

Rel. n. III/13/2011
2011

Roma, 20 settembre

Novità legislative: L. 14 settembre 2011, n. 148 (Gazz. Uff. n. 216 del 16 settembre 2011)

OGGETTO: Novità legislative – l. 14 settembre 2011, n. 148, di conversione, con modificazioni, del d. l. 13 agosto 2011, n. 138, recante "*Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione e lo sviluppo*" – Disposizioni rilevanti per il settore penale.

Rif. norm.: cod. pen., artt. 603-*bis*, 603-*ter*; d. lgs. 3 aprile 2006, n. 152, artt. 258 e 260-*bis*; D.Lgs. 7 luglio 2011, n. 121, art. 25-*undecies*; d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt., 2, 3, 4, 5, 8, 12 e 13.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Il reinserimento del Sistema di tracciabilità dei rifiuti (SISTRI). – 3. Le modifiche del diritto penale tributario.

1. Premessa. Con la l. 14 settembre 2011, n. 148 è stato convertito con modifiche il d.l. n. 138/2011 recante "*Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione e lo sviluppo*" (v. Rel. n. III/11/2011).

Con riguardo al delitto di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro, introdotto dal decreto all'art. 603-*bis* cod. pen., la legge di conversione si è limitata a modifiche formali e di dettaglio della disciplina delle pene accessorie che non impongono alcun approfondimento (e pertanto si invia all'analisi della nuova fattispecie contenuta nella Relazione di questo ufficio citata in precedenza), mentre assai più importanti e di sostanza si rivelano gli interventi sul sistema di tracciabilità dei rifiuti (c.d. SISTRI), abolito dal d.l. n. 138/2011 e invece ripristinato dal Parlamento, sebbene con un profilo diverso da quello previgente. La legge di conversione ha infine introdotto inedite modifiche allo statuto dei reati tributari contenuto nel d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

2. Il reinserimento del Sistema di tracciabilità dei rifiuti (SISTRI). Come già anticipato nella Relazione di questo Ufficio n. III/11/2011 del 5 settembre 2011, l'improvvisa abrogazione, ad opera del d.l. n. 138/2011, delle disposizioni del Testo Unico Ambientale riguardanti il Sistema di tracciabilità dei rifiuti, meglio noto come SISTRI, era stato oggetto di critiche già all'indomani dell'entrata in vigore del decreto in data 13 agosto u.s.

Un primo passo a favore del reinserimento si era avuto dopo che le Commissioni congiunte Bilancio del Senato e della Camera dei Deputati avevano disposto l'audizione delle parti sociali sulla manovra durante la Seduta n. 28 del 25 agosto 2011. In tale occasione solo Rete Imprese Italia (CasArtigiani, CNA, Confartigianato imprese, ConfCommercio, ConfEsercenti), CGIL e UGL avevano inserito nei loro *dossier*, consegnati alla 5^a Commissione permanente (Bilancio), delle specifiche osservazioni sull'abrogazione del SISTRI.

In un secondo momento, più nello specifico, la Commissione Territorio, Ambiente e Beni ambientali del Senato aveva votato (quasi) all'unanimità dei suoi componenti un parere (v. Resoconto sommario n. 290 del 23/08/2011) che mirava al mantenimento del SISTRI. Nel parere la Commissione osservava come l'art. 6 della Manovra-bis avesse disposto la soppressione del SISTRI e il ritorno il sistema cartaceo per la tracciabilità dei rifiuti. Tale regime, affidato al principio di autodichiarazione, come si legge nel documento, "in passato non ha saputo evitare quell'assoluta incertezza intorno alla sorte definitiva di ingenti quantitativi di rifiuti, non solo pericolosi, che pone a rischio nel nostro Paese la salute dei cittadini oltre che la tutela dell'ambiente, creando i presupposti per il perdurare di traffici illeciti legati al settore dei rifiuti". Secondo la Commissione, dunque, "la generalizzata soppressione del sistema SISTRI, lungi dall'assicurare risparmi di spesa, espone il Paese agli oneri finanziari conseguenti al prevedibile esito di una procedura di infrazione per violazione della normativa comunitaria, che come noto impone per i rifiuti pericolosi l'obbligo della tracciabilità (articolo 17 della direttiva quadro sui rifiuti 2008/98/CE)." Ulteriormente, si evidenziava, "l'improvviso ritorno al vecchio sistema cartaceo rende elevato il rischio dell'attivazione di un contenzioso, dagli esiti imprevedibili, da parte di quanti - ovvero la stragrande maggioranza degli obbligati - hanno già sostenuto i costi necessari per adeguarsi per tempo al sistema SISTRI".

Alla stregua di ciò la Commissione aveva espresso il suo parere favorevole al ripristino del "sistema SISTRI, prevedendone, in via principale e nel rispetto del già previsto scaglionamento per i produttori di rifiuti pericolosi con un numero di dipendenti fino a 10 unità, la piena operatività a far data dal 1° gennaio 2012 e valutando l'opportunità di interventi, sentite le organizzazioni maggiormente rappresentative delle categorie economiche, finalizzati a superare in particolare difficoltà tecniche ed operative e prevedendo eventuali esenzioni ulteriori per tipologie di rifiuti che non presentino aspetti di particolare criticità ambientale".

Terza tappa fondamentale è stato il passaggio davanti alla Commissione Bilancio del Senato, con l'approvazione di uno degli emendamenti al D.D.L. di conversione del D.L. n. 138/2011 (A.S. n. 2887) presentati sul SISTRI, così aprendo la strada ad un "ripristino" del nuovo Sistema informatico di controllo della tracciabilità dei rifiuti. L'emendamento proposto era il n. 6.15 col quale si proponeva di sostituire i due commi della Manovra (art. 6, commi 2 e 3, d.l. n. 138/2011) che avevano decretato la soppressione del SISTRI. Il testo votato in Commissione ha previsto l'avvio dell'operatività del SISTRI dal 9 febbraio 2012 pressoché per tutti i soggetti obbligati, nonché la programmazione di una fase di verifica tecnica di "software" e "hardware" e "test" di funzionamento ad ampia partecipazione degli utenti, da effettuarsi tra l'entrata in vigore della legge di conversione della Manovra di ferragosto e il 15 dicembre 2011.

Le novità rispetto al testo originario della Manovra-*bis* sono dirompenti.

Innanzitutto, il testo implica un cambio di rotta dell'Esecutivo sulla decisione di sopprimere il SISTRI e tutte le norme ad esso relative. In secondo luogo, poi, si prevede la necessità di una "verifica tecnica delle componenti "software" e "hardware", anche ai fini dell'eventuale implementazione di tecnologie di utilizzo più semplice rispetto a quelle attualmente previste, organizzando, in collaborazione con le associazioni di categoria maggiormente rappresentative, "test" di funzionamento con l'obiettivo della più ampia partecipazione degli utenti.": in altre parole, come è stato evidenziato dai primi commentatori (C. Bovino, *Manovra bis: SISTRI, OK anche dalla Commissione Bilancio*, in <http://www.ambientesicurezza.ipsoa.it>), semplificazione del sistema previo utilizzo di tecnologie "di utilizzo più semplice" e nuovi test da condurre con la collaborazione delle maggiori associazioni di categoria.

Infine, accanto alla proroga dell'avvio del SISTRI al 9 febbraio 2012, si mantiene ferma la previsione del decreto sviluppo (D.L. n. 70/2011, art. 6, comma 2, lettera *f-octies*) che ha stabilito che per i soggetti di cui all'art. 1, comma 5, del D.M. 26 maggio 2011 (ossia i produttori di rifiuti con massimo 10 dipendenti), la data di partenza sia stabilita con successivo D.M., comunque non antecedente al 1° giugno 2012.

Com'è noto, la legge di conversione del d.l. n. 138/2011 (L. 14 settembre 2011, n. 148) non ha apportato modifiche al predetto emendamento, confermandosi dunque il *dies a quo* di operatività del SISTRI per il **9 febbraio 2012**, fatta eccezione per i produttori di rifiuti con massimo 10 dipendenti, per i quali l'entrata in vigore non potrà essere prima del **1 giugno 2012**.

Con la sostituzione dei commi 2 e 3 dell'art. 6 del d.l. n. 138/2011 ad opera della L. n. 148/2011, cessa inoltre l'effetto abrogativo delle disposizioni in un primo momento soppresse che, pertanto, sono da intendersi reintrodotte nell'ordinamento e, precisamente:

- a) il comma 1116, dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2006, n. 296;
- b) l'articolo 14 *bis* del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;
- c) il comma 2, lettera a), dell'articolo 188 *bis*, e l'articolo 188 *ter*, del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 e successive modificazioni;
- d) l'articolo 260 *bis* del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 e successive modificazioni;
- e) il comma 1, lettera b), dell'articolo 16 del D.Lgs. 3 dicembre 2010, n. 205;
- f) l'articolo 36, del D.Lgs. 3 dicembre 2010, n. 205, limitatamente al capoverso «articolo 260 *bis*»;
- g) il decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare in data 17 dicembre 2009 e successive modificazioni;
- h) il decreto del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, 18 febbraio 2011, n. 52.

In sede di conversione, peraltro, sono state introdotte due ulteriori disposizioni: anzitutto, il nuovo comma 3 dell'art. 6 del d.l. n. 138/2011, che demanda al D.M. del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del Mare, di concerto con il Ministro per la semplificazione normativa "*sentite le categorie interessate*", il compito di individuare - entro 90 gg. dall'entrata in vigore della legge di conversione - specifiche tipologie di rifiuti, alle quali, in considerazione della quantità e dell'assenza di specifiche caratteristiche di criticità ambientale, sono applicate, ai fini del sistema di controllo di tracciabilità dei rifiuti, le procedure previste per i rifiuti speciali non pericolosi; dall'altro, poi, è stato inserito un nuovo comma 3-*bis* che, con previsione innovativa, consente agli operatori che producono esclusivamente rifiuti soggetti a ritiro obbligatorio da parte di sistemi di gestione regolati per legge (si pensi, ad esempio, agli oli e grassi vegetali ed animali esausti, ai rifiuti di beni in polietilene, alle batterie al piombo esauste ed ai rifiuti piombosi od, ancora, agli oli minerali usati ed ai RAEE) la possibilità di delegare la realizzazione dei propri adempimenti relativi al SISTRI ai consorzi di recupero, secondo le modalità già previste per le associazioni di categoria.

Per quanto concerne i risvolti penali della legge di conversione, a parziale modifica di quanto affermato al § 3 della Relazione di questo Ufficio del 5 settembre u.s., il reinserimento delle disposizioni in un primo momento abrogate dal decreto (v. *supra*) determina nuovamente gli effetti descritti a proposito della "reviviscenza" delle sanzioni previste dall'art. 258 T.U.A. nella formulazione antecedente alle modifiche operate dal D.Lgs. n. 205/2010, già segnalati nel § 4 della Relazione di

questo Ufficio n. III/09/2011 del 2 agosto 2011 in sede di commento delle novità introdotte in materia ambientale dal D. Lgs. 7 luglio 2011, n. 121.

In particolare, a parziale modifica di quanto segnalato nel richiamato § 4 della predetta relazione, poiché, il comma 2-*bis* dell'art. 39 del D. Lgs. n. 205/2010 (come modificato dal D.Lgs. n. 121/2011), stabilisce che l'applicazione delle "vecchie" sanzioni dell'art. 258 si applica «fino alla decorrenza degli obblighi di operatività del sistema di controllo della tracciabilità dei rifiuti (SISTRI)», rileva, oggi, a seguito della conversione in legge del d.l. n. 138/2011, ai fini dell'individuazione del *dies ad quem*, quanto previsto dall'art. 1 del D.M. 26 maggio 2011 (recante la "Proroga del termine di cui all'articolo 12, comma 2, del decreto 17 dicembre 2009, recante l'istituzione del sistema di controllo della tracciabilità dei rifiuti": G.U. 30 maggio 2011 n. 124) come integrato dall'art. 6, comma 2, del d.l. n. 138/2011 (sostituito, come detto, dalla L. n. 148/2011 di conversione del medesimo) che, in merito all'entrata in vigore del SISTRI, non prevede più il meccanismo a tappe descritto nel richiamato § 4, ma due sole date e, precisamente:

- 9 febbraio 2012

a) per i produttori di rifiuti [ex art. 3, comma 1, lettera a) TU SISTRI] che abbiano più di 500 dipendenti,

b) per le imprese e gli enti produttori di rifiuti speciali non pericolosi [ex art. 184, comma 3, lettere c), d) e g), TUA], che hanno più di 500 dipendenti,

c) per le imprese e gli enti che raccolgono o trasportano rifiuti speciali a titolo professionale (c.d. "trasportatori professionali) autorizzati per una quantità annua complessivamente trattata superiore a 3.000 tonnellate;

d) per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere c) e d) del TU SISTRI (stimati in circa 5.000 impianti).

e) - per i soggetti di cui all'art. 3 del TU SISTRI, non menzionati nei commi da 1 a 5 dell'art. 1, D.M. 26 maggio 2011, nonché per i soggetti di cui all'art. 4 del TU SISTRI.

f) per i produttori di rifiuti [ex art. 3, comma 1, lettera a), TU SISTRI] che abbiano da 251 a 500 dipendenti,

g) per le imprese e gli enti produttori di rifiuti speciali non pericolosi [ex art. 184, comma 3, lettere c), d) e g), TUA] che hanno da 251 a 500 dipendenti,

h) per i Comuni, gli enti e le imprese che gestiscono i rifiuti urbani della regione Campania;

i) i produttori di rifiuti [ex art. 3, comma 1, lettera a), TU SISTRI] che abbiano da 51 a 250 dipendenti,

l) le imprese e gli enti produttori di rifiuti speciali non pericolosi [ex art. 184, comma 3, lettere c), d) e g), TUA], che hanno da 51 a 250 dipendenti.

m) i produttori di rifiuti [ex art. 3, comma 1, lettera a), TU SISTRI] che abbiano da 11 a 50 dipendenti,

n) le imprese e gli enti produttori di rifiuti speciali non pericolosi [ex art. 184, comma 3, lettere c), d) e g), TUA], che hanno da 11 a 50 dipendenti,

o) le imprese e gli enti che raccolgono o trasportano rifiuti speciali a titolo professionale (i c.d. "trasportatori professionali") che sono autorizzati per una quantità annua complessivamente trattata fino a 3.000 tonnellate (stimati in un numero di circa 10.000);

- non prima del 1 giugno 2012

a) per i produttori di rifiuti [ex art. 3, comma 1, lettera a), TU SISTRI] che abbiano fino a 10 dipendenti.

L'applicazione delle sanzioni (sia amministrative pecuniarie che, per quanto di interesse, penali) previste dal previgente art. 258 T.U.A., cesserà dunque, per i soggetti indicati in precedenza, secondo il predetto nuovo scadenario, come modificato dalla L. n. 148/2011.

Per quanto, infine, concerne gli effetti in sede penale derivanti dall'abrogazione – anche se per un periodo di tempo limitato (dal 13 agosto al 16 settembre 2011) – delle predette disposizioni, è indubbio che gli stessi si sono ormai verificati per effetto del combinato disposto degli artt. 25 Cost. e 2 cod. pen. La reintroduzione, ad opera della legge di conversione n. 148/2011 delle disposizioni abrogate dal d.l. n. 138/2011, ha infatti la funzione di ripristinare un "continuum" normativo facendo risalire nel tempo la nuova disciplina alle originarie disposizioni decadute e consolidandole negli effetti, così da assicurare la permanenza dei medesimi senza soluzione di continuità, salvo che per il richiamato periodo di breve vigenza del d.l.

3. Le modifiche del diritto penale tributario. Come accennato in precedenza, la legge di conversione (art. 2 comma 36 *vecies semel*) ha proceduto, nell'ambito del più generale intervento volto a contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale, a rimodulare alcune delle disposizioni penali in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui al d. lgs. n. 74/2000.

Una prima linea di intervento è consistita nell'abrogare il terzo comma sia dell'art. 2 che dell'art.8 del citato testo normativo, disposizioni che entrambe contemplavano, in relazione rispettivamente ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti e di emissione di fatture per operazioni inesistenti, delle diminuzioni di pena.

Come noto, infatti, con riguardo al primo delitto, la pena edittale della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni veniva ridotta da sei mesi a due anni dal terzo comma dell'art. 2 ove l'ammontare degli elementi passivi fittizi esposti in dichiarazione mediante l'utilizzo delle f.o.i. fosse risultato inferiore ad euro 154.937,07, mentre con riguardo al secondo identico abbattimento della medesima pena edittale era previsto qualora l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti emessi fosse stato inferiore ad euro 154.937,07 per periodo di imposta. Nell'abolire le due fattispecie il legislatore ha così inteso rendere più severa la risposta sanzionatoria, senza lasciare spazio a condotte caratterizzate, se non altro sotto il profilo del danno complessivamente conseguente all'evasione posta in essere, da una minore gravità, confidando nella capacità delle ampie forbici edittali di pena previste per i due delitti di assorbire le differenze ponderali dei fatti normotipo.

Non di meno la scelta di rigore sembra trovare la sua *ratio* anche nella volontà di evitare, nel caso della ricorrenza di circostanze aggravanti, il ricorso al giudizio di bilanciamento dell'art.69 cod. pen., pur essendo, per la giurisprudenza (ma non anche per la dottrina) tutt'altro che scontata l'attribuzione alle fattispecie previste dalle disposizioni abrogate della natura di circostanze attenuanti ad effetto speciale. Come altrettanto noto, infatti, mentre un orientamento ha effettivamente riconosciuto alle due fattispecie la natura di circostanze attenuanti (v. Sez. 3, n. 25204 del 08/05/2008, dep. 20/06/2008, P.M. in proc. Lunetto, Rv. 240247), altro indirizzo ha precisato invece che le ipotesi previste dagli artt. 2, ult. comma, e 8, ult. comma, d. lgs. n. 74/2000 hanno natura non già di circostanze attenuanti ad effetto speciale, bensì di autonome ipotesi attenuate dei reati contemplati dai rispettivi primi commi dei due articoli citati, puntualizzandosi in tal senso come il legislatore abbia, nel caso di specie, adottato una "tecnica legislativa utilizzata per evitare gli effetti perversi del giudizio di equivalenza o prevalenza delle attenuanti", pur nella consapevolezza di posizioni dottrinarie divergenti. (Sez. 3, n. 23064 del 06/03/2008, dep. 10/06/2008, Palamà ed altro, Rv. 239919, nonché Sez.3, n.26395 del 13/05/2004, dep. 11/06/2004, Madashi, *non massimata*).

Va a questo punto osservato che l'eliminazione delle ipotesi attenuate non potrà non esaltare la vistosa differenza esistente, quanto meno in astratto, tra il trattamento sanzionatorio riservato al reato di presentazione di una dichiarazione fraudolenta con utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, anche di modestissimo importo e quello previsto per il delitto di omessa dichiarazione, assoggettata invece, sempre che (per quanto si dirà oltre) l'imposta evasa sia superiore a 30.000 euro.

Eliminata la possibilità di riconoscere, nei casi più lievi, le attenuanti in questione, potrebbe peraltro tornare di attualità (considerato il fatto che i reati di cui agli artt. 2 e 8 non prevedono soglie di punibilità) la problematica riconoscibilità, in tali ipotesi, della circostanza attenuante comune di cui all'art. 62 n. 4 cod. pen. applicabile, come noto, ai «delitti contro il patrimonio o che comunque offendono il patrimonio». In proposito va peraltro ricordato come, sia pure con riferimento alla diversa attenuante di cui all'art. 62 n. 6, la giurisprudenza abbia in passato chiarito che i reati tributari «non incidono, se non indirettamente, sul patrimonio dello Stato, ma ledono il suo diritto costituzionalmente sancito alla imposizione dei tributi, alla loro riscossione e alla loro successiva distribuzione per le esigenze della collettività» (Sez. 4, n. 13843 del 20/02/2002, dep. 11/04/2002, p.g. in proc. Lona ed altro, Rv. 221287; Sez. 3, n. 3513 del 18/01/1994, dep. 23/03/1994, Bignami ed altri, Rv. 197104).

Una seconda direttrice dell'intervento normativo - sempre orientata all'inasprimento della risposta repressiva - è rappresentata dall'abbassamento delle soglie di punibilità che caratterizzano gli altri reati ad oggetto le dichiarazioni previsti dal d. lgs. n. 74/2000. In tale direzione si muovono infatti le modifiche apportate dalla novella agli artt.3, 4 e 5 del citato decreto.

In particolare, con riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art.3), si è provveduto ad abbassare sia la soglia relativa all'entità dell'imposta evasa - abbassata dai precedenti euro 77.468,53 agli attuali euro 30.000 - sia quella riferita all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione che, se uguale o inferiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, deve essere superiore ad attuali euro un milione e non più ai precedenti euro 1.549.370,70.

Parimenti, con riferimento al reato di dichiarazione infedele (art.4), si è operato l'abbassamento sia della soglia rappresentata dall'imposta evasa - portata dai precedenti euro 103.291,38 agli attuali euro 50.000 - sia la soglia data dall'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione che, se

uguale o inferiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, deve essere ora superiore ai due milioni di euro e non più a 2.065.827,60 di euro.

Infine, con riferimento al reato di omessa dichiarazione la soglia di punibilità costituita dall'imposta evasa è stata portata dai precedenti euro 77.468,53 agli attuali euro trentamila.

La novella è poi singolarmente intervenuta sull'istituto della sospensione condizionale della pena. E' stato introdotto, infatti, all'interno dell'art. 12 del d. lgs. n. 74/2000, un inedito comma 2-*bis* secondo cui per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 il beneficio non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni : a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al trenta per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

Nella originaria versione del comma, oggetto, come le altre modifiche qui trattate, di un emendamento governativo al testo del decreto legge, l'esclusione della sospensione condizionale riguardava, invece, tutti i delitti tributari (fatto salvo, poco comprensibilmente, quello dell'art.11) compresi, dunque, anche quelli in materia di versamento (artt.10 *bis* e 10 *ter*) ed indebita compensazione (art.10 *quater*), di gravità oggettivamente più ridotta rispetto ai reati, ad esempio, di sottrazione fraudolenta, invece soggetti al nuovo restrittivo regime.

La primigenia versione del comma differiva dalla definitiva anche con riguardo ad uno dei due requisiti cui appare condizionata l'esclusione dal beneficio; come visto sopra, infatti, è necessario, in via congiunta, che l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al trenta per cento del volume d'affari nonché a tre milioni di euro, sicché la mancanza anche di uno solo dei due requisiti non consente alcuna restrizione al regime ordinario stabilito dagli artt.163 e ss. cod. pen. L'originaria versione non richiedeva invece la condizione del superamento percentuale del volume di affari, ma la sua introduzione nella definitiva stesura del testo normativo determina perverso non pochi problemi interpretativi.

Una prima questione si pone infatti in relazione alla compatibilità di tale specifica condizione con i reati commessi da contribuenti che non siano soggetti IVA o che non abbiano comunque presentato la dichiarazione IVA per il periodo d'imposta interessato, non potendo in tali casi farsi alcun riferimento al volume d'affari realizzato; pare evidente, allora, che, sia pure a fronte del generalizzato novero dei reati interessati (rappresentati, come visto, da quelli contemplati dagli articoli da 2 a 10 del decreto), in tali casi, e sempre che il volume di affari venga appunto inteso

come il totale delle fatture emesse, in ambito di IVA, nel corso di un anno al netto della cessione di beni o servizi, il restrittivo regime di accesso al beneficio non possa operare con conseguente applicabilità delle ordinarie regole codicistiche. L'esclusione di tali specifiche ipotesi potrebbe, tuttavia, dar luogo ad evidenti profili di irragionevolezza della norma posto che una condotta di omessa presentazione della dichiarazione IVA verrebbe trattata più favorevolmente rispetto ad una condotta di avvenuta presentazione di dichiarazione pur infedele.

Ove invece per volume di affari si dovesse intendere, molto più genericamente, il mero "fatturato", la soluzione potrebbe essere diversa, potendosi, forse, giungere a ricomprendere anche le suddette ipotesi "extra IVA".

Il riferimento al requisito del superamento di una certa misura del volume di affari come ulteriore e congiunta soglia di selezione dell'accesso al beneficio ex art. 163 cod. pen., pur comprensibile nell'ottica di mitigare la restrizione al beneficio, appare comunque di non facile comprensibilità logico - giuridica posto che con essa si vengono a differenziare, sulla base della sola evasione di una maggiore o minore percentuale del volume di affari, comportamenti connotati, stante il superamento dei tre milioni di euro di imposta evasa, dal medesimo coefficiente di illiceità. Se infatti il bene giuridico tutelato dalle norme penali tributarie deve essere essenzialmente individuato nella lesione dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte dovute (fatte salve alcune specifiche ipotesi come quella dell'art.10 il cui bene giuridico è l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente), è solo all'entità dell'evasione di imposta che dovrebbe guardarsi e non anche ad altri criteri evidentemente estranei a tale profilo.

Più in generale, però, ci si deve interrogare sulla ragionevolezza sistematica della norma, basata sul presupposto che, a fronte di reati considerati di particolare gravità, il beneficio della sospensione della pena non debba operare. Una tale *ratio*, del tutto infrequente nel panorama normativo (se si pone mente al fatto che l'unico precedente di esclusione del beneficio per particolari tipologie di reati è rappresentato dai reati in materia di elettorato attivo ed in materia di tenuta delle liste elettorali previsto dall'art.60, comma quarto, del d. P.R. n. 223/1967 nonché dalla «frode dannosa alla salute» ex art. 6, comma quinto, l. n. 283/1962, nei reati in materia di alimenti), rischia, infatti, a prescindere per vero dalla disomogenea consistenza delle pene edittali previste per i reati considerati di confliggere apertamente con il fondamento dell'istituto della sospensione condizionale. Va infatti rammentato come, secondo la tradizionale posizione della dottrina penalistica, detto istituto rappresenti, in realtà, una deviazione dalla concezione

retributiva della pena, giacché ad essa consegue non la sospensione della pronuncia della condanna, ma la sospensione dell'esecuzione di una sentenza di condanna già pronunciata in rapporto ad una valutazione di prognosi favorevole basata sui criteri complessivi di cui all'art. 133 cod. pen. (vedi F. Antolisei, *Natura e trasformazione della pena*, in *Problemi penali odierni*, Milano, 1940, 179): in altri termini, l'applicazione del beneficio non può non rispondere alla valorizzazione della personalità del reo con conseguente adeguamento della pena, nell'ottica della responsabilità, alla capacità a delinquere del soggetto agente.

Di qui, dunque, l'apparente irrazionalità di una scelta legislativa che, in controtendenza rispetto a tale assetto, ed utilizzando incongruamente l'istituto della sospensione con finalità punitive, individua una pressoché integrale tipologia di reati come incompatibili, sia pure a determinate condizioni, ben più restrittive rispetto ai parametri di cui all'art. 133 cod. pen., con il beneficio in oggetto, a meno di non voler ritenere che il superamento della percentuale del volume d'affari eletta a soglia della restrizione non costituisca un oggettivo indice di pericolosità dell'agente.

Va ricordato anche che, chiamata a valutare la legittimità costituzionale della già richiamata disciplina di esclusione della sospensione per i reati elettorali, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 48 del 1962, reputando infondata la questione quanto al denunciato attrito con l'art. 3 Cost., ebbe ad escludere che l'inapplicabilità ai suddetti reati potesse concretare un caso di arbitrio legislativo, stanti la natura della materia regolata, «di fondamentale importanza in un regime democratico», e l'efficacia immediata da riconoscersi, in tali casi, alla pena e alle misure che alla pena conseguono. E' pur vero, peraltro, che, quanto al contrasto con l'art.27 Cost., la Corte ebbe ad osservare che «i caratteri dell'istituto della sospensione della pena non possono essere riportati soltanto alla finalità della rieducazione del colpevole», dovendosi tenere conto, nella sua valutazione, non soltanto dei criteri fissati dall'art. 164 cod. pen. ma anche del limite edittale segnato dall'articolo 163, a dimostrazione dell'attenzione prestata dal legislatore, nel regolare la concessione del beneficio, anche al criterio della gravità del reato, non essendo dunque allo stesso vietato di escludere l'applicabilità del beneficio anche con riferimento alla qualità dei reati «quando questisiano di tale natura da richiedere che la pena irrogata espliciti senza limitazioni la sua propria funzione intimidativa e reintegrativa del diritto». Sotto tale ultimo profilo, si tratterebbe, dunque, di valutare l'appartenenza o meno dei reati tributari a tale generale novero di illeciti.

Anche il regime della prescrizione dei reati tributari previsti dagli articoli da 2 a 10 del d. lgs. n. 74/2000 (con esclusione, dunque, del reato di omesso versamento delle ritenute certificate, dell'omesso versamento dell'IVA, dell'indebita compensazione e della sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) è stato modificato in senso restrittivo, essendo stati i relativi termini aumentati di un terzo (nuovo comma 1 *bis* dell'art. 17). Intervento quest'ultimo che rappresenta una clamorosa retromarcia rispetto a quella che era stata una delle principali linee di intervento della riforma penale tributaria dell'inizio di millennio e cioè l'omogeneizzazione dei tempi di prescrizione dei reati tributari a quelli ordinari, laddove in passato agli stessi era stata invece a lungo dedicata in proposito una speciale disciplina più sfavorevole per l'imputato nel nome della ragion fiscale.

Il legislatore è intervenuto anche sul terreno processuale, pur non operando direttamente sul codice di rito. Sempre attraverso l'art. 2 comma 36 *vicies semel*, infatti, si è aggiunto all'art. 13 del d. lgs. n. 74/2000, dopo il comma 2, un comma 2 *bis* che prevede che per tutti i delitti considerati dal citato testo normativo il patteggiamento ex art. 444 cod. proc. pen. possa essere chiesto «solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2», ovvero, in altri termini, allorché, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, venga effettuato il pagamento ad estinzione dei debiti tributari conseguenti alle condotte illecite.

La disposizione, evidentemente volta ad incentivare i meccanismi riparatori in oggetto, parrebbe peraltro, secondo alcune prime letture, di non facile realizzabilità ove si consideri l'ampio ricorso, nella fase delle indagini preliminari, al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, la cui legittimazione, nel capo dei reati tributari, deriva dall'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244; di qui, dunque, l'impossibilità oggettiva pressoché *in toto* di far luogo al patteggiamento stante appunto l'impossibilità di disporre di somme già gravate da sequestro. Va ricordato che, chiamata a giudicare della possibile illegittimità costituzionale dell'art. 322 *ter* cod. pen. e l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 143, comma 1, sotto il profilo della violazione del principio di legalità e della duplicità della sanzione perché, costituendo la confisca obbligatoria per equivalente una sanzione penale, qualora il danno erariale venisse meno a seguito del pagamento delle imposte evase, si determinerebbe il contestuale operare di due sanzioni per il medesimo illecito, la giurisprudenza ha chiarito che la restituzione all'erario del profitto derivante dal reato elimina in radice lo stesso oggetto sul quale dovrebbe incidere la confisca, posto che, in caso contrario, si avrebbe appunto una

inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato dal reato (Sez.3, n. 10120 del 01/12/2010, dep. 11/03/2011, Provenzale, Rv. 249752); ne deriverebbe che, non potendo, sulle somme corrisposte all'Erario, operare la confisca, ben potrebbe allora farsi luogo al patteggiamento; resta tuttavia da comprendere quale soluzione sarebbe adottabile ove, in vista della confisca, intervenisse, appunto, il sequestro preventivo specie se posto in essere, come facilmente ipotizzabile, prima del pagamento del debito tributario.

Restano in ogni caso valide, posto che la nuova disposizione condiziona la legittimità del patteggiamento alla ricorrenza della circostanza attenuante dei commi primo e secondo, le affermazioni giurisprudenziali in ordine alla sussistenza dell'attenuante pur in presenza di un pagamento effettuato successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi (Sez.3, n. 656 del 01/12/2010, dep. 13/01/2011, Segaloni, Rv. 249335) e in ordine, al contrario, alla inapplicabilità dell'attenuante in caso di adesione all'accertamento, atteso che la stessa è subordinata all'integrale estinzione del debito tributario mediante il pagamento anche in caso di espletamento delle speciali procedure conciliative previste dalle norme tributarie (Sez.3, n. 30580 del 13/05/2004, dep. 14/07/2004, Pisciotta, Rv. 229355). Va inoltre segnalata, nelle intenzioni del legislatore, la riferibilità indifferenziata a tutti i reati del nuovo regime di accesso al rito posto che la norma non opera distinguendo di sorta. E tuttavia l'applicabilità del nuovo meccanismo desta non poche perplessità ove riferita anche ai reati di cui agli artt.8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) che, attesa la loro configurazione, non comportano evasione fiscale per il loro autore, e, plausibilmente, anche al reato di cui all'art.11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) configurato come reato a consumazione anticipata.

Sul punto va da ultimo rammentato che la novella è altresì intervenuta sull'entità dell'abbattimento della pena conseguente alle condotte riparatorie del primo comma del citato art. 13, contenendola entro il terzo (in precedenza era prevista la diminuzione fino alla metà della sanzione irrogata in concreto). La scelta è certamente coerente con gli intenti repressivi che caratterizzano l'intervento normativo e rivela altresì il cessato favore verso i comportamenti riparatori in questa materia, una volta che l'avvento della confisca per equivalente ha consentito di prescindere dalla collaborazione del contribuente infedele per recuperare l'imposta evasa, dimostrando come non sia più necessario a tal fine blandirlo in

maniera particolarmente plateale. Il problema è peraltro ancora una volta collegato all'illustrata connessione tra attenuante e patteggiamento, atteso che la minore appetibilità della scelta collaborativi potrebbe tradursi in un minore accesso al rito alternativo, ripercuotendosi sui tempi dell'accertamento del reato in uno scenario in cui l'abbattimento delle soglie di punibilità previste per le singole fattispecie dovrebbero in prospettiva determinare l'aumento del numero dei processi penali tributari.

Il legislatore è intervenuto (ciò che avviene ormai sempre più di rado) anche sul regime intertemporale delle norme di nuova introduzione stabilendo, al comma 36 *vicies bis*, che le stesse (ivi comprese, dunque, quelle di natura processuale contenute al nuovo comma 2 *bis* dell'art.13 del d. lgs. n. 74/2000) si applichino «ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione»; di tale norma, per la verità, e specie con riguardo alle modifiche di natura sostanziale, non vi sarebbe stata necessità, stante il divieto di retroattività, di valenza anche costituzionale, delle norme penali modificative *in peius* ed atteso il contenuto dell'art.2, ult. comma, cod. pen.; e ciò tanto più avendosi riguardo alla natura manifestamente innovativa di dette norme, non contemplate in alcun modo dal decreto legge sì che, secondo la costante giurisprudenza della Corte sul punto, agli stessi non può non essere attribuita efficacia di validità temporale *ex nunc*, ovvero dal momento della entrata in vigore della legge di conversione, coincidente con quello della pubblicazione della stessa (Sez. 1, n. 7451 del 21/05/1998, dep. 24/06/1998, Maccari, Rv. 210887; Sez. 3, n. 10573 del 20/09/1993, dep. 20/11/1993, D'Avino, Rv. 196444).

La disposizione in realtà non assume particolare significato nemmeno in riferimento alla speciale disciplina del patteggiamento introdotta dalla novella, atteso che non ne condiziona – ovviamente a partire dall'entrata in vigore della legge di conversione – l'applicabilità ai processi in corso nei quali non sia stato già concluso il negozio processuale sulla pena, non influenzando sull'operatività del principio *tempus regit actum* che la governa in forza della sua natura squisitamente processuale.

Redattori: Gastone Andreazza, Luca Pistorelli, Alessio Scarcella

Il vice direttore
(Domenico Carcano)