

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Alla Consulta soglie di punibilità e reati di dichiarazione fraudolenta***

di Valeria Nicoletti

A poco più di due anni dall'emanazione del D.Lgs 158/2015 che ha modificato il D.Lgs 74/2000 i **reati tributari** tornano all'attenzione della **Corte Costituzionale**.

Nello specifico con l'ordinanza del 13 luglio 2017, pubblicata sulla G.U. n. 43 dello scorso 25 ottobre, la Sez. II, del Tribunale di Palermo ha sollevato questione di **legittimità costituzionale** - sotto il profilo della manifesta irragionevolezza nonché per violazione degli [articoli 3, 76 e 77](#) della Costituzione - dell'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) (nella formulazione *post* D.Lgs. 158/2015) nella parte in cui non esclude - a differenza di quanto invece previsto dall'[articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#) - la punibilità della condotta in presenza di **soglie di punibilità**.

L'eccezione si basa sull'assunto di una **sostanziale omogeneità** tra il reato di "*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" ([articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)) e quello di "*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*" ([articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#)).

L'ipotesi di cui all'articolo 2 si differenzerebbe sia strutturalmente che funzionalmente da quella dell'articolo 3, non per la natura del falso *ivi* contemplato, ma per il rapporto di **specialità reciproca** (e non di sussidiarietà) intercorrente tra le due norme.

Ai fini del reato ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti attiene sia all'inesistenza dell'operazione economica (oggettiva o soggettiva, totale o parziale) sia alla **natura del documento** che deve essere costituito da una fattura o altro documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie.

Secondo questa impostazione, in un giudizio di comparazione, il reato di cui all'[articolo 3](#) troverebbe applicazione quando, per l'indicazione di elementi passivi fittizi, non ci si avvale delle fatture e degli altri documenti aventi un contenuto probatorio analogo, ma si pongono in essere gli **altri artifici** descritti irriducibili, secondo la nuova formulazione dell'articolo, ad un mero mendacio contabile.

Pertanto, "*sarebbe soltanto l'efficacia probatoria (declinata sulla falsariga delle norme tributarie) del documento utilizzato per la dichiarazione fraudolenta l'elemento specializzante volto a qualificare la fattispecie incriminatrice descritta dall'art. 2 e, al contempo, a tenerla distinta da quella prevista dall'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000*".

La sostanziale omogeneità tra le norme in esame si ricaverebbe, inoltre, dalla **sovrapposizione** delle **definizioni** di “operazioni inesistenti” ([articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)) e “operazioni simulate” ([articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#)); sul punto il Tribunale di Palermo riportandosi all'interpretazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione (cfr. Relazione n. III/05/2015 del 23 ottobre 2015) afferma che “la sovrapposizione *“andrebbe decifrata nel senso di non ravvisare differenza alcuna tra operazioni simulate ed apparenti, la cui riconducibilità all'art. 2 o all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 dipenderebbe esclusivamente dalla sussistenza o meno del documento contabile nonché dalla eventuale copertura cartolare offerta dalla fattura”*”.

Sulla base della sostanziale identità tra la fattispecie in esame, accomunate da una struttura bifasica e riconducibili all'unico *genus* della frode fiscale (cfr. Relazione n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015), il Tribunale ritiene che **la differenziazione sanzionatoria derivante dalla previsione nell'articolo 3 D.Lgs. 74/2000 di determinate soglie di punibilità si presta a generare una irragionevole disparità di trattamento non giustificata da specifiche esigenze repressive**, ritenendo che le condotte *ivi* previste possano rappresentare per l'interesse dell'Erario un pericolo concreto non inferiore rispetto alle operazioni punite dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).

Infatti, la scelta delle soglie di punibilità, come elemento costitutivo del reato, se pur rimessa alla discrezionalità del Legislatore, non può sfuggire al canone della **ragionevolezza**, che impone di non differenziare, in assenza di giustificate istanze punitive, il trattamento sanzionatorio di comportamenti di **eguale gravità**.



La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**