizia penale", con sede a Milano, ed è pubblicata con la collaborazione scientifica e il supporto dell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano, dell'Università degli Studi di Milano, dell'Università di Roma Tre, dell'Università LUISS Guido Carli, dell'Universitat de Barcelona e dell'Università Diego Portales di Santiago del Cile.

La rivista pubblica contributi inediti relativi a temi di interesse per le scienze penalistiche a livello internazionale, in lingua italiana, spagnolo, inglese, francese, tedesca e portoghese. Ogni contributo è corredato da un breve abstract in italiano, spagnolo e inglese.

La rivista è classificata dall'ANVUR come rivista scientifica per l'area 12 (scienze giuridiche), di classe A per i settori scientifici G1 (diritto penale) e G2 (diritto processuale penale). È indicizzata in DoGI e DOAJ.

Il lettore può leggere, condividere, riprodurre, distribuire, stampare, comunicare al pubblico, esporre in pubblico, cercare e segnalare tramite collegamento ipertestuale ogni lavoro pubblicato su "Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale", con qualsiasi mezzo e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, nei limiti consentiti dalla licenza Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia (CC BY-NC 3.0 IT), in particolare conservando l'indicazione della fonte, del logo e del formato grafico originale, nonché dell'autore del contributo.

La rivista può essere citata in forma abbreviata con l'acronimo: *DPC-RT*, corredato dall'indicazione dell'anno di edizione e del fascicolo.

La rivista fa proprio il [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborato dal COPE (Committee on Publication Ethics).

La rivista si conforma alle norme del Regolamento UE 2016/679 in materia di tutela dei dati personali e di uso dei cookies ([clicca qui](#) per dettagli).

Ogni contributo proposto per la pubblicazione è preliminarmente esaminato dalla direzione, che verifica l'attinenza con i temi trattati dalla rivista e il rispetto dei requisiti minimi della pubblicazione.

In caso di esito positivo di questa prima valutazione, la direzione invia il contributo in forma anonima a due revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri dell'Editorial Advisory Board in relazione alla rispettiva competenza per materia e alle conoscenze linguistiche. I revisori ricevono una scheda di valutazione, da consegnare compilata alla direzione entro il termine da essa indicato. Nel caso di tardiva o mancata consegna della scheda, la direzione si riserva la facoltà di scegliere un nuovo revisore.

La direzione comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se entrambe le valutazioni sono positive, il contributo è pubblicato. Se una o entrambe le valutazioni raccomandano modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se uno o entrambi i revisori esprimono parere negativo alla pubblicazione.

La direzione si riserva la facoltà di pubblicare, in casi eccezionali, contributi non previamente sottoposti alla procedura di peer review. Di ciò è data notizia nella prima pagina del contributo, con indicazione delle ragioni relative.

I contributi da sottoporre alla Rivista possono essere inviati al seguente indirizzo mail: [editor.criminaljusticenetwork@gmail.com](mailto:editor.criminaljusticenetwork@gmail.com). I contributi che saranno ritenuti dalla direzione di potenziale interesse per la rivista saranno sottoposti alla procedura di peer review sopra descritta. I contributi proposti alla rivista per la pubblicazione dovranno rispettare i criteri redazionali [scaricabili qui](#).

**Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale** es una publicación periódica *on line*, de libre acceso y sin ánimo de lucro. Todas las colaboraciones de carácter organizativo y editorial se realizan gratuitamente y no se imponen a los autores costes de maquetación y publicación. La Revista, registrada en el Tribunal de Milan, en el n. 554 del 18 de noviembre de 2011, se edita actualmente por la asociación “Progetto giustizia penale”, con sede en Milán, y se publica con la colaboración científica y el soporte de la *Università Commerciale Luigi Bocconi* di Milano, la *Università degli Studi di Milano*, la *Università di Roma Tre*, la *Università LUISS Guido Carli*, la *Universitat de Barcelona* y la *Universidad Diego Portales de Santiago de Chile*.

La Revista publica contribuciones inéditas, sobre temas de interés para la ciencia penal a nivel internacional, escritas en lengua italiana, española, inglesa, francesa, alemana o portuguesa. Todas las contribuciones van acompañadas de un breve abstract en italiano, español e inglés.

El lector puede leer, compartir, reproducir, distribuir, imprimir, comunicar a terceros, exponer en público, buscar y señalar mediante enlaces de hipervínculo todos los trabajos publicados en “Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale”, con cualquier medio y formato, para cualquier fin lícito y no comercial, dentro de los límites que permite la licencia *Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia* (CC BY-NC 3.0 IT) y, en particular, debiendo mantenerse la indicación de la fuente, el logo, el formato gráfico original, así como el autor de la contribución.

La Revista se puede citar de forma abreviada con el acrónimo *DPC-RT*, indicando el año de edición y el fascículo.

La Revista asume el [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborado por el COPE (*Comitte on Publication Ethics*).

La Revista cumple lo dispuesto en el Reglamento UE 2016/679 en materia de protección de datos personales ([clica aquí](#) para los detalles sobre protección de la privacy y uso de cookies).

Todas las contribuciones cuya publicación se propone serán examinadas previamente por la Dirección, que verificará la correspondencia con los temas tratados en la Revista y el respeto de los requisitos mínimos para su publicación.

En el caso de que se supere con éxito aquella primera valoración, la Dirección enviará la contribución de forma anónima a dos evaluadores, escogidos entre los miembros del *Editorial Advisory Board*, siguiendo criterios de rotación, de competencia por razón de la materia y atendiendo también al idioma del texto. Los evaluadores recibirán un formulario, que deberán devolver a la Dirección en el plazo indicado. En el caso de que la devolución del formulario se retrasara o no llegara a producirse, la Dirección se reserva la facultad de escoger un nuevo evaluador.

La Dirección comunicará el resultado de la evaluación al autor, garantizando el anonimato de los evaluadores. Si ambas evaluaciones son positivas, la contribución se publicará. Si alguna de las evaluaciones recomienda modificaciones, la contribución se publicará después de que su autor la haya revisado sobre la base de los comentarios recibidos y de que la Dirección haya verificado que tales comentarios han sido atendidos. La contribución no se publicará cuando uno o ambos evaluadores se pronuncien negativamente sobre su publicación.

La Dirección se reserva la facultad de publicar, en casos excepcionales, contribuciones que no hayan sido previamente sometidas a *peer review*. Se informará de ello en la primera página de la contribución, indicando las razones.

Si deseas proponer una publicación en nuestra revista, envía un mail a la dirección [editor.criminaljusticenetwork@gmail.com](mailto:editor.criminaljusticenetwork@gmail.com). Las contribuciones que la Dirección considere de potencial interés para la Revista se someterán al proceso de *peer review* descrito arriba. Las contribuciones que se propongan a la Revista para su publicación deberán respetar los criterios de redacción (se pueden [descargar aquí](#)).



**Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale** is an on-line, open-access, non-profit legal journal. All of the organisational and publishing partnerships are provided free of charge with no author processing fees. The journal, registered with the Court of Milan (n° 554 - 18/11/2011), is currently produced by the association “Progetto giustizia penale”, based in Milan and is published with the support of Bocconi University of Milan, the University of Milan, Roma Tre University, the University LUISS Guido Carli, the University of Barcelona and Diego Portales University of Santiago, Chile.

The journal welcomes unpublished papers on topics of interest to the international community of criminal scholars and practitioners in the following languages; Italian, Spanish, English, French, German and Portuguese. Each paper is accompanied by a short abstract in Italian, Spanish and English.

Visitors to the site may share, reproduce, distribute, print, communicate to the public, search and cite using a hyperlink every article published in the journal, in any medium and format, for any legal non-commercial purposes, under the terms of the Creative Commons License - Attribution – Non-commercial 3.0 Italy (CC BY-NC 3.0 IT). The source, logo, original graphic format and authorship must be preserved.

For citation purposes the journal's abbreviated reference format may be used: *DPC-RT*, indicating year of publication and issue.

The journal strictly adheres to the [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) drawn up by COPE (Committee on Publication Ethics).

The journal complies with the General Data Protection Regulation (EU) 2016/679 (GDPR) ([click here](#) for details on protection of privacy and use of cookies).

All articles submitted for publication are first assessed by the Editorial Board to verify pertinence to topics addressed by the journal and to ensure that the publication's minimum standards and format requirements are met.

Should the paper in question be deemed suitable, the Editorial Board, maintaining the anonymity of the author, will send the submission to two reviewers selected in rotation from the Editorial Advisory Board, based on their areas of expertise and linguistic competence. The reviewers are provided with a feedback form to compile and submit back to the editorial board within an established timeframe. If the timeline is not heeded to or if no feedback is submitted, the editorial board reserves the right to choose a new reviewer.

The Editorial Board, whilst guaranteeing the anonymity of the reviewers, will inform the author of the decision on publication. If both evaluations are positive, the paper is published. If one or both of the evaluations recommends changes the paper will be published subsequent to revision by the author based on the comments received and verification by the editorial board. The paper will not be published should one or both of the reviewers provide negative feedback.

In exceptional cases the Editorial Board reserves the right to publish papers that have not undergone the peer review process. This will be noted on the first page of the paper and an explanation provided.

If you wish to submit a paper to our publication please email us at [editor.criminaljusticenetwork@gmail.com](mailto:editor.criminaljusticenetwork@gmail.com). All papers considered of interest by the editorial board will be subject to peer review process detailed above. All papers submitted for publication must abide by the editorial guidelines ([download here](#)).

<p>DIRITTO PENALE CILENO</p> <p><i>DERECHO PENAL CHILENO</i></p> <p><i>CHILEAN CRIMINAL LAW</i></p>	<p><b>El mosaico y la política: lo singular y lo global en el derecho penal chileno, tras (casi) 150 años de su Código Penal</b></p> <p><i>Il mosaico e la politica: il singolare e il globale nel diritto penale cileno, dopo (quasi) 150 anni del suo Codice Penale</i></p> <p><i>The Mosaic and Politics: The Singular and the Global in Chilean Criminal Law, After (Almost) 150 Years of its Penal Code</i></p> <p>Fernando Londoño Martínez</p>	<p>1</p>
<p>EUROPA E GIUSTIZIA PENALE</p> <p><i>EUROPA Y JUSTICIA PENAL</i></p> <p><i>CRIMINAL JUSTICE IN EUROPE</i></p>	<p><b>Origen y antecedentes de la Fiscalía Europea</b></p> <p><i>Origini e background della Procura europea</i></p> <p><i>Origins and Background of the European Public Prosecutor's Office</i></p> <p>Luca Lupária Donati, Jacopo Della Torre</p> <hr/> <p><b>Richiesta per l'esecuzione delle sentenze di condanna della Corte europea dei diritti dell'uomo: il nuovo art. 628-bis c.p.p.</b></p> <p><i>Solicitud para la ejecución de sentencias de condena del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: el nuevo artículo 628-bis c.p.p.</i></p> <p><i>Request for the Execution of the European Court of Human Rights judgments: The New Art. 628-bis c.p.p.</i></p> <p>Simone Lonati</p>	<p>38</p> <p>63</p>
<p>GIUSTIZIA PENALE E VITTIME VULNERABILI</p> <p><i>JUSTICIA PENAL Y VÍCTIMAS VULNERABLES</i></p> <p><i>CRIMINAL JUSTICE AND VULNERABLE VICTIMS</i></p>	<p><b>La giurisprudenza penale italiana di fronte alle discriminazioni delle persone LGBTQIA+</b></p> <p><i>La jurisprudencia penal italiana frente a la discriminación de personas LGBTQIA+</i></p> <p><i>Italian Criminal Case-Law in the Face of LGBTQIA+ Discrimination</i></p> <p>Paolo Caroli</p> <hr/> <p><b>Strumenti di assistenza e di protezione delle vittime di caporalato e sfruttamento del lavoro nell'ordinamento italiano</b></p> <p><i>Instrumentos de asistencia y protección a las víctimas de reclutamiento ilegal y explotación en el ordenamiento jurídico italiano</i></p> <p><i>Instruments to Assist and Protect Victims of Illegal Recruitment and Workers' Exploitation in the Italian Legal System</i></p> <p>Filippo Marchetti</p>	<p>91</p> <p>114</p>

	<b>Molestie sul lavoro e Convenzione OIL n. 190/2019: davvero necessario un intervento del legislatore in ambito penale?</b>	145
	<i>Acoso laboral y Convenio N° 190/2019 de la OIT: ¿Es realmente necesario que el legislador intervenga en el ámbito penal?</i>	
	<i>Harassment in the Workplace and ILO Convention 2019 (No. 190): Is a Criminal Law Provision Really Needed?</i>	
	Pier Francesco Poli	
	<b>La fattispecie dei maltrattamenti contro familiari e conviventi</b>	184
	<i>El tipo penal de malos tratos en contra de familiares y convivientes</i>	
	<i>The Crime of Ill-Treatment of Family Members and Cohabitants</i>	
	Alessandro Roiati	
QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO	<b>Il “volto attuale” del <i>ne bis in idem</i> europeo nel sistema penal-tributario</b>	212
	<i>La dimensión actual del ne bis in idem europeo en el sistema penal tributario</i>	
	<i>The Current Dimension of the European Ne Bis In Idem in the Criminal Tax System</i>	
CUESTIONES DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO	Giorgio Ardizzone	
TAX CRIMES ISSUES	<b>Il (nuovo) tentativo nei reati tributari dichiarativi</b>	251
	<i>La (nueva) tentativa en los delitos fiscales declarativos</i>	
	<i>The (New) Attempt in Declarative Tax Offenses</i>	
	Davide Colombo	
IL FOCUS SU...	<b>Il problema della definizione della “illiceità” della mediazione nel nuovo reato di traffico di influenze illecite</b>	283
FOCUS SOBRE...	<i>El problema de la definición de “ilicitud” de la mediación en el nuevo delito de tráfico de influencias</i>	
FOCUS ON...	<i>Problems With the Definition of “Illicit Mediation” in the “New” Crime of Trading in Influence</i>	
	Fernanda Serraino	
	<b>I reati ambientali nella giurisprudenza del Tribunale di Milano in materia di d.lgs. n. 231/2001 (2016-2021)</b>	302
	<i>La responsabilidad de las personas jurídicas por los delitos contra el medioambiente en la jurisprudencia del Tribunal de Milan (2016-2021)</i>	
	<i>Liability of Legal Entities for Environmental Crimes in Milan Court Case Law (2016-2021)</i>	
	Marco Mossa Verre	

QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO  
*CUESTIONES DE DERECHO PENAL TRIBUTARIO*  
*TAX CRIMES ISSUES*

- 212 **Il “volto attuale” del *ne bis in idem* europeo nel sistema penal-tributario**  
*La dimensión actual del ne bis in idem europeo en el sistema penal tributario*  
*The Current Dimension of the European Ne Bis In Idem in the Criminal Tax System*  
Giorgio Ardizzone
- 251 **Il (nuovo) tentativo nei reati tributari dichiarativi**  
*La (nueva) tentativa en los delitos fiscales declarativos*  
*The (New) Attempt in Declarative Tax Offenses*  
Davide Colombo



# Il (nuovo) tentativo nei reati tributari dichiarativi

Note a margine del decreto legislativo 4 ottobre 2022, n. 156, art. 4

## *La (nueva) tentativa en los delitos fiscales declarativos*

*Comentarios al artículo 4 del Decreto Legislativo N° 156 de 4 de octubre de 2022*

## *The (New) Attempt in Declarative Tax Offenses*

*Notes in the margins of Article 4 of Legislative Decree 4 October 2022, n. 156*

DAVIDE COLOMBO

*Dottorando di ricerca in Diritto Penale presso l'Università degli Studi di Milano  
davide.colombo2@unimi.it*

REATI TRIBUTARI

DELITOS TRIBUTARIOS

TAX OFFENCES

### ABSTRACTS

Il contribuuto mira a fornire una attenta disamina della disciplina del tentativo nei reati tributari dichiarativi, così come risultante a seguito del recente intervento novellatore operato dal d. lgs. 156/2022. L'analisi puntuale delle condizioni alla cui verifica il nuovo art. 6, co. 1 bis, d. lgs. 74/2000 subordina la punibilità del tentativo è approfondita mettendo in luce le possibili conseguenze sistematiche della riforma. In particolare, vengono analizzate alcune criticità ermeneutiche della norma, derivanti da una apparente distonia rispetto ai principi ispiratori del d. lgs. 74/2000, nonché da un difficile raccordo rispetto al requisito, richiesto dall'art. 56 c.p. per configurare una ipotesi di delitto tentato, della direzione inequivoca degli atti compiuti a commettere il reato.

El presente trabajo tiene por objeto analizar las normas que regulan la tentativa en los delitos fiscales declarativos, según la reciente introducida por el Decreto Legislativo 156/2022. Se profundiza en la revisión precisa de las condiciones cuya verificación el nuevo artículo 6, apartado 1 bis, del Decreto Legislativo 74/2000 condiciona la punibilidad de la tentativa, poniendo de relieve las posibles consecuencias sistemáticas de la reforma. En particular, se analizan algunos puntos críticos hermenéuticos del precepto, derivados de una aparente distorsión de los principios que inspiraron el Decreto Legislativo 74/2000, así como de una difícil conexión con la exigencia, requerida por el artículo 56 del Código Penal para apreciar una tentativa, de la inequívoca dirección de los actos realizados para cometer el delito.

This paper aims to provide a detailed examination of the criminal provisions dictated on attempted tax fraud, as resulting from the recent revising intervention carried out by Legislative Decree 156/2022. The precise analysis of the conditions upon which the new Article 6, paragraph 1 bis, of Legislative Decree 74/2000 subordinates the punishability of attempted tax fraud is examined in depth, highlighting the possible systemic consequences of the reform. In particular, the paper focuses on some hermeneutical critical issues of the provision, resulting from an apparent dystonia with respect to the inspiring principles of Legislative Decree 74/2000, as well as a difficult connection with the requirement of the unequivocal direction of the acts to commit the crime, as provided for by Article 56 of the Italian criminal code.

## SOMMARIO

1. Introduzione. – 2. La disciplina vigente prima della direttiva PIF. – 3. Il cambio di paradigma dettato dalla direttiva PIF. – 4. I requisiti per la punibilità del tentativo nel d. lgs. 75/2020: profili problematici. – 4.1. Il limite oggettivo: l'esclusiva rilevanza dell'imposta sul valore aggiunto. – 4.2. La transfrontalierità. – 4.3. Il fine quantitativo di evasione. – 4.4. La clausola di sussidiarietà. – 5. La riformulazione dell'art. 6 d. lgs. 74/2000. – 5.1. La conferma della rilevanza della sola imposta sul valore aggiunto. – 5.2. I sistemi fraudolenti transfrontalieri. – 5.3. Il fine di evasione e la soglia di punibilità. – 5.4. Il problematico rapporto con l'art. 8 d. lgs. 74/2000. – 6. Alcune questioni critiche derivanti dalla punibilità del tentativo. – 6.1. L'idoneità e l'univocità degli atti. – 6.2. La desistenza volontaria. – 6.3. Il rapporto con l'art. 13 e 13 bis d. lgs. 74/2000. – 7. Riflessioni a favore di una abrogazione. – 8. Conclusioni.

## 1.

Introduzione<sup>1</sup>.

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto legislativo 4 ottobre 2022, n. 156, recante disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 (c.d. direttiva PIF), relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione Europea mediante il diritto penale.

Il decreto consta di pochi articoli, mediante i quali il legislatore è intervenuto per lo più con piccoli accorgimenti, volti a risolvere alcune problematiche di formulazione o di coordinamento della disciplina prevista dal d. lgs. 75/2020. È quanto avvenuto in relazione all'art. 322 bis c.p., all'art. 301 d.P.R. 43/1973, all'art. 2 l. 898/1986 e all'art. 25 *quinquiesdecies* d. lgs. 231/2001.

Una vistosa eccezione è costituita tuttavia dall'art. 4 del decreto: tale disposizione, intervenendo sull'art. 6, co. 1 bis, d. lgs. 74/2000 (norma che, introdotta dal succitato d. lgs. 75/2020, prevede la punibilità a titolo di tentativo per i reati tributari dichiarativi), non si è limitata a poche modifiche correttive, sostituendo invece integralmente il comma *de quo* con un altro di nuovo conio.

A ben vedere, la novella normativa non ha comportato modifiche sostanziali alla disciplina del tentativo per i reati dichiarativi, mantenendo infatti essenzialmente inalterata la natura dei requisiti a cui è subordinata la punibilità e limitandosi a una riformulazione della norma tesa a risolvere le criticità di una stesura invero originariamente infelice.

Apprezzabile l'intento di provvedere a una riscrittura dell'art. 6 d. lgs. 74/2000 per perfezionare una enunciazione inizialmente grezza, non ci si può tuttavia esimere dal rilevare come le principali questioni problematiche inerenti all'introduzione della punibilità del tentativo per i reati dichiarativi fossero di sostanza, piuttosto che di forma; questioni sulle quali il legislatore si è astenuto dall'intervenire.

Per meglio comprendere le criticità derivanti dalla previsione della punibilità del tentativo per i reati dichiarativi, è opportuno individuare con precisione i principi ispiratori e i connotati salienti della normativa penal-tributaria quale risultante a seguito della storica riforma del 2000. Solo in questo modo, infatti, si potranno davvero capire natura e portata delle problematiche scaturite dal recepimento della direttiva PIF nel nostro ordinamento.

## 2.

## La disciplina vigente prima della direttiva PIF.

Il tema della punibilità del tentativo nei reati tributari dichiarativi è questione che si inserisce nel più ampio e annoso dibattito relativo all'individuazione delle condotte penalmente rilevanti tra quelle che comportano violazioni della disciplina fiscale.

Il ricorso al diritto penale in ambito tributario ha posto – e pone tutt'oggi – importanti interrogativi di natura teorica e sistematica, dacché la criminalizzazione di illeciti di natura essenzialmente fiscale espone al rischio di una strumentalizzazione della sanzione penale, sovente indiscriminatamente impiegata fino al punto di trascendere i principi che dovrebbero invece esserne immanenti: il principio di offensività e quello di sussidiarietà.<sup>2</sup>

Il legislatore, chiamato a realizzare un equo bilanciamento tra esigenze preventive e limiti

<sup>1</sup> Un sentito ringraziamento a Tommaso Trinchera, i cui consigli, il cui supporto e la cui incondizionata disponibilità sono stati oltremodo preziosi per la stesura di questo contributo.

<sup>2</sup> LANZI e ALDROVANDI (2016), pp. 5 ss.

punitivi, ha manifestato, nel corso degli anni, una ondivaga sensibilità rispetto al fenomeno dell'evasione fiscale, pervenendo a soluzioni che, sulla base del contingente periodo storico, a volte confinavano la sanzione penale alle sole più gravi ipotesi di evasione, altre volte (molto più spesso) attiravano nel perimetro del penalmente rilevante anche condotte meramente prodromiche al fenomeno evasivo (per esempio, violazioni formali o procedurali della disciplina fiscale) e/o sostanzialmente inoffensive per l'interesse erariale.<sup>3</sup>

La ricerca di un assetto ottimale tra istanze spesso contrastanti ha infine condotto alla costruzione, mediante il d. lgs. 74/2000, di un "micro-sistema" penal-tributario, dai connotati propri e singolari.<sup>4</sup>

In tale sistema, le principali fattispecie incriminatrici convergono sul momento dichiarativo. Il legislatore, avvedendosi del fatto che l'evasione fiscale si realizza essenzialmente mediante la presentazione di una dichiarazione dei redditi mendace, ha deciso di convogliare primariamente la punibilità su comportamenti esprimanti il proprio disvalore al momento della compilazione delle dichiarazioni fiscali.<sup>5</sup>

L'ancoraggio della punibilità alla presentazione di una dichiarazione falsa (vuoi perché fraudolenta, vuoi perché semplicemente infedele) ovvero alla omissione di presentazione della dichiarazione, comporta due conseguenze fondamentali.

In primo luogo, la sanzione penale viene irrogata precedentemente e a prescindere dal concretarsi dell'ammancio nummario alle casse statali, in quanto incriminato è già l'illecito dichiarativo, indipendentemente dall'"evasione" come comunemente intesa (infatti, nell'ambito del d. lgs. 74/2000, l'imposta evasa non è definita come la differenza tra il dovuto e il versato, bensì tra il dovuto e il dichiarato).<sup>6</sup> Ciò consente di qualificare i delitti tributari dichiarativi come reati "a consumazione anticipata".<sup>7</sup>

In secondo luogo, incardinare la punibilità sul momento dichiarativo implicava l'irrelevanza penale di qualsivoglia comportamento antecedente alla presentazione della dichiarazione. Coerentemente, l'art. 6 d. lgs. 74/2000 prevedeva, nella sua formulazione originaria, l'esclusione della punibilità qualora una condotta diretta a realizzare un delitto dichiarativo si fosse arrestata alla forma tentata.<sup>8</sup>

Di tutta evidenza appare il cambio di rotta operato dal legislatore del 2000 rispetto al sistema costruito dalla previgente l. 516/1982 (c.d. legge "manette agli evasori"). Infatti, benché i reati previsti dalla l. 516/1982, in quanto per la maggior parte aventi natura contravvenzionale, non ammettessero la forma tentata, d'altra parte la punibilità era estesa ad un ampio ventaglio di comportamenti propedeutici all'evasione vera e propria, del tutto assimilabili – se non formalmente, nella sostanza – a tentativi della stessa.

L'innovativa scelta di politica criminale è specificatamente motivata nella Relazione di accompagnamento al d. lgs. 74/2000, in cui si legge che «*la ratio è di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante, di bandire il modello del "reato prodromico", risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'articolo 56 del codice penale: si potrebbe sostenere, difatti, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti e le omesse o sottofatturazioni, scoperte nel corso del periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato. L'esclusione di quest'ultimo favorisce, d'altro canto, nell'interesse dell'erario, la respiscenza del contribuente: di fronte ad un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta, egli sarà portato — piuttosto che a contestare, anche pretestuosamente, l'accertamento — a presentare una dichiarazione conforme alle sue risultanze e veridica, in quanto ciò gli consente di sottrarsi alla responsabilità penale*».

In termini analoghi si esprime, ad appena due anni dall'emanazione del d. lgs. 74/2000, la Corte Costituzionale,<sup>9</sup> secondo la quale «*escludendo la punibilità a titolo di tentativo dei delitti in materia di dichiarazione di tipo commissivo di cui agli artt. 2, 3 e 4*», l'art. 6 «*mira infatti — oltre che a stimolare, nell'interesse dell'erario, la respiscenza del contribuente scoperto nel corso del periodo d'imposta — ad evitare che violazioni "preparatorie", già autonomamente represses nel vec-*

<sup>3</sup> Per una panoramica, si veda CINGARI (2017), pp. 6 ss.

<sup>4</sup> MUSCO e ARDITO (2016), pp. 15 ss.

<sup>5</sup> NAPOLEONI (2000), *passim*.

<sup>6</sup> PARLATO (2012), p. 106; MUSCO e ARDITO (2016), p. 160.

<sup>7</sup> TODINI (2021), p. 202.

<sup>8</sup> LANZI e ALDROVANDI (2016), p. 59.

<sup>9</sup> C. Cost., sent. n. 49/2002.

*chio sistema (registrazione in contabilità di fatture per operazioni inesistenti, omesse fatturazioni, sottofatturazioni, ecc.), possano essere ritenute tuttora penalmente rilevanti ex se, quali atti idonei, preordinati in modo non equivoco ad una falsa dichiarazione».*

Dunque, la finalità principale della non punibilità del tentativo nei reati dichiarativi era quella di favorire il ravvedimento del contribuente. In altri termini, l'intento era di indurre il contribuente, scoperto dagli operatori dell'Amministrazione finanziaria a realizzare atti idonei diretti in modo non equivoco a commettere un reato dichiarativo, a presentare una dichiarazione corretta, veritiera e fedele, così sfuggendo alla responsabilità penale. Qualora, infatti, non fosse stata esclusa, con l'art. 6, la punibilità a titolo di tentativo, la respicenza del contribuente successiva a eventuali accessi, ispezioni e verifiche della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate non avrebbe scongiurato l'assoggettabilità alla sanzione penale, stante la non spontaneità della desistenza.

Tale matrice premiale era d'altra parte perfettamente coerente con l'impostazione del d. lgs. 74/2000, il quale – nella formulazione originaria – ancorava la responsabilità penale alla sola presentazione della dichiarazione, considerando invece irrilevanti le condotte prodromiche.<sup>10</sup> Il perfezionamento dei reati dichiarativi coincideva, come d'altra parte tutt'oggi coincide, con l'effettiva e efficace presentazione della dichiarazione stessa, mentre atti meramente preparatori, pur repressi nella vigenza della l. 516/1982, non giocavano alcun ruolo ai fini dell'integrazione delle fattispecie delittuose.<sup>11</sup> L'art. 6, pertanto, scongiurava le conseguenze asistematiche di una anticipazione eccessiva della soglia di punibilità.<sup>12</sup>

Il dogma della non punibilità del tentativo nei reati dichiarativi è stato tuttavia parzialmente demolito a seguito dell'intervento riformatore del legislatore del 2020, il quale ha (re) introdotto, pur subordinatamente all'integrazione di determinati requisiti, la punibilità dei reati dichiarativi anche nella forma tentata.

### 3. Il cambio di paradigma dettato dalla direttiva PIF.

La nuova sterzata normativa ha avuto luogo conseguentemente all'emanazione del d. lgs. 75/2020, attuativo della Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla "lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale" (comunemente nota come "direttiva PIF").

La direttiva PIF, adottata sulla scorta dell'art. 83 par. 2 TFUE, costituisce una importante e fondamentale svolta nella direzione dell'edificazione di un diritto penale comune preposto alla tutela degli interessi finanziari eurounitari. Infatti, nella prospettiva delle Istituzioni europee, «la tutela degli interessi finanziari dell'Unione riguarda non solo la gestione degli stanziamenti di bilancio, ma si estende a qualsiasi misura che incida o che minacci di incidere negativamente sul suo patrimonio e su quello degli Stati membri, nella misura in cui è di interesse per le politiche dell'Unione» (Considerando n. 1 alla direttiva PIF).

Focalizzando l'attenzione sulla direttiva PIF a quanto rileva in questa sede, tre sono le questioni su cui pare opportuno soffermarsi: i) l'ambito di applicazione della direttiva; ii) la nozione di frode; iii) l'obbligo di prevedere la punibilità a titolo di tentativo per i reati individuati dalla direttiva.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione delle previsioni contenute nella direttiva PIF, l'art. 2, par. 2, chiarisce che «in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, la presente direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR».

L'art. 3, par. 2, lett. d), richiamato dall'art. 2, par. 2, fornisce una definizione della nozione di frode in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA. In particolare, nell'alveo della direttiva PIF è considerata frode «l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o docu-

<sup>10</sup> POLLARI e LORIA (2006), pp. 26-27.

<sup>11</sup> CARACCIOLI (2005), p. 2134.

<sup>12</sup> FLORA (2019), p. 84.

menti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegue la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegue lo stesso effetto; ovvero iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA».

Infine, per quanto qui di rilievo, l'art. 5 della direttiva impone che «gli Stati membri adott[i] no le misure necessarie affinché sia punibile come reato il tentativo di commettere uno dei reati di cui all'articolo 3 [...]».

Al fine di recepire la normativa europea, il legislatore nostrano ha emanato la legge di delegazione europea 117/2019, la quale – all'art. 3, lett. c) – ha delegato il Governo ad «abrogare espressamente tutte le norme interne che risultino incompatibili con quelle della direttiva (UE) 2017/1371 e in particolare quelle che stabiliscono che i delitti che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea di cui agli articoli 3 e 4 della medesima direttiva non sono punibili a titolo [...] di tentativo».

Dunque, dopo circa vent'anni dall'emanazione del d. lgs. 74/2000, la regola della non punibilità del tentativo nei reati tributari dichiarativi è stata, pur a determinate condizioni, superata. A seguito della riforma attuata dal d. lgs. 75/2020, infatti, potranno essere (nuovamente) ricondotte nella sfera del penalmente rilevante condotte di carattere meramente prodromico rispetto alla presentazione di una dichiarazione dei redditi mendace.

Segnatamente, all'esito dell'intervento novellatore operato per mezzo dell'art. 2 d. lgs. 75/2020, la formulazione dell'art. 6 d. lgs. 74/2000, rubricato genericamente “Tentativo”, diventava la seguente:

*«1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.*

*1-bis. Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro».*

Come si evince dalla lettura della disposizione testé riportata, la (re)introduzione della punibilità a titolo di tentativo per i reati tributari dichiarativi non è avvenuta mediante l'abrogazione o la riformulazione del vecchio art. 6 d. lgs. 74/2000, bensì effettuando un intervento additivo, preservando l'integrità della parte della disposizione già esistente.

Il risultato a cui si perviene è dunque una architettura normativa costruita come duplice deroga. *In primis*, l'art. 6, co. 1, deroga alla disciplina generale del tentativo sancita per i delitti dall'art. 56 c.p.; *in secundis*, l'art. 6, co. 1 *bis*, deroga al primo comma, prescrivendo la punibilità nella forma tentata dei reati di cui agli artt. 2, 3 e 4. La soluzione disegnata dal legislatore, che a primo acchito appare inutilmente artificiosa, è tesa essenzialmente a palesare come la regola generale rimanga quella della non punibilità dei delitti dichiarativi nella forma tentata. A tale regola può farsi eccezione solo al ricorrere delle specifiche condizioni previste dal comma 1 *bis*, in mancanza delle quali continuerà dunque a valere la disposizione di cui al primo comma, negante il rilievo penale di fattispecie arrestatesi a uno stadio antecedente al perfezionamento del reato.

È opportuno infine segnalare che, con l'introduzione dei delitti dichiarativi nel catalogo dei reati-presupposto da cui può derivare la responsabilità della persona giuridica ai sensi del d. lgs. 231/2001 (introduzione operata in due fasi, rispettivamente dalla l. 157/2019 e dal d. lgs. 75/2020), in virtù dell'art. 26 d. lgs. 231/2001, anche l'ente potrebbe essere chiamato a rispondere per il tentato delitto dichiarativo commesso da soggetti interni alla propria organizzazione.

## 4.

### I requisiti per la punibilità del tentativo nel d. lgs. 75/2020: profili problematici.

Prima di soffermarsi sull'analisi dei requisiti alla cui integrazione l'art. 6, co. 1 *bis*, nella sua formulazione del 2020, subordinava la punibilità del tentativo per i reati dichiarativi, pare opportuno svolgere due considerazioni preliminari.

In primo luogo, già da una rapida lettura della disposizione *de qua* si riscontra l'assenza, nel novero dei reati dichiarativi interessati dalla norma, di uno di quelli contemplati dal d. lgs.

74/2000. Segnatamente, l'art. 6 non menzionava (e non menziona tutt'oggi), né al comma 1 né al comma 1 *bis*, l'art. 5, ossia il reato di omessa dichiarazione. Parrebbe conseguentemente lecito ritenere che, con riferimento a tale fattispecie delittuosa, non valga alcuna ipotesi derogatoria all'art. 56 c.p., e dunque l'omessa dichiarazione sia sempre punibile anche a titolo di tentativo. In realtà, il legislatore non ha incluso l'art. 5 nel dettato dell'art. 6 poiché riteneva una simile precisazione superflua, «in quanto la natura di reato omissivo proprio unisussistente» del delitto in parola «non consentirebbe a priori, secondo l'indirizzo interpretativo maggioritario, la configurabilità del tentativo».<sup>13</sup>

In secondo luogo, dal rapido raffronto della norma generale di cui all'art. 56 c.p. con quella speciale prevista dall'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000, emerge come quest'ultima disposizione non qualifichi gli «atti» rilevanti allo stesso modo di quanto previsto dalla norma del codice penale. Il comma 1 *bis*, infatti, richiede esclusivamente che gli atti siano «diretti» a commettere un delitto dichiarativo, senza tuttavia prescrivere né che tale direzione sia inequivoca, né tantomeno che gli atti siano idonei alla commissione del reato. Tale circostanza ha indotto larga parte della dottrina – sulla base, sostanzialmente, del broccardo *ubi lex voluit, dixit, ubi noluit, tacuit* – a ritenere che, nel silenzio legislativo, la conclusione debba essere quella secondo cui il nuovo art. 6, co. 1 *bis*, «non si limiterebbe a rendere operante anche rispetto ai reati dichiarativi la disciplina del tentativo, ma configurerebbe una disciplina del tutto autonoma e svincolata dai requisiti di fattispecie del delitto tentato siccome previsti dall'art. 56 c.p.».<sup>14</sup> Sulla scorta di tale osservazione, è stato evidenziato come, se effettivamente si ritenesse non operante il requisito dell'idoneità degli atti compiuti a commettere il delitto, la novella legislativa si porrebbe in netto contrasto con il principio, di matrice costituzionale, di offensività.<sup>15</sup> In verità, le criticità rilevate dalla dottrina citata sembrano poter essere superate riflettendo sulla struttura con cui il legislatore del 2020 ha ridisegnato l'art. 6 d. lgs. 74/2000. Infatti, la norma *de qua* è costruita secondo un sistema a doppia deroga: il comma 1, sancendo la non punibilità a titolo di tentativo dei reati di cui agli artt. 2, 3 e 4 d. lgs. 74/2000, deroga alla disciplina generale dettata per i delitti dall'art. 56 c.p.; il comma 1 *bis*, invece, deroga al comma 1, reintroducendo la punibilità del tentativo per i reati suddetti, qualora siano integrati i requisiti ivi previsti. Ora: poiché l'eccezione all'eccezione ripristina la regola originaria, si deve ritenere che, benché non espressamente richiamato, l'art. 56 c.p. sia applicabile anche in riferimento al tentativo di reato dichiarativo. Con la conseguenza che, anche se l'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 richiede che gli atti compiuti siano meramente «diretti» a commettere uno dei reati di cui agli artt. 2, 3 e 4, la regola generale prevista dall'art. 56 c.p. impone di assoggettare a punibilità, alla luce del principio di offensività, soltanto quegli atti che siano altresì univoci e idonei rispetto alla consumazione del delitto.

Svolte queste brevi considerazioni preliminari, si può ora passare all'analisi delle condizioni richieste per la punibilità del tentativo nei reati dichiarativi, così come formulate dall'originario art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000.

## 4.1.

### *Il limite oggettivo: l'esclusiva rilevanza dell'imposta sul valore aggiunto.*

Il primo limite posto dal legislatore del 2020 alla configurabilità del tentativo nei reati dichiarativi è la circoscrizione della rilevanza penale alle sole ipotesi concernenti l'imposta sul valore aggiunto.

Si è, in tal modo, generata una netta differenziazione di trattamento a seconda che gli atti compiuti dal contribuente attengano all'IVA o alle imposte sui redditi: nel primo caso, anche condotte prodromiche, preparatorie all'evasione, potranno rientrare nella sfera del penalmente rilevante, purché ricorrano le altre condizioni previste dall'art. 6, co. 1 *bis*; nel secondo caso, invece, resta salda la regola sancita dal comma 1 del medesimo articolo, in base al quale comportamenti arrestatisi alla forma tentata non saranno in alcun modo punibili.

<sup>13</sup> Così la Relazione di accompagnamento al d. lgs. 74/2000. Per un approfondimento, si vedano BADODI (2015), *passim*; MANNA (2000), p. 131; CADOPPI (2019), p. 204; BERSANI (2001), p. 47.

<sup>14</sup> Così BOLDI *et al.* (2020), p. 692. In termini analoghi ELAMPINI (2020), *passim*, nonché LANOTTE (2021), p. 119.

<sup>15</sup> In questo senso ELAMPINI (2020), *passim*. Per un approfondimento sul tema del principio di offensività nel peculiare ambito penal-tributario, si vedano LANZI e ALDROVANDI (2016), pp. 5 ss.

La diversità di trattamento così generata è figlia di una passiva trasposizione delle norme contenute nella direttiva PIF, le quali – come visto *supra* – ancorano il proprio ambito applicativo all'imposta sul valore aggiunto.

D'altra parte, per quanto concerne la direttiva, non poteva essere altrimenti: come noto, la materia dell'imposizione fiscale diretta e l'organizzazione fiscale interna sono di competenza esclusiva degli Stati membri, mentre le disposizioni previste in ambito tributario dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE),<sup>16</sup> volte a soddisfare esigenze di armonizzazione e non discriminazione, attengono esclusivamente alle imposte indirette, tra cui primeggia l'IVA.<sup>17</sup> In altri termini, la direttiva PIF non avrebbe potuto spingersi fino al punto di imporre agli Stati membri l'adozione di misure penal-fiscali aventi ad oggetto le imposte dirette.

Tuttavia, ciò non significa che, in sede di recepimento della direttiva, al legislatore nostrano fosse preclusa la facoltà di muoversi al di là del mero adempimento degli obblighi eurounitari, sì da uniformare il regime di responsabilità tra condotte incidenti sull'IVA e sulle imposte dirette. Sarebbe stata, peraltro, scelta coerente con l'attuale impostazione disegnata dal d. lgs. 74/2000,<sup>18</sup> nonché condivisibile, in quanto avrebbe scongiurato irragionevoli differenziazioni fondate sulla tipologia di tributo considerato.

Il vincolo all'imposta sul valore aggiunto pare invece foriero di una ingiustificata disparità di trattamento, la quale, se da un lato può trovare fondamento in un inconscio riconoscimento dell'asistematicità dell'intervento novellatore e dunque nella volontà di circoscrivere l'ambito applicativo della norma alla sola ricorrenza dei parametri espressamente imposti dal legislatore eurounitario, dall'altro lato opera una immotivata distinzione a seconda del tributo oggetto della condotta.

*Rebus sic stantibus*, è pur vero che il dato normativo, incardinante la punibilità proprio alla condizione che la condotta attenga all'IVA, non pare suscettibile di modellazioni ermeneutiche. Se l'analogia *in malam partem* è vietata dall'art. 14 delle Preleggi, essendo la norma *de qua* sia penale sia eccezionale, d'altra parte non sembrano nemmeno ravvisabili margini esegetici che consentano una interpretazione estensiva.

Dunque, gli atti contemplati dall'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000, secondo le intenzioni del legislatore del 2020, assumono rilievo penale solo allorché tesi all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto (e purché ricorrano tutti gli altri requisiti che ci si appresta ad esaminare), mentre sono irrilevanti qualora volti esclusivamente a consentire l'evasione delle imposte sui redditi.

## 4.2. *La transfrontalierità.*

La seconda condizione per la configurabilità del tentativo nei reati dichiarativi risiede nella transfrontalierità della condotta. In particolare, il d. lgs. 75/2020 richiedeva che gli atti diretti a commettere i delitti *de quibus* fossero «compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea».

È opportuno evidenziare fin da subito che il requisito della transfrontalierità di cui all'art. 6 impone che la condotta sia realizzata nel territorio di due o più Stati, dei quali uno sia l'Italia (questo il senso del termine «anche»), con riferimento tuttavia esclusivamente a dichiarazioni dei redditi che debbano essere presentate in Italia, e non anche con riferimento ad adempimenti dichiarativi che debbano avvenire all'estero.

Occorre altresì chiarire come il requisito della transfrontalierità non si ponga quale strumento mediante il quale assoggettare a sanzione penale condotte compiutesi all'estero. Tale funzione, infatti, è già efficacemente assolta dall'art. 6 c.p., ai sensi del quale il reato si considera commesso nel territorio dello Stato quando l'azione o l'omissione, che lo costituisce, è ivi avvenuta in tutto o in parte. D'altra parte, è la stessa Relazione illustrativa al d. lgs. 75/2020 a chiarire che «quanto alla giurisdizione, ribadendo le osservazioni formulate nella redazione della

<sup>16</sup> Si tratta, segnatamente, degli artt. da 110 a 113 TFUE.

<sup>17</sup> Per un approfondimento sul tema del riparto di competenze tra Unione europea e Stati membri, si vedano *ex multis* TESAURO (2018), pp. 43 ss.; STROZZI e MASTROIANNI (2016), pp. 72 ss.

<sup>18</sup> In questo senso CONSULICH (2016), p. 47, secondo cui «le norme generali poste a tutela della corretta riscossione delle imposte nazionali (imposte sui redditi delle persone fisiche e di quelle giuridiche) sono le stesse previste per la riscossione dell'IVA, ovvero quelle di cui al d.lgs. n. 74 del 2000; sicché, lungi da una disuguaglianza di tutela, ci troviamo in presenza di una totale assimilazione tra le fattispecie incriminatrici di interesse nazionale e quelle di rilievo eurounitario».

*legge delega – che non a caso ha lasciato, alla lettera i) dell'art. 3, al legislatore delegato la scelta sull'opportunità dell'intervento – il sistema attualmente vigente appare già conforme a quanto richiesto dalla direttiva: l'articolo 6 del codice penale, infatti, sancisce la giurisdizione penale italiana in ogni caso in cui anche una sola parte dell'azione o dell'omissione sia stata commessa sul territorio o ivi si sia realizzato l'evento del reato; mentre le integrazioni al disposto dell'articolo 9, terzo comma, disposte dalla legge n. 300 del 2000 (con la previsione della speciale regola di giurisdizione nel caso di delitto commesso all'estero dal cittadino in danno delle Comunità europee) risultano già rispettose delle disposizioni dell'articolo 11 della direttiva».*

Orbene, la funzione della condizione della transfrontalierità degli atti è unicamente quella di limitare la punibilità a titolo di tentativo alle sole condotte poste in essere in parte sul territorio italiano e in parte sul territorio di altro Stato membro dell'Unione europea.<sup>19</sup> In altri termini, laddove gli atti diretti a commettere un delitto dichiarativo siano compiuti esclusivamente nel territorio italiano, l'agente non sarà punibile.

Naturalmente, l'effettivo accertamento circa la transfrontalierità dell'atto compiuto si rivela tutt'altro che agevole.<sup>20</sup> Si pensi al caso in cui si richieda al professionista una falsa certificazione su crediti di imposta inesistenti, formati attraverso fatturazioni provenienti dall'estero. Una simile ipotesi integra il requisito della transfrontalierità richiesto dall'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000? Da un lato, è indubbio che l'operazione coinvolga – in senso lato – il territorio di uno Stato estero; dall'altro lato, la norma fa espresso riferimento agli «atti», non ai soggetti o all'ambito geografico dell'operazione nella sua globalità, e nel caso di specie pare arduo potersi affermare che l'atto diretto alla presentazione di una dichiarazione mendace (*i.e.* la richiesta di una certificazione falsa) sia avvenuto anche nel territorio di altro Stato.

Le criticità testé evidenziate derivano da una infelice formulazione del requisito in esame, figlia di una trasposizione passiva dei precetti contenuti nella direttiva PIF, a cui – si anticipa – il legislatore del 2022 ha tentato di porre rimedio.

## 4.3.

### *Il fine quantitativo di evasione.*

Ulteriore requisito a cui il d. lgs. 75/2020 ha subordinato la punibilità del tentativo è il «*fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*».

Il primo quesito che ci si può porre con riferimento a siffatta condizione risiede nella sua natura, di dato oggettivo ovvero soggettivo. In altri termini, ci si può chiedere se il limite dei dieci milioni di evasione IVA debba essere inteso alla stregua di una soglia di rilevanza penale, oppure se debba essere considerato quale specifica finalità che orienti e animi l'agire del contribuente.<sup>21</sup>

Qualora si propendesse per l'interpretazione volta a riconoscere al limite di dieci milioni di euro natura oggettiva, dovrebbe evidentemente concludersi nel senso che la soglia così delineata non debba risultare effettivamente integrata. Infatti, essendosi la condotta arrestata a un momento anteriore alla consumazione del reato (*i.e.* la presentazione della dichiarazione mendace), non potrà naturalmente essersi realizzata alcuna evasione. La soluzione corretta dovrebbe dunque qualificare il *limen* di dieci milioni quale mero polo di convergenza degli atti compiuti dal contribuente, i quali cioè dovrebbero essere semplicemente diretti a una evasione per un valore complessivo superiore a tale ammontare. Dunque, nella prospettiva in esame, la soglia di dieci milioni di euro assurgerebbe a indicatore del *quantum* di «danno potenziale»,<sup>22</sup> e

<sup>19</sup> CORSARO e ZAMBRINI (2020), *passim*.

<sup>20</sup> Mentre, per quanto concerne la responsabilità da reato degli enti, il legislatore ha declinato il requisito della transfrontalierità del reato in termini di «ambito di sistema fraudolento transfrontaliero», così rendendo relativamente più agevole l'individuazione delle condotte penalmente rilevanti, lo stesso non è avvenuto in tema di tentativo, in cui il generico riferimento agli atti compiuti «anche in parte in territorio di altro Stato membro dell'Unione europea» rende estremamente difficoltosa la selezione di quelle condotte che effettivamente abbiano carattere transnazionale.

<sup>21</sup> La distinzione non è solo teorica, ma comporta anche importanti conseguenze pratiche. Si pensi, a titolo d'esempio, alla possibile rilevanza del dolo eventuale. Qualora il limite di dieci milioni fosse considerato un dato oggettivo di fattispecie, non sorgerebbero dubbi circa l'integrazione del tentativo qualora il contribuente abbia semplicemente accettato il rischio che gli atti diretti a evadere l'IVA potessero comportare una evasione superiore a tale soglia quantitativa. Laddove invece il limite di dieci milioni fosse ritenuto un dato soggettivo, configurante un dolo specifico in capo all'agente, la questione non sarebbe altrettanto pacifica, atteso il prevalente orientamento dottrinale che tende a escludere la compatibilità del dolo eventuale con il dolo specifico.

<sup>22</sup> Così FLORA (2019), p. 85.



la potenzialità andrebbe intesa in senso lato, quale mera possibilità o eventualità.

La tesi che appare maggiormente aderente al dettato normativo, tuttavia, è quella che qualifica il limite dei dieci milioni di euro di evasione IVA quale dato soggettivo, ossia come elemento connotante l'atteggiamento psicologico del contribuente. Una simile soluzione si impone in virtù del tenore letterale dell'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000, il quale infatti prevede espressamente che gli atti diretti alla commissione di uno tra i reati dichiarativi contemplati dalla norma siano compiuti «*al fine di*» evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Se tanto è vero, come si ritiene esser vero, allora non poche perplessità sorgono in relazione a questa singolare scelta legislativa.

In primo luogo, non può non rilevarsi l'eccentricità di una opzione normativa che trasferisca sul piano soggettivo un elemento di per sé essenzialmente oggettivo, in quanto consistente nella quantificazione numeraria della gravità della condotta evasiva. Peraltro, una simile discrasia appare ancor più marcata se si considera che, nelle fattispecie delittuose in materia di dichiarazione riguardate da una soglia di punibilità, quest'ultima assume pacificamente valenza oggettiva.<sup>23</sup>

In secondo luogo, l'espresso riferimento normativo alla finalità di evasione per almeno dieci milioni di euro induce a ritenere configurabile una ipotesi di dolo specifico. Conclusione, quest'ultima, che – da una prospettiva generale e prettamente teorica – suscita non pochi interrogativi. Infatti, per definizione, il tentativo di reato richiede già di per sé una finalità ulteriore rispetto alla condotta effettivamente posta in essere, ossia la realizzazione del corrispondente delitto consumato. L'art. 56 c.p., in altri termini, configura una ipotesi criminosa dalla struttura simile a quella dei reati a dolo specifico.<sup>24</sup> Pertanto, la previsione di una ultronea finalità a fondamento della condotta dell'agente, differente rispetto alla mera consumazione del delitto, pone l'interrogativo della compatibilità di tale addizionale scopo rispetto a quello tipico del tentativo: se l'agente vuole qualcosa di diverso rispetto al perfezionamento dello specifico reato, allora non dovrebbe poter esser ritenuto responsabile per aver tentato di realizzare quel reato, dacché la sua condotta era orientata a un diverso scopo.

L'esito a cui si perviene seguendo il ragionamento testé espletato è invero ridimensionato dal concreto raffronto delle finalità che la norma richiede impulsino la condotta del contribuente (*i.e.* il fine di evasione dell'imposta sul valore aggiunto per oltre dieci milioni di euro e la realizzazione di uno dei delitti dichiarativi previsti dagli artt. 2, 3 e 4 d. lgs. 74/2000). Infatti, i due scopi si pongono – utilizzando una terminologia ben nota al diritto penale ma desueta con riferimento all'elemento soggettivo – in rapporto di specialità, nel senso che la finalità di evadere l'IVA per oltre dieci milioni di euro implica, in quanto in relazione *species-genus*, la volontà di realizzare uno dei reati dichiarativi previsti dall'art. 6 d. lgs. 74/2000. Questi ultimi, infatti, richiedono espressamente che il contribuente agisca animato da un intento evasivo.

Né si pone quale ostacolo la previsione, per quanto attiene ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele, di specifiche soglie di punibilità. Infatti, il *quantum* d'evasione previsto dall'art. 6 d. lgs. 74/2000 è decisamente superiore rispetto a quanto richiesto per l'integrazione dei reati *de quibus*, sicché il contribuente che abbia voluto evadere l'IVA per oltre dieci milioni di euro, *a fortiori* avrà voluto evadere un ammontare d'imposta pari almeno a quello previsto dalle soglie dei reati di cui si discute, poiché quest'ultimo quantitativamente inferiore.<sup>25</sup>

L'inquadramento del limite di dieci milioni di euro nell'alveo del dolo specifico del contribuente, peraltro, avrebbe comunque ripercussioni di tipo oggettivo. Infatti, è diffusa in dottri-

<sup>23</sup> In termini analoghi VENEZIANI (2020), p. 3101.

<sup>24</sup> In questo senso MARINUCCI *et al.* (2019), p. 522.

<sup>25</sup> Con riferimento ai rapporti tra l'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 e le soglie di punibilità previste per i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele, è opportuno rilevare come la punibilità di tali reati a titolo di tentativo confermi la natura giuridica di elemento costitutivo delle soglie da essi contemplate. Infatti, con riferimento ai reati *de quibus*, l'eventuale qualificazione delle soglie come condizioni obiettive di punibilità sarebbe del tutto incoerente e incompatibile con la punibilità a titolo di tentativo. Se la condotta si arresta a uno stadio antecedente alla consumazione del reato, non potrà a ben vedere essersi realizzata alcuna evasione, e dunque non potrà mai essere verificata la condizione a cui viene obiettivamente subordinata la punibilità. Due i possibili esiti: o il mancato perfezionamento del reato, impedendo ab origine l'integrazione della soglia, comporta automaticamente l'impunità di condotte arretratesi nella forma tentata, di talché l'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 risulterebbe lettera morta, oppure si ammette la configurabilità del tentativo, in tal modo tuttavia corrompendo natura e funzione della condizione obiettiva di punibilità. L'aporia così generatasi non sussiste allorché le soglie di punibilità siano correttamente inquadrate quali elementi costitutivi del reato. La riforma operata dal d. lgs. 75/2000 pare dunque aver posto lapidariamente un punto al dibattito sulla natura giuridica delle soglie, negando a queste ultime la qualifica di condizioni obiettive di punibilità e riconducendole invece nel novero degli elementi costitutivi.

na<sup>26</sup> l'opinione secondo cui il dolo specifico esplicherebbe i propri effetti non solo in prospettiva soggettiva, ma anche da un punto di vista oggettivo, nel senso che la condotta dev'essere idonea a perseguire lo scopo richiesto dalla fattispecie incriminatrice, sicché il bene giuridico tutelato sia stato concretamente esposto a pericolo.<sup>27</sup> È proprio il principio costituzionale di offensività a esigere, nei reati a dolo specifico, «l'oggettiva idoneità degli atti compiuti dall'agente a cagionare l'evento dannoso o pericoloso preso di mira».<sup>28</sup> Orbene, pur riconducendo la soglia di dieci milioni di euro alla sfera soggettiva, tuttavia non viene meno l'esigenza della sussistenza di un'idoneità oggettiva degli atti compiuti a consentire un'evasione *ultra* soglia.

Qualche considerazione conclusiva può essere annotata in merito ai parametri per la valutazione dell'intento evasivo IVA per almeno dieci milioni di euro. In particolare, è stato osservato come «sia sufficiente che la condotta del contribuente italiano si inserisca – ed in questo trova ragionevolezza la richiesta di una condotta che si realizzi almeno attraverso due Stati membri – in un contesto illecito, dal quale complessivamente [possa derivare] un danno, ossia una evasione di imposta, non inferiore a dieci milioni di euro. Se questa interpretazione fosse corretta, ne deriverebbe che anche un[*a tentata*] evasione inferiore alla soglia quantitativa di dieci milioni di euro, se inserita in un complesso di attività illecite che, complessivamente considerate, conducano ad un'evasione superiore alla soglia quantitativa, sarebbe rilevante ai fini della responsabilità del contribuente».<sup>29</sup>

In altri termini, sarà necessario che il contribuente si sia rappresentato e abbia specificamente voluto la commissione di atti che, da soli o nell'ambito di un contesto riconosciuto come illecito, siano diretti a evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

## 4.4.

### *La clausola di sussidiarietà.*

L'ultima condizione da cui, nell'alveo del d. lgs. 75/2020, dipendeva la punibilità del tentativo nei reati dichiarativi, risiede nella clausola di riserva posta in apertura del comma 1 *bis* dell'art. 6 d. lgs. 74/2000, in base alla quale la suddetta disposizione si applica «salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8».

L'art. 8 D. Lgs. 74/2000, rubricato «Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti», punisce con la reclusione da quattro a otto anni «chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti». Il reato, evidentemente speculare al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (come si evince, tra l'altro, dalla medesimezza della cornice edittale), si configura come reato di pericolo, plurioffensivo, deputato alla tutela sia della trasparenza fiscale, sia dell'interesse erariale alla riscossione dei tributi.<sup>30</sup>

Il reato *de quo* è strettamente correlato, come poc'anzi accennato, a quello di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000. Le condotte punite dalle due fattispecie incriminatrici costituiscono infatti i due poli di un medesimo fenomeno fraudolento: se v'è chi utilizza in dichiarazione fatture per operazioni inesistenti, allora giocoforza qualcuno tali fatture deve avere emesso. Peraltro, va osservato come le due diverse condotte sovente si innestino in un unico disegno criminoso e si fondino su un accordo delinquenziale tra emittente e utilizzatore.

Onde evitare duplicazioni della responsabilità, con violazione del *ne bis in idem* sostanziale, il legislatore ha allora previsto una espressa deroga alla disciplina dettata dal codice penale in materia di concorso di persone nel reato. In particolare, ai sensi dell'art. 9 D. Lgs. 74/2000, «in deroga all'articolo 110 del codice penale: a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8».<sup>31</sup>

<sup>26</sup> Si vedano *ex multis* FORNASARI (2001), pp. 176 ss.; GELARDI (1996), p. 273; PICOTTI (1993), pp. 471 ss.

<sup>27</sup> LANZI e ALDROVANDI (2016), p. 296.

<sup>28</sup> Così MARINUCCI *et al.* (2019), p. 522.

<sup>29</sup> BOIDI *et al.* (2020), p. 692.

<sup>30</sup> *Ex multis* SOANA (2018), pp. 269-270.

<sup>31</sup> Occorre sottolineare come, secondo larga parte della dottrina (GIGLIOLI (2017), p. 248; FLORA (2001), p. 697), la previsione contenuta nell'art. 9 d. lgs. 74/2000 costituirebbe un mero pleonismo, dacché, da un lato, l'emittente non potrebbe rispondere a titolo di concorso nel fatto dell'utilizzatore in ragione del principio generale di *ne bis in idem* sostanziale, mentre dall'altro lato per l'utilizzatore l'emissione della

Prima dell'emanazione del d. lgs. 75/2020, e con esso dell'introduzione della punibilità del tentativo per i reati dichiarativi, la giurisprudenza prevalente,<sup>32</sup> pur criticata da parte della dottrina,<sup>33</sup> riteneva che la deroga di cui all'art. 9 d. lgs. 74/2000 potesse operare solo laddove il reato di dichiarazione mediante false fatture giungesse effettivamente a consumazione; altrimenti, qualora cioè il potenziale utilizzatore della fattura falsa non risultasse perseguibile ai sensi dell'art. 2 d. lgs. 74/2000, non sarebbe stata esclusa la responsabilità concorsuale per l'art. 8 d. lgs. 74/2000 (ad esempio, per aver istigato l'emittente al rilascio delle fatture per operazioni inesistenti, istigazione poi accolta).

Orbene, nel nuovo paradigma disegnato dall'art. 6, co. 1 *bis*, il legislatore pare essersi preunito di estendere la disciplina dettata dall'art. 9 anche alle ipotesi di tentativo, sicché chi abbia emesso fatture per operazioni inesistenti, e chi abbia concorso con questi, non possa rispondere anche del delitto tentato di dichiarazione fraudolenta *ex art. 2*.

Se questo è vero, alcune osservazioni meritano di essere annotate.

In primo luogo, da un punto di vista sistematico, non si può non evidenziare come la soluzione preferibile sarebbe stata quella di intervenire direttamente sul dettato dell'art. 9, estendendone l'applicazione anche alle fattispecie tentate, invece che inserire nell'incipit dell'art. 6, co. 1 *bis*, una clausola di sussidiarietà la cui portata appare invero fumosa.

Infatti – venendo alla seconda considerazione – il legislatore del 2020, discostandosi dalla formulazione impiegata dall'art. 9 e dal divieto di “concorso” incrociato, si esprime in termini di “fatto”, statuendo, in particolare, che l'art. 6, co. 1 *bis*, si applica «salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8». Si tratta di una differenza che, benché in apparenza sostanzialmente irrilevante, può avere importanti ripercussioni sulla disciplina da applicare in eventuali situazioni peculiari. Si pensi per esempio al caso in cui vi sia una coincidenza soggettiva tra emittente della fattura falsa e suo (potenziale) utilizzatore. Nell'ipotesi in cui l'art. 2 d. lgs. 74/2000 giunga a consumazione, l'opinione prevalente<sup>34</sup> esclude la possibilità di invocare l'art. 9 d. lgs. 74/2000 (dopotutto, non sussisterebbe la plurisoggettività essenziale all'applicazione della disciplina sul concorso di persone) e ritiene integrabile il solo art. 2 d. lgs. 74/2000,<sup>35</sup> in virtù essenzialmente di due efficaci considerazioni: *i*) il dolo specifico *ex art. 8 D. Lgs. 74/2000* richiede il fine di consentire l'evasione a «terzi», non allo stesso emittente-utilizzatore; *ii*) il criterio della progressione criminosa induce a considerare assorbita per consunzione la condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti nel più grave reato di dichiarazione fraudolenta. Tuttavia, nella differente eventualità in cui il delitto di dichiarazione fraudolenta non si perfezioni, è da ritenere che la soluzione testé richiamata non possa operare *sic et simpliciter*. Infatti, poiché la clausola di sussidiarietà dell'art. 6, co. 1 *bis* – nella formulazione *ex d. lgs. 75/2020* – si esprime lapidariamente in termini di «fatto», qualora l'unica condotta realizzata dal contribuente sia l'emissione della fattura falsa, risulterà integrato il solo reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, mentre il tentativo di dichiarazione fraudolenta non sarà punibile in ragione della summenzionata clausola di sussidiarietà. Laddove, invece, il contribuente ponga in essere atti ulteriori rispetto a quelli volti all'emissione della fattura, ben potrà tornare in rilievo la soluzione poc'anzi riportata e l'agente sarà responsabile *ex artt. 56 c.p., 6 co. 1 bis e 2 d. lgs. 74/2000*, dovendo d'altra parte andare esente da responsabilità, in virtù dell'art. 9 del medesimo decreto, per il reato di cui all'art. 8.

Infine, è opportuno ricordare come la configurabilità del tentativo di reato dichiarativo sia comunque condizionata anche all'integrazione degli ulteriori requisiti *supra* esaminati. Ne consegue che, qualora tali requisiti non si perfezionino (per esempio, poiché le fatture non sono idonee a sostenere una evasione di imposta per oltre dieci milioni di euro o perché

fattura falsa costituirebbe un antifatto non punibile della condotta di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti.

<sup>32</sup> Cass., sez. III, 22 maggio 2019, n. 41124; Cass., sez. VI, 21 febbraio 2019, n. 22874; Cass., sez. III, 18 giugno 2018, n. 51468; Cass., sez. II, 17 gennaio 2012, n. 9281; Cass., sez. III, 12 ottobre 2011, n. 1894; Cass., sez. III, 7 giugno 2011, n. 35730; Cass., sez. IV, 26 gennaio 2011, n. 16550; Cass., sez. III, 26 maggio 2010, n. 35453; Cass., sez. III, 17 marzo 2010, n. 14862; Cass., sez. III, 14 gennaio 2009, n. 10394.

<sup>33</sup> SOANA (2018), p. 147; FLORA (2015), p. 587; DORIGO (2015), p. 263.

<sup>34</sup> Cass., sez. III, 11 novembre 2020, n. 31582; Cass., sez. III, 1° dicembre 2020, n. 34021; Cass., sez. III, 16 marzo 2017, n. 11034; Cass., sez. III, 7 dicembre 2016, n. 4530; Cass., sez. III, 25 ottobre 2016, n. 5434; Cass., sez. III, 11 maggio 2016, n. 28979; Cass., sez. III, 2 luglio 2014, n. 43320; Cass., sez. III, 16 gennaio 2013, n. 36859; Cass., sez. III, 4 luglio 2013, n. 7324; Cass., sez. III, 20 dicembre 2012, n. 19025; Cass., sez. III, 8 marzo 2012, n. 19247.

<sup>35</sup> DI MARTINO (2016), pp. 167 ss.; DORIGO (2015), p. 263; FLORA (2015), p. 587. Occorre segnalare, tuttavia, come vi sia chi ritenga che la condotta dell'emittente e successivo utilizzatore della fattura falsa integri solo l'art. 8 d. lgs. 74/2000, in considerazione, essenzialmente, del disposto di cui all'art. 489 c.p., in base al quale l'utilizzo di un atto falso è punibile solo qualora non si sia concorsi nella falsità; in tal senso CORSO (2012), p. 1925.

quest'ultima è relativa alle imposte sui redditi e non all'IVA), non opererà la clausola di sussidiarietà, e dunque il contribuente potrebbe rispondere – secondo l'indirizzo giurisprudenziale maggioritario succitato – di concorso nel reato di cui all'art. 8 d. lgs. 74/2000.

## 5. La riformulazione dell'art. 6 d. lgs. 74/2000.

Come anticipato in apertura, ad appena due anni dall'emanazione del d. lgs. 75/2020, il legislatore è nuovamente intervenuto in tema di tentativo nei reati tributari dichiarativi, apportando, con il d. lgs. 156/2022, significative modifiche alla disposizione di cui all'art. 6 d. lgs. 74/2000.

Al primo comma dell'articolo *de quo* vengono recati alcuni correttivi formali, eliminando l'avverbio “*comunque*” e anticipando la deroga di cui al successivo comma, di talché il nuovo art. 6, co. 1, d. lgs. 74/2000 risulta essere il seguente: «*I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono punibili a titolo di tentativo, salvo quanto previsto al comma 1-bis.*»

Detto comma 1 *bis* è stato integralmente riscritto, allo scopo principalmente di riformulare le condizioni alla cui verifica è subordinata la configurabilità del tentativo. All'esito di tale intervento innovatore, la disposizione contenuta nell'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 è divenuta la seguente:

«*Quando la condotta è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, il delitto previsto dall'articolo 4 è punibile a titolo di tentativo. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8, i delitti previsti dagli articoli 2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo.*»

Prima di soffermarsi sull'analisi dei requisiti previsti dalla norma, come risultanti dall'opera novellatrice del d. lgs. 156/2022, pare opportuno rilevare fin da subito come il legislatore abbia ritenuto di sostituire l'espressione “*atti diretti*” – nella quale, come visto *supra*, parte della dottrina aveva riscontrato elementi di ambiguità<sup>36</sup> – con un più generico riferimento alla “*condotta*” dell'agente, in tal modo fugando ogni dubbio circa la piena applicabilità della disciplina generale dell'istituto del tentativo di cui all'art. 56 c.p., e in particolare circa la necessità che gli atti compiuti siano idonei e diretti univocamente alla commissione del delitto<sup>37</sup>.

### 5.1. La conferma della rilevanza della sola imposta sul valore aggiunto.

Tra i quattro requisiti previsti per la punibilità del tentativo nei reati dichiarativi, l'unico su cui il d. lgs. 156/2022 non è intervenuto è quello attinente alla tipologia di tributo rilevante per l'integrazione della fattispecie delittuosa.

Conseguentemente, l'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 continuerà a trovare applicazione con esclusivo riferimento alle condotte che comportino una potenziale evasione IVA, mentre saranno irrilevanti a titolo di tentativo tutti quegli atti diretti a conseguire l'evasione per altre tipologie di tributi.

Permane dunque la disparità di trattamento già rilevata in precedenza, per cui la penale rilevanza della condotta realizzata dal contribuente varia a seconda che si configuri un tentativo di evadere l'imposta sul valore aggiunto (potenzialmente punibile) rispetto a un tentativo di evadere le imposte sui redditi (penalmente irrilevante).

### 5.2. I sistemi fraudolenti transfrontalieri.

Per quanto concerne il requisito della transfrontalierità, il d. lgs. 156/2022 ha provveduto ad eliminare l'originario e generico riferimento alla circostanza che gli atti fossero posti in essere «*anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea*», prevedendo invece la ne-

<sup>36</sup> LANOTTE (2021), p. 119; BOIDI *et al.* (2020), p. 692; ELAMPINI (2020), *passim*.

<sup>37</sup> Sul punto, si veda PICCIOTTI (2022), *passim*.

cessità che la condotta sia realizzata «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea».

In tal modo, il legislatore ha uniformato la formulazione del requisito della transfrontalierità a quella prevista dal d. lgs. 231/2001 in relazione ad alcuni reati tributari presupposto della responsabilità dell'ente; scelta invero coerente, dacché non si comprendeva per quale motivo il medesimo precetto statuito dalla direttiva PIF dovesse essere trasposto differentemente per la disciplina del tentativo rispetto a quella della responsabilità *ex d. lgs. 231/2001*.

Così, in maniera analoga, anche per quanto concerne la disciplina di cui all'art. 6 d. lgs. 74/2000, per aversi un sistema transfrontaliero occorrerà necessariamente che sia coinvolta una pluralità di soggetti fisicamente non residenti nello stesso Stato e una comune programmazione che connoti il loro rapporto in chiave evasiva,<sup>38</sup> nonché la connessione delle condotte criminose con almeno un altro Stato membro dell'Unione europea.

Declinato in questo modo il requisito della transfrontalierità, non si fatica a riconoscere in esso lo scheletro delle c.d. frodi carosello.

A ben vedere, quello della frode carosello<sup>39</sup> è il caso paradigmatico di frode IVA transfrontaliera, tanto da rendere lecito affermare (anche alla luce del Considerando n. 4 alla direttiva PIF)<sup>40</sup> che l'intento del legislatore eurounitario fosse stato quello, per tutelare gli interessi finanziari dell'UE, di garantire la predisposizione, da parte degli Stati membri, di una normativa adeguata a contrastare proprio tal genere di frode.

Difatti, la transfrontalierità è requisito intrinseco del modello classico di frode carosello: una società Alfa effettua una fornitura di merci intracomunitaria (in quanto tale esente) a una società "cartiera" Beta in un altro Stato membro; la società Beta a sua volta effettua una fornitura nazionale alla società "broker" Gamma; a questo punto, da un lato, Beta incassa l'IVA sulle vendite fatte a Gamma ma non la versa all'Erario e scompare, mentre dall'altro lato Gamma chiede il rimborso dell'IVA sugli acquisti effettuati presso Beta. Come evidente, la transfrontalierità della prima operazione è il cardine su cui ruota l'intera frode. Si ricordi, infatti, che la cessione di beni da parte di operatori comunitari dà luogo a una operazione non imponibile nel Paese di origine, ma soggetta ad applicazione del tributo, mediante il meccanismo del *reverse charge*, nel Paese di destinazione: il cessionario annota la fattura contemporaneamente nel registro delle vendite e nel registro degli acquisti, con conseguente simmetrica elisione degli importi IVA e neutralità fiscale dell'acquisto intracomunitario. Sfruttando tale sistema, la cartiera, effettuando un acquisto non gravato da IVA, può sistematicamente omettere il versamento dell'IVA sulle vendite nazionali, senza subire "perdite" di natura finanziaria in quanto non aveva corrisposto alcuna IVA sugli acquisti.

Se, dunque, il d. lgs. 156/2022 riconduce a ragionevolezza la formulazione del requisito della transfrontalierità, d'altra parte l'interpolazione – derivante da una trasposizione acritica di quanto già predisposto nell'alveo del d. lgs. 231/2001 – dell'attributo "fraudolenti" nella nozione di "sistemi transfrontalieri", potrebbe generare qualche perplessità in relazione all'inclusione, nell'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000, del delitto di dichiarazione infedele.

Invero, il delitto di dichiarazione infedele, rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 d. lgs. 74/2000, costituisce una fattispecie «di chiusura»,<sup>41</sup> in quanto nella sua cornice sono riconducibili in via residuale tutti quei casi di mendacio dichiarativo non supportati da elementi di fraudolenza. D'altra parte, è la stessa clausola di sussidiarietà espressa rispetto ai delitti di cui agli artt. 2 e 3 d. lgs. 74/2000 a evidenziare la natura residuale

<sup>38</sup> In questi stessi termini, in riferimento alla nozione di "sistemi fraudolenti transfrontalieri" presente nel d. lgs. 231/2001, CARDANI *et al.* (2021), p. 143. Nello stesso senso DELL'OSSO e PELLECCCHIA (2020), pp. 3232 ss.

<sup>39</sup> Per un approfondimento sul tema delle frodi carosello, si vedano MARCHESELLI (2012), pp. 1635 ss.; Mereu (2011), *passim*; TOMA (2010), pp. 715 ss.

<sup>40</sup> «La tutela degli interessi finanziari dell'Unione richiede una definizione comune di frode che rientri nell'ambito di applicazione della presente direttiva, che dovrebbe ricomprendere la condotta fraudolenta dal lato delle entrate, delle spese e dei beni ai danni del bilancio generale dell'Unione europea («bilancio dell'Unione»), comprese operazioni finanziarie quali l'assunzione e l'erogazione di prestiti. La nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto («IVA») istituito dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio («sistema comune dell'IVA») fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA, in particolare la frode carosello, la frode dell'IVA dell'operatore inadempiente e la frode dell'IVA commessa nell'ambito di un'organizzazione criminale, che creano serie minacce per il sistema comune dell'IVA e, di conseguenza, per il bilancio dell'Unione. I reati contro il sistema comune dell'IVA dovrebbero essere considerati gravi qualora siano connessi al territorio di due o più Stati membri, derivino da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA e il danno complessivo causato dai reati sia almeno pari a 10 000 000 EUR. La nozione di danno complessivo si riferisce al danno stimato che derivi dall'intero sistema fraudolento, sia per gli interessi finanziari degli Stati membri interessati sia per l'Unione, escludendo interessi e sanzioni. La presente direttiva mira a contribuire agli sforzi per combattere tali fenomeni criminali».

<sup>41</sup> MUSCO e ARDITO (2016), p. 195.

della fattispecie *de qua*, la quale si connota e distingue per l'assenza di qualsivoglia ultroneo comportamento a sostegno della dichiarazione mendace.<sup>42</sup> Il delitto di dichiarazione infedele si assesta cioè sul crinale che separa la responsabilità penale dall'illecito amministrativo, caratterizzandosi per una minor carica lesiva del fatto rispetto alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta e giustificando, pertanto, tanto la maggior mitezza della sanzione, quanto le maggiori soglie di punibilità.<sup>43</sup> È proprio l'assenza di artifici a supporto della dichiarazione infedele ad aver indotto la dottrina a parlare di «falsa dichiarazione "svestita"»,<sup>44</sup> con ciò evidenziando il carattere residuale della fattispecie di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000 rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta.

Orbene, l'assenza di fraudolenza che necessariamente deve riguardare il delitto di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000 ha indotto parte della dottrina a ritenere difficoltoso ricondurre una ipotesi di dichiarazione infedele nell'alveo di un sistema *fraudolento* transfrontaliero.<sup>45</sup> Vero è che una condotta priva di fraudolenza potrebbe comunque innestarsi in un sistema fraudolento: tornando al paradigma delle frodi carosello, è il caso ad esempio del reato di cui all'art. 10 *ter* d. lgs. 74/2000 commesso dalla cartiera nel momento in cui omette di versare all'erario l'IVA dovuta. Tuttavia, la condotta tipica del delitto di dichiarazione infedele non pare suscettibile di assumere alcun ruolo all'interno di un piano fraudolento finalizzato all'evasione dell'IVA, atteso infatti che finanche l'indicazione in fattura di elementi attivi inferiori a quelli reali (da cui consegue l'esposizione di una minore IVA a debito) non costituisce, per espressa previsione dell'art. 3, co. 3, d. lgs. 74/2000, un mezzo fraudolento.

Se quanto detto finora è coerente con il significato attribuito dall'ordinamento giuridico italiano al concetto di fraudolenza, d'altro canto occorre rilevare come la direttiva PIF fornisca una definizione propria della nozione di frode, chiarendo infatti che, in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, per frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione si intende «l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione». Pertanto, se si prende in considerazione l'ampia nozione di frode fornita dalla direttiva PIF, si deve riconoscere come essa ricomprenda la fattispecie italiana di dichiarazione infedele, e come dunque trovi giustificazione l'inclusione del delitto di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000 nella disposizione dell'art. 6, co. 1 *bis*, del medesimo decreto.

Infine, va constatato che la necessità che la condotta del contribuente si inserisca in un sistema fraudolento transfrontaliero implica che l'imputazione per il delitto tentato di dichiarazione fraudolenta o infedele sarà pressoché sempre accompagnata da quella per il reato di cui all'art. 416 c.p.

In sintesi, la riformulazione del requisito della transfrontalierità ha risolto le difficoltà interpretative relative all'individuazione di condotte di matrice fiscale che – secondo la norma originaria – fossero realizzate anche nel territorio di un altro Stato membro; d'altra parte, viene mantenuta la sostanziale disparità di trattamento tra condotte inserite in contesti transfrontalieri e operazioni effettuate all'interno dei confini nazionali.

## 5.3. *Il fine di evasione e la soglia di punibilità.*

Nell'ambito del d. lgs. 75/2020, la punibilità del tentativo per i reati dichiarativi era subordinata alla condizione che il contribuente fosse animato dal fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Con la riforma operata mediante il d. lgs. 156/2022, il legislatore ha ridisegnato tale requisito quantitativo, prevedendo in particolare che la punibilità del tentativo sorga «quando la condotta è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri [...] dai quali consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000».

Preliminarmente, va osservato come, con la riforma, il legislatore abbia configurato il pa-

<sup>42</sup> PERINI (2016a), pp. 126-127. In giurisprudenza, *ex multis* Cass., sez. III, 16 giugno 2017, n. 30180.

<sup>43</sup> MUSCO e ARDITO (2016), p. 197.

<sup>44</sup> NAPOLEONI (2000), p. 131.

<sup>45</sup> DELL'OSSO e PELLECCIA (2020), pp. 3232 ss; CARDANI *et al.* (2021), p. 143.

rametro quantitativo di dieci milioni di euro in termini oggettivi, superando così l'eccentricità della formulazione precedente, in cui invece tale requisito assumeva valenza soggettiva.

È interessante rilevare inoltre la variazione per cui, mentre il d. lgs. 75/2020 si esprimeva in termini di valore «*non inferiore*» a dieci milioni di euro, il d. lgs. 156/2022 richiede un danno complessivo «*pari o superiore*» a detta cifra; si tratta, a ben vedere, di un mutamento prettamente stilistico, assolutamente ininfluenza sul piano sostanziale.

La modifica più vistosa apportata dal d. lgs. 156/2022, tuttavia, consiste nel non riferire più il limite di dieci milioni di euro all'evasione IVA perseguita dal contribuente, bensì al «*danno*» complessivo, effettivo o potenziale, cagionato dal sistema fraudolento transfrontaliero in cui la condotta dell'agente si innesta.

Di immediato riscontro è l'assenza di un qualsivoglia accenno di definizione, finanche nell'ambito dell'art. 1 d. lgs. 74/2000, della nozione di «*danno*». L'impiego di un termine privo di «*copertura definitoria*» in una materia specialistica come il diritto penale tributario appare una scelta quantomeno discutibile, dacché espone irrimediabilmente al rischio di interpretazioni e orientamenti divergenti. In altri termini, così come scritta, la norma di cui al nuovo art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 pare affetta da un'eccessiva indeterminatezza, forse perfino maggiore di quella da cui la disposizione originaria, pur non scevra di elementi critici, era contaminata.

Ad ogni modo, pur dovendosi rapportare a un dato normativo evidentemente ambiguo, si possono annotare alcune considerazioni auspicabilmente utili a restringere il novero di possibili significati attribuibili alla disposizione *de qua*.

In primo luogo, va osservato come la norma dia rilievo al «*danno complessivo*» cagionato (o potenzialmente cagionato) dal sistema fraudolento transfrontaliero. Dunque, nel computo del danno andrà sommato il pregiudizio causato (o potenzialmente causato) da ciascun partecipante del sistema fraudolento a quello degli altri, sebbene tale soluzione ponga diverse difficoltà di coordinamento per gli accertamenti tributari e per il pagamento delle imposte in altri ordinamenti.<sup>46</sup>

Venendo poi alla perimetrazione della nozione di «*danno*», pare lecito ritenere che con tale espressione il legislatore intendesse riferirsi all'imposta evasa. In tal senso, d'altronde, depone la Relazione Illustrativa al d. lgs. 75/2020, laddove, in riferimento alla disciplina della responsabilità *ex* d. lgs. 231/2001 dell'ente per la commissione nel suo interesse o a suo vantaggio di reati tributari, precisa che ai fini del computo del «*danno*» debbano escludersi le sanzioni e gli interessi, dovendo invece considerarsi proprio la sola imposta evasa.

Siccome rileva non solo il danno conseguito, ma anche quello che «*possa conseguire*» dal sistema fraudolento transfrontaliero, nel computo del danno confluirà non solo l'imposta effettivamente evasa dai singoli partecipanti al sistema, ma anche quella che potrebbe essere potenzialmente evasa da essi, ivi compresa, dunque, quella potenzialmente evasa dal contribuente che abbia posto in essere un tentativo di evasione *ex* art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000.

Ammesso che l'agente deve essere animato dal fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, ci si può chiedere se poi, nel computo del danno, sia da considerare esclusivamente l'evasione IVA realizzata (o potenzialmente realizzata) dal sistema fraudolento transfrontaliero, oppure se siano da considerare anche ulteriori tipologie di tributi. La soluzione restrittiva, per cui rivelerebbe esclusivamente l'evasione IVA, pare imporsi alla luce degli obiettivi e dei principi ispiratori della direttiva PIF, in una prospettiva coerente con lo scopo di tutela del bilancio dell'Unione europea.

Nonostante le considerazioni svolte dianzi consentano di restringere notevolmente l'ambito applicativo della norma, permangono tuttavia margini di indeterminatezza della disposizione, per cui diviene difficoltoso pervenire alla definizione di criteri più precisi per il computo del danno complessivo cagionato (o potenzialmente cagionato) dal sistema fraudolento transfrontaliero.

Un esempio può ben evidenziare le difficoltà interpretative a cui ci si riferisce. Si pensi al caso in cui, in un sistema fraudolento transfrontaliero, uno dei partecipanti, in funzione del ruolo ricoperto all'interno del programma criminoso, commetta il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 d. lgs. 74/2000. Si tratta di una eventualità caratteristica del paradigma delle frodi carosello, in cui il delitto *de quo* viene commesso dalle società c.d. cartiere. Ora: secondo la normativa tributaria italiana, e segnatamente ai sensi dell'art. 21, co. 7, d.P.R. 633/1972, «*se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se*

<sup>46</sup> CARDANI *et al.* (2021), p. 146.

indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura». <sup>47</sup> In altri termini, in caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta per l'intero ammontare indicato in fattura, e dunque si origina, nonostante la falsità del documento fiscale, un debito tributario. La questione che si pone è: l'ammontare dovuto in virtù dell'art. 21, co. 7, d.P.R. 633/1972 rileva ai fini del calcolo del danno complessivo ex art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000? Da un lato, è prevedibile che l'IVA dovuta sulla base delle fatture false non verrà mai versata, attesa la tendenza dei titolari delle società cartiere, nello schema delle frodi carosello, a “fuggire con la cassa”, e dunque a cagionare un nocumento all'interesse erariale alla percezione del tributo (con ciò peraltro integrando, qualora sia varcata la relativa soglia di punibilità, il delitto di cui all'art. 10 *ter* d. lgs. 74/2000); d'altra parte, è evidente che il tributo dovuto in base all'art. 21, co. 7, d.P.R. 633/1972 deriva da una *factio iuris*, dacché non fondato su alcun sostanziale presupposto economico, espressivo di capacità contributiva ex art. 53 Cost., rispondendo invece a finalità prettamente sanzionatorie, come si desume dalla circostanza che l'interesse erariale è comunque già tutelato in forza del regime di indetraibilità previsto in relazione all'IVA esposta nelle fatture false. In un simile scenario, dunque, parrebbero esservi buone ragioni sia per ritenere che l'IVA dovuta debba essere ricompresa all'interno del computo del danno rilevante ex art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000, sia per concludere che invece debba esserne esclusa. Benché per tale questione possano naturalmente essere proposte delle soluzioni (in particolare, si potrebbe sostenere che, data la natura essenzialmente sanzionatoria dell'imposta dovuta in base all'art. 21, co. 7, d.P.R. 633/1972, quest'ultima non possa essere inclusa nel computo del danno complessivo derivante dal sistema fraudolento transfrontaliero), la verità è che l'ambiguità del dato normativo non preclude la coesistenza di interpretazioni divergenti, a discapito delle esigenze di certezza del diritto a cui il legislatore dovrebbe invece sempre prestare particolare attenzione.

A una ipotesi come quella poc'anzi annotata se ne possono aggiungere molte altre, anche e soprattutto in considerazione del fatto che a venire in rilievo non è solamente la disciplina tributaria italiana, bensì la normativa fiscale di ciascun Paese coinvolto nel sistema fraudolento transfrontaliero. Senza dilungarsi oltre, pare dunque potersi pacificamente affermare che il riferimento al «danno complessivo» cagionato (o potenzialmente cagionato) dal programma criminoso, benché collimante con le prescrizioni contenute nella direttiva PIF, contamina irrimediabilmente l'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 di indeterminatezza, in spregio a uno dei principi fondamentali che invece dovrebbe ispirare la normazione penale.

Ad ogni modo, a prescindere dall'ambiguità insita alla nozione di “danno”, il fatto che, nel nuovo art. 6, co. 1 *bis*, rilevi il danno complessivo derivante dal sistema fraudolento transfrontaliero (e non – come invece prevedeva il d. lgs. 75/2020 – la sola imposta evasa dal singolo contribuente), implica che anche condotte da cui consegua una potenziale evasione di imposta esigua, qualora inserite in un contesto criminoso coinvolto in operazioni fraudolente di ingente valore, possano assumere penale rilevanza. Perché ciò avvenga, tuttavia, è necessario che gli atti compiuti dal contribuente siano idonei a integrare le soglie di punibilità <sup>48</sup> previste dagli artt. 3 e 4 d. lgs. 74/2000 (benché il relativo accertamento, dal momento che dette soglie si rapportano in termini percentuali agli elementi attivi e passivi indicati in dichiarazione, <sup>49</sup> sia evidentemente tutt'altro che agevole, atteso infatti che, essendosi la condotta arrestata alla fase

<sup>47</sup> In giurisprudenza, su tale norma si veda *ex multis* Cass. civ., sez. trib., 22 ottobre 2019, n. 26983.

<sup>48</sup> Secondo l'opinione prevalente tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, dette soglie costituiscono elementi costitutivi delle fattispecie delittuose da esse interessate, e non condizioni obiettive di punibilità. In dottrina, in tal senso SOANA (2018), pp. 61 ss.; NAPOLEONI (2000), p. 117; PUTINATI (2015), pp. 64 ss.; DI AMATO e PISANO (2002), p. 519; VENEZIANI (2011), pp. 158 ss.; MANGIONE (2002), pp. 103 ss.; MANDUCHI (2003), pp. 1212 ss. In giurisprudenza, Cass., sez. III, 13 marzo 2020, n. 9963; Cass., sez. III, 1° giugno 2016, n. 30148; Cass., sez. III, 16 maggio 2013, n. 42868; Cass., sez. III, 7 febbraio 2008, n. 6087; Cass., sez. III, 25 gennaio 2005, n. 1994; Cass., sez. III, 10 aprile 2002, n. 13641; Cass., sez. III, 4 luglio 2001, n. 26942.

<sup>49</sup> Nel dettaglio, l'art. 3 d. lgs. 74/2000 prevede che il contribuente che realizzi la condotta descritta dalla norma sia punibile «quando, congiuntamente: 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».

Il contribuente che realizzi la condotta di cui all'art. 4, invece, è punibile «quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni».



del tentativo, non c'è ancora alcuna dichiarazione a cui riferirsi). Per quanto concerne invece il reato di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000, il quale non prevede alcuna soglia di punibilità, una indagine analoga sarà comunque necessaria per valutare l'eventuale applicabilità dell'attenuante di cui al comma 2 *bis*, che ricorre «*se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila*».<sup>50</sup>

Naturalmente, tanto la causazione di un danno complessivo (effettivo o potenziale) pari o superiore a dieci milioni di euro, quanto l'idoneità degli atti compiuti a integrare le soglie di punibilità previste dal d. lgs. 74/2000, dovranno essere rappresentate e volute dal contribuente. In particolare, per quanto concerne il coefficiente psicologico che deve animare l'agente, la fattispecie in esame richiede il dolo specifico di evadere l'imposta sul valore aggiunto e il dolo generico, finanche solo eventuale, di integrazione dei parametri quantitativi previsti dall'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 e dalle norme relative ai reati dichiarativi consumati.

## 5.4.

### *Il problematico rapporto con l'art. 8 d. lgs. 74/2000.*

L'ultima modifica apportata dal d. lgs. 156/2022 riguarda la clausola di sussidiarietà espressa rispetto al delitto di cui all'art. 8 d. lgs. 74/2000.

Si tratta di un intervento che, come si evince facilmente già da una rapida lettura del comma 1 *bis*, ha modificato profondamente la struttura della disposizione rispetto all'originale. Infatti, mentre il d. lgs. 75/2020 aveva formulato un unico periodo, ponendovi in apertura la clausola di sussidiarietà, diversamente il d. lgs. 156/2022 ha optato per una scissione della disposizione in due distinti periodi, il primo dedicato all'art. 4, il secondo agli artt. 2 e 3, al precipuo scopo di riferire la clausola di sussidiarietà rispetto all'art. 8 solo a questi ultimi.

Quella che, in apparenza, sembrerebbe una mera scelta di stile, in realtà è foriera di non poche perplessità. Infatti, nell'alveo dell'originario art. 6, co. 1 *bis*, il fatto che la clausola di sussidiarietà fosse collocata in incipit alla disposizione deponeva per una sua valenza generale, riferita cioè genericamente al tentativo di reato dichiarativo, cui conseguiva solo implicitamente – ma pacificamente – il riferimento al delitto di cui all'art. 2. Con la nuova formulazione, tuttavia, il legislatore pare aver deciso di abbandonare richiami sottintesi e aver voluto statuire espressamente in relazione a quali reati operi la clausola di sussidiarietà: non per l'art. 4, sì per gli artt. 2 e 3.

La conseguenza è evidente: se si afferma esplicitamente che il tentativo di commettere i delitti di cui agli artt. 2 e 3 è configurabile fuori dei casi di concorso con l'art. 8, se ne inferisce che, in relazione ai reati consumati, un concorso tra le fattispecie delittuose è astrattamente possibile. Se ciò è pacifico in relazione al reato di cui all'art. 2, d'altra parte non pochi interrogativi si sollevano quando viene in rilievo il reato di cui all'art. 3.

In verità, a prescindere dall'inopinata formulazione dell'art. 6, co. 1 *bis*, non sembrano esservi margini per ritenere configurabile un concorso tra art. 3 e art. 8. Quest'ultimo, infatti, rubricato “*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”, punisce chiunque, appunto, «*emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*». L'elemento oggettivo in cui si estrinseca la condotta è costituito dunque dalle fatture o da altri documenti per operazioni inesistenti. Evidente il richiamo all'art. 2, che infatti punisce ipotesi di “*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti*”, tant'è che i due reati sono tradizionalmente considerati speculari:<sup>51</sup> da un lato v'è chi emette documentazione fiscale mendace, dall'altro v'è chi tale documentazione utilizza nella propria dichiarazione per esporre elementi passivi fittizi. Non sono invece configurabili connessioni con il reato di cui all'art. 3, che infatti punisce la presentazione di una dichiarazione fraudolenta «*fuori dai casi previsti dall'articolo 2*», ossia – tendenzialmente – quando la frode risiede in artifici diversi rispetto alle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti,<sup>52</sup> i quali tuttavia, come visto poc'anzi, costituiscono

<sup>50</sup> Si tratta di una ipotesi di tentato delitto circostanziato, la cui configurabilità è riconosciuta dalla giurisprudenza maggioritaria con riferimento a circostanze di natura analoga a quella di cui all'art. 2, co. 2 *bis*, d. lgs. 74/2000, come ad esempio l'attenuante di cui all'art. 61 n. 4 c.p. Cfr. Cass., SS. UU., 28 marzo 2013, n. 28243; Cass., sez. V, 19 giugno 2014, n. 42819; Cass., sez. II, 4 aprile 2014, n. 22130.

<sup>51</sup> *Ex plurimis* BELLAGAMBA e CARITI (2000), p. 98; SOANA (2018), p. 271; LANZI e ALDROVANDI (2016), p. 389; D'ARCANGELO (2017), p. 264.

<sup>52</sup> La giurisprudenza di legittimità è granitica nell'individuare il discrimine tra le due ipotesi di frode fiscale nel relativo sostrato documentale, di talché nei casi in cui il mendacio sul costo indicato in dichiarazione sia supportato da una fattura o un documento equipollente, si ricadrebbe sempre nell'art. 2: si veda sul punto Cass., sez. III, 1° aprile 2020, n. 10196, nonché Cass., sez. III, 1° agosto 2017, n. 38185. Tale orientamento è stato confermato dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza 6 febbraio 2019, n. 95, secondo cui, nell'ambito del rapporto tra

l'elemento oggettivo tipico della condotta di cui all'art. 8.

Conferma normativa della non configurabilità di un concorso tra art. 3 e art. 8 si ravvisa nella norma contenuta nell'art. 9, il quale pone il divieto di concorso incrociato tra emittente ed utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti. Infatti, ragionando per assurdo, se fosse davvero possibile un concorso tra art. 3 e art. 8, allora la disciplina di cui all'art. 9 comporterebbe una vistosa disparità di trattamento, in quanto, in assenza di valide ragioni discreitive, verrebbe vietato il concorso incrociato tra art. 2 e art. 8, ma non tra quest'ultimo e l'art. 3. La non menzione dell'art. 3 nell'alveo dell'art. 9 depone pertanto per la non configurabilità di un concorso tra i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Alla luce di quanto detto finora, dunque, nonostante l'infelice formulazione dell'art. 6, co. 1 *bis*, si deve ritenere che la clausola di sussidiarietà prevista in relazione al delitto di cui all'art. 8 rimanga sostanzialmente riferita alle ipotesi di tentata dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti equipollenti.

Ciò chiarito, si deve dare atto che, a prescindere dai reati con cui si relaziona, la clausola di sussidiarietà in parola, così come congeniata, presta comunque il fianco a critiche e dubbi.

Se, nell'ambito della riforma operata dal d. lgs. 75/2020, la punibilità del tentativo di reato dichiarativo era esclusa qualora il «fatto» integrasse il reato di cui all'art. 8, diversamente oggi, con l'entrata in vigore del d. lgs. 156/2022, si prevede che la disciplina del tentativo si applichi «fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8».

Si tratta, invero, di una formula dal significato contaminato da vaghezza e ambiguità. Nonostante le criticità che la precedente enunciazione recava con sé (già rilevate nelle pagine che precedono), tuttavia veniva preservata la perspicua finalità della clausola di sussidiarietà: limitare la configurabilità del tentativo di dichiarazione fraudolenta ai soli casi in cui il contribuente avesse realizzato condotte ulteriori rispetto al mero concorso nell'emissione delle fatture per operazioni inesistenti (condotte ulteriori che, nella sostanza, si sarebbero concretizzate nella registrazione di dette fatture nelle scritture contabili obbligatorie ovvero nella loro detenzione a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria). La nuova formulazione, invece, non consente di discriminare con la dovuta precisione le condotte rientranti nella disciplina dell'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 rispetto a quelle che ne esulano.

Nessun dubbio che, benché la clausola di sussidiarietà si riferisca all'ipotesi di chi concorra alla realizzazione del delitto di cui all'art. 8, la sua operatività si estenda anche all'autore dello stesso. Infatti, se si ritiene – per evitare duplicazioni sanzionatorie – che chi concorre nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti non possa poi rispondere di (concorso nel) tentato utilizzo delle stesse in dichiarazione, allora *a fortiori*, anche in considerazione della disciplina prevista dall'art. 9 per le fattispecie consumate, l'esonero dovrà valere anche per chi dell'emissione delle fatture false sia autore.

Il problema si pone in relazione alla posizione del potenziale fruitore delle fatture. Segnatamente, atteso che l'art. 6, co. 1 *bis*, esclude la responsabilità a titolo di tentata dichiarazione fraudolenta per chi abbia concorso nel delitto di cui all'art. 8, potrebbe astrattamente concludersi che, qualora il contribuente concorra con un terzo nell'emissione di fatture false e tenti poi di avvalersene, risponderà, in virtù della clausola di sussidiarietà espressa, solo della prima condotta e non anche della seconda.<sup>53</sup> Si tratta di una interpretazione che, benché rientrante

art. 2 e art. 3, «ciò che discrimina le due fattispecie non è la natura dell'operazione, ma il modo in cui è documentata: si applica, cioè, l'art. 2 tutte le volte in cui alla realizzazione dell'operazione si accompagni l'emissione e l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi».

<sup>53</sup> In questo senso PICCIOTTI (2022), *passim*. Tale tesi pare trovare fondamento nella stessa Relazione Illustrativa al d. lgs. 156/2022, in cui si legge infatti che la fattispecie del tentativo di cui all'art. 6 d. lgs. 74/2000 si applicherebbe esclusivamente nei casi in cui «il (solo) potenziale utilizzatore di documenti o fatture per operazioni inesistenti già non concorra con l'emittente secondo le regole generali di cui agli articoli 110 ss. cod. pen., come riconosciuto dal prevalente e preferibile orientamento della giurisprudenza di legittimità». In particolare, la Relazione Illustrativa richiama Cass., sez. III, 22 maggio 2019, n. 41124. A ben vedere, tuttavia, tale riferimento appare vistosamente inconferente, se non addirittura latore di argomenti contrari alla stessa tesi propugnata dalla Relazione Illustrativa. Nella sentenza richiamata, infatti, i giudici di legittimità (muovendosi nel solco dell'orientamento giurisprudenziale che, come ricordato nelle pagine che precedono, si era consolidato nella vigenza dell'originario art. 6 d. lgs. 74/2000, ossia quando ancora era esclusa la punibilità del tentativo per i reati dichiarativi) negavano l'applicazione dell'art. 9 d. lgs. 74/2000 quando il destinatario dei documenti o fatture per operazioni inesistenti non li avesse utilizzati nella presentazione della dichiarazione, o non avesse proprio presentato la dichiarazione, dal momento che la deroga alle regole ordinarie sul concorso di persone avrebbe avuto ragione di operare unicamente ove si trattasse di «evitare il bis in idem sanzionatorio nei casi in cui vengano a consumazione sia il delitto dichiarativo, sia quello - prodromico - di cui all'articolo 8». Seguendo tale iter logico, con l'introduzione del co. 1 *bis* nel testo dell'art. 6 d. lgs. 74/2000 la conclusione diverrebbe quella di escludere, onde scongiurare il citato *bis in idem* sanzionatorio, il concorso incrociato *ex* art. 9 anche nel caso in cui venga in rilievo un mero tentativo, e non invece quella di configurare, sulla base di non meglio specificate ragioni, esclusivamente il reato di cui all'art. 8.

nella cornice dei possibili significati attribuibili alla norma, conduce ineludibilmente a un corto circuito logico. Infatti, assumendo una prospettiva prasseologica, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti è pressoché sempre conseguenza della richiesta in tal senso proveniente da chi dette fatture voglia usare, ossia dell'accoglimento di una istigazione all'emissione, ossia di un concorso morale del potenziale fruitore delle fatture nel reato di chi provvede ad emetterle. Se così è, accogliendo l'interpretazione poc'anzi delineata, si perverrebbe ineluttabilmente alla conclusione per cui il tentativo di dichiarazione fraudolenta *ex* art. 2 non sarebbe mai configurabile.

Onde non privare di significato il richiamo compiuto dall'art. 6 anche al reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, occorre rigettare l'impostazione esegetica poc'anzi tratteggiata e prediligere invece una diversa opzione ermeneutica, scaturente da una lettura sistematica della norma all'interno dell'architettura penal-tributaria disegnata dal d. lgs. 74/2000; soluzione secondo cui, inserendo la clausola di sussidiarietà espressa nell'art. 6, co. 1 *bis*, il legislatore abbia sostanzialmente inteso replicare la disciplina dettata per i reati consumati dall'art. 9, lett. *a*). In altri termini, chi emette fatture per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non risponde anche di concorso nel tentativo di dichiarazione fraudolenta. Per quanto concerne invece il ruolo del potenziale utilizzatore delle fatture, il vigente art. 9, lett. *b*), sancendo che «*chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8*», può essere interpretato nel senso di escludere che chi abbia realizzato una condotta ulteriore rispetto al mero concorso nell'emissione della fattura falsa possa rispondere sia di tentativo di dichiarazione fraudolenta, sia di emissione di fatture per operazioni inesistenti, essendo invece responsabile solo per il primo reato (a patto, naturalmente, di far rientrare nella nozione di "avvalersi" anche la mera registrazione o detenzione a fine di prova delle fatture false, come comunque pare suggerire l'art. 2, co. 2, d. lgs. 74/2000).

In conclusione, non può non osservarsi che, se l'intento del legislatore era effettivamente quello di escludere che possa rispondere di tentativo di dichiarazione fraudolenta colui che abbia emesso fatture per operazioni inesistenti o che abbia meramente concorso nell'emissione, allora sarebbe stato più conveniente metter mano all'art. 9, che attiene proprio al rapporto tra art. 2 e art. 8. In particolare, la nuova formulazione dell'art. 9, co. 1, lett. *a*) potrebbe essere la seguente:

In deroga all'articolo 110 del codice penale:

l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2 ovvero nel tentativo di tale reato.

Peraltro, in tal modo si eviterebbe di riferire erroneamente la deroga anche al reato di cui all'art. 3 d. lgs. 74/2000, il quale, come visto in precedenza, non è di per sé suscettibile di un concorso con il delitto di cui all'art. 8.

## 6. Alcune questioni critiche derivanti dalla punibilità del tentativo.

A prescindere dalla previsione di requisiti a cui subordinare la punibilità del tentativo, dalla loro portata sostanziale e dalla formulazione con cui quest'ultima viene espressa, la possibilità di configurare in astratto ipotesi tentate per i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 d. lgs. 74/2000 pone importanti questioni su cui pare opportuno soffermarsi brevemente.

### 6.1. L'idoneità e l'univocità degli atti.

Come noto, perché possa essere integrato un tentativo di reato, l'art. 56 c.p. richiede che il soggetto agente compia atti idonei e diretti in modo non equivoco alla commissione di quel reato. Si tratta di una regola generale, che è naturalmente applicabile anche quando a venire in rilievo sono i delitti dichiarativi. *Rebus sic stantibus*, la questione che si pone è capire come i requisiti dell'univocità e dell'idoneità degli atti possano attagliarsi in riferimento a reati tanto singolari quanto quelli di cui agli artt. 2, 3 e 4 d. lgs. 74/2000.

Per quanto concerne il requisito della direzione non equivoca degli atti alla commissione

del delitto, in dottrina e in giurisprudenza, come noto, si riscontrano tre distinti indirizzi ermeneutici in merito al significato da attribuire alla nozione di “univocità”. In estrema sintesi, secondo un primo orientamento,<sup>54</sup> univoci possono essere soltanto gli atti esecutivi, vale a dire atti tipici, che corrispondono almeno a una parte dello specifico modello di comportamento descritto nella norma incriminatrice di parte speciale; gli atti preparatori sarebbero invece penalmente irrilevanti. Un secondo orientamento esegetico,<sup>55</sup> propugnato dalla giurisprudenza maggioritaria,<sup>56</sup> ritiene invece irrilevante la distinzione tra atti preparatori e atti esecutivi e considera univoci tutti quegli atti che, per le circostanze concrete di luogo, di tempo, di mezzi, secondo l'*id quod plerumque accidit*, rivelino l'imminente commissione del delitto. Infine, v'è chi<sup>57</sup> ritiene che, in ossequio alla teoria c.d. materiale oggettiva individuale, univoci siano solo quegli atti collocabili in una posizione di prossimità cronologica rispetto alla commissione del reato.

Ora: il primo indirizzo esegetico, secondo cui univoci sarebbero solo gli atti esecutivi, sembra difficilmente conciliabile rispetto alla disciplina del tentativo di reato dichiarativo. Le criticità ineriscono in particolare al tentativo di dichiarazione infedele. Infatti, per quanto attiene invece al tentativo di dichiarazione fraudolenta, essendo la fattispecie (sia per quanto riguarda l'art. 2, sia per quanto concerne l'art. 3) a struttura bifasica, potrebbero idealmente essere considerati esecutivi gli atti corrispondenti alla prima fase di condotta, ossia la registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o la detenzione a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) ovvero di documenti falsi (art. 3), nonché – per quel che attiene esclusivamente al delitto di cui all'art. 3 – il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente o la predisposizione di altri mezzi fraudolenti. Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, invece, non prevede alcuna struttura bifasica, punendo infatti la mera condotta di chi «indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti». Banalmente, potrebbe rispondere del delitto *de quo* chi, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, indichi un numero invece che un altro, senza alcun sostrato documentale a supporto del proprio mendacio. In tale ipotesi, è evidente come la rigorosa tesi secondo cui “atti univoci = atti esecutivi” renderebbe *de facto* lettera morta l'art. 6, co. 1 *bis*, rispetto all'art. 4, dacché non potrebbe mai essere integrato il tentativo di dichiarazione infedele, se non in esempi di scuola marginalissimi, come il caso di chi trasmetta telematicamente la propria dichiarazione infedele, la quale, per un malfunzionamento del sistema informatico, non giunga mai ai *server* dell'Amministrazione finanziaria.

Gli altri due orientamenti in tema di univocità degli atti, invece, in linea di massima non presentano insormontabili criticità se rapportati ai delitti dichiarativi. Anche con riferimento alla dichiarazione infedele, infatti, si possono ravvisare ipotesi che, alla luce degli indirizzi esegetici citati, possono essere considerate – in astratto – univocamente dirette alla presentazione di una dichiarazione mendace. Si pensi al caso in cui un commerciante sia sorpreso a servire i propri clienti senza emettere regolare fattura: un simile comportamento potrebbe ragionevolmente essere considerato, sulla base dell'*id quod plerumque accidit*, preordinato alla presentazione di una dichiarazione dei redditi infedele, in quanto funzionale a occultare gli introiti relativi alle prestazioni non fatturate e, dunque, a indicare in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo.

La questione che si pone a questo punto consiste allora nel valutare quanto “indietro” possa essere fatto arretrare il perimetro del penalmente rilevante. In altri termini, occorre individuare il momento in cui gli atti compiuti dal contribuente sfociano dall'equivoco nell'univoco, così segnando l'inizio dell'attività punibile, ossia il margine inferiore dell'ambito applicativo del tentativo di reato dichiarativo. In assenza di tale attività di demarcazione, il rischio sarebbe infatti quello di incriminare, alla luce dell'art. 6, co. 1 *bis*, ogni genere di violazione fiscale, nonché ogni atto prodromico a tale violazione, in quanto astrattamente orientata all'evasione di imposta.

In verità (ma la questione verrà meglio approfondita nel prosieguo) pare lecito dubita-

<sup>54</sup> *Ex multis* MARINUCCI *et al.* (2019), pp. 503 ss.

<sup>55</sup> Si vedano FIANDACA e MUSCO (2019), pp. 491 ss., nonché MANTOVANI (2020), pp. 495 ss.

<sup>56</sup> *Ex plurimis* Cass., sez. II, 4 maggio 2017, n. 24302; Cass., sez. V, 20 aprile 2017, n. 18981; Cass., sez. II, 14 settembre 2016, n. 52189; Cass., sez. II, 10 marzo 2016, n. 25264; Cass., sez. II, 24 settembre 2015, n. 40912; Cass., sez. V, 21 gennaio 2015, n. 7341; Cass., sez. I, 12 aprile 2013, n. 16612.

<sup>57</sup> Si vedano, per tutti, CADOPPI e VENEZIANI (2018), pp. 457-458.

re che qualsivoglia comportamento antecedente alla presentazione della dichiarazione possa essere ritenuto, oltre ogni ragionevole dubbio, univocamente diretto a evadere le imposte. Rinviando tuttavia ai prossimi paragrafi l'esposizione delle ragioni alla base di tali dubbi, è qui doveroso, per ottemperare a doveri di completezza di trattazione, prospettare ipotesi in cui il requisito dell'univocità – benché reso oggetto di una interpretazione invero estensiva – possa dirsi soddisfatto in relazione ad attività prodromica alla presentazione di una dichiarazione fraudolenta o infedele.

Per quanto concerne i reati di cui agli artt. 2 e 3, la soluzione al problema testé delineato potrebbe essere rinvenuta sulla base della già considerata struttura bifasica della fattispecie. Infatti, pare potersi ragionevolmente affermare che il compimento di atti che ancora non integrino neanche la prima fase della fattispecie non possono essere considerati univocamente diretti alla commissione del delitto: se la fraudolenza della dichiarazione si fonda sulla fraudolenza del mezzo impiegato per sostenere il falso dichiarativo, si deve concludere che qualunque atto precedente alla predisposizione del mezzo fraudolento nelle modalità descritte dalle fattispecie incriminatrici non potrà essere ritenuto univocamente diretto alla commissione del delitto, costituendo semmai mera attività pre-tipica, penalmente irrilevante (si pensi al caso, nell'ambito dell'art. 2, di chi si limiti a ricevere una fattura per operazioni oggettivamente inesistenti: ben potrebbe tale comportamento non essere diretto alla presentazione di una dichiarazione fraudolenta, bensì la mera conseguenza di un errore dell'emittente, e la detenzione della fattura da parte dell'emissario non finalizzata alla prova nei confronti del fisco, ma solo un momento di attesa – non potendosi, come noto, stracciare fatture già emesse – rispetto alla ricezione di una nota di credito da parte dell'emittente). D'altra parte, la mera integrazione della prima fase della fattispecie potrebbe comunque non essere di per sé sola rivelatrice della direzione inequivoca degli atti alla commissione del reato tributario. Si pensi al caso di chi simuli spese per ricerca e sviluppo, dissimulando costi di altra natura. Una simile condotta integra indubbiamente la prima fase del delitto di cui all'art. 3, ma potrebbe essere, a ben vedere, non indirizzata all'esposizione di un credito d'imposta fittizio: la simulazione del sostenimento di costi per ricerca e sviluppo potrebbe essere finalizzata a ben altri scopi, quand'anche illeciti, come ad esempio l'ottenimento di finanziamenti pubblici subordinati a progettualità innovative, senza tuttavia necessariamente che la condotta decettiva volta all'indebita percezione di erogazioni pubbliche si accompagni al fine di evadere le imposte.

La soluzione che pare corretto prospettare, dunque, è quella – valevole anche per quanto attiene al delitto di dichiarazione infedele, sprovvisto di struttura bifasica – secondo cui l'univocità degli atti compiuti a commettere il reato dichiarativo debba essere valutata alla luce del concreto piano criminoso dell'agente, considerando pertanto inequivocabilmente diretti alla commissione del delitto tributario solo quegli atti collocati in un rapporto di stretta anticipazione naturalistico-teleologica rispetto all'integrazione della fattispecie consumata. In altri termini, potranno essere ritenuti univoci solo quegli atti in un rapporto di stretta prossimità cronologica rispetto alla commissione del delitto, fermo restando che, per quanto concerne le fattispecie di dichiarazione fraudolenta, tale rapporto dovrà sempre essere escluso qualora gli atti non abbiano ancora integrato la prima fase della condotta.

Venendo ora al requisito dell'idoneità, gli atti compiuti potranno integrare il tentativo di reato dichiarativo qualora, valutati mediante giudizio di prognosi postuma a carattere concreto, abbiano generato la probabilità (e non la mera possibilità) di consumazione del delitto. In particolare, l'idoneità dovrà essere valutata in termini di potenziale capacità di sostenere il mendacio indicato in dichiarazione. Per esempio, non potrà essere considerata idonea a supportare una dichiarazione fraudolenta la registrazione nella contabilità obbligatoria di "fatture" prive degli elementi indicati dall'art. 21, co. 2, D.P.R. 633/1972, come la data di emissione, il numero progressivo identificativo, il numero di partita IVA del cedente/prestatore, etc.<sup>58</sup>

Una precisazione si rende necessaria in riferimento al delitto di cui all'art. 3 d. lgs. 74/2000. Tale reato, infatti, richiede già di per sé la duplice idoneità «ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria» del mezzo fraudolento alla base della dichiarazione mendace. Ne consegue che, nell'ambito del tentativo, anche gli atti univocamente diretti a realizzare il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici dovranno possedere tale duplice idoneità, ostativa e decettiva. A titolo di esempio, in materia di crediti fiscali con-

<sup>58</sup> Peraltro, un documento privo dei requisiti suddetti non può nemmeno essere qualificato come fattura, né può essere ad essa equiparato ai sensi dell'art. 1, lett. a), d. lgs. 74/2000. Sul punto, cfr. Cass., sez. III, 15 ottobre 2014, n. 50628.

cessi nell'ambito della disciplina del c.d. Superbonus 110%, non potrà essere considerato atto idoneo a indurre l'Amministrazione finanziaria in errore, e dunque non sarà punibile a titolo di tentativo di dichiarazione mendace, la redazione dell'asseverazione da parte di un soggetto privo della relativa abilitazione e che non abbia in alcun modo tentato di occultare al fisco tale circostanza.

## 6.2.

### *La desistenza volontaria.*

Una delle principali ragioni poste a fondamento dell'originaria non punibilità del tentativo di reato dichiarativo risiedeva nella volontà di evitare l'incriminazione di comportamenti prodromici rispetto all'evasione effettiva, come invece avveniva nel sistema penal-tributario disegnato dalla l. 516/1982.<sup>59</sup> In altri termini, l'opzione di politica criminale voluta dal legislatore del Duemila era tesa ad incentivare ogni possibile impulso di respiscenza del contribuente, il quale avesse posto in essere atti *lato sensu* preparatori alla presentazione di una dichiarazione mendace. Infatti, finché la dichiarazione non era ancora stata presentata, l'agente poteva sempre desistere; dopo la presentazione, il delitto era integrato.

Con l'introduzione del tentativo di dichiarazione mendace, la situazione è parzialmente mutata. "Parzialmente" in quanto l'obiettivo di incentivare la respiscenza del contribuente non è stato completamente abbandonato, bensì solo rimodulato, ridimensionato, nel senso che, oggi, il ravvedimento dell'agente è suscettibile di escludere la penale rilevanza degli atti compiuti solo allorché, ai sensi dell'art. 56 co. 3 c.p., sia improntato a volontarietà.

A tal proposito, occorre osservare come tutta la materia del tentativo di dichiarazione mendace giochi proprio attorno al tema della volontarietà o meno della desistenza. Infatti, atteso che, da un punto di vista prasseologico, l'intervento penale si attiverà, nell'amplessima maggioranza dei casi, successivamente allo spirare del termine per la presentazione della dichiarazione, e considerato che, qualora sia presentata una dichiarazione falsa, non si parlerà di tentativo, ma di delitto consumato, l'ambito applicativo dell'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 sarà sostanzialmente limitato a quei casi in cui il contribuente, dopo aver compiuto atti potenzialmente idonei a sostenere il mendacio dichiarativo, presenti una dichiarazione corretta in quanto a ciò indotto dall'aver subito verifiche o accertamenti fiscali.

Come limpidamente osservato, il contribuente può «*predisporre una dichiarazione fraudolenta ed infedele e, nell'evenienza in cui sia oggetto di un accesso ispezione o verifica, determinarsi a correggerla per evitare di consumare il delitto. In tal caso, la desistenza non potrebbe considerarsi "volontaria" e quindi ben potrebbe residuare, in linea di principio, uno spazio per l'operatività del tentativo*».<sup>60</sup>

Se, dunque, il tentativo di reato dichiarativo sarà configurabile tutte le volte in cui il contribuente, avendo predisposto documentazione idonea e diretta univocamente a sostenere un mendacio dichiarativo, avendo altresì subito una verifica fiscale, decida per ciò di presentare una dichiarazione veritiera, viceversa il tentativo, pur integrato, non sarà punibile qualora la desistenza del contribuente non sia stata indotta dall'attività degli operatori dell'Amministrazione finanziaria, bensì sia stata la conseguenza di una spontanea respiscenza del contribuente medesimo.

Dunque, affinché possa configurarsi un tentativo di dichiarazione fraudolenta o infedele, è sostanzialmente necessario che l'Amministrazione finanziaria avvii la propria attività accertativa – e che di ciò il contribuente sia consapevole – prima dello spirare del termine per la presentazione della dichiarazione stessa. In caso contrario, infatti, sono prospettabili tre scenari, nessuno dei quali contempla spazi applicativi per l'istituto del tentativo:

*primo scenario:* alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, il contribuente presenta una dichiarazione mendace. In tal caso, sarà consumato (e non solo tentato) uno dei reati di cui agli artt. 2, 3 e 4 d. lgs. 74/2000;

*secondo scenario:* alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, il contribuente presenta una dichiarazione corretta. In una simile ipotesi, quandanche il contribuente

<sup>59</sup> In questi termini FLORA (2019), p. 84.

<sup>60</sup> Così FLORA (2019), p. 84, il quale osserva, tuttavia, che «*a prescindere dalla considerazione che si tratterebbe di uno spazio davvero esiguo, tale rilievo sottende una ricostruzione dell'istituto del tentativo, con particolare riguardo al requisito dell'univocità, non condivisibile: finché il contribuente non ha presentato la dichiarazione fraudolenta o infedele, ancorché già predisposta, non è ancora possibile effettuare un giudizio di verosimile non desistenza*».

te avesse, durante il periodo di imposta, compiuto atti idonei e diretti univocamente a sostenere una dichiarazione falsa, tuttavia la punibilità del tentativo sarebbe esclusa ai sensi dell'art. 56, co. 3, c.p., per aver l'agente volontariamente desistito dal proprio proposito criminoso;

*terzo scenario:* alla scadenza del termine normativamente previsto, il contribuente omette di presentare la dichiarazione. In quest'ultima eventualità, la mancata presentazione della dichiarazione comporterà l'integrazione del reato di cui all'art. 5 d. lgs. 74/2000, mentre gli eventuali atti diretti a presentare una dichiarazione mendace non saranno punibili a titolo di tentativo, in quanto l'omessa presentazione della dichiarazione configura una condotta – pur costituente autonomo reato – di desistenza volontaria rispetto al delitto dichiarativo commissivo.

Pertanto, l'unica ipotesi in cui potrà plausibilmente essere configurato il tentativo è quella in cui il contribuente, realizzata una condotta penalmente rilevante ai sensi dell'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000, subisca una verifica fiscale prima dello spirare del termine per presentare la dichiarazione, sicché l'eventuale respicenza non escluderà la punibilità per gli atti compiuti, non potendosi qualificare la desistenza come volontaria.

Si tratta, invero, di una eventualità estremamente marginale, atteso che, nella pratica, l'attività di indagine e di accertamento degli operatori dell'Amministrazione finanziaria avviene tendenzialmente qualche anno dopo la presentazione della dichiarazione, se non addirittura a ridosso dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento.

## 6.3.

### *Il rapporto con l'art. 13 e 13 bis d. lgs. 74/2000.*

Secondo alcuni tra i primi commentatori<sup>61</sup> della riforma operata dal d. lgs. 75/2020, il nuovo art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000 mal si concilierebbe con la causa di esclusione della punibilità prevista dall'art. 13, co. 2, del medesimo Decreto.

La disposizione da ultimo richiamata prevede che «*i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*».<sup>62</sup>

Orbene, secondo gli Autori richiamati in apertura di paragrafo, «*se il contribuente può ravvedersi (spontaneamente) dopo la dichiarazione fraudolenta, infedele o omessa, versando il dovuto (rectius estinguendo il debito tributario), quid iuris se lo stesso viene punito anche a titolo di tentativo, prima che nasca il debito stesso, con conseguente impossibilità di usufruire del beneficio di legge?*».<sup>63</sup>

A seguito di una attenta analisi del dato normativo, tuttavia, la problematica sollevata dalla dottrina succitata sembrerebbe invero priva di fondamento.

Giova ricordare come il secondo comma dell'art. 13 d. lgs. 74/2000, diversamente dalla causa di non punibilità per i reati di omesso versamento e di indebita compensazione prevista dal primo comma, sancisce che l'integrale pagamento del debito tributario esclude la punibilità dei reati dichiarativi solo allorché consegua al ravvedimento operoso o alla presentazione della dichiarazione intervenuti antecedentemente alla formale conoscenza dell'avvio di attività accertative fiscali o penali.<sup>64</sup> In altri termini, atteso il maggior disvalore delle fattispecie dichia-

<sup>61</sup> Boidi *et al.* (2020), p. 692. In senso analogo Gravina (2021), pp. 37-38.

<sup>62</sup> Per un inquadramento generale sulla causa di non punibilità prevista dall'art. 13, co. 2, d. lgs. 74/2000, si vedano Perini (2016b), pp. 31 ss.; Musco e Ardito (2016), pp. 80 ss.; Amadeo (2015), pp. 331 ss. In giurisprudenza, cfr. Cass., sez. III, 13 luglio 2018, n. 48375. Per un commento critico, cfr. Mucciarelli (2020), p. 149.

<sup>63</sup> Così Boidi *et al.* (2020), p. 693.

<sup>64</sup> L'accertamento negativo della sussistenza di «*formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*» è pertanto condizione necessaria per l'operatività dell'istituto premiale previsto dall'art. 13, co. 2, d. lgs. 74/2000. Cruciale diviene, dunque, la corretta individuazione di cosa debba intendersi per «*formale conoscenza*».

Per quanto attiene al versante penale, si avrà «*formale conoscenza*» dell'inizio di procedimenti penali a fronte dell'avvenuta notificazione di uno di quegli atti che il codice di procedura penale prevede siano finalizzati proprio a portare a conoscenza dell'indagato l'esistenza del procedimento (in questo senso Amadeo (2015), pp. 331 ss.). Senza pretesa di esaustività, si pensi all'informazione di garanzia, all'avviso di conclusione delle indagini preliminari *ex art. 415-bis c.p.p.*, ai decreti o alle ordinanze applicativi di misure cautelari personali o reali, all'invito a rendere interrogatorio, al decreto penale di condanna.

Per quanto concerne invece il versante fiscale, occorre osservare come l'art. 13, co. 2, d. lgs. 74/2000 preveda espressamente alcune ipotesi rilevanti, ossia il caso in cui l'Amministrazione finanziaria proceda ad accessi, ispezioni, verifiche. In tal caso, il contribuente avrà formale

rative rispetto a quelle contemplate dagli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* d. lgs. 74/2000, la condotta riparatoria *post factum* rileverà – ai fini dell’esclusione della punibilità – solo se improntata a spontaneità.

Vero è che, se la condotta si è arrestata allo stadio del tentativo, presumibilmente non sarà ancora sorto alcun debito tributario, e dunque non si potrà procedere all’integrale pagamento dello stesso, dacché ancora inesistente. Tuttavia, l’art. 13, co. 2, d. lgs. 74/2000 subordina l’esclusione della punibilità non solo all’adempimento dell’obbligazione tributaria, ma anche alla circostanza che tale adempimento sia seguito al ravvedimento operoso realizzato precedentemente alla formale conoscenza dell’avvio di attività accertativa. Ne consegue che, laddove il contribuente abbia avuto formale conoscenza di indagini fiscali o penali nei suoi confronti, l’art. 13, co. 2, non potrebbe comunque trovare applicazione, a prescindere dalla sussistenza o meno di un debito tributario da pagare. D’altra parte, qualora il contribuente non abbia avuto formale conoscenza dell’avvio di attività accertativa, la condotta resipiscente, consistente nella presentazione di una dichiarazione corretta, sarebbe comunque idonea a escludere la punibilità del tentativo, integrando infatti l’ipotesi di desistenza volontaria prevista dall’art. 56, co. 3, c.p.

Il rilievo sollevato dalla dottrina richiamata con riferimento alla causa di esclusione della punibilità di cui all’art. 13, co. 2, d. lgs. 74/2000 appare invece più consistente se rapportato all’attenuante prevista dall’art. 13 *bis*, co. 1, d. lgs. 74/2000, ai sensi del quale «fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell’articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie».<sup>65</sup>

La clausola di sussidiarietà espressa con cui si apre la disposizione *de qua* chiarisce come l’attenuante legata al pagamento del debito tributario operi, in via residuale rispetto alla causa di esclusione della punibilità, quando non sia avvenuto il ravvedimento operoso o non sia stata presentata la dichiarazione,<sup>66</sup> nonché – per quel che rileva in questa sede – quando il ravvedimento operoso sia stato effettuato successivamente alla maturazione della formale conoscenza dell’avvio di attività accertativa.

Ora: in via prettamente teorica, dal momento che l’arresto della condotta allo stadio del tentativo implica che non sia ancora nato alcun debito tributario, si deve necessariamente concludere che, qualora sia integrato un tentativo di dichiarazione mendace, il contribuente non potrà beneficiare dell’attenuante di cui all’art. 13 *bis*, co. 1, d. lgs. 74/2000, non potendo infatti in alcun modo estinguere un debito non ancora sorto. Se ciò desta limitate preoccupazioni per quel che attiene alla riduzione della pena principale (dopotutto, il tentativo prevede di per sé, *ex art.* 56, co. 2, c.p., una riduzione di pena, rispetto al delitto consumato, da un terzo a due terzi), ben più problematica è l’applicazione delle pene accessorie di cui all’art. 12 d. lgs. 74/2000.

Il tema dell’applicabilità delle pene accessorie in caso di condanna per delitto tentato è assai dibattuto. Il prevalente orientamento giurisprudenziale,<sup>67</sup> seguito da autorevole dottrina,<sup>68</sup> ritiene che le pene accessorie possano conseguire sia alla condanna per delitto consumato, sia alla condanna per delitto tentato, in quanto «quando la legge indica una specie di reato, per farne dipendere determinati effetti giuridici, l’indicazione de[ve] riferirsi alla specie tipo, alla figura generale del reato, che ne comprende le diverse gradazioni in tutta la manifestazione del disegno criminoso, dal tentativo punibile al conseguimento del fine».

Se questo è vero, allora la condanna per il tentativo di uno dei reati dichiarativi contemplati dal d. lgs. 74/2000 comporterà l’applicazione delle pene accessorie di cui all’art. 12, le quali non potranno essere evitate in virtù dell’art. 13 *bis*, co. 1, dacché, non sussistendo ancora

conoscenza dell’attività accertativa al momento della fisica presentazione degli organi accertatori presso il luogo dell’accesso, ispezione o verifica, con contestuale consegna dell’atto autorizzativo. L’art. 13, co. 2, d. lgs. 74/2000, tuttavia, menziona anche, più genericamente, «qualunque attività di accertamento amministrativo». Ne consegue che la formale conoscenza prevista dalla disposizione *de qua* potrà derivare anche dalla notifica o comunicazione di qualsiasi atto posto in avvio all’accertamento fiscale (così, ancora, AMADEO (2015), pp. 331 ss.), quali ad esempio gli inviti, richieste e questionari di cui agli artt. 51 D.P.R. 633/1972 e 32 D.P.R. 600/1973. Per una disamina dei possibili atti tributari la cui notificazione potrebbe comportare la formale conoscenza rilevante ai fini dell’art. 13, co. 2, d. lgs. 74/2000, si rinvia a quanto osservato in relazione all’analogo istituto della *voluntary disclosure* (art. 5-*quater*, co. 2, d.l. 167/1990) da ASCOLI e PELLECCCHIA (2015), p. 1510.

<sup>65</sup> Per un approfondimento sulla disciplina dell’art. 13-*bis* d. lgs. 74/2000, si rinvia a MUSCO e ARDITO (2016), pp. 62 ss.; PERINI (2016b), pp. 35 ss.; BELLAGAMBA (2016), p. 249; SEPIO e SILVETTI (2016), p. 858.

<sup>66</sup> Ipotesi affrontata da Cass., sez. III, 17 gennaio 2018, n. 37083.

<sup>67</sup> *Ex plurimis* Cass., sez. I, 15 luglio 2009, n. 34368; Cass., sez. III, 24 maggio 2005, n. 24190; Cass., sez. VI, 17 gennaio 2005, n. 9204.

<sup>68</sup> MARINUCCI *et al.* (2019), p. 716.



alcun debito da onorare, il contribuente non potrà giocoforza estinguerlo, con la conseguenza che non potranno esplicarsi gli effetti premiali dell'attenuante in parola. Si assiste, così, a una ingiustificata – e paradossale – disparità di trattamento: mentre l'autore del reato consumato potrà scampare alle pene accessorie estinguendo il debito tributario, l'autore del reato meramente tentato non potrà usufruire dello stesso beneficio, non esistendo ancora, infatti, alcuna obbligazione da adempiere.

La discrasia normativa così delineata è in parte mitigata da una considerazione di matrice prasseologica. Ricordando che, ai sensi dell'art. 13 *bis*, co. 1, d. lgs. 74/2000, l'attenuante ivi prevista trova applicazione solo allorché il debito tributario sia estinto entro il termine della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, va osservato come, nella pratica, tale momento si collocherà, nell'amplessima maggioranza dei casi, successivamente alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione a cui si riferisce la fattispecie tentata. Si possono dunque prospettare due scenari:

al momento della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, il contribuente presenta una dichiarazione mendace o omette di presentare la dichiarazione. In tal caso, troverà applicazione la disciplina relativa al reato consumato.

al momento della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, il contribuente presenta una dichiarazione corretta, senza tuttavia che ciò integri una desistenza volontaria rispetto al reato fiscale, dacché il comportamento del contribuente è stato indotto dalla circostanza di aver subito una verifica fiscale da parte degli operatori dell'Amministrazione finanziaria. In questa ipotesi, l'integrale pagamento del debito tributario consentirà di beneficiare dell'attenuante prevista dall'art. 13 *bis*, co. 1, d. lgs. 74/2000, tanto agli effetti del computo della pena principale, quanto in riferimento all'applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12.

## 7.

### Riflessioni a favore di una abrogazione.

Il d. lgs. 156/2022 ha l'apprezzabile merito di (tentare di) risolvere alcune delle maggiori criticità che la formulazione dell'art. 6, co. 1 *bis*, d. lgs. 74/2000, così come operata dal d. lgs. 75/2020, aveva generato. Benché, come visto, vi siano ancora alcuni elementi di ambiguità e alcune questioni che suscitano perplessità, occorre dare atto che la riscrittura della norma *de qua* ha eliminato le criticità più macroscopiche della formulazione originaria.

Ciò riconosciuto, va tuttavia rilevato come le principali problematiche derivanti dalla riforma del 2020 risiedessero non tanto nella configurazione normativa dei requisiti necessari per la punibilità del tentativo nei reati dichiarativi, quanto *ab origine* nella previsione di una responsabilità penale a titolo di mero tentativo per i delitti *de quibus*.

L'introduzione della punibilità del tentativo nei reati tributari dichiarativi, attuata dal d. lgs. 75/2020 e tacitamente confermata dal d. lgs. 156/2022, costituisce una riforma che divelle l'architettura penal-tributaria dal paradigma disegnato dall'originario d. lgs. 74/2000. Un paradigma che, invero, appariva sistematicamente coerente con i principi ispiratori e i connotati caratteristici della nuova disciplina penal-tributaria, sicché avrebbe dovuto essere mantenuto, invece che scardinato. L'intervento "correttivo" che il d. lgs. 156/2022 avrebbe dovuto predisporre, pertanto, non sarebbe dovuto consistere in una mera riformulazione del co. 1 *bis*, bensì nella totale eradicazione dello stesso mediante un intervento abrogativo.

Vi sono, infatti, valide ragioni per ritenere la configurabilità del tentativo discrasica rispetto all'attuale disciplina dei reati tributari dichiarativi.

Come visto *supra*, la scelta del legislatore del 2000 di escludere la punibilità del tentativo di dichiarazione fraudolenta o infedele aveva quale *rationale* quello di «evitare che il trasparente intento del legislatore delegante, di bandire il modello del "reato prodromico", risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'articolo 56 del codice penale: si potrebbe sostenere, difatti, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti e le omesse o sottofatturazioni, scoperte nel corso del periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta, come tali punibili *ex se* a titolo di delitto tentato. L'esclusione di quest'ultimo favorisce, d'altro canto, nell'interesse dell'erario, la respiscenza del contribuente: di fronte ad un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta, egli sarà portato — piuttosto che a contestare, anche pretestuosamente, l'accertamento — a presentare una dichiarazione conforme alle sue risultanze e veridica, in quanto ciò gli

*consente di sottrarsi alla responsabilità penales*.<sup>69</sup>

Una volta deciso di incardinare il sistema penal-tributario sulla presentazione della dichiarazione, dunque, è contraddittorio, nonché contrario ai principi ispiratori del d. lgs. 74/2000, estendere la punibilità a comportamenti antecedenti a tale momento, difatti meramente preparatori rispetto alla presentazione medesima.<sup>70</sup> Se la riforma del 2000 è stata orientata nel senso di abbandonare il modello del reato prodromico, a favore di un sistema punitivo volto a reprimere le sole fattispecie connotate da un particolare disvalore sociale e da un maggior grado di offensività degli interessi erariali, ne consegue – quale indefettibile corollario – la necessità di sottrarre a sanzione penale le violazioni antecedenti alla presentazione della dichiarazione mendace.

Peraltro, l'estensione della punibilità al tentativo appare contraddittoria anche rispetto a istanze di politica criminale evolutesi in anni recenti, improntate a un impiego del diritto penale, in ambito tributario, dichiaratamente volto al recupero dei crediti erariali, tale cioè da configurare un diritto penal-tributario “riscossivo”.<sup>71</sup> In altri termini, se il criterio ispiratore di fondo delle norme penal-tributarie contenute nel d. lgs. 74/2000 è quello di incentivare l'adempimento degli obblighi fiscali e l'integrale e tempestivo pagamento di quanto dovuto all'Erario, appare chiaramente distonico rispetto a tale intento anticipare l'incriminazione a titolo di tentativo. Infatti, se l'obiettivo principale è quello di garantire la puntuale percezione delle entrate erariali, al contribuente dovrebbe essere assicurata fino all'ultimo la possibilità di ravvedersi, anche nei casi in cui tale ravvedimento non sia spontaneo, bensì frutto di calcoli di tipo utilitaristico indotti dall'aver subito verifiche fiscali.<sup>72</sup>

Non può poi tacersi il fatto che, a prescindere da considerazioni di politica criminale e da perplessità relative alla coerenza logico-sistematica della riforma, l'introduzione del tentativo di reato dichiarativo pone rilevanti problemi anche da un punto di vista tecnico-giuridico. Segnatamente, atteso che il fulcro delle fattispecie di evasione fiscale è incentrato sul momento dichiarativo, configurare la punibilità del tentativo implica una duplice alternativa: o la sostanziale inapplicabilità della norma (dacché le condotte in essa sussumibili – l'invio di una dichiarazione mendace che però non raggiunge il destinatario a causa di un malfunzionamento del sistema informatico, la compilazione con dati falsi di tutti i campi della dichiarazione e la sua conservazione in un cassetto, *etc.* – si ridurrebbero a meri casi di scuola, di improbabilissimo riscontro concreto), oppure un'anticipazione della soglia di punibilità tale da includere nella nozione di tentativo anche atti collocati a notevole distanza, temporale ma ancor più teleologica, dalla presentazione della dichiarazione, con la indesiderabile conseguenza di snaturare uno dei requisiti cardine dell'attuale disciplina del tentativo, vale a dire quello della direzione univoca degli atti alla commissione del reato. Infatti, *«finché il contribuente non ha presentato la dichiarazione fraudolenta o infedele, ancorché già predisposta, non è ancora possibile effettuare un giudizio di verosimile non desistenza»*.<sup>73</sup> E ciò, si ritiene, vale anche se si considera la struttura bifasica dei delitti di dichiarazione fraudolenta: *«anticipare la punibilità alla commissione del primo segmento di condotta comporta, in linea di principio, il rischio di punire condotte che potrebbero non tradursi in una evasione, perché il contribuente, sino all'ultimo istante, potrebbe rinunciare a formare e presentare una dichiarazione fiscale mendace»*.<sup>74</sup> Né a tali riflessioni pare essere d'ostacolo un eventuale richiamo al criterio dell'*id quod plerumque accidit*, poiché la mera annotazione di una fattura per operazioni inesistenti o la mera predisposizione di qualsivoglia altro mezzo fraudolento, oltre che a poter esser preordinata a finalità affatto differenti rispetto all'evasione fiscale, non esclude che il contribuente, per un proprio ravvedimento ma anche per calcolo utilitaristico, possa decidere di non utilizzare la documentazione preparata in dichiarazione.<sup>75</sup>

Se quanto detto finora può essere considerato un insieme di ragioni sufficientemente valide da fondare un intervento riformatore di tipo abrogativo, di talché, espungendo il comma 1 *bis* dal dettato dell'art. 6 d. lgs. 74/2000, la regola torni a essere quella dell'impunità del tentativo di dichiarazione fraudolenta o infedele, il quesito che ci si può porre diviene allora se una simile abrogazione sia consentita. Nel dettaglio: atteso che l'introduzione del comma

<sup>69</sup> Così la Relazione di accompagnamento al d. lgs. 74/2000.

<sup>70</sup> *Ex multis* ELAMPINI (2020), *passim*.

<sup>71</sup> Sul tema, si rinvia alle pregevoli riflessioni svolte da CAVALLINI (2020), pp. 256 ss.

<sup>72</sup> In questo senso FLORA (2019), pp. 84-85.

<sup>73</sup> FLORA (2019), p. 84.

<sup>74</sup> MARTINA (2021), p. 543.

<sup>75</sup> ELAMPINI (2020), *passim*.

1 bis è stata diretta conseguenza del recepimento della direttiva PIF, ci si può domandare se l'abrogazione di tale norma comporti un inadempimento degli obblighi eurounitari, e dunque non sia ammissibile, dovendosi pertanto mantenere nel nostro ordinamento una norma che incrimini il tentativo di reato dichiarativo.

Per fornire una risposta a tale interrogativo, è necessario, in via preliminare, richiamare brevemente la disciplina prevista dai Trattati europei in tema di direttive.

Ai sensi dell'art. 288, co. 1, TFUE, «una direttiva è vincolante, quanto al risultato da raggiungere, per ciascuno Stato membro cui è indirizzata, ma lascia alle autorità nazionali la scelta della forma e delle modalità». A differenza dei regolamenti, dunque, le direttive non sono direttamente applicabili negli ordinamenti interni, dacché richiedono un intervento di attuazione da parte del legislatore nazionale. Adottando direttive invece che regolamenti, quindi, le istituzioni eurounitarie lasciano liberi gli Stati membri di determinare essi stessi le modifiche da apportare alla propria normativa interna per renderla conforme al risultato perseguito dalla direttiva. In altri termini, lo strumento legislativo della direttiva impone agli Stati membri un obbligo di risultato, ma concede agli stessi discrezionalità nella scelta delle forme e dei mezzi più adeguati per raggiungere tale obiettivo.<sup>76</sup>

Ne consegue che, qualora sussista una situazione di assoluta conformità del diritto nazionale alle prescrizioni della direttiva, ovvero esistano principi generali sufficientemente precisi e chiari da assicurarne la piena osservanza, lo Stato membro sarebbe dispensato dall'adottare misure di attuazione.<sup>77</sup>

Ciò chiarito, l'analisi può ora concentrarsi sul dettato della direttiva PIF e sugli obblighi per il legislatore italiano da essa scaturenti.

Come evidenziato *supra*, la direttiva PIF si premunisce di fornire una definizione del concetto di «frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione». Segnatamente, l'art. 3, par. 2, lett. d), chiarisce che, in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, si considera frode «l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA».

Per quanto qui di interesse, è opportuno rilevare come, affinché la presentazione di una dichiarazione falsa possa essere considerata una frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, è necessario che «consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione». Occorre, cioè, uno specifico evento, costituito dall'ammancio nummario nelle casse erariali di quanto si doveva versare e invece, celando l'effettiva entità del *quantum debetur* per mezzo delle falsità di una dichiarazione mendace, non si è versato. Si tratta di una nozione di frode fiscale simile a quella disegnata dalla maggior parte degli ordinamenti degli Stati membri dell'Unione Europea, in cui l'integrazione del reato è subordinata alla verifica di un danno economico per le casse erariali. Tuttavia, la definizione eurounitaria di frode fiscale non è sovrapponibile a quella fornita dal legislatore italiano, il quale, infatti, punisce la presentazione di una dichiarazione fraudolenta o infedele a prescindere dal concreto nocumento economico subito dallo Stato, in quanto l'evento del reato – l'evasione d'imposta – non è definito come la differenza tra il dichiarato e il versato, bensì come «la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione» (art. 1, co. 1, lett. f), D. Lgs. 74/2000).

Ora: la direttiva PIF richiede espressamente – all'art. 5, par. 2 – che «gli Stati membri adott[ino] le misure necessarie affinché sia punibile come reato il tentativo di commettere uno dei reati di cui all'articolo 3». Tale disposizione, tuttavia, dev'essere letta alla luce delle definizioni e delle norme fornite dalla medesima direttiva, e in particolare alla luce della nozione di frode delineata dal citato art. 3. Ne consegue che, nell'alveo della direttiva PIF, è considerato tentativo di frode l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti (relativi all'IVA), cui non consegua – ovvero non sia ancora conseguita – la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione.

Se questa è la nozione di tentativo di frode lesiva degli interessi finanziari unionali dettata dal legislatore eurounitario, pare potersi pacificamente concludere che l'ordinamento italiano

<sup>76</sup> Per un approfondimento, si vedano *ex multis* TESAURO (2018), pp. 171 ss.; STROZZI e MASTROIANNI (2016), pp. 293 ss.

<sup>77</sup> Si veda CGUE, sentenza 5 luglio 2007, C-321/05, *Kofoed*, nonché CGUE, sentenza 6 aprile 2006, C-428/04, *Commissione c. Austria*.

già prevedeva norme che soddisfacevano il precetto di cui all'art. 5, par. 2, della direttiva PIF. Infatti, gli artt. 2, 3 e 4 d. lgs. 74/2000 puniscono la presentazione di dichiarazioni fraudolente o infedeli, a prescindere dal successivo verificarsi di un danno economico per l'Erario. In altri termini, la presentazione di una dichiarazione mendace è, per sé sola, un tentativo di frode (come definita dalla direttiva PIF), al pari di quanto già tradizionalmente ritenuto in altre esperienze giuridiche europee. Né rileva che il legislatore italiano punisca come reati consumati fattispecie che la direttiva riconduce nell'alveo del tentativo: l'obbligo imposto sugli Stati membri, infatti, era semplicemente quello di punire «*come reato*» il tentativo di frode, sì da assicurare una piena tutela degli interessi finanziari dell'Unione, e non anche di differenziare il trattamento sanzionatorio a seconda che la frode (intesa nell'accezione eurounitaria) giunga a consumazione o si arresti allo stadio tentato.

Dunque, il diritto nazionale era già pienamente conforme alle prescrizioni dettate dalla direttiva PIF in tema di frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione Europea, sicché non era necessario intervenire sul dettato dell'art. 6 d. lgs. 74/2000, sconvolgendo un punto fermo del sistema penal-tributario italiano in nome del dovere di adempiere a un fantomatico obbligo di matrice eurounitaria, in realtà inesistente. Se ciò è vero, come si ritiene esser vero, ne consegue che l'abrogazione del neo-introdotta comma 1 *bis* non costituirebbe alcuna violazione dei precetti impartiti dalla direttiva PIF, ma – nel rispetto di essi – riporterebbe invece a coerenza e ragionevolezza l'architettura punitiva disegnata dal d. lgs. 74/2000.

## 8. Conclusioni.

Con il d. lgs. 156/2022, il legislatore ha apportato utili interventi correttivi alla disciplina di cui all'art. 6 d. lgs. 74/2000, così riconducendo almeno in parte a ragionevolezza una norma la cui formulazione poneva non poche difficoltà ermeneutiche.

L'intervento che, tuttavia, riporterebbe davvero a coerenza l'art. 6 d. lgs. 74/2000 consiste nella completa abrogazione del co. 1 *bis*, di talché la regola torni ad essere quella della non configurabilità del tentativo per i reati dichiarativi. Una simile soluzione normativa, come visto nelle pagine che precedono, si pone in linea con i principi ispiratori della riforma del 2000, logica rispetto a recenti istanze riscossive, nonché coerente in relazione ai connotati normativi del tentativo quale istituto di diritto penale generale.

## Bibliografia

AMADEO, Roberta (2015): "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario", in NOCERINO, Carlo e PUTINATI, Stefano (a cura di): *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015* (Torino, Giappichelli)

ASCOLI, Giuseppe e PELLECCIA, Massimo (2015): "Voluntary disclosure: cause di inammissibilità e patologie della procedura", *Il Fisco*, 16, p. 1510

BADODI, Domizia (2015): "Commento *sub* art. 6", in NOCERINO, Carlo e PUTINATI, Stefano (a cura di): *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015* (Torino, Giappichelli)

BELLAGAMBA, Filippo (2016): "Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche", *Diritto penale e processo*, 2, p. 249

BELLAGAMBA, Gianni e CARITI, Giuseppe (2000): *I nuovi reati tributari* (Milano, Giuffrè)

BERSANI, Giuseppe (2001): "Il reato di omessa dichiarazione", *Il Fisco*, p. 47

BOIDI, Massimo *et al.* (2020): "Osservazioni del centro di diritto penale tributario sull'atto del governo n. 151", in GARAVOGLIA, Mario (a cura di): *Scritti in onore di Ivo Caraccioli. Pubblicazione per i 25 anni del Centro di diritto penale tributario*, (Milano, Giuffrè), p. 692

- CADOPPI, Alberto e VENEZIANI, Paolo (2018): *Elementi di diritto penale. Parte generale* (Padova, Cedam)
- CADOPPI, Alberto (2019): “Il delitto di omessa dichiarazione”, in CADOPPI, Alberto *et al.* (a cura di): *Diritto penale dell'economia*, (Torino, Utet), p. 204
- CARACCIOLI, Ivo (2005): “Appunti sul tentativo nei delitti tributari”, *Il Fisco*, 1, p. 2134.
- CARDANI, Giacomo, ZUCCARO, Cosimo e SARRACCO, Andrea (2021): “I profili di criticità emergenti dalla definizione di “sistemi fraudolenti transfrontalieri” di cui al comma 1 *bis*, art. 25 *quinquiesdecies*, d. lgs. 231/2001”, *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2, p. 143
- CAVALLINI, Stefano (2020): “La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 3, pp. 256-274
- CINGARI, Francesco (2017): “L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali”, in BRICCHETTI, Renato e VENEZIANI, Paolo (a cura di): *I reati tributari* (Torino, Giappichelli), pp. 1-13
- CONSULICH, Federico (2016): “La prescrizione della legalità. Il rapporto tra diritto penale tributario e il diritto dell'Unione europea dopo la sentenza della Corte di Giustizia sul caso Taricco”, *Diritto e pratica tributaria*, p. 47
- CORSARO, Claudia e ZAMBRINI, Marco (2020): “Il recepimento della Direttiva PIF e le novità in materia di reati contro la pubblica amministrazione e reati tributari. L'ulteriore ampliamento dei reati presupposto per la responsabilità degli enti”, *Giurisprudenza Penale Web*, 7-8
- CORSO, Paolo (2012): “Fatture per operazioni inesistenti: doppia condanna per il «self made?»”, *Corriere tributario*, 25, p. 1925
- D'ARCANGELO, Fabrizio (2017): “L'emissione di fatture per operazioni inesistenti ed i limiti al concorso di persone nel reato tra emittente ed utilizzatore”, in BRICCHETTI, Renato e VENEZIANI, Paolo (a cura di): *I reati tributari* (Torino, Giappichelli), p. 264
- DELL'OSSO, Alain Maria e PELLECCIA, Irene (2020): “Attuazione della Direttiva PIF ed estensione del perimetro dei reati tributari *ex d. lgs. 231/2001*”, *Il fisco*, 34, p. 3232
- DI AMATO, Astolfo e PISANO, Roberto (2002): *I reati tributari* (Padova, Cedam)
- DI MARTINO, Alberto (2016): “Pluralità soggettiva e reati tributari”, in GIOVANNINI, Alessandro, DI MARTINO, Alberto e MARZADURI, Enrico (a cura di): *Trattato di diritto sanzionatorio tributario – Diritto penale e processuale* (Milano, Giuffrè), pp. 163-173
- DORIGO, Stefano (2015): “Il concorso tra emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nella giurisprudenza recente: punti fermi e questioni controverse”, *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2, p. 263
- ELAMPINI, Claudio (2020): “A volte ritornano. Prime riflessioni sulla problematica reintroduzione del tentativo nei reati fiscali a seguito dell'attuazione della Direttiva PIF”, *Sistema penale*, 8 ottobre 2020
- FIANDACA, Giovanni e MUSCO, Enzo (2019): *Diritto penale. Parte generale* (Bologna, Zanichelli)
- FLORA, Giovanni (2001): “Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 3, p. 697
- FLORA, Giovanni (2015): “I soggetti responsabili e il concorso di persone nei reati tributari (tra presente e futuro)”, *Rassegna tributaria*, 3, p. 587

- FLORA, Giovanni (2019): “Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della “Direttiva PIF” nel settore dei reati tributari e della responsabilità “penale” degli enti”, *Discrimen*, 3, pp. 77-88
- FORNASARI, Gabriele (2001): “Dolo, errore sul fatto ed *aberratio ictus*”, in AA. Vv. (a cura di): *Introduzione al sistema penale* (Torino, Giappichelli), p. 176
- GELARDI, Michele (1996): *Il dolo specifico* (Padova, Cedam)
- GIGLIOLI, Marco (2017): “I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte”, in D’AVIRRO, Antonio, GIGLIOLI, Marco e D’AVIRRO, Michele (a cura di): *Reati tributari e sistema normativo europeo* (Milano, Giuffrè), p. 248
- GRAVINA, Dario (2021): “Un ritorno al passato: la rilevanza “penal-tributaria” del tentativo nei reati dichiarativi”, *Panorama Tributario e Professionale*, pp. 36-39
- LANOTTE, Miriana (2021): “Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari”, *Sistema penale*, 3, pp. 109-137
- LANZI, Alessio e ALDROVANDI, Paolo (2016): *Diritto penale tributario* (Milano, Wolters Kluwer)
- MANDUCHI, Carla (2003): “Il ruolo delle soglie di punibilità nella struttura dell’illecito penale”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, p. 1212
- MANGIONE, Angelo (2002): “La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”, in MUSCO, Enzo (a cura di), *Diritto penale tributario* (Milano, Giuffrè), p. 103
- MANNA, Adelmo (2000): “Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, p. 131
- MANTOVANI, Francesco (2020): *Diritto penale. Parte generale*, (Padova, Cedam)
- MARCHESELLI, Alberto (2012): “Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA. Carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza”, *Diritto e pratica tributaria*, 6, p. 1635
- MARINUCCI, Giorgio, DOLCINI, Emilio e GATTA, Gian Luigi (2019): *Manuale di diritto penale. Parte generale*, (Milano, Giuffrè)
- MARTINA, Silvia (2021): “Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D. Lgs. n. 74/2000)”, in SALVINI, Livia e CAGNOLA, Fabio (a cura di): *Manuale professionale di diritto penale tributario* (Torino, Giappichelli), pp. 483-550
- MEREU, Alessandra (2011): *La repressione penale delle frodi IVA* (Padova, Cedam)
- MUCCIARELLI, Francesco (2020): “Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 1, pp. 142-162
- MUSCO, ENZO e ARDITO, Francesco (2016): *Diritto penale tributario* (Bologna, Zanichelli)
- NAPOLEONI, Valerio (2000): *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario* (Milano, Ipsoa)
- PARLATO, Maria Concetta (2012): *Le definizioni legislative nel sistema penale tributario* (Bari, Cacucci)
- PERINI, Andrea (2016a): “La riforma del delitto di dichiarazione infedele”, in CARACCIOLI, Ivo (a cura di): *I nuovi reati tributari* (Milano, Giuffrè), pp. 124-150
- PERINI, Andrea (2016b): “La riforma dei reati tributari”, in *Diritto penale e processo*, 1, p. 31
- PICCIOTTI, Vincenzo (2022): “L’Italia “ritocca” le norme PIF (e non solo)”, *Sistema penale*, 8 novembre 2022

PICOTTI, Lorenzo (1993): *Il dolo specifico. Un'indagine sugli «elementi finalistici» delle fattispecie penali* (Milano, Giuffrè)

POLLARI, Nicolò e LORIA, Fortunato (2006): *Elementi di diritto repressivo tributario* (Roma, Laurus Robuffo)

PUTINATI, Stefano (2015): “Commento *sub art. 3*”, in NOCERINO, Carlo e PUTINATI, Stefano (a cura di): *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015* (Torino, Giappichelli)

SEPIO, Gabriele e SILVETTI, Fabio Massimo (2016): “Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente”, *Il Fisco*, 9, p. 858

SOANA, Gian Luca (2018): *I reati tributari* (Milano, Giuffrè)

STROZZI, Girolamo e MASTROIANNI, Roberto (2016): *Diritto dell'Unione Europea – Parte Istituzionale* (Torino, Giappichelli)

TESAURO, Giuseppe (2018): *Manuale di diritto dell'Unione Europea* (Napoli, Editoriale Scientifica)

TODINI, Chiara (2021): “Struttura del reato tributario”, in SALVINI, Livia e CAGNOLA, Fabio (a cura di): *Manuale professionale di diritto penale tributario* (Torino, Giappichelli), pp. 181-406

TOMA, Giangaspere Donato (2010): “Le frodi carosello nell’IVA”, *Diritto e pratica tributaria*, 10, p. 715

VENEZIANI, Paolo (2011): “Commento *sub art. 3*”, in CARACCIOLI, Ivo, LANZI, Alessio e GIARDA, Angelo (a cura di): *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74* (Padova, Cedam), p. 158 s.

VENEZIANI, Paolo (2020): “Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario”, *Cassazione penale*, 9, p. 3101



Diritto Penale Contemporaneo

R I V I S T A   T R I M E S T R A L E

---

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL  
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

<http://dpc-rivista-trimestrale.criminaljusticenetwork.eu>