
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

CAPITOLO 6 I DELITTI IN MATERIA DI DOCUMENTI

di Marco Giglioli*

I due delitti tributari in materia di documenti – quelli previsti dagli artt. 8 e 10, D.Lgs. n. 74/2000 (ora artt. 79 e 81 T.U., D.Lgs. n. 173/2024) – costituiscono, ancor oggi, le uniche fattispecie di reato prodromico sopravvissute alla riforma del 2000. Le ragioni che hanno indotto il Legislatore di inizio secolo a mantenerne la rilevanza penale risiedono nella loro indubbia insidiosità per l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, e nel loro frequente collegamento con fenomeni criminali di estrema gravità. Le medesime ragioni sono, inoltre, alla base del forte inasprimento sanzionatorio che le modifiche del 2019 hanno operato con riguardo ad entrambe le fattispecie. Premesso che la riforma del 2024 non ha inciso su queste ultime, in questo capitolo si analizzano entrambi i delitti, approfondendone – in particolare – gli aspetti più controversi: si pensi, ad esempio, alla problematica norma derogatoria alla disciplina del concorso di persone nel reato contenuta nell'art. 9, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 80 T.U., D.Lgs. n. 173/2024). Ampio spazio è, poi, dedicato all'impatto che la riforma del 2015 ha avuto – direttamente o indirettamente – sui due delitti di cui agli artt. 8 e 10, nonché all'analisi della nuova aggravante inserita dal D.Lgs. n. 158/2015 all'art. 13-bis, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 90, comma 4, T.U., D.Lgs. n. 173/2024 (concorso del consulente fiscale).

SOMMARIO: 1. Premessa: le norme incriminatrici di fatti prodromici all'evasione – 2. Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 79 T.U., D.Lgs. n. 173/2024) – 2.1. Ratio dell'incriminazione e bene giuridico protetto – 2.2. Soggetto attivo e concorso del consulente fiscale. L'aggravante di cui all'art. 13-bis, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 90, comma 4, T.U., D.Lgs. n. 173/2024) – 2.3. Elemento oggettivo – 2.4. Elemento soggettivo – 2.5. Momento consumativo e tentativo – 2.6. Deroga alla disciplina del concorso di persone nel reato: problemi applicativi e prospettive di riforma – 2.7. La fattispecie attenuata: fatture false per un importo inferiore a centomila euro per periodo di imposta – 3. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 81 T.U., D.Lgs. n. 173/2024) – 3.1. Ratio dell'incriminazione e modifiche apportate dal D.Lgs. 24/09/2015, n. 158 – 3.2. Bene giuridico – 3.3. Soggetti attivi – 3.4. Elemento oggettivo – 3.5. Elemento soggettivo – 3.6. Momento consumativo e tentativo – 3.7. Clausola di sussidiarietà e concorso di reati

1. Premessa: le norme incriminatrici di fatti prodromici all'evasione

Come è noto, uno dei fondamentali doveri del contribuente consiste nel

* Gli articoli citati nel presente capitolo si riferiscono al nuovo T.U., D.Lgs. n. 173/2024.

rispetto degli obblighi di documentazione stabiliti dalla normativa extra-penale¹ allo scopo di consentire all'Amministrazione finanziaria la verifica dei dati riportati in dichiarazione o, in ogni caso, degli elementi rilevanti ai fini della determinazione e del versamento delle imposte dovute.

Come è altrettanto noto – e come già si è evidenziato – sulla base del duplice presupposto che, da una parte, fosse opportuno emancipare il giudice penale da complessi accertamenti relativi all'imponibile e all'imposta evasa e che, dall'altra, chi ha intenzione di evadere il fisco pone generalmente in essere condotte illecite preparatorie alla successiva evasione, il sistema penale tributario disegnato dal Legislatore del 1982 era marcatamente incentrato sulla repressione dell'inosservanza dei suddetti obblighi di documentazione posti a carico del contribuente e, cioè, di condotte astrattamente idonee a preparare il terreno all'evasione fiscale (i c.d. fatti prodromici).

La “vera e propria inversione di rotta” attuata nel 2000 – il cui tratto maggiormente significativo è rappresentato proprio dal superamento del modello del reato prodromico (che aveva prodotto “risultati pratici” a dir poco insoddisfacenti)² – non ha, peraltro, rescisso ogni legame con il passato. Il “ritorno della normativa penale tributaria al principio di offensività del reato”³ attraverso l'abbandono del reato prodromico e la criminalizzazione di fatti direttamente lesivi degli interessi fiscali ha, infatti, subito due importanti – quanto, probabilmente, inevitabili – eccezioni: si tratta dei due delitti in materia di documenti previsti, rispettivamente, dagli artt. 8 e 10 del D.Lgs. n. 74/2000 che costituiscono, ancor oggi, le “uniche forme di reato prodromico” sopravvissute alla riforma del 2000⁴.

Le ragioni di una simile deviazione dalla decisa rotta della riforma – deviazione che non ha, peraltro, mancato di sollevare perplessità più o meno accentuate in dottrina⁵ – sono, d'altra parte, state chiarite dal Legislatore

¹ Si vedano, in particolare, il D.P.R. n. 600/1973 (imposte sui redditi) e il D.P.R. n. 633/1972 (IVA).

² Sul punto, Relazione al D.Lgs. n. 74/2000, cit., par. 1. In modo assai incisivo si è, del resto, sottolineato come ben presto, dopo l'entrata in vigore della L. n. 516/1982, si fosse diffuso un clima di sfiducia “sembrando ai più che il nuovo sistema fosse una tela di ragno intesuta in modo da intrappolare la mosca ma che lasciava invece passare il calabrone”: Napoleoni V., *op. cit.*, 11.

³ D'Avirro A., in AA.VV., *op. cit.*, 23.

⁴ Perini A., in AA.VV., *op. cit.*, 140. Come già si è evidenziato, anche le “nuove” figure criminose inserite negli artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 non puniscono fatti prodromici all'evasione fiscale ma, al contrario, direttamente offensivi dell'interesse dell'Erario alla percezione del tributo.

⁵ D'Avirro A., in AA.VV., *op. cit.*, 27; nonché Napoleoni, *op. cit.*, 154, secondo il quale la fattispecie prevista dall'art. 6, D.Lgs. n. 74/2000, si propone come quella “alla resa dei conti maggiormente discutibile”, “entro le coordinate della rilevante offensività cui la rinnovata costellazione penale tributaria dovrebbe rimanere improntata”.

del 2000 che, per i motivi che saranno meglio evidenziati nella trattazione delle due fattispecie incriminatrici di cui si discute, ha ritenuto di non poter rinunciare alla criminalizzazione di figure “collaterali”, ma “comunque di rilevante attitudine lesiva”⁶.

A distanza di più di vent’anni, il Legislatore non ha, del resto cambiato idea sul punto, ed ha anzi inasprito il trattamento sanzionatorio delle due fattispecie in questione, attraverso – dapprima – la soppressione dell’originaria ipotesi attenuata prevista dall’art. 8, comma 3⁷, e – successivamente – il sensibile innalzamento della pena edittale di entrambi i delitti (anche se con contestuale reintroduzione di un’ipotesi attenuata all’art. 8)⁸.

Detto che, ad avviso di chi scrive, considerando la particolare insidiosità delle condotte punite dagli artt. 8 e 10, la scelta effettuata dal Legislatore del 2000 appare più che comprensibile nell’ottica di una lotta il più possibile efficace all’evasione fiscale (anche se, come vedremo, alla punizione dell’emittente di fatture false si sarebbe forse potuti pervenire attraverso soluzioni meno problematiche e più in sintonia con le linee guida della riforma)⁹, non può, peraltro, sfuggire come, a differenza della fattispecie prevista dall’art. 10 – che, come è stato condivisibilmente sottolineato, risulta “avulsa dal resto del sistema e, quindi, non presenta particolari aspetti problematici quanto al suo coordinarsi con le altre figure di reato”¹⁰ – quella delineata dall’art. 8 sia intimamente connessa al delitto di cui all’art. 2 dello stesso decreto: proprio tale stretta correlazione tra le due – speculari – ipotesi criminose¹¹ ha, peraltro, indotto il Legislatore ad “introdurre

⁶ Relazione al D.Lgs. n. 74/2000, cit., par. 1.

⁷ Il comma 3 dell’art. 8 prevedeva, come detto, la pena della reclusione da sei mesi a due anni se l’importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti era inferiore a euro 154.937,07 per periodo d’imposta. Tale comma è stato, però, abrogato dall’art. 2, comma 36-*vicies semel*, lett. g), D.L. 13/08/2011, n. 138, convertito in L. 14/12/2011, n. 148.

⁸ La modifica è stata apportata dal D.L. 26/10/2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19/12/2019, n. 157: l’art. 8 è oggi punito con la reclusione da quattro a otto anni (prima era prevista la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni), mentre l’art. 10 con la reclusione da tre a sette anni (in precedenza, da un anno e sei mesi a sei anni, a seguito della modifica operata dall’art. 6, comma 1, D.Lgs. 24/09/2015, n. 158). Con lo stesso provvedimento legislativo è stata reintrodotta un’ipotesi attenuata al comma 2-*bis* dell’art. 8, punita con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

⁹ Sulla stessa linea, Martini A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale* diretto da Grosso C.F.-Padovani T.-Pagliaro A., Parte Speciale, vol. XVII, Milano, 2010, nonché Zannotti R., in Musco (a cura di), *Diritto Penale Tributario*, Terza Edizione, Milano, 2002, che a pag. 173 sottolinea come “da un punto di vista statistico, il meccanismo di emissione e correlativo utilizzo di fatture per operazioni inesistenti rappresenta – in termini numerici – il secondo sistema di evasione praticato su larga scala” e rappresenta anche uno “strumento privilegiato per occultare atti di riciclaggio”.

¹⁰ Perini A., in AA.VV., *op. cit.*, 140.

¹¹ La stessa Relazione governativa sottolinea, del resto, efficacemente il rapporto tra i due

opportuni correttivi volti ad evitare (...) disparità di trattamento sanzionatorio tra emittente ed utilizzatore”¹².

La scissione della previgente ipotesi di frode fiscale prevista dall’art. 4, comma 1, lett. d), ha poi indotto il Legislatore del 2000 ad introdurre una peculiare norma derogatoria della disciplina del concorso di persone nel reato che tuttavia – come vedremo affrontando l’analisi del delitto di cui all’art. 8 – non è, alla prova dei fatti, risultata sufficiente a dissipare i rilevanti dubbi interpretativi che intendeva prevenire¹³.

2. Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 79 T.U., D.Lgs. n. 173/2024)

2.1. *Ratio* dell’incriminazione e bene giuridico protetto

Come già accennato, la proclamata “esigenza di superamento della strategia” che affidava “l’intervento repressivo al modello dei cosiddetti reati prodromici”¹⁴ non si è rivelata a tal punto stringente da impedire al Legislatore del 2000 di riproporre, nell’art. 8, D.Lgs. n. 74/2000, il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che – si è osservato – “costituisce una costante del diritto penale tributario” italiano¹⁵. L’evidente – e da taluno fortemente criticata¹⁶ – deviazione rispetto alla principale linea guida della riforma (l’abbandono, appunto, del reato prodromico) non è, peraltro, stata ignorata dalla relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000 che, sul punto, ha anzi fornito uno specifico – quanto opportuno – chiarimento in ordine alla *ratio* dell’incriminazione: “l’autonoma considerazione penalistica della fattispecie trova giustificazione, per vero, nel rilievo tutto particolare che la condotta incriminata assume nel quadro delle fenomeniche dell’evasione: fenomeniche che assai di frequente ruotano su ‘figure criminali’ di spiccata pericolosità, rappresentate da imprese illecite create con l’unico o prevalente scopo di immettere sul ‘mercato’ documentazione volta a supportare l’esposizione in dichiarazione di elementi passivi fittizi (imprese note nella pratica come ‘cartiere’)”¹⁷.

Considerando la gravità e l’ampia diffusione dei fenomeni criminali de-

reati, affermando che le rispettive “condotte (...) rappresentano facce opposte della stessa medaglia”: Relazione al D.Lgs. n. 74/2000, cit., par. 3.2.1.

¹² Relazione al D.Lgs. n. 74/2000, cit., par. 3.2.1.

¹³ Il riferimento è, in particolare, alla norma derogatoria della disciplina codicistica del concorso di persone nel reato di cui all’art. 9, D.Lgs. n. 74/2000 che – come vedremo – solleva delicate questioni interpretative. Su questa linea, Perini A., in AA.VV., *op. cit.*, 140.

¹⁴ Così la Relazione al D.Lgs. n. 74/2000, cit., par. 1.

¹⁵ Zannotti R., *op. cit.*, 171.

¹⁶ In particolare, Napoleoni V., *op. cit.*, 154 s.

¹⁷ Relazione al D.Lgs. n. 74/2000, cit., par. 3.2.1.

scritti dal Legislatore – si pensi, in particolare, alle c.d. “frodi carosello”¹⁸ – nonché l’indubbia insidiosità e potenzialità lesiva della condotta descritta dall’art. 8¹⁹, la scelta del Legislatore di attribuire a quest’ultima rilevanza penale appare, senz’altro, comprensibile²⁰. Non possono, tuttavia, sottacersi le ragionevoli perplessità sollevate da autorevole dottrina in merito non solo all’opportunità della previsione di cui all’art. 8, ma anche alla concreta formulazione adottata dal Legislatore e ai molteplici profili di disparità di trattamento tra emittente ed utilizzatore che ne derivano. Le critiche hanno, in particolare, riguardato la costruzione della fattispecie come reato di pericolo astratto e indiretto, l’assenza di una soglia di punibilità e la previsione di una pena identica a quella stabilita per il delitto – certamente dotato di maggiore carica offensiva rispetto al bene giuridico di rilievo costituzionale – di cui all’art. 2, D.Lgs. n. 74/2000. La suddetta giustificazione offerta dalla relazione governativa non sarebbe quindi – secondo questa opinione – del tutto appagante, e ciò perché, mancando una soglia di punibilità, “se pure la norma incriminatrice è stata costruita avendo dinanzi agli occhi il fenomeno delle ‘cartiere’, tale *ratio puniendi* rimane sommersa rispetto alla descrizione dell’illecito: quella che l’interprete si trova a dover manovrare è, per vero, una fattispecie *catch-all*, idonea a qualificare penalmente – in contrasto con la direttiva generale della limitazione della sanzione criminale ai soli comportamenti di rilevante caratura offensiva (...) – anche fatti del tutto episodici, commessi da soggetti realmente operanti sul mercato e di esigua dimensione lesiva per gli interessi del fisco”²¹.

Proprio in considerazione di tali osservazioni, forse, l’originario schema di decreto legislativo licenziato dal Governo alla Vigilia di Natale 2014 aveva introdotto nel testo dell’art. 8 la seppur modesta soglia di punibilità di euro mille per ciascun periodo di imposta²². Nel testo definitivamente in-

¹⁸ Per l’approfondimento di tale fenomeno, si rinvia alla trattazione, nella presente opera, del delitto di cui all’art. 2, D.Lgs. n. 74/2000.

¹⁹ Gennai S.-Traversi A., *I delitti tributari, Profili sostanziali e processuali*, Seconda Edizione, Milano, 2011, 118.

²⁰ Su questa linea, Zannotti R., *op. cit.*, 173; nonché Martini A., *op. cit.*, 468.

²¹ Napoleoni V., *op. cit.*, 158, il quale descrive, poi, l’esempio di colui che incrementa occasionalmente, e di un modestissimo importo, il corrispettivo di un servizio realmente effettuato, allo scopo di compiacere *una tantum* un cliente affezionato. Altri aspetti di notevole criticità del sistema consegnato dal Legislatore del 2000 – e, in particolare, dei rapporti intercorrenti tra le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8, D.Lgs. n. 74/2000 – derivano peraltro, come vedremo, dalla peculiare norma derogatoria prevista dall’art. 9, D.Lgs. n. 74/2000.

²² L’art. 7 del suddetto schema di decreto legislativo – ritirato dal Governo a seguito delle polemiche suscitate dall’introduzione, ad opera dell’art. 19-bis, della causa di esclusione della punibilità per tutti i reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, allorquando l’importo delle imposte sui redditi evase non fosse superiore al tre per cento del reddito imponibile dichiarato, o l’importo dell’imposta sul valore aggiunto evasa non fosse superiore al tre per cento dell’imposta sul valore aggiunto dichiarata – aggiungeva al termine del comma 1 dell’art. 8 le se-

viato al parere parlamentare in data 26/06/2015 – e, poi, entrato in vigore il 22/10/2015 – tale soglia è stata, tuttavia, eliminata ed il testo dell'art. 8 è rimasto del tutto immutato.

Si tenga, peraltro, presente che il suddetto profilo di criticità relativo all'identità di pena con l'art. 2 (ritenuto manifestamente infondato – si badi bene – dalla Cassazione)²³ – è rimasto invariato a seguito del forte inasprimento sanzionatorio operato dal Legislatore²⁴. A seguito di tale intervento le criticità paiono, anzi, essere aumentate se si considera che l'emissione di fatture false per un importo pari a centomila euro (il minimo, cioè, previsto per l'ipotesi più grave, punita con la reclusione da quattro a otto anni) determina un'evasione di imposta (in capo all'utilizzatore) che – di norma – non raggiunge i trentamila euro²⁵ e che – nel diritto penale dell'economia – esistono delitti di una certa gravità (manipolazione di mercato, bancarotta fraudolenta) che, nel minimo edittale, prevedono una pena inferiore.

Ciò detto, non v'è dubbio che – in considerazione delle evidenziate ragioni di politica criminale – il Legislatore del 2000 abbia con l'art. 8 fortemente anticipato l'intervento repressivo rispetto alla concreta lesione del bene giuridico protetto dal nuovo sistema penale tributario. La scelta di sanzionare penalmente l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per il semplice fatto del rilascio – a prescindere dall'uso che il destinatario ne faccia e, quindi, indipendentemente da un'effettiva evasione d'imposta – mira, infatti, a tutelare in prima battuta, ed in modo diretto, l'interesse dell'Amministrazione finanziaria al corretto esplicarsi della funzione di accertamento e soltanto in modo indiretto, invece, l'interesse dell'Erario alla completa e tempestiva percezione dei tributi (che – in ogni caso – è stato condivisibilmente individuato come il bene giuridico finale – rilevante *ex art.* 53 Cost. – protetto dalla disciplina introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000)²⁶.

Seguendo questa impostazione, la prevalente dottrina – ed anche la giurisprudenza di legittimità – ha ritenuto che il delitto previsto e punito dall'art. 8 debba considerarsi un reato di pericolo²⁷ e, in particolare, di pe-

guenti parole: “quando l'importo non rispondente al vero in essi indicato è superiore ad euro mille per ciascun periodo d'imposta”.

²³ Cass. pen., sez. III, sent. 14/11/2007, n. 47056, in *De Jure on line*.

²⁴ Il D.L. 29/10/2019, ha elevato la pena precedentemente prevista (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) in modo decisamente consistente (oggi è prevista la pena della reclusione da quattro a otto anni). Il sensibile innalzamento della pena (soprattutto nel minimo) ha investito – nella stessa misura – anche il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti.

²⁵ Perini A., *Brevi note sui profili penali tributari del D.L. n. 124/2019*, in *Sistema Penale*, 03/12/2019.

²⁶ Di Amato A., in AA.VV., *op. cit.*, 128 s.; D'Avirro A., in AA.VV. *op. cit.*, 25; Napoleoni V., *op. cit.*, 157.

²⁷ Tra gli altri, D'Avirro A., in AA.VV. *op. cit.*, 27; Bolognini S., in AA.VV., *La riforma del*

ricolo astratto²⁸ e finanche indiretto, visto che la concreta lesività della condotta dipende, di fatto, da una persona diversa (il destinatario del documento) rispetto all'autore del fatto incriminato²⁹, il quale è – in ogni caso – punibile all'unica condizione che abbia agito con la finalità di consentire l'evasione altrui³⁰. Anche se non è mancato chi – esaltando fino alle estreme conseguenze la natura di delitto – ostacolo della fattispecie di cui si discute³¹ – è giunto ad affermare che l'“esatto bene giuridico” da quest'ultima protetto debba individuarsi nell'interesse al corretto esplicarsi della funzione di accertamento degli organi accertatori (e non, invece, in quello alla tempestiva percezione del tributo) e che, pertanto, in relazione a tale oggettività giuridica il delitto di cui all'art. 8 debba considerarsi un reato di danno³².

L'impostazione più corretta appare, tuttavia, quella che – pur senza ignorare che l'art. 8 non è certamente estraneo al “campo della tutela di funzioni”³³ – valorizza, in ogni caso, la tutela del bene giuridico di rilievo costituzionale. Appare, in particolare, condivisibile l'opinione di chi – muovendo dal presupposto che “il cuore dell'interesse protetto (...) è pur sempre rappresentato dalla percezione del tributo, in sintonia con l'art. 53

diritto penale tributario a cura di Nannucci U.-D'Avirro A., cit., 262; Gennai S.-Traversi A., *op. cit.*, 118; Zannotti R., *op. cit.*, 174. In giurisprudenza, tra le altre, Cass. pen., sez. III, 16/03/2016, n. 25808, in *De Jure on line*.

²⁸ Bricchetti R., in *Diritto penale tributario, aspetti problematici*, in Bricchetti R. e Falsitta G. (diretti da), *Quaderni del centro studi e ricerca di diritto penale dell'economia*, Milano, 2001, 109; Cagnola F., *Commento all'art. 8*, in AA.VV., *La Riforma dei reati tributari, le novità del D.Lgs. n. 158/2015* a cura di Nocerino C. e Putinati S., Torino, 2015, 135; Iorio A., *I nuovi reati tributari*, II ed., Milano, 2015, 52; nonché, in giurisprudenza, Cass. pen., sez. III, 19/12/2014, n. 6842; Cass. pen., sez. III, 30/04/2014, n. 43557; Cass. pen., sez. III, 01/12/2010, n. 608; Cass. pen., sez. III, 14/04/2010, n. 19907; Cass. pen., sez. III, 04/06/2009, n. 28654; Cass. pen., sez. III, 14/11/2007, n. 12719; Cass. pen., sez. III, 11/06/2004, n. 26395; Cass. pen., sez. III, 26/09/2006, n. 40172. Tutte consultabili in *De Jure on line*. Nonché Cass. pen., sez. III, 28/01/2015, n. 3918, in *www.cassazione.net*. Nella Giurisprudenza di legittimità si è anche definito il delitto in questione come “reato di pericolo presunto”: Cass. pen., sez. III, 12/04/2012, n. 18929, in *De Jure on line*, e in *Diritto e giustizia on line*, 18/05/2012, con nota di Capitani F.G.

²⁹ Napoleoni V., *op. cit.*, 157.

³⁰ Si è, a tal proposito, parlato di dolo specifico di evasione indiretta: Bolognini S., in AA.VV., *op. cit.*, 262; o di dolo di danno: Zannotti R., *op. cit.*, 174. Si tenga, peraltro, presente che secondo alcuni la fattispecie in esame dovrebbe considerarsi un reato di “pericolo concreto, risultando doveroso per il magistrato dimostrare la idoneità della condotta a produrre quell'esito che è descritto come elemento costitutivo della fattispecie (il dolo specifico di evasione fiscale altrui)”: Martini A., *op. cit.*, 481.

³¹ Così è stato definito da Manna A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2000, 133.

³² Putinati S., in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74)* a cura di Caraccioli I.-Giarda P.-Lanzi A., Padova, 2001, 272.

³³ Zannotti R., *op. cit.*, 174.

Cost.”³⁴ – ha ritenuto che il bene giuridico protetto dall’art. 8 debba considerarsi duplice (quello – finale – dell’interesse alla percezione del tributo, e quello – strumentale – dell’interesse al corretto esplicarsi della funzione di accertamento) e che, conseguentemente, l’offesa arrecata dalla fattispecie in esame assuma la forma della mera messa in pericolo (anche se con dolo di evasione altrui) rispetto al primo, e dell’effettiva lesione rispetto al secondo³⁵.

2.2. Soggetto attivo e concorso del consulente fiscale. L’aggravante di cui all’art. 13-bis, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 90, comma 4, T.U., D.Lgs. n. 173/2024)

Nonostante un’isolata opinione contraria – che ha perpetuato un minoritario orientamento sorto in vigore della L. n. 516/1982 – è opinione pressoché unanime – e assolutamente condivisibile – sia in dottrina che in giurisprudenza che il delitto di cui all’art. 8, D.Lgs. n. 74/2000 sia un reato comune che può, quindi, essere commesso da “chiunque” e non soltanto da soggetti detentori di partita IVA obbligati, in quanto tali, alla tenuta delle scritture contabili e alla emissione delle fatture o di documenti equipollenti³⁶.

Al di là del mero dato letterale (la norma punisce espressamente “chiunque”) che potrebbe – di per sé – non essere risolutivo, e della considerazione che, generalmente, l’emittente è un soggetto-IVA³⁷, la correttezza della tesi assolutamente maggioritaria appare discendere da almeno tre consi-

³⁴ Di Amato A., in AA.VV., *op. cit.*, 132.

³⁵ Su questa linea, Di Amato A., in AA.VV., *op. cit.*, 135; Pisano R., in AA.VV., *Trattato di diritto penale dell’impresa*, cit., 596 s.; Zannotti R., *op. cit.*, 174, il quale sottolinea come “nel caso previsto dalla norma in esame, il rapporto funzione – bene finale risulta alquanto stretto, soprattutto ove si tenga conto che la necessaria presenza della finalità di consentire l’evasione a terzi connota teleologicamente la condotta incriminata”.

³⁶ In dottrina, Cagnola F., in AA.VV., *op. cit.*, 135; Iorio A., *op. cit.*, 53; Bolognini S., in AA.VV., *op. cit.*, 264; Bricchetti R., *op. cit.*, 111; Gennai S.-Traversi A., *op. cit.*, 119; Pisano R., in AA.VV., *op. cit.*, 598; Putinati S., in AA.VV., *op. cit.*, 273; Martini A., *op. cit.*, 483; Napoleoni V., *op. cit.*, 158; Perini A., in AA.VV., *op. cit.*, 140; Soana G.L., *op. cit.*, 230; Zannotti R., *op. cit.*, 175; Caraccioli I., *Nuovo sistema penale tributario. Gli altri reati. L’emissione di fatture per operazioni inesistenti, l’occultamento o la distruzione di scritture contabili, la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Il Fisco*, 2000, 5814; nonché – in giurisprudenza – Cass. pen., sez. III, 09/11/2021, n. 47436, in *De Jure on line*; Cass. pen., sez. III, sent. 17/04/2008, n. 25129, in *Cass. pen.*, 2009, 4, 1692. La tesi contraria, secondo la quale solo i contribuenti con partita IVA potrebbero essere soggetti attivi del reato *de quo*, è stata in passato sostenuta da Patrono P.-Tinti B., *Contravvenzioni e delitti tributari nella l. 7 agosto 1982, n. 516*, Torino, 1988, 228, e, più di recente, da Ciminiello C.-Quercia L., *I nuovi reati tributari*, Buffetti, 2000, 61, nonché da Bellagamba G.-Cariti G., *op. cit.*, 138, secondo i quali “l’indicazione dell’oggetto materiale del reato restringe la categoria” dei possibili autori.

³⁷ Napoleoni V., *op. cit.*, 159.

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer