

REATI FISCALI, PRINCIPIO DI LEGALITÀ E *NE BIS IN IDEM*: VARIAZIONI ITALIANE SU UN TEMA EUROPEO*

di Giovanni Maria Flick

SOMMARIO: 1. Repressione penale ed imposte: dalle “manette agli evasori”... – 2. (*segue*) ...ai problemi di oggi. – 3. Dall’abuso del diritto al diritto dell’abuso, attraverso l’elusione. – 4. Gli articoli 5 e 8 della legge delega n. 23/2014: più problemi che principi e criteri direttivi. – 5. “Materia penale” e *ne bis in idem*. – 6. Le ricadute della sentenza CEDU del 4 marzo 2014 (*Grande Stevens*): a) in generale... – 7. (*segue*) ...b) nel settore tributario. – 8. Legalità formale e sostanziale: un matrimonio felice o una convivenza difficile?

1. Repressione penale ed imposte: dalle “manette agli evasori”...

Il sistema penale tributario delineato con il d. lgs. n. 74 del 2000 solleva una serie di dubbi e interrogativi, alla luce sia dell’esperienza maturata sino ad ora nella sua applicazione; sia delle modifiche introdotte in esso dalla prassi e dalla interpretazione giurisprudenziale nazionale e ora anche europea; sia di taluni interventi del legislatore. La delega legislativa in corso di attuazione (l. 11 marzo 2014, n. 23) dovrebbe essere in grado di risolvere quegli interrogativi, alcuni dei quali sono particolarmente urgenti, come quelli sul destino dell’abuso del diritto e sul rapporto fra esso, l’elusione e l’evasione. Tuttavia può sembrare dubbio che la delega – costellata di criteri oscuri, generici e talora anche apparentemente contraddittori – sia in grado di risolvere gli attuali problemi del diritto penale tributario quantomeno nella loro interezza; potrebbe anzi crearne dei nuovi.

Numerose esperienze concrete dimostrano come all’abuso del diritto da parte del contribuente troppo spesso corrisponda un “diritto dell’abuso” da parte del fisco. Occorre verificare perciò il rispetto del principio di legalità nella definizione dell’illecito penale e di quello tributario, nel duplice significato attribuito a quel principio sia dalla Costituzione italiana, sia dalla CEDU e dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, secondo quanto ribadito recentemente da una sentenza della Corte europea dei Diritti dell’uomo ([sent. 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia](#)). Quest’ultima peraltro non si occupa specificamente del principio di legalità, intesa come determinatezza dell’illecito, perché i ricorrenti non hanno, in effetti, sollevato censure di violazione dell’art. 7 CEDU; di legalità si parla nei §§ 186 ss. della sentenza, ma con riguardo alla «legalità dell’ingerenza» della sanzione sul diritto di proprietà, richiesta dall’art. 1 Prot. 1 della CEDU.

* *Lectio magistralis di introduzione al dottorato in Diritto e Impresa – “Europa, mercato, giustizia” – Università Luiss, 25 giugno 2014, Roma. Il testo è in corso di pubblicazione sulla Rassegna Tributaria del 2014.*

La sentenza propone soprattutto un altro interrogativo da risolvere con urgenza, in materia di cumulo tra le sanzioni penali e le sanzioni amministrative. Nel caso di specie si tratta di quelle irrogate dalla CONSOB per l'abuso di mercato; ma il principio è stato ripreso recentemente dalla Corte CEDU in materia tributaria, con sentenza in data 20 maggio 2014 ([Nykänen c. Finlandia](#)). Occorre evitare che il doppio binario tra sanzioni penali e tributarie in violazione dell'articolo 4 del Protocollo 7 della Convenzione di Strasburgo che vieta il *bis in idem*, si trasformi in un binario morto.

Per rispondere a quegli interrogativi è opportuno muovere dalle premesse del diritto penale tributario, agli inizi degli anni '80. Si decise allora di abolire l'istituto tradizionale della pregiudiziale tributaria, che aveva in precedenza paralizzato di fatto l'applicazione delle norme penali di settore.

Si ritenne tuttavia di salvaguardare l'esigenza cui la pregiudiziale era stata preordinata: evitare di affidare al giudice penale accertamenti complessi in materia fiscale, rispetto ai quali esso non era preparato (come non lo è oggi). La soluzione fu quella di sganciare gli illeciti penali dall'evasione d'imposta e farli coincidere con condotte di facile riscontro a monte dell'evasione, in termini di inosservanza degli obblighi strumentali di documentazione a carico del contribuente: la fatturazione, la tenuta delle strutture contabili etc.; i reati prodromici all'evasione.

La trasformazione del sistema secondo questa logica avvenne con la cosiddetta legge delle "manette agli evasori", dimenticando i principi di offensività e di *extrema ratio* dell'intervento penale. La sfiducia nella professionalità del giudice penale in questa materia portò a varare un sistema nel quale erano criminalizzati meri inadempimenti contabili di natura formale, lasciando alla sola sanzione amministrativa il compito di reprimere l'evasione, lesiva del bene finale di settore. In questa strategia, anche per l'inadeguata selezione dei fatti penalmente rilevanti, nacque una serie di problemi pratici notevoli sul piano applicativo.

Levato il freno della pregiudiziale tributaria, si passò da una situazione di totale inesistenza della repressione a un intervento penale a tappeto. Gli uffici giudiziari furono inondati da una valanga di *notitiae criminis*; i reati tributari formali costituirono la parte dominante del lavoro dei pubblici ministeri in quegli anni. Da ciò si arrivò a quella che i penalisti definiscono una "depenalizzazione di prassi": lasciar dormire negli armadi i fascicoli aventi ad oggetto vicende bagatellari come queste, nell'attesa dell'inevitabile prescrizione, per aver tempo di occuparsi delle cose serie.

La riforma penale tributaria del 2000, con il D.Lgs. n. 74/2000, ha cercato di porre rimedio a questa situazione in due modi: con un'ampia depenalizzazione di quelli che erano stati i reati introdotti in base alla riforma delle manette agli evasori del 1982; con l'abbandono del modello velleitario e pletorico del "reato ostacolo", disancorato da indici di aggressività verso il bene finale, cioè l'evasione all'obbligo tributario.

Si concentrò la risposta repressiva di ordine penale su un gruppo abbastanza ristretto di violazioni, prevalentemente attinenti all'autoaccertamento del debito di imposta: la dichiarazione dei redditi e dell'IVA. Il superamento delle remore legate al deficit di specializzazione del giudice penale è stato il mezzo che ha consentito di focalizzare la risposta repressiva su condotte lesive del bene finale; tale soluzione

risultava rafforzata – per evitare una dilatazione eccessiva dell’area del penalmente rilevante – da un robusto impiego del selettore quantitativo rappresentato dalle soglie di punibilità. Queste ultime nella materia tributaria possono effettivamente trovare accoglimento, perchè in relazione a un bene finale come l’adempimento dell’obbligo tributario la gravità e la rilevanza dell’inadempimento sono collegate anche a dimensioni quantitative.

Invece altri usi delle soglie possono apparire abnormi e paradossali, in particolare per la fattispecie del falso in bilancio nella quale si sono introdotte delle soglie molto rilevanti con la riforma del 2002. Esse hanno portato a sottrarre alla previsione penale situazioni lesive sul piano della trasparenza; hanno introdotto un concetto di relatività della trasparenza e della veridicità che si può sintetizzare con la risposta di una famosa signora a chi le chiedeva se era incinta: un poco! Insomma, occorre tener presente la differenza funzionale che vi è nell’uso delle soglie quantitative di rilevanza penale: nella materia tributaria possono avere domicilio; nella materia della trasparenza societaria (a mio avviso) forse non dovrebbero averlo; con l’eccezione, ovviamente, delle ipotesi di mancanza di offensività.

Le perplessità su un sistema dalle false comunicazioni sociali che riproponga, come l’attuale, l’assetto penale tributario – reato per i falsi “sopra soglia”, illecito amministrativo per i fatti “sotto soglia” – paiono legate, anche e soprattutto, alla impossibilità di far dipendere la rilevanza penale del falso societario (che dovrebbe prescindere dall’offesa ad interessi patrimoniali “finali”, fungendo da “antemurale” rispetto ad essa) da dati di ordine meramente quantitativo, non coniugabili razionalmente con la estrema eterogeneità delle informazioni societarie che possono venire in rilievo. In effetti, non tutte le comunicazioni sociali hanno una struttura “bilancistica”; il bilancio reca a sua volta anche informazioni di carattere “qualitativo”. Costituiscono prova eloquente di tali perplessità le soglie attualmente previste, che costituiscono fonte di inaccettabili sperequazioni, per *communis opinio*.

2. (segue) ...ai problemi di oggi.

Il sistema penale tributario introdotto nel 2000 ha retto ragionevolmente, nonostante i problemi emersi nell’applicazione pratica, che ci si propone di risolvere con la delega legislativa in corso di attuazione. Tuttavia si registra negli ultimi anni una inversione di tendenza, legata alla crescita abnorme o quanto meno al permanere di un tasso assai elevato di evasione fiscale.

Si è ritenuto che la strategia inaugurata nel 2000 portasse a un eccessivo abbassamento della guardia su certi versanti. Perciò si è ripenalizzata o penalizzata *ex novo* una serie di condotte connesse alla fase della riscossione del tributo, come l’omesso versamento di ritenute certificate o quello dell’IVA indicata nella dichiarazione; o come le indebite compensazioni di debiti/crediti fiscali.

È una opzione comprensibile nelle sue motivazioni, per gli allarmanti dati circa l’incidenza percentuale dell’evasione fiscale sul PIL. Ma solleva perplessità nella misura in cui sembra implicare la criminalizzazione del mero inadempimento di debiti

tributari a prescindere da ogni supporto fraudolento: quasi una sorta di arresto per debiti che viene introdotto nella materia tributaria.

Una linea di tendenza in una prospettiva rigorista e di recupero fiscale può cogliersi anche nell'orientamento giurisprudenziale che ha preso le mosse dalla sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia nel 2008. Quella tendenza ha portato prima ad estendere nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano il concetto di abuso del diritto; poi – soprattutto attraverso alcune sentenze recenti della Cassazione – a una pericolosa confusione nel passaggio dall'abuso all'elusione fiscale e poi alla evasione; da ultimo al superamento della distinzione tra l'elusione e l'evasione fiscale vera e propria, un tempo tradizionale ai fini di rilevanza penale.

Un simile discorso apre la via a conseguenze e dilatazioni preoccupanti, quanto meno nella prassi, nell'accertamento e nella successiva denuncia all'autorità giudiziaria, che fra l'altro è ora condizione e premessa per il raddoppio dei termini di accertamento. Sul piano della prassi si crea uno stimolo rilevante a transigere le pendenze fiscali, perché evidentemente la minaccia della denuncia penale può funzionare da deterrente preventivo e da incitamento all'accordo con il fisco.

Offrono conferma di ciò le perplessità autorevolmente espresse, anche di recente, sulla prospettiva di riconoscere *bonus* e incentivi ai dipendenti dell'Agenzia delle entrate, in base ai risultati conseguiti, che può favorire una "aggressione fiscale" a danno del contribuente. Ne è nata una serie di interrogativi abbastanza preoccupanti anche per i potenziali riflessi di ordine penalistico, che i criteri dettati dalla legge delega (alla cui attuazione si sta lavorando) si propongono di chiarire e risolvere, nonostante la loro formulazione ambigua e per certi aspetti la loro incoerenza.

Un altro indice della tendenza rigorista merita di essere approfondito nello sviluppo e nell'attuazione della delega. Si tratta della alternativa – nelle fattispecie di dichiarazione infedele e in quelle di dichiarazione fraudolenta attraverso l'indicazione di costi fittizi – tra il concetto autonomistico di fittizietà dei costi, legato alla loro ineducibilità o alla loro «non inerenza» nell'ambito tributario; e il concetto di loro inesistenza fisica *in rerum natura*, come *pendant* dell'omissione di indicazione di elementi attivi. Anche in rapporto a questi ultimi può peraltro porsi l'alternativa tra nozione "naturalistica" e nozione "giuridico-tributaria".

La prima tesi, affermata in sede dottrinale, è stata recepita dalla giurisprudenza prevalente nell'interpretazione dagli articoli 2,3,4 del d. lgs. n. 74 del 2000 (delitti in materia di dichiarazione fraudolenta mediante fatture false o altri artifici o di dichiarazione infedele).

In controtendenza alla prospettiva rigorista, un orientamento giurisprudenziale abbastanza recente della Cassazione a Sezioni Unite nel 2010 ha posto un punto fermo sulla differenza tra la truffa ai danni dello Stato e la frode fiscale. A tal fine ha sottolineato sia l'impossibilità di ricorrere alla applicazione dell'art. 640 c.p., per supplire in via residuale alle carenze della normativa penale fiscale (ad esempio nei casi di comportamenti sotto soglia); sia l'impossibilità di un concorso formale tra queste due fattispecie per il medesimo fatto (salvo che dalla frode derivi un profitto ulteriore rispetto alla evasione fiscale). Ha affermato il principio di spiccata specialità

del sistema sanzionatorio fiscale: un “*sistema chiuso e autosufficiente, all’interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi*”.

Questa affermazione è importante anche rispetto ad una più ampia tendenza generale dell’orientamento giurisprudenziale nell’ambito del diritto penale dell’economia. Da quando il legislatore, a partire dagli anni 2000 (con la demolizione di fatto della fattispecie del falso in bilancio), ha cominciato a distruggere gli strumenti penali speciali repressivi della patologia economica – costruiti sulla tutela di beni intermedi rispetto al patrimonio, per superare la difficoltà di individuare e provare un danno diffuso, come ad esempio quello ai risparmiatori in tema di *market abuse* – la giurisprudenza penale ha cominciato a utilizzare in quest’ambito le fattispecie generali a contenuto patrimoniale del codice penale: la truffa, il furto, l’appropriazione indebita. In rapporto al falso in bilancio una funzione di supplenza sembra essere stata assegnata dalla giurisprudenza, in modo particolare, alle fattispecie incriminatrici in tema di aggio di mercato e manipolazione del mercato, sfuggite al processo di “destrutturazione” che ha colpito il diritto penale societario.

Si tratta di un *revival* di quanto era capitato verso la fine del secolo precedente in materia bancaria: la patologia creditizia – di fronte alla quale non erano disponibili strumenti sufficienti di controllo penale – veniva ricondotta per via di interpretazione allo statuto penale della pubblica amministrazione. Si consideravano le banche pubbliche ed entro certi limiti quelle private come manifestazione rispettivamente di una pubblica funzione o di un pubblico servizio, equiparando il denaro del pubblico a quello pubblico: così da consentire di applicare all’operatore bancario lo statuto penale della pubblica amministrazione e in particolare la norma sul peculato per distrazione, nelle ipotesi di concessione patologica di un credito.

Più tardi nell’ambito tributario si è cercato di utilizzare lo stesso schema: l’impiego delle norme generali penali codicistiche come quella sulla truffa, per affrontare e coprire le lacune della tutela penale specialistica.

3. Dall’abuso del diritto al diritto dell’abuso, attraverso l’elusione.

Il primo nucleo di problemi da risolvere, per verificare il rispetto del principio di legalità nel settore penale tributario, è rappresentato dai temi dell’abuso (una clausola generale); dell’elusione (una forma di abuso tipizzato); del rapporto di entrambi con l’evasione. La distinzione tra i concetti di «abuso del diritto» (in materia tributaria) ed «elusione fiscale» è tutt’altro che chiara ed univoca. La norma di delega di cui all’art. 5 l. 23/2014 usa le due formule in modo alternativo e promiscuo, mostrando di considerarle alla stregua di sinonimi. La soluzione più convincente, su un piano concettuale, potrebbe sembrare quella di considerare l’abuso del diritto come il “mezzo”, l’elusione come il “risultato” che con esso si ottiene. In tale prospettiva, tanto l’uno che l’altra potrebbero formare oggetto di clausole generali.

Nel nostro orientamento giurisprudenziale si sono prese le mosse dalle indicazioni della Corte di Giustizia in materia di abuso del diritto nell’ambito tributario (sentenza *Halifax*); con conseguente disconoscimento del risparmio fiscale ottenuto

attraverso l'abuso degli strumenti giuridici per conseguire una finalità da essi non prevista.

La giurisprudenza della Cassazione – prima quella tributaria; poi quella penale – ha ammesso la possibilità di disconoscere il risparmio fiscale che si sia ottenuto con l'abuso. Ha ravvisato nel divieto di abuso l'applicazione di un principio costituzionale generale, tratto dall'articolo 3 della Costituzione in materia di uguaglianza e dall'articolo 53 in tema di adempimento dell'obbligo fiscale. Ha aggiunto che non vi è in ciò alcuna violazione del principio di riserva di legge (articoli 23 e 25 della Costituzione) perché in realtà non si impone una nuova prestazione al contribuente; ci si limita a disconoscere da parte del fisco un risultato di risparmio fiscale che il contribuente ha conseguito attraverso l'utilizzazione abusiva.

Per definire l'elusione, l'abuso è stato tipizzato dall'articolo 10 della l. n. 408 del 1990 e poi modificato dall'articolo 37 *bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 (aggiunto dal d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358), eliminando il requisito della frodolenza – richiesto anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia – e introducendo il procedimento in contraddittorio per l'accertamento, da parte dell'autorità fiscale, della finalità esclusiva di risparmio fiscale e quindi delle pratiche elusive.

I requisiti sostanziali enunciati dall'art. 37-bis sembrano in effetti tre: carenza di «valide ragioni economiche» dell'operazione; sua finalizzazione ad aggirare «obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario»; conseguimento di un vantaggio «altrimenti indebito». Il carattere “speciale”, e non generale, della disposizione deriva dal fatto che essa è valevole per le sole imposte sui redditi e in relazione alle sole operazioni incluse in un elenco tassativo, per quanto molto ampio. Nel caso dell'elusione non è configurabile una violazione formale delle norme, ma un loro uso sapiente e/o una loro combinazione strumentale – esclusivamente in vista di finalità di risparmio fiscale – che consentono di eluderne la *ratio*.

Il quesito di fondo che ha turbato il sonno dei penalisti era ed è tuttora quello dibattuto e non risolto dai tributaristi: il discorso dell'articolo 37 *bis* e delle ipotesi di elusione ha un carattere meramente procedimentale o sostanziale? Il comportamento elusivo senza violare formalmente la norma, il rispetto formale di essa eludendone o violandone le finalità sostanziali, è un problema riconducibile soltanto alla dimensione procedimentale; oppure è un problema sostanziale?

Se si tratta di un discorso e di un problema sostanziali, si apre la via all'equivalenza tra elusione e evasione sia nell'occultamento di attivo, sia nella indicazione di passività inesistenti. Cioè si apre la via all'applicazione quanto meno dell'articolo 4 del D. lgs. 74 del 2000, della dichiarazione infedele in via residuale; qualche volta anche all'applicazione dell'articolo 2 o soprattutto dell'articolo 3, della dichiarazione fraudolenta attraverso falsità contabili.

L'evoluzione giurisprudenziale in questo ambito – dopo una serie di pronunzie contrastanti – è approdata alla famosa sentenza *Dolce & Gabbana* ([Cass. Pen., sez. II, 22 novembre 2011 – dep. 28 febbraio 2012, n. 7739](#)) con la quale si è introdotta una equivalenza esplicita tra elusione e evasione. Per l'abuso del diritto non tipizzato e non preso in considerazione specificamente dalla legge, la stessa giurisprudenza penale ha riconosciuto che non è possibile costruire una fattispecie penalmente sanzionata,

perché manca una norma di divieto. Viceversa per le ipotesi di elusione previste dall'articolo 37 *bis* la Cassazione ha ritenuto sufficiente questo appiglio normativo per configurare un divieto di condotta, sulla cui violazione fondare la sanzione penale per dichiarazione infedele.

Una simile soluzione solleva perplessità sotto più profili, perché in questi casi la prescrizione normativa di divieto su cui fondare la sanzione penale è molto ampia e generica. Si richiede comunque l'accertamento *a posteriori* e in contraddittorio con il fisco che quell'operazione sia stata utilizzata ad esclusive finalità di risparmio fiscale e non ad altri fini, ad esempio di riorganizzazione aziendale o di gestione. Se è pur vero che l'accertamento dell'operazione elusiva – come ogni accertamento – avviene necessariamente *a posteriori* rispetto al fatto accertato, l'elasticità dei requisiti sostanziali può rendere aleatorio e scarsamente prevedibile l'esito di esso.

Ciò implica necessariamente che il riferimento normativo al tipo di operazioni considerate potenzialmente elusive non è ritenuto sufficiente ad esaurire il disvalore della condotta sotto il profilo oggettivo. Deve essere integrato dalla valutazione *ex post* ad opera di un terzo (controparte), la quale diventa essenziale per individuare una componente soggettiva e di scopo; quest'ultima componente assume il vero ruolo di tipizzazione della condotta penalmente rilevante. Insomma, uno zoppo (la condotta oggettiva) guidato da un visionario (l'intenzione soggettiva, il cui accertamento è demandato alla controparte).

Sembrano evidenti i problemi che derivano da queste situazioni sotto il profilo della tassatività, della certezza e prima ancora del buon senso. Sia a livello nazionale, sia a livello sovranazionale ed europeo, occorre per configurare una fattispecie penale rispettare il fondamentale principio di legalità. Secondo l'articolo 25 II comma della Costituzione, è necessaria la presenza di una prescrizione legislativa sufficientemente precisa e tassativa: *“nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto compiuto”*. L'ordinamento sovranazionale ed europeo, la CEDU (art. 7) e la Carta di Nizza (art. 49) prevedono anch'esse un principio di legalità altrettanto fondamentale, costruito però in modo diverso da quello italiano: *“nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno e il diritto internazionale”*.

Il diritto – come affermano esplicitamente la Corte di Strasburgo e la Corte di Giustizia – è quello che nasce sia dalla legge, sia dalla norma scritta, sia dalle pronunce giurisprudenziali delle due corti, ma non solo di queste; per le norme sovranazionali – che debbono potersi applicare anche ai sistemi di *common law* – rileva più ampiamente il “diritto giurisprudenziale” in generale. Per questo la CEDU e la Carta di Nizza (che racchiude i principi fondamentali dell'ordinamento dell'UE) si sono orientate entrambe a un principio di legalità che non pone più e soltanto l'accento sulla fonte della norma, ma sul suo contenuto.

Il parametro del principio di legalità in quest'ottica è rappresentato dalla prevedibilità e accessibilità (*rectius* conoscibilità agevole) della norma; mentre invece per il nostro sistema costituzionale il parametro, il canone fondamentale è innanzitutto quello della riserva di legge, cioè di una origine e previsione legislativa di quella norma. Accanto alla riserva di legge (che attiene alla fonte) vi è pur sempre anche nel

nostro sistema il principio di determinatezza (che attiene al contenuto della norma): entrambi costituiscono declinazioni del più generale principio di legalità in materia penale.

La combinazione tra i due principi dovrebbe anzi portare – in teoria – a risultati più stringenti e garantisti di quelli cui conduce, in ambito sovranazionale, il principio della prevedibilità e accessibilità. Nel nostro sistema la norma incriminatrice dovrebbe risultare sufficientemente definita – e quindi accessibile – già a livello legislativo, senza che le sue eventuali manchevolezze di partenza debbano o possano essere colmate dalla giurisprudenza; quest’ultima si arrogerebbe in tal modo un compito di individuazione dei confini dell’illecito penale rimesso dalla Costituzione in via esclusiva al legislatore.

L’esistenza di un indirizzo giurisprudenziale costante – come la Corte Costituzionale ha affermato, a suo tempo, nella sentenza n. 327 del 2008 sul “disastro innominato” – può costituire solo un indice della sufficiente determinatezza dell’illecito; nella prospettiva europea, per contro, l’indirizzo giurisprudenziale costante è “diritto penale” a tutti gli effetti. Altro è, poi, che la Corte costituzionale abbia fatto un uso estremamente misurato del canone della determinatezza, ritenendo ampiamente compatibile con essa l’uso di formule elastiche e di concetti generici; col risultato di attenuarne la concreta pregnanza.

La differenza fra le due prospettive non è di poco conto. Nella prospettiva imposta dalla concezione europea e non più soltanto nazionale del principio di legalità, sembra si debba guardare con cautela alla enfaticizzazione – talora eccessiva e troppo formalistica – degli elementi di interpretazione testuale del dato normativo e di elaborazione tecnica, che vengono utilizzati dalla giurisprudenza e dalla dottrina penale e tributaria per decidere se l’elusione sia reato o meno; in particolare, se l’elusione rientri o meno nella dichiarazione infedele ai sensi nell’articolo 4 del D.Lgs. n. 74/2000.

Gli argomenti della dottrina e della giurisprudenza si pongono in contrasto con la prospettiva sostanziale e non formale del principio di legalità; sono tutti reversibili e utilizzabili in un senso come in quello opposto. Soprattutto e finalmente quegli argomenti appaiono destinati ad essere superati dai criteri di delega, se questi ultimi verranno correttamente attuati e tradotti nella formulazione dei decreti delegati.

Infatti, a ben vedere, le argomentazioni per definire la rilevanza penale o meno dell’elusione sono basate essenzialmente sull’argomento chiave – in assunto – ricavabile dalla nozione di «imposta evasa», fornita dall’art. 1, lett. f), del D. Lgs. n. 74/2000 come differenza tra l’imposta effettivamente dovuta (anche per effetto del “disconoscimento” delle operazioni elusive) e quella indicata in dichiarazione. Inoltre, secondo l’art. 7 del D. Lgs. non sono punibili le rilevazioni nelle scritture contabili e le valutazioni estimative che siano espresse con chiarezza nel bilancio; o che siano il frutto di una prassi consolidata seguita in precedenza; o che siano inferiori del dieci per cento alla misura corretta. Talchè se ne desume che possano assumere rilevanza penale le valutazioni prive di tali requisiti.

Ancora, tali argomentazioni sono basate sull’articolo 16 del D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui la punibilità è esclusa quando un’operazione sia stata eseguita con il

conforme parere del comitato antielusione; la norma era stata inserita per garantire una certezza a favore del contribuente, ma immediatamente la giurisprudenza la ha interpretata al contrario. Talchè se ne desume che in mancanza di quel parere può sussistere il reato e che in generale l'elusione rientra nell'evasione.

Infine si è detto che vi è differenza fra il dolo di elusione e quello di evasione; ma si è replicato che comunque l'elusione è una forma di evasione.

4. Gli articoli 5 e 8 della legge delega n. 23/2014: più problemi che principi e criteri direttivi.

L'articolo 5 della legge delega propone a prima vista una definizione ragionevole dell'abuso del diritto e sembra dare per scontato che esso non può comportare conseguenze penali, a conferma ed a rafforzamento delle conclusioni cui era già pervenuta la giurisprudenza della Cassazione in tema di abuso. Definire la condotta abusiva come *"uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione"*, non può costituire la premessa per una violazione di una norma penale: quale norma, se l'abuso per definizione non è in contrasto con alcuna norma?

Tuttavia, proprio muovendo dal risultato che si propone l'art. 5 della delega – la definizione esplicita per legge dell'abuso del diritto, dei suoi requisiti e dei suoi limiti – si potrebbe cercare di argomentare che la violazione del divieto legislativo esplicito di abuso si risolve comunque nella violazione di una norma di per sé idonea a reggere una sanzione penale. Si potrebbe cercare di proporre anche in questo caso un'applicazione ulteriormente ampliata del criterio che è già stato seguito dalla Cassazione con la citata sentenza 7739/2011, per ricomprendere l'elusione *ex art. 37 bis* nell'evasione e quindi nella dichiarazione infedele *ex art. 4 D. Lgs. 2000*. Per evitare una simile forzatura sembra opportuno ed auspicabile uno sviluppo chiaro e univoco dei criteri proposti dall'art. 5 della delega, che sono in realtà più ambigui di quanto possa apparire a prima vista.

Nell'ottica penalistica, il problema di fondo dell'abuso del diritto da parte del contribuente – per evitare che ad esso risponda un diritto dell'abuso da parte dell'erario – è anche (forse soprattutto) quello delle sue conseguenze, cui è connesso il problema dei requisiti per la sua definizione. La conseguenza dell'abuso può essere soltanto il disconoscimento del risparmio fiscale conseguito grazie ad esso, o può essere anche una ulteriore sanzione? In quest'ultimo caso la sanzione può essere penale? O può al più essere soltanto amministrativa, sul presupposto – lungamente affermato, ma ormai inaccettabile alla luce delle indicazioni ribadite anche recentemente dalla giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di Giustizia UE – di una minor pesantezza della sanzione amministrativa rispetto a quella penale e perciò di una minor garanzia, di una minor tenuta del principio di legalità rispetto alla prima?

I principi dell'art. 5 della delega sembrano voler introdurre innanzitutto l'unificazione tra l'elusione che è frutto di una progressiva tipizzazione normativa, e il principio generale del divieto di abuso che è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale.

La necessità di una “*formale e puntuale individuazione della condotta abusiva*” è avvertita dal legislatore delegante, che peraltro la rimanda alla motivazione dell’accertamento fiscale ed al contraddittorio, anziché richiederla al legislatore delegato, ancorchè la finalità della delega sia proprio quella di precisare adeguatamente a livello legislativo i tratti del fenomeno.

L’unificazione tra abuso ed elusione è di per sé opportuna, poiché si tratta di due concetti concentrici e l’abuso comprende le diverse forme di elusione. Tuttavia si assimilano fra di loro due realtà diverse, la prima delle quali nasce dall’elaborazione giurisprudenziale, la seconda invece da quella normativa. Ad esse sembra ora aggiungersi una terza realtà: quella dell’accertamento fiscale in sede di elaborazione amministrativa, con una sorta di singolare *mix* tra legislazione, giurisdizione ed amministrazione. D’altronde l’intento di unificare abuso ed elusione sembra contraddetto o quanto meno non confermato dalla previsione tuttora distinta fra abuso nell’art. 5 ed elusione nell’art. 8 della delega.

La clausola generale dell’abuso dovrebbe avere carattere eccezionale e residuale. Essa è vista con sfavore dalla giurisprudenza più attenta, come quella del *Conseil Constitutionnel* francese del 2013, che ne censura fra l’altro la violazione dei principi di legalità e certezza. L’elusione invece è definita attraverso una tipizzazione normativa più specifica, se pure attraverso categorie in sé generiche come quella dell’art. 37 *bis* citato.

Inoltre, l’art. 5 della delega assimila fra di loro due momenti diversi ed in tesi contrastanti: quello soggettivo, integrato dallo “*scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell’operazione abusiva*”; quello oggettivo, integrato da un “*uso distorto di strumenti giuridici, idonei ad ottenere un risparmio d’imposta, ancorchè tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione*”.

Al rischio di confondere la prospettiva legislativa e quella giudiziale (e di espropriare la prima attraverso la seconda) si aggiunge poi il rischio della confusione tra un principio di elaborazione giurisprudenziale nazionale ed una diversa indicazione del diritto eurounitario. L’art. 5 della delega richiede infatti di coordinare i principi e criteri direttivi della delega con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva (n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012).

La raccomandazione UE propone una nozione obiettiva di abuso attraverso l’elusione dell’imposta, a prescindere dalle intenzioni del contribuente: una condotta in contrasto con l’obiettivo, lo spirito e le finalità delle disposizioni fiscali altrimenti applicabili nella specie, al di là della mera assenza di ragioni extrafiscali. Per contro, l’art. 5 – al fine di garantire la libertà di scelta del contribuente fra diverse operazioni – per un verso richiama lo scopo di risparmio fiscale indebito come causa prevalente dell’operazione abusiva; per un altro verso richiama la presenza di ragioni extrafiscali non marginali al fine di escludere l’abuso.

Nell’art. 5 è esplicita la previsione che non sono opponibili all’autorità finanziaria gli strumenti giuridici di uso distorto ed essa può disconoscere gli effetti del conseguente risparmio di imposta. Non è però altrettanto esplicitamente affermato che la rilevanza dell’abuso si esaurisca in questi termini, con una sorta di confine

invalicabile tra elusione ed evasione. Una precedente formulazione della delega prevedeva esplicitamente la esclusione della rilevanza penale per i comportamenti di elusione; la formulazione attuale dell'art. 8 è invece più riduttiva, perchè prevede più semplicemente la *“individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie”* da parte del legislatore.

È perciò plausibile il dubbio se tale individuazione sia ora riservata soltanto alla scelta del legislatore; o se essa possa essere tuttora compiuta anche dal giudice, utilizzando il criterio di infedeltà della dichiarazione ai sensi dell'art. 4 D. lgs. n. 74 del 2000, negli stessi termini già proposti dalla Cassazione per l'art. 37 *bis* e per l'elusione (con la citata sentenza 7739/2011). Una simile conclusione rispetto all'abuso sarebbe certamente peggiorativa rispetto a quella antecedente, relativa all'elusione; alle più specifiche (per quanto pur sempre in sé generiche) categorie dell'art. 37 *bis* si sostituirebbe ora il molto più generico e onnicomprensivo riferimento all'unica tipologia dell'uso distorto di strumenti giuridici.

In conclusione, l'art. 5 della delega per definire l'abuso del diritto introduce una serie di filtri e di parametri procedurali e valutativi *ex post*, che non estende esplicitamente all'elusione, con ciò rafforzando l'idea di una tendenziale assimilazione fra le due ipotesi, in contrasto con la loro previsione tuttora distinta. Si tratta dell'onere per l'amministrazione di dimostrare il disegno abusivo; dell'inopponibilità ad essa degli strumenti distorti e del disconoscimento del risparmio conseguente; della necessità per l'amministrazione di individuare la condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale. Sono filtri e parametri difficilmente compatibili sia con i requisiti di tassatività ed offensività, legati al principio di legalità secondo l'art. 25 2° comma della Costituzione; sia con i requisiti di accessibilità (*rectius* agevole conoscibilità) della norma e di prevedibilità delle conseguenze della sua violazione, legati al principio di legalità secondo la Carta di Nizza e secondo la CEDU.

Sul fronte della revisione del sistema sanzionatorio, d'altra parte, l'art. 8 della legge delega in prima battuta sembrerebbe focalizzare la repressione penale sui (soli) *«comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo della documentazione falsa»*. Tale formula, in teoria, dovrebbe preludere all'espulsione dal perimetro di rilevanza penalistica dei fatti di dichiarazione infedele attualmente descritti dall'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, ai quali restano estranei connotati di frode in senso oggettivo (trattandosi di ipotesi di *“nudo mendacio”* in dichiarazione).

Sparirebbe con ciò la fattispecie chiave sulla quale ha fatto perno il riconoscimento giurisprudenziale della rilevanza penalistica dei fenomeni di elusione fiscale. Le successive indicazioni del medesimo art. 8 rendono tuttavia nebulose le reali intenzioni del legislatore delegante, facendo apparire tutt'altro che scontata l'ipotizzata *abolitio* del delitto di dichiarazione infedele.

Questa ultima soluzione risulterebbe in effetti estremamente impegnativa su un piano politico, in quanto destinata inevitabilmente a suonare come una improvvisa e inopinata *“ritirata”* sul fronte della lotta all'evasione, tanto meno accettabile nell'odierno frangente socio-economico. Nell'art. 8 si richiede infatti al legislatore delegato di procedere alla *«revisione del regime della dichiarazione infedele»* (non, dunque,

di depenalizzarla *tout court*); gli si accorda al tempo stesso la potestà di «ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità».

L'esito finale potrebbe bene essere, dunque, anche quello di un semplice "dimagrimento" della figura criminosa in discorso, i cui termini non appaiono peraltro neppure essi chiaramente predeterminati: potendosi spaziare dalla soluzione minimalistica del mero innalzamento delle soglie di punibilità a un più incisivo riassetto della fattispecie che – in relazione alle esigenze di certezza evocate nell'ambito dei lavori parlamentari – escluda dal suo perimetro operativo i profili di ordine *lato sensu* valutativo (inesatte valutazioni degli elementi attivi e passivi; non deducibilità e non inerenza degli elementi passivi; violazione dei criteri di competenza). Si tratta dei profili in relazione ai quali è più avvertito il rischio che una semplice disparità di vedute tra contribuente e organi dell'accertamento tributario porti con indeclinabile automatismo il primo sul banco degli imputati; un'ipotesi di intervento, quest'ultima, che pure potrebbe avere un peso nel dibattito sulla rilevanza penale dei fenomeni elusivi.

5. "Materia penale" e *ne bis in idem*.

Il secondo aspetto rilevante della sentenza CEDU del 4 marzo scorso, per il settore tributario, è quello – l'unico accolto dalla Corte di Strasburgo – del divieto di *bis in idem* processuale fra sanzioni penali e sanzioni amministrative riconducibili alla "materia penale", nonostante la loro diversa qualificazione nell'ordinamento interno.

La sentenza *Grande Stevens* non rappresenta una novità nella giurisprudenza CEDU, come dimostra il rigetto della richiesta italiana di rinvio alla *Grande Chambre* della Corte per il riesame della decisione, nonostante il suo rilievo ([clicca qui per accedere al relativo comunicato stampa](#), con annotaz. di F. Viganò). La sentenza applica i c.d. criteri *Engel* (affermati in una sentenza della Corte del 1976 e successivamente via via affinati) per definire la "materia penale": cioè gli illeciti e i relativi procedimenti e sanzioni nei quali sono vincolanti il rispetto delle garanzie del giusto processo (art. 111 della Costituzione, art. 6 della CEDU e art. 47 della Carta di Nizza); quello del principio di legalità (art. 25 della Costituzione, art. 7 della CEDU e art. 49 della Carta di Nizza); il rispetto del principio di *ne bis in idem* processuale, cioè del diritto di non essere perseguito o condannato due volte per lo stesso reato (art. 4 del protocollo 7 della CEDU e art. 50 della Carta di Nizza, mentre nell'ordinamento nazionale italiano il *ne bis in idem* è previsto dall'art. 649 c.p.p., ma non è costituzionalizzato).

Fra i criteri *Engel* il primo è formale ed è rappresentato dalla qualificazione dell'illecito secondo l'ordinamento nazionale, che è sufficiente di per se ad imporre quelle garanzie, Tuttavia anche in mancanza di tale qualificazione (o ovviamente in caso di qualificazione diversa, da parte del legislatore nazionale), valgono i due criteri sostanziali – fra loro alternativi – della natura della violazione e della natura, gravità e scopo della sanzione, secondo la valutazione della Corte CEDU.

Nella prospettiva sostanziale proposta da quest'ultima, l'identità del fatto-reato su cui si fonda il *ne bis in idem* – al pari di quanto prevede esplicitamente il divieto dell'art. 649 c.p.p. – è fondata sulla coincidenza di quel fatto in senso storico-naturalistico. Non importa invece la diversa qualificazione del fatto sul piano giuridico: *in primis* la differenza tra la sua classificazione come illecito penale da un lato e come illecito amministrativo dall'altro (sia pure arricchita, come nel caso *Grande Stevens*, dalla differenza tra illecito di pericolo concreto nel primo caso e di pericolo astratto nel secondo).

La prospettiva europea è sostanzialmente coincidente sia nella giurisprudenza CEDU che in quella della Corte di Giustizia; quest'ultima rinvia esplicitamente alla prima, con talune differenze marginali di cui non è necessario il richiamo in questa sede. Si tratta del rinvio al giudice nazionale per la qualificazione di "materia penale"; nonché di una serie di complicazioni nel coordinamento fra sanzioni penali e amministrative in tema di *market abuse*, alla luce della direttiva 2003/6/CE ora in via di soluzione con la sostituzione di quest'ultima da parte della direttiva 2014/57/UE e del relativo regolamento (in data 16 aprile 2014). Quella prospettiva è riaffermata recentemente dalla Corte CEDU anche per le sanzioni amministrative tributarie (con la sentenza in data 20 maggio 2014, *Nykänen*).

Secondo la Corte, la materia fiscale in generale – per le sue prerogative pubblicistiche – deve ritenersi esclusa dall'ambito di applicazione dell'art. 6 CEDU sulla garanzia del giusto processo. Tuttavia le sanzioni amministrative tributarie, quando abbiano una finalità non soltanto risarcitoria, ma deterrente e punitiva, comportano per la loro applicazione le garanzie del giusto processo e del divieto di *bis in idem*, in quanto sono riconducibili alla materia penale. Infatti la Corte CEDU ha ritenuto che l'avvenuta applicazione al contribuente di una sanzione amministrativa tributaria (nella specie una sopratassa di importo molto limitato) con provvedimento definitivo, impedisce di avviare o proseguire un procedimento penale per la medesima violazione, ancorché diversamente qualificata come frode fiscale.

Le conclusioni della Corte CEDU nella vicenda *Grande Stevens* hanno una valenza che va ben oltre il caso di specie, ma coinvolge sia in generale il sistema del doppio binario fra illeciti, procedimenti e sanzioni di carattere penale ed amministrativo; sia più specificamente l'assetto di questi ultimi nel sistema tributario nazionale.

6. Le ricadute della sentenza CEDU del 4 marzo 2014 (*Grande Stevens*): a) in generale...

In termini generali il problema può essere solo accennato in questa sede, rinviando ai numerosi approfondimenti che hanno seguito la sentenza CEDU del 4 marzo scorso (fra essi, mi permetto di richiamare G.M. Flick – V. Napoleoni, [Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?](#) in *Rivista dell'Associazione Italiana Costituzionalisti* e in corso di pubblicazione su *Rivista delle Società* 2014, n. 5, per una riflessione richiamata anche in questa sede, *infra*, soprattutto par. 8).

Il divieto di doppio giudizio, per rimuovere la duplicità di processi – rispettivamente penale ed “amministrativo” secondo il diritto interno, ma in realtà appartenenti entrambi alla “materia penale” – imporrebbe in prima battuta una interpretazione convenzionalmente conforme dell’art. 649 c.p.p. In quanto espressione di un principio generale, la norma dovrebbe essere interpretata non soltanto come riferibile alla coesistenza fra sentenze e procedimenti penali; ma altresì come riferibile a quella fra esse e le sentenze e procedimenti amministrativi, quando siano riconducibili alla “materia penale”.

La giurisprudenza della Cassazione ha d’altronde già seguito la via di una interpretazione analogica dell’art. 673 c.p.p. (revoca della sentenza di condanna per abolizione del reato), nell’ipotesi in cui una norma interna sia stata dichiarata dalla Corte di Giustizia contraria al diritto dell’Unione europea; nonché in talune ipotesi di estensione nell’applicazione dell’art. 649 c.p.p. in quanto principio generale.

Nel caso di rifiuto o di ritenuta impraticabilità di una simile interpretazione dell’art. 649 c.p.p. nel caso di specie, l’alternativa sembra rappresentata o da un intervento legislativo; o dalla proposizione di una questione di costituzionalità *ex art.* 117 primo comma Cost., sulla scorta dell’orientamento avviato dalla Corte Costituzionale con le sentenze n. 348 e 349 del 2007 e successivamente consolidato.

Secondo tale orientamento le norme CEDU, nel significato loro attribuito dalla Corte di Strasburgo, assumono il ruolo di norme interposte dell’art. 117. Esse sono dunque vincolanti per il legislatore nazionale, a meno che risultino in contrasto con qualunque norma costituzionale e non soltanto con i c.d. controlimiti (i principi supremi dell’ordinamento) che ostano alla penetrazione del diritto dell’Unione europea nell’ordinamento nazionale.

È appena il caso di rilevare che parrebbe difficile sostenere un contrasto tra il principio di legalità in senso formale, definito dall’art. 25 Cost., e quello in senso sostanziale proposto dalla CEDU per rafforzare le garanzie dell’individuo nei confronti dello Stato. Sarebbe veramente paradossale evocare il principio di legalità in *malam* anziché in *bonam partem*, in contrasto con una tradizione tanto generale, quanto consolidata.

Per completezza di esposizione, occorre infine tener presente che varrebbe la pena altresì di approfondire la via di una disapplicazione diretta dei limiti dell’art. 649 c.p.p., con riferimento all’illecito amministrativo, nell’ipotesi di una materia regolata dal diritto dell’Unione europea, in quanto norma contrastante con quest’ultimo; senza bisogno di rimuovere previamente l’art. 649 c.p.p. attraverso una declaratoria di incostituzionalità o un intervento legislativo.

A conclusione della riflessioni di carattere generale sulle conseguenze che nascono dalla sentenza CEDU del 4 marzo 2014 per il passato, occorre infine segnalare che essa può riguardare altresì l’ipotesi di una pluralità di decisioni definitive di condanna per il medesimo fatto, nei confronti della stessa persona (art. 669 c.p.p.), aventi ad oggetto rispettivamente un illecito penale ed uno amministrativo che rientri nella “materia penale”.

Il problema si pone negli stessi termini e con le stesse prospettive di soluzione richiamati dianzi, a proposito della coesistenza tra una sentenza definitiva e un

procedimento in corso (art. 649 c.p.p.). *Mutatis mutandis* – tenuto conto della necessità di equilibrio tra il principio di intangibilità del giudicato e il rispetto di un diritto fondamentale della persona – si pone anche in questo caso la via dell’alternativa fra un’interpretazione convenzionalmente conforme, una modifica legislativa e la proposizione di una questione di costituzionalità.

7. (segue) ...b) nel settore tributario.

Venendo ora alle specifiche ricadute possibili della sentenza *Grande Stevens* sul settore tributario, occorre tener presente che esso era in effetti – sino ad un passato relativamente recente – un terreno elettivo di applicazione del regime del cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative per il medesimo fatto: cumulo espressamente sancito da ultimo dall’art. 10 d.l. 7 agosto 1982, n. 516, convertito con modifiche in l. 7 agosto 1982, n. 516. Quel regime venne a suo tempo ritenuto legittimo dalla Corte Costituzionale (ordinanza n. 409 del 1991) in riferimento all’art. 3 Cost.

Ora nell’ordinamento tributario italiano in teoria il pericolo di frizioni con la garanzia convenzionale del *ne bis in idem* dovrebbe essere scongiurato, perchè il principio di specialità tra disposizioni sanzionatorie penali e disposizioni sanzionatorie amministrative è stato esteso anche alla materia tributaria dall’art. 19 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, a conferma della regola generale posta dall’art. 9 l. 689/1981 in tema di rapporti fra norme sanzionatorie penali ed amministrative. Malgrado ciò non mancano profili di criticità, connessi come di consueto a previsioni *extra ordinem* rispetto ad entrambe le norme.

Caduto il vecchio regime della pregiudiziale tributaria, i rapporti tra procedimento penale e processo tributario sono regolati all’insegna del principio del doppio binario. Il procedimento di accertamento tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale inerente ai medesimi fatti (art. 20 d.lgs. n. 74 del 2000) e viceversa.

Fino a che il procedimento di accertamento verta sul solo debito d’imposta, *nulla quaestio*. Il fatto è che, per specifica previsione normativa, l’amministrazione finanziaria, oltre ad accertare il tributo, deve anche irrogare le sanzioni amministrative relative alle violazioni accertate, benché ritenute di rilevanza penale; e può, quindi, anche “difenderle” nel successivo contenzioso tributario. Dette sanzioni non potranno, peraltro, essere eseguite, salvo che il procedimento penale venga definito con formula di proscioglimento escludendo la rilevanza penale del fatto (art. 21 d.lgs. n. 74/2000).

La *ratio* dell’anomalo congegno mira all’efficienza. L’amministrazione finanziaria si precostituisce un titolo che potrà mettere prontamente in esecuzione ove, all’esito del processo penale, emerga che il fatto non integra alcuna ipotesi di reato; e che, dunque, non sussistono i presupposti per l’applicazione del principio di specialità. Si evita in tal modo l’apertura – in coda al processo penale – di una nuova fase rivolta all’applicazione delle sanzioni amministrative, che sia suscettibile di sviluppi in sede contenziosa.

Il meccanismo assicura il rispetto del *ne bis in idem* sul piano sostanziale: diversamente da quanto avviene per gli illeciti in tema di *market abuse*, le sanzioni penali e quelle amministrative comunque non si cumulano in capo al responsabile. Rimane, però, il problema processuale: può accadere, infatti, che un soggetto si trovi sottoposto a procedimento penale dopo che, per il medesimo illecito fiscale, gli è già stata inflitta in via definitiva una sanzione amministrativa. Al riguardo, è dubbio se, ad evitare il contrasto con il divieto convenzionale di un secondo giudizio, basti la circostanza che l'accertamento in sede amministrativa abbia una funzione solo cautelare e sussidiaria rispetto all'ipotesi in cui quello penale si concluda con un nulla di fatto.

Un ulteriore profilo critico si connette ai meccanismi premiali connessi alla definizione bonaria del contenzioso fiscale. La circostanza attenuante speciale prevista dall'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 nel caso di «*pagamento del debito tributario*» anche a seguito di procedure conciliative o di adesione all'accertamento, richiede infatti che il pagamento riguardi anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, benché non applicabili all'imputato in base al principio di specialità. A seguito di una novella del 2011 la fruizione di detta attenuante costituisce d'altro canto condizione per accedere al patteggiamento. Il *bis in idem*, in questo frangente, è dunque anche sostanziale: vero è, però, che si tratta di un pagamento volontario, e non coatto, finalizzato ad ottenere un beneficio in sede penale secondo una logica che evoca quella del "traffico delle indulgenze" (condoni).

Ulteriori problemi possono sorgere non come conseguenza diretta degli assetti normativi, ma per effetto di determinate soluzioni giurisprudenziali. La mente corre, in particolare, all'indirizzo secondo il quale il principio di specialità non si applicherebbe nei rapporti tra i reati di omesso versamento di ritenute certificate o di omesso versamento dell'IVA (artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74/2000), da un lato; e gli illeciti amministrativi di omesso versamento periodico delle ritenute o dell'IVA, dall'altro.

Tra i primi e i secondi intercorrerebbe un rapporto di «progressione», non di specialità. Infatti il reato si consuma con il mancato pagamento delle ritenute o dell'imposta – per un ammontare superiore a 50.000 euro – alla scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale (nel caso delle ritenute) o del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo (nel caso dell'IVA). L'illecito amministrativo invece si perfeziona con l'omesso versamento periodico alle singole scadenze, mensili o trimestrali a seconda dei casi; di conseguenza, al trasgressore dovrebbero essere applicate entrambe le sanzioni. Sulla base del ragionamento che i fatti sono diversi, la Cassazione ha recentemente escluso che detto cumulo contrasti con i principi affermati dalla *Grande Stevens*.

Le ricordate posizioni giurisprudenziali non sono peraltro scevre da margini di opinabilità. Non lo è il postulato di partenza; la fattispecie illecita *maior* (reato di omesso versamento annuale) corrisponde ad uno stadio crescente di offesa al medesimo interesse ed implica necessariamente il passaggio attraverso l'illecito o gli illeciti minori (omesso versamento periodico mensile o trimestrale). Questi ultimi

dovrebbero rimanere pertanto assorbiti dal reato, proprio sulla base dei postulati della progressione illecita.

Sul piano del rispetto dell'art. 4 del Protocollo n. 7, non sembra azzardato ritenere che l'orientamento giurisprudenziale considerato prefiguri una duplicazione di sanzioni per fatti la cui "medesimezza" deve riconoscersi almeno su un piano sostanziale, che è quello rilevante nella prospettiva dei Giudici di Strasburgo. L'omesso versamento delle ritenute o dell'imposta, già sanzionato in via amministrativa, viene nuovamente sanzionato in via penale solo perché protratto nel tempo.

Il problema sarebbe ovviamente rimosso alla radice dalla eventuale abrogazione delle norme incriminatrici dell'omesso versamento di ritenute e dell'IVA, che più d'uno pronostica (specie quanto all'omesso versamento dell'IVA) come possibile esito della riforma del sistema penale tributario richiesta dalla norma di delega legislativa di cui all'art. 5 l. 11 marzo 2014, n. 23.

8. Legalità formale e sostanziale: un matrimonio felice o una convivenza difficile?

Su un piano più generale, la decisa presa di posizione della Corte EDU sollecita anche per il settore tributario un ripensamento dei rapporti tra le due grandi categorie di sanzioni a carattere punitivo conosciute dal nostro ordinamento (penale e amministrativo, appunto), la cui linea differenziale tende sempre di più a scolorirsi. Occorre chiedersi, in specie, se non siano ormai maturi i tempi per la costruzione di una «teoria generale dell'illecito», comunque sanzionato; e per una distinzione chiara e precisa fra il primo ed il secondo. Una distinzione rispettosa dei criteri di ragionevolezza, sussidiarietà e proporzionalità nell'uso della sanzione penale; una distinzione fondata sulla effettiva delimitazione dell'intervento penale alle sole ipotesi di "*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazioni false*"; lasciando al solo intervento amministrativo e alla relativa sanzione le ipotesi prive di tali connotazioni.

Si tratta, come è agevole intendere, di un capitolo della più ampia problematica relativa all'esigenza di smussare la frizione tra la concezione "formale" della legalità penale, propria del nostro sistema (sulla scia della tradizione continentale) e la visione sostanzialistica del medesimo concetto. La prima concezione trova un naturale riflesso nelle definizioni puramente nominalistiche del «reato» tuttora fornite dalla dottrina dominante, quale illecito cui la legge ricollega una sanzione formalmente penale. Della seconda si fa invece portatrice la Corte europea in rapporto alle sue diverse sfaccettature, a cominciare da quelle relative ai principi di accessibilità e prevedibilità della norma penale.

La prospettiva da perseguire – ma il discorso può essere solo accennato in questa sede, perché il suo sviluppo porterebbe troppo lontano – è, come in analoghi frangenti, quella di una combinazione "virtuosa" delle due prospettive: e ciò anche in vista del ruolo che il principio di legalità assume quale supporto agli interventi del diritto dell'Unione europea finalizzati all'adozione di strumenti di tutela penale da parte degli Stati membri. Il canone della legalità formale, di rilievo costituzionale,

rappresenta in effetti una paratia alla penetrazione della giurisprudenza di Strasburgo in ambito nazionale, solo nella misura in cui si traduce in una “valvola di garanzia” aggiuntiva; una garanzia correlata all’esigenza della “legittimazione democratica” per il soggetto investito, in via monopolistica, del potere di normazione *in subiecta materia*.

Un invito in tal senso si rende tanto più necessario in quanto, non di rado, l’esperienza applicativa sembra muoversi in una direzione diversa. Per questo verso, è quasi un segno del destino la coincidenza tra la data della sentenza della Corte di Strasburgo sul caso *Grande Stevens* e quella del deposito di una sentenza delle Sezioni unite penali della Corte di cassazione (sent. n. 10561, 30 gennaio 2014, - 5 marzo 2014, rel. Davigo). La prima muove dalla concezione sostanziale del principio di legalità in materia penale. La seconda – facendo leva invece sulla concezione formale legata al principio della riserva di legge – ha risolto un conflitto di giurisprudenza in ordine all’ammissibilità della confisca (e, dunque, del sequestro preventivo ad essa finalizzato) nei confronti di una persona giuridica, in rapporto al profitto di reati tributari commessi dal suo legale rappresentante.

La prima concezione – quella sostanziale della legalità – è apparentemente meno garantista per le oscillazioni cui può dar luogo; ma ha portato in realtà ad un risultato di ampliamento delle garanzie. La seconda concezione – quella formale – all’apparenza è più garantista in termini di certezza del diritto; e nella specie ha portato ad escludere – in nome del principio di tassatività e del divieto di analogia *in malam partem* – la confisca di valore o «per equivalente» in danno della persona giuridica. Tuttavia non ha impedito una lettura dilatata della nozione di confisca «diretta», viceversa ammissibile nei confronti dell’ente: lettura che, in fatto, svuota di significato la precedente affermazione garantista di inammissibilità.

Un’ultima considerazione di carattere più generale: la richiesta di chiarezza e di certezza da parte del fisco nei rapporti con il contribuente è certamente fondata e meritevole di accoglimento sotto molteplici profili, tutti agevolmente intuibili; ad essa però deve corrispondere quanto meno una disponibilità alla trasparenza da parte del contribuente. È un prezzo equo e proporzionato da pagare, ove si ponga mente alla pericolosità e gravità dell’evasione fiscale; alle sue dimensioni inaccettabili sul piano culturale, sociale ed economico, prima che giuridico, nell’attuale contesto di crisi del nostro paese; alla violazione macroscopica dei principi di eguaglianza e di solidarietà da parte di essa.

Parlare di capacità criminogena dell’evasione fiscale non è un’esagerazione, se si pensa alle connessioni strette tra essa e la criminalità economica; a quelle altrettanto strette tra quest’ultima, la corruzione e la criminalità organizzata.

Il cittadino-contribuente rivendica giustamente il diritto alla comprensibilità delle pretese fiscali e alla certezza di esse e delle loro conseguenze in caso di violazione; però è egualmente giusto pretendere da lui l’adempimento del dovere di trasparenza. Altro e diverso problema è quello dell’eccessività della pressione fiscale, che non può tuttavia essere risolto a livello di evasione come “obiezione distorta di coscienza” a carattere individuale, secondo la regola del “fai da te”, o più semplicemente come alibi per l’evasione fiscale.

L'utilizzo delle moderne tecnologie nella gestione dei dati, in equilibrio con il rispetto della *privacy*; la tracciabilità totale dei percorsi del denaro; la trasparenza nell'ambito economico e dell'impresa; la valorizzazione della cultura della legalità diffusa, della reputazione e della vergogna sono prospettive già in parte collaudate nell'azione di contrasto contro la criminalità organizzata, che è necessario estendere all'azione di contrasto contro la corruzione. Quelle prospettive, a me sembra, devono essere utilizzate anche nell'azione di contrasto contro l'evasione fiscale, come condizione e come corrispettivo per uscire dall'equivoco, dall'ambiguità quando non dall'arbitrio di un'azione di contrasto incerta, debole con i forti e forte con i deboli, oscillante fra l'inerzia, la repressione esagerata e il groviglio burocratico incomprensibile.

Abbiamo iniziato, con molta fatica ed esitazione, a comprendere che non si può convivere con la criminalità organizzata. In tempi di crisi come quella attuale dobbiamo cominciare a capire che non si può convivere neppure con la corruzione, con la patologia economica, con l'evasione fiscale; spesso non sono fra loro molto distanti, anzi...