

RIFLESSI PENALI DELLE RECENTI RIFORME SULL'ABUSO DEL DIRITTO IN CAMPO TRIBUTARIO^(*)

di Lorenzo Picotti

Abstract. *Il contributo esamina i riflessi penali delle relativamente recenti riforme del diritto tributario ed in particolare dell'introduzione di una specifica definizione e disciplina normativa dell'abuso del diritto ad opera del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, in forza della quale le condotte di "elusione" di norme tributarie per conseguire indebiti vantaggi fiscali mantengono carattere di illegittimità solo sotto il profilo fiscale ed amministrativo, ma sono dichiarate espressamente "non punibili", in contrasto con quella che era stata l'interpretazione giurisprudenziale degli ultimi anni (pur aspramente criticata dalla dottrina prevalente), che le aveva ricondotte alle fattispecie di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione, sulla base di esigenze di tutela affermate anche in sede europea. In parziale dissenso con i primi orientamenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina, l'A. sostiene – anche alla luce della coeva revisione delle fattispecie penali tributarie, portata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 – che non si tratta tuttavia di abolitio criminis, seppur parziale, ex art. 2, comma 2 c.p., non essendovi stata alcuna abrogazione di norme incriminatrici, ma di una lex mitior che certamente incide sulla prassi giurisprudenziale, ponendo opportunamente fine all'interpretazione pregressa, ma tramite una causa di non punibilità che non ha effetti sulle pronunce di condanna già passate in giudicato.*

SOMMARIO: 1. Premessa: l'autonomia relativa del diritto penale rispetto al diritto tributario nella repressione degli illeciti in materia fiscale. – 2. La linea d'ombra dell'abuso del diritto fra "diritto penale giurisprudenziale" e principio di stretta legalità. – 3. La nuova definizione legislativa di abuso del diritto. – 4. La non punibilità anche retroattiva dei fatti integranti abuso del diritto: *abolitio criminis* o *lex mitior*? – 5. Cenni alla "revisione" del sistema penale tributario del 2015: le operazioni "simulate". – 6. Conclusioni.

* Il presente contributo è in corso di pubblicazione nella *Rivista di giurisprudenza ed economia d'azienda*, 2017, n. 1; si ringrazia l'editore per averne consentito la pubblicazione in questa *Rivista*. Trattandosi di un contributo già accettato per la pubblicazione in quella sede, il lavoro non è stato sottoposto alla procedura di *peer review* prevista da questa *Rivista*.

1. Premessa: l'autonomia relativa del diritto penale rispetto al diritto tributario nella repressione degli illeciti in materia fiscale.

Fin da quando nell'ormai lontano 1982 è stata abolita la c.d. pregiudiziale tributaria¹ – che aveva avuto il sostanziale effetto di impedire l'operatività delle sanzioni penali previste per contrastare l'evasione ed altri illeciti fiscali, dati i tempi estremamente lunghi del contenzioso tributario che avrebbe dovuto prima esser definito² – i rapporti fra diritto penale e diritto tributario sono stati caratterizzati da una serie di forti tensioni sistematiche, che hanno investito non solo gli aspetti processuali della prova e della rilevanza delle verifiche e degli accertamenti in sede fiscale, da cui muovono per lo più i procedimenti penali, ma anche o soprattutto – per quel che interessa in questa sede – l'incidenza dei precetti tributari e della relativa disciplina extrapenale sul contenuto e la struttura stessa delle fattispecie penali, che necessariamente contengono rinvii espressi o taciti a quelli, nonostante la presenza di specifiche “definizioni” dettate dalla legge penale tributaria ai propri fini³.

Per lo più si riscontrano, nelle fattispecie incriminatrici, come pure nelle circostanze e nelle clausole di non punibilità, elementi normativi extrapenali che concorrono in maniera determinante a definire il contenuto ed i confini della loro tipicità ed estensione: a partire, ad es., dalla stessa nozione di “dichiarazione” fiscale con relativi termini tassativi di presentazione per chi vi sia “obbligato” (art. 1, lettera c e art. 5 d.lgs. 74/2000), fino a quella di versamento delle ritenute o dell'imposta “dovute” (artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. 74/2000) od ancora per la determinazione dell'ammontare dell'“imposta evasa” (art. 1, lettera f, che ovviamente fa riferimento a quella “dovuta” ed ai vari elementi necessari per determinarla), e così di seguito, essendo la disciplina tributaria che necessariamente *integra* quella penale, precisando

¹ Introdotta dall'art. 21, comma 3, legge 7 gennaio 1929, n. 4 e poi ribadita dagli artt. 56 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in materia di imposte dirette, nonché 58, comma 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in materia di IVA, impediva che fosse iniziata o proseguita l'azione penale fino a che l'accertamento dell'imposta non fosse divenuto definitivo. Essa è stata espunta dal nostro ordinamento solo con la “svolta” rappresentata dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 (c.d. “manette agli evasori”), di conversione del d.l. 10 luglio 1982, n. 429. A conferma dell'autonomia reciproca dei due tipi di contenzioso, l'art. 20 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 fa oggi divieto di sospensione del procedimento amministrativo di accertamento e del processo tributario, per la pendenza del processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti. Resta però il problema del “doppio binario” sanzionatorio, su cui appresso si tornerà.

² Cfr. E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna 2010, 9 s., in specie nota 26, cui si rimanda per una sintetica ricostruzione storica dell'evoluzione del diritto penale tributario in Italia ed ulteriori richiami bibliografici.

³ Emblematico è l'art. 1 d.lgs. 74/2000 che contiene un elenco di definizioni “ai fini” del decreto stesso, che però inevitabilmente presuppongono o rinviano alla sottostante disciplina tributaria. In argomento, sottolinea l'autonomia relativa di dette definizioni, che hanno per lo più la funzione tecnica di sintetizzare elementi costitutivi delle norme penali tributarie, per semplificarne la formulazione ed uniformarne l'interpretazione, L. IMPERATO, in I. Caraccioli, A. Giarda, A. Lanzi (cur.), *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, Torino 2001, Art. 1, 18 s. Sui rischi del “particolarismo” del diritto penale tributario si vedano più in generale A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 2^a ed., Milano 2017, p. 1 s., *passim*.

gli obblighi od i divieti la cui violazione configura i diversi reati omissivi o commissivi, ovvero le condizioni che possono determinare un aggravamento, un'attenuazione od anche una esclusione della punibilità.

Quali esempi di questi ultimi elementi negativi, che servono cioè ad escludere o circoscrivere la rilevanza penale o comunque la punibilità di determinate condotte, si pensi ad es. alle c.d. "soglie di punibilità" riferite ad un certo ammontare dell'imposta evasa (art. 1 lettera g, d.lgs. 74/2000)⁴, agli "elementi attivi sottratti all'imposizione" (art. 1 lettera b, nonché artt. 3 e 4, rispettivi commi 1, lettere a e lettere b, d.lgs. 74/2000), da calcolare ovviamente sempre sulla base della disciplina tributaria; od ancora alle speciali cause di non punibilità, sia "concomitanti" – come quella dell'abrogato art. 7 d.lgs. 74/2000, oggi in gran parte trasfusa ed ampliata (in forza del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158) nel nuovo comma 1 ter dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, secondo cui "non danno luogo a fatti punibili" a titolo di dichiarazione infedele " le valutazioni che singolarmente considerate differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette", per la cui determinazione deve ovviamente farsi riferimento alla disciplina tributaria – sia "sopravvenute", come quella costituita dal "pagamento del debito tributario" introdotta dal nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000 (con riferimento peraltro ai soli delitti non connotati da fraudolenza), che ha sostituito l'originaria circostanza attenuante, ferme restando peraltro le sanzioni amministrative.

Il complesso ed articolato quadro di intrecci, a diversi livelli, fra diritto penale e diritto tributario solleva spesso problemi di compatibilità fra i principi garantistici che devono permeare il primo, posti a tutela della persona destinataria del precetto e della pena, e le esigenze di efficienza che connotano il secondo, in quanto finalizzato primariamente a perseguire l'interesse erariale (o "ragione fiscale") dello Stato.

Un ruolo fondamentale, in queste tensioni che percorrono il sistema penale tributario, è inevitabilmente giocato dalla giurisprudenza – alla quale più o meno consapevolmente anche il legislatore sembra spesso affidarsi – dato che a fronte della necessità di offrire soluzione ai casi concreti, in un senso o nell'altro, essa deve individuare criteri ed enunciare massime che si consolidano talora in veri e propri principi di diritto, desunti in via ermeneutica non solo dalle singole norme, ma anche dal sistema. Massime e principi che non sempre hanno però persuaso la dottrina e che soprattutto non garantiscono, per la loro giuridica relatività, un accettabile grado di certezza per il contribuente, da un lato, ed il fisco, dall'altro, come sarebbe invece necessario, in ossequio ad evidenti esigenze dell'agire economico e della stessa amministrazione tributaria, oltre che in forza dell'essenziale principio di "prevedibilità" della norma penale e della relativa sanzione, riconosciuto nella sua essenza di "diritto fondamentale" ex art. 7 della Convenzione europea per la

⁴ In argomento, sulla qualificazione delle "soglie di punibilità" quali elementi "che caratterizzano il fatto" di reato (non mere condizioni oggettive di punibilità), tramite i quali il legislatore vincola normativamente l'interprete ad un determinato "valore limite quantitativo che scrive un significato penalistico specializzante", con relative ricadute sull'oggetto e sulla struttura stessa del dolo, che le deve "genericamente" abbracciare, si veda l'attenta analisi dogmatica di D. FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino 2007, in specie 78-79 e 88-90.

salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (d'ora in poi: CEDU) dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo⁵.

In tale contesto, in cui giocano un ruolo rilevante anche le istanze sovranazionali di armonizzazione degli ordinamenti giuridici statali in materia tributaria, nell'ambito quantomeno dell'Unione europea⁶, il nostro legislatore è intervenuto nel 2015 con due importanti decreti legislativi, in attuazione della delega di cui alla legge 11 marzo 2014, n. 23, avente il dichiarato obiettivo "politico" di pervenire ad "un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" (come si legge nel suo titolo, che suona quasi come uno slogan programmatico), dimostrando consapevolezza delle esigenze garantiste da salvaguardare, non solo proprie del diritto penale, ma – seppur in diversa misura e con modalità peculiari – anche del "nuovo volto" del diritto tributario, più aperto alla possibilità di dialogo con i destinatari degli obblighi fiscali, quale delineato dallo "Statuto del contribuente" introdotto nel 2000 ed oggetto anche di dette novelle⁷.

Il primo intervento di riforma, tema principale del presente contributo, è rappresentato dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente" con cui è stata in particolare definita normativamente (in attuazione della specifica delega di cui all'art. 5 della sopra citata legge) la nozione e la disciplina dell'"abuso del diritto" in campo tributario (cfr. *infra* § 3), con i relativi riflessi penali (cfr. *infra* § 4), fonte in precedenza d'innomerevoli incertezze (cfr. *infra* § 2), con effetti diretti sull'estensione applicativa delle fattispecie penali tributarie.

⁵ Per un quadro ricostruttivo della "prevedibilità" quale requisito della necessaria "qualità" della legge penale nella giurisprudenza europea, affermato a partire da Corte EDU, 26 aprile 1979, Sunday Times, Regno Unito, § 49, cfr. per tutti A. BERNARDI, *Art. 7 (Nessuna pena senza legge)*, in B. Conforti, S. Bartole, G. Raimondi (cur.), *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova 2001, 249 s., in specie 262 s. *Adde ex multis* E. NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino 2006, 56 s.; A. ESPOSITO, *Il diritto penale flessibile. Quando i diritti umani incontrano i sistemi penali*, Torino, 2008, in specie p. 325 s.; più di recente V. MANES, *Art. 7*, in S. Bartole, P. De Sena, V. Zagrebelsky (cur.), *Commentario breve alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Padova 2012, § IX, 278 s. con ulteriori indicazioni.

⁶ Basti menzionare il "Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale" presentato dalla Commissione Europea 6 dicembre 2012, COM(2012) 722, per contrastare il fenomeno del c.d. *aggressive tax planning* che sfrutta le differenze nell'imposizione tra i diversi Stati, espressamente tenuto in considerazione dalla citata legge delega 23/2014. Per un'indagine incentrata sui profili sanzionatori cfr. B. BAREL, F. FOLTRAN, *La legge europea 2013 e le sanzioni in materia di violazione degli obblighi dichiarativi del contribuente. L'incidenza del diritto europeo sulle norme nazionali in materia di sanzioni*, in R. Borsari (cur.), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova 2013, p. 357 s.

⁷ Si tratta della nota legge 27 luglio 2000, n. 212 recante "Disposizione in materia di statuto dei diritti del contribuente" che ha inteso delineare vincolanti principi per l'emanazione e la stessa tecnica di formulazione delle norme tributarie, un codice di comportamento dell'Amministrazione finanziaria, sulla base di principi di trasparenza e di certezza giuridica, riducendo le aree di discrezionalità e consentendo nel contempo al contribuente di conoscere e far valere più efficacemente i propri diritti nel procedimento amministrativo di imposizione. Al riguardo basti il rinvio a G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI (cur.), *Commentario breve alle Leggi Tributarie, I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova 2011.

Il secondo intervento riformatore è invece rappresentato dal citato d.lgs. 158/2015, recante una più generale “Revisione del sistema sanzionatorio” tributario, sia penale che amministrativo, che presenta punti di intersezione da coordinare sistematicamente con la predetta novella, e di cui quindi ci si occuperà solo in detti ristretti limiti (cfr. *infra* § 5).

2. La linea d’ombra dell’abuso del diritto fra “diritto penale giurisprudenziale” e principio di stretta legalità.

Come noto, il concetto di “abuso del diritto” rappresenta una nozione di teoria generale di grande versatilità, che emerge in molteplici settori dell’ordinamento giuridico, non solo italiano, in quanto oggetto di un divieto di portata generale, che deve segnare il limite di “esercizio” connotato ad ogni “diritto” che venga in rilievo, portando a riconoscere al giudice il potere “di andare al di là della forma per considerare, scoprire, portare alla luce le ragioni sostanziali dell’esercizio della pretesa”⁸.

Ma l’abuso del diritto, oltre che un divieto generale, individua anche singoli istituti di diritto positivo, previsti dalla legge in diversi ambiti e casi specifici, che trovano innumerevoli, anche se spesso controversi, riscontri applicativi⁹.

Senza addentrarci in questo interessante, ma eterogeneo campo d’indagine, basti qui muovere dal riconoscimento che il *divieto* di “abuso del diritto” *in campo tributario* nasce da fonti prettamente giurisprudenziali, essendo penetrato nel nostro ordinamento nel 2008 – su impulso della Corte di giustizia europea, per garantire piena tutela alla percezione dell’imposta sul valore aggiunto, una quota della quale costituisce voce importante delle entrate del bilancio comunitario¹⁰ – in forza di tre coeve sentenze delle Sezioni unite civili della Corte di Cassazione¹¹, che hanno affermato l’esistenza di un generale “principio antielusivo” costituzionalmente fondato sui principi di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione tributaria, proclamati dall’art. 53 Cost.

⁸ Così P. RESCIGNO, *L’abuso del diritto nel quadro dei principi generali*, in G. Visintini (cur.) *L’abuso del diritto* (Atti del Convegno di Brescia, 2015), Napoli 2016, p. 24, con rimando al proprio saggio giovanile: *L’abuso del diritto* (1963) ora nel volume omonimo, Bologna, 1998.

⁹ Nella vasta letteratura in materia, basti qui il rinvio al sopra citato volume collettaneo a cura di G. VISINTINI, *L’abuso del diritto*, cit., contenente un’ampia raccolta di autorevoli contributi, che spaziano dal diritto civile, a quello processuale ed amministrativo, al settore tributario, con interessanti note anche di diritto comparato.

¹⁰ Corte di Giustizia C.E. 21 febbraio 2006, C-255/02, Halifax; nonché 21 febbraio 2008, C-425/06, Part service, e 3 settembre 2009, C-2/08, Olympicus. Per un’attenta ricostruzione della “via comunitaria al contrasto dell’elusione fiscale” cfr. di recente F. BRUNI, *Abuso del diritto e rilevanza penale dell’elusione fiscale*, Milano 2016, p. 142 s.

¹¹ Cass., Sez. Un. Civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056, 30057 (c.d. sentenze di Natale). In argomento, nell’estesa letteratura, cfr. G. FALSITTA, *L’interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, e gli altri interventi raccolti in G. MAISTO (cur.), *Elusione ed abuso del diritto tributario - Quaderni Riv. Dir. trib.*, n. 4, 2009.

Di tale principio era da considerare espressione normativa, peraltro *non esaustiva*, l'art. 37 bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (inserito dalla novella portata dal d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358), concernente peraltro solo le imposte dirette e contenente un elenco (nel comma 3) di possibili *operazioni elusive*, vale a dire – secondo l'enunciazione del primo comma – *prive* di “valide ragioni economiche” e *dirette* “ad aggirare obblighi o divieti” previsti dall'ordinamento tributario e “ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”: con la conseguenza che in queste ipotesi sarebbero stati da *disconoscere* “i vantaggi tributari” così conseguiti (comma 2).

In tal modo l'abuso del diritto, sinteticamente definibile come utilizzo di strumenti giuridici di per sé *formalmente* legittimi (quali trasformazioni, cessioni, fusioni societarie, liquidazioni, distribuzioni di somme ai soci, contratti di vario genere, ecc.), ma finalizzati nella *sostanza* soltanto a conseguire “indebiti” vantaggi fiscali, è servito a dar rilievo generale alla già conosciuta, ma controversa categoria dell'*elusione* tributaria, prestandosi a fondarne la rilevanza penale ad opera di una giurisprudenza orientata a far prevalere istanze di giustizia sostanziale rispetto al formale ossequio della normativa fiscale.

È a partire da tale momento, e soprattutto dall'importante sentenza della Cassazione che ha deciso il controverso caso “Dolce & Gabbana”¹², che i giudici penali hanno sistematicamente ricondotto l'*elusione* di imposte – conseguita tramite le “operazioni” elencate nell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973 – alla fattispecie incriminatrice della “dichiarazione infedele” di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 (o, meno frequentemente, ricorrendone gli estremi, anche a quella di omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. cit.), ritenendo integrato dalle menzionate condotte il requisito dell'indicazione di “elementi attivi” *inferiori* al loro “effettivo” ammontare o di “elementi passivi *fittizi*” (corsivi aggiunti).

Infatti, pur non ricorrendo una “fraudolenza” della dichiarazione, capace di integrare addirittura la più severa fattispecie di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000, per l'assenza dell'elemento costitutivo delle “*false* rappresentazioni nelle scritture contabili” e degli altri “*mezzi fraudolenti* idonei ad ostacolare l'accertamento” delle imposte dovute (corsivi aggiunti), la giurisprudenza penale ha consolidato

¹² Cass. Sez. II, 22 novembre 2011 (dep. 28 febbraio 2012), n. 7739, PM contro Dolce & Gabbana, in specie § 4.6, p. 59 della motivazione in cui – dopo un'ampia ricostruzione della precedente giurisprudenza interna ed europea, nonché del contesto normativo anche sovranazionale e costituzionale, si è affermato il seguente principio di diritto: “non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponda ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge”, non potendosi “nel campo penale affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come invece ritenuto dalle [citate] Sezioni unite civili della Corte Suprema di Cassazione”. Nella fattispecie si trattava di un caso di c.d. esterovestizione, vale a dire di “abuso del diritto di stabilimento” per localizzazione *fittizia* all'estero della residenza fiscale di una società, per cui è stato demandato al giudice di merito di accertare se il trasferimento dell'impresa c'era sostanzialmente stato o si era creata una forma giuridica che non riproduceva una corrispondente e genuina realtà economica. La vicenda è infine stata definita, dopo due sentenze di condanna nei gradi di merito, dalla successiva sentenza della Cassazione, sez. III, 24 ottobre 2014 (dep. 30 ottobre 2015), n. 43809, che ha dichiarato che il fatto non sussiste, escludendo che vi fosse una costruzione artificiosa integrante “abuso”.

l'orientamento, sostenuto da una parte (seppur minoritaria) della dottrina¹³, invano contrastato da quella maggioritaria¹⁴, secondo cui la deduzione *indebita* di costi od elementi passivi si sarebbe tradotta in una loro rappresentazione "fittizia", *normativamente* distinta dall'ipotesi dell'oggettiva "inesistenza" (invece non ravvisabile), per cui il ricorso agli elementi "fiscalmente irrilevanti" avrebbe costituito una dichiarazione comunque ideologicamente falsa e sorretta da una finalità di "evasione" delle imposte, intesa questa in termini meramente patrimoniali, anziché normativi: vale a dire come versamento all'erario di somme minori rispetto a quelle altrimenti dovute¹⁵, come per l'appunto persegue una condotta "elusiva".

All'esito della ricostruzione di tale percorso interpretativo precedente le riforme del 2015, è stato rilevato che il "diritto penale giurisprudenziale" è così pervenuto a creare uno "strumento giuridico alternativo" alla ricostruzione delle singole fattispecie antielusive desunte da quelle tipizzate dal legislatore tributario nell'inadeguato art. 37 bis D.P.R. 600/1973, di per sé previsto per il solo accertamento delle imposte indirette, utilizzandole per fondare anche ai fini penali una generale clausola anti-elusiva, alla luce di quella stabilizzatasi in sede comunitaria – peraltro *al di fuori* del campo specificamente penale – per far prevalere il menzionato approccio "efficientista" attento più alle pretese fiscali dell'erario, che alle esigenze garantiste proprie del diritto penale¹⁶.

La forzatura, rispetto al principio di stretta legalità dei reati e delle pene, è stata da più parti evidenziata, sia con riguardo al basilare contenuto della riserva di legge (ex art. 25, comma 2 Cost.) ed alla correlativa separazione dei poteri (ex art. 101 Cost.), sia con riguardo all'esigenza di "prevedibilità" non solo del precetto (presupposto dei principi di personalità della responsabilità penale e di colpevolezza, ricavabili dall'art.

¹³ F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.*, 2001, n. 2, p. 321 s., 324 s. e più ampiamente cfr. la ricostruzione critica delle diverse fasi dello sviluppo giurisprudenziale offerta da F. BRUNI, *Abuso del diritto*, cit., p. 299 s., in specie 313 s., con esaustivi richiami ulteriori di dottrina e giurisprudenza. In prospettiva invece più orientata a valorizzare il "formante giurisprudenziale" cfr. R. BORSARI, *Profili penali dell'elusione fiscale*, in Id. (cur.), *Profili critici*, cit., 127 s., in specie 168 s.

¹⁴ Nella dottrina penalistica cfr. I. CARACCIOLI, *"Imposta elusa" e reati tributari "di evasione" nell'impostazione della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, III, 61 s.; G. FLORA, *Perché l'"elusione fiscale" non può costituire reato (a proposito del caso Dolce & Gabbana)*, in *Riv. Trim. dir. Pen. Ec.*, 2011, p. 865 s.; P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. Pen. Proc.* 2012, 868; per una sintesi A. PERINI, *Reati tributari*, in *Dig. Disc. Pen., Agg.*, VII, Torino 2013, 477s., in specie 510 s.

¹⁵ Nella seconda sentenza sul caso Dolce & Gabbana, sopra cit., la Cassazione ha sottolineato invece che la pura e semplice volontà dell'operazione elusiva integrerebbe il dolo generico, ma non quello specifico di evasione, che richiederebbe un *quid pluris*, costituito dalla "deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo". Criticamente, sul punto, vedi i rilievi di A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 269-267.

¹⁶ F. BRUNI, *Abuso del diritto*, cit., in specie 356, in cui censura l'ulteriore apertura giurisprudenziale (operata da Cass. Sez. III, 6 marzo 2003, n. 19100, in *Riv. It. Dir. Proc. pen.* 2013, 2076 s., con nota critica di L. TROYER, A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*) della fattispecie di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 "anche a comportamenti non direttamente riconducibili ad una specifica normativa antielusiva", in un contesto peraltro di contrasti, integranti una "vera e propria schizofrenia interpretativa" (*ivi*, 361).

27, commi 1 e 3 Cost.), ma anche della stessa decisione giudiziaria, desumibile dal menzionato art. 7 CEDU¹⁷.

Proprio per porre rimedio a tale criticabile orientamento della giurisprudenza penale, e nel contempo dare comunque attuazione alla giurisprudenza europea ed all'esigenza di certezza in questo ambito problematico del sistema tributario, il legislatore italiano ha delegato il Governo ad emanare le menzionate disposizioni "sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente" che hanno, per prima cosa, definito e regolato *legislativamente* l'abuso del diritto, escludendone espressamente il rilievo penale (cfr. *infra* § 4).

3. La nuova definizione legislativa di "abuso del diritto".

Come si è anticipato, l'art. 1 comma 1 del d.lgs. 128/2015 ha definito il concetto di "abuso del diritto" valido in campo tributario, mediante l'inserzione del nuovo art. 10 bis nella legge 212/2000, recante "Disposizioni in materia di statuto del contribuente" e così stabilendone, da un lato, la valenza generale per l'intero ambito tributario¹⁸ e, dall'altro, negando espressamente che le condotte ad esso riconducibili possano "da[r] luogo a fatti punibili" (comma 13: cfr. *infra* § 4).

Il testo della norma riprende, con alcune importanti modifiche, quello della già ricordata previsione "antielusiva" contenuta nell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973, formalmente abrogata, ma ne ha abbandonato l'approccio casistico emergente nel suo comma 3, in cui erano elencate le singole "operazioni" da cui potevano derivare vantaggi fiscali "inopponibili" al fisco, prese a base dalla giurisprudenza penale per fondarvi una pretesa – ma impropria – tipizzazione legale delle stesse condotte punibili.

La nozione di "abuso del diritto" è ora definita solo in termini *generali*, senza alcuna successiva elencazione casistica, nel primo periodo del comma 1 del nuovo articolo, la cui rubrica (*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*) contiene un'esplicita equiparazione – tramite la congiunzione "o" – fra i due termini, che risultano così delineati: "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che pur nel rispetto *formale* delle norme fiscali, realizzano *essenzialmente* vantaggi fiscali *indebiti*" (corsivi aggiunti). Nel contempo, il comma 12

¹⁷ Cfr. G.M. FLICK, [Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo](#), in *questa Rivista*, 14 settembre 2014, in specie 7 s. Sull'estensione dell'esigenza di "prevedibilità" della legge penale a quella di prevedibilità della stessa decisione giudiziaria, che sulla sua base può fondarsi, cfr. V. ZAGREBELSKY, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità nella materia penale*, in V. Manes, V. Zagrebelsky (cur.), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano 2011, 69 s., in specie 88 s. In argomento di recente, a proposito della nota sentenza della Corte EDU, sez. IV, 14 aprile 2015, Contrada c. Italia (n.3), cfr. fra i molti commenti M. DONINI, *Il caso Contrada e la Corte EDU. La responsabilità dello Stato per carenza di tassatività/tipicità di una legge penale retroattiva di formazione giudiziaria*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 346 s.

¹⁸ Esclusa sola l'estensione delle disposizioni procedurali (commi da 5 a 11 dell'art. 10 bis legge 212/2000) al campo dei diritti doganali, i cui accertamenti e controlli restano disciplinati dalla normativa di settore.

sancisce la natura *residuale* della categoria, perché l'abuso può configurarsi "solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di *specifiche disposizioni tributarie*" (corsivi aggiunti).

La contrapposizione fra "forma" e "sostanza" innerva dunque il concetto stesso di abuso del diritto¹⁹, la cui connaturata elasticità è evidenziata dall'avverbio "essenzialmente", che rimanda ad una valutazione *relativa* circa la "prevalenza" (o meno) della natura elusiva del risultato perseguito, come si evince anche dal disposto del comma 3, che prevede (quale espresso limite normativo) una possibile giustificazione delle operazioni poste in essere per "valide ragioni extrafiscali, *non marginali*" (corsivo aggiunto).

L'elasticità di confini è solo attenuata dalle puntualizzazioni contenute nel secondo comma dell'art. 10 bis cit., che alla lettera a) definisce le "operazioni prive di sostanza economica" facendo riferimento alla loro *inidoneità* "a produrre effetti *significativi* diversi dai vantaggi fiscali" (corsivo aggiunto) ed alla lettera b) definisce i vantaggi fiscali "*indebiti*" ("anche non immediati") rinviando al contrasto non tanto con specifiche disposizioni tributarie, quanto con le "*finalità* delle norme fiscali o con i *principi* dell'ordinamento tributario" (corsivi aggiunti). In conclusione, resta ampiamente aperta la porta all'interpretazione dell'amministrazione finanziaria nei casi concreti ed, in seconda istanza, della giurisprudenza, ma – come si dirà – *non* penale.

Considera e bilancia tale discrezionalità dell'amministrazione l'opportuna previsione di un'ampia facoltà di interpello preventivo da parte del contribuente "per conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto" (comma 5); ed ancor più l'obbligatorio procedimento, in formale contraddittorio con il contribuente, da seguire per l'accertamento dell'abuso del diritto da parte dell'amministrazione finanziaria (commi 6 e 7), con corrispondente onere, in caso affermativo, di esaustiva motivazione "a pena di nullità" in ordine alla condotta abusiva, alle norme o principi elusi, agli indebiti vantaggi realizzati ed ai chiarimenti forniti dal contribuente (comma 8), mentre ai sensi del comma 9 grava sul contribuente "l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali" giustificatrici, di cui al citato comma 3.

4. La non punibilità anche retroattiva dei fatti di abuso del diritto: *abolitio criminis* o *lex mitior*?

Quid juris, quanto agli effetti penali?

Certamente la norma definitoria dell'abuso del diritto, per il suo carattere elastico, non si presta ad integrare alcuna incriminazione od elemento di fattispecie penale, non contenendo alcuna *descrizione* di condotte precise, per la sua connaturata elasticità, conseguente al rinvio a finalità e principi *sostanziali* che si pongono oltre i

¹⁹ In argomento, si veda M. BEGHIN, *Disciplina antiabuso in materia tributaria e problematiche procedurali*, in *Rivista di giurisprudenza ed economia d'azienda*, 2017, n. 1, 52 s.

formali dati normativi, mentre sono state abrogate le più analitiche disposizioni del comma 3 dell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973, da cui la giurisprudenza intendeva ricavare la base normativa che ne fondasse la tipicità penale.

In ogni caso toglie ogni dubbio il perentorio comma 13 dell'art. 10 bis legge 212/2000, che afferma senza eccezioni: "Le operazioni abusive *non danno luogo a fatti punibili* ai sensi delle leggi penali tributarie" (corsivo aggiunto), salva ("resta ferma") l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Nonostante tale inequivocabile contenuto letterale, si prestano ad interpretazioni e qualificazioni diverse, dal punto di vista sistematico, la portata e la stessa *ratio* di tale disposizione, da cui dipendono differenti effetti anche sul concreto piano applicativo²⁰.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, prontamente intervenuta con un'importante sentenza, pronunciata a seguito di udienza pubblica fissata proprio il giorno di entrata in vigore della nuova norma (1° ottobre 2015)²¹, ne ha fatto immediata applicazione, per escludere la rilevanza penale di condotte "elusiv" oggetto di precedenti sentenze di condanna per il delitto di dichiarazione infedele, ai sensi dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, da parte del Tribunale di Milano in primo grado e della Corte di appello di Milano in secondo grado, in un caso di *stock lending*, vale a dire di un contratto, effettivamente stipulato ed eseguito, di prestito titoli, ma privo di aleatorietà e finalizzato soltanto a conseguire rilevanti benefici fiscali, per le commissioni versate ed esposte come costi.

Nell'occasione i giudici di legittimità hanno ricostruito attentamente il quadro sistematico in cui si è inserita la riforma ed hanno affermato due importanti massime.

La prima è che la menzionata clausola generale di "non punibilità" dell'abuso del diritto comporta il necessario superamento della giurisprudenza affermatasi dopo la citata decisione sul caso Dolce & Gabbana, che aveva portato a ritenere penalmente rilevanti (quali delitti di omessa dichiarazione oppure di dichiarazione infedele, a seconda dei casi e nel concorso degli altri requisiti di legge, fra cui il superamento delle previste soglie di punibilità) le condotte di "elusione" riconducibili alle ipotesi di cui all'art. 37 bis D.P.R. 600/1973. Per cui le stesse non possono più essere considerate costitutive di reati tributari²².

²⁰ Basti rinviare, fra i primi interventi della dottrina penale dopo la riforma, ad A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 270 s., con rilievi critici per alcune prime pronunce giurisprudenziali in materia, che sembrano di nuovo offuscare il confine fra abuso del diritto e fatti di rilevanza penale; nonché per analoghe posizioni dottrinali espresse da C. NOCERINO, *Art. 4*, in C. Nocerino, S. Putinati (cur.), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino 2016, in specie 94 s.; nonché C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, in A. Giarda, A. Perini, G. Varraso, (cur.), *La nuova giustizia penale tributaria*, Milano 2016, 91 s.

²¹ Cass. Sez. III, 1° ottobre 2015 (dep. 7 ottobre 2015), n. 40272, in *questa Rivista*, 9 ottobre 2015, con commento di F. MUCCIARELLI, [Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti ed ambiti applicativi](#).

²² Cass. Sez. III, 1° ottobre 2015, cit., 22, § 17.

La seconda è che il regime di efficacia temporale della nuova disposizione è diverso, agli effetti penali, rispetto a quello stabilito agli effetti tributari dall'art. 1, comma 5, d.lgs. 128/2015.

Quest'ultima disposizione prevede, infatti, l'applicazione *ex nunc* della nuova disciplina, cioè a partire dalla sua data di entrata in vigore il 1° ottobre 2015, in conformità al comune principio *tempus regit actum* proprio del diritto amministrativo e desumibile anche dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale (c.d. preleggi al codice civile), secondo cui la legge dispone solo "per l'avvenire" e "non ha effetto retroattivo": salvo però che non sia diversamente disposto. La nuova disciplina dell'abuso del diritto si applica per questo ai procedimenti ed accertamenti in corso, oltre che a quelli futuri, nonché – per espressa disposizione dello stesso art. 1, comma 5, d.lgs. 128/2015 – alle operazioni già poste in essere, salvo che "non sia stato notificato il relativo atto impositivo".

Agli effetti penali, invece, come sottolinea la Corte di legittimità, prevale lo specifico e sovraordinato principio di incondizionata *retroattività* della legge più favorevole al reo, di cui all'art. 2 c.p., che trova fondamento nelle Carte internazionali dei diritti, oltre che nella nostra Costituzione²³.

Ne consegue che pur se sia già stato notificato un atto impositivo, la clausola di "non punibilità" dell'abuso del diritto si applica comunque ai fatti precedentemente commessi, come per l'appunto è avvenuto nel caso sottoposto alla Corte, che con la menzionata sentenza ha annullato senza rinvio le sentenze di condanna, con la formula "perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato", ma nel contempo ha comunicato il dispositivo alla competente autorità amministrativa²⁴ per l'applicazione – se del caso – delle sanzioni amministrative espressamente "fatte salve" dalla seconda parte del comma 13 dell'art. 10 bis legge 212/2000.

La dottrina penalistica (e non solo) ha salutato con grande favore la novella legislativa in esame²⁵, che ha posto fine al criticato orientamento giurisprudenziale diretto ad affermare invece la rilevanza penale delle operazioni elusive, e dunque anche tale prima pronuncia che vi ha dato piena ed immediata applicazione, segnando

²³ Cass. Sez. III, 1° ottobre 2015, cit., 22 s., §§ 18-19, con ampi richiami all'art. 15 Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici adottato a New York il 16 dicembre 1966 ed all'art. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte EDU nella sentenza della Grande Camera 17 settembre 2009, Scoppola contro Italia, la cui efficacia "fra i principi costituzionali a cui deve uniformarsi il legislatore italiano" è fondata sull'art. 117 Cost., non rispondendo di contro al principio di ragionevolezza una deroga al detto principio di retroattività della *lex mitior*.

²⁴ La Corte (§ 20, 26) sottolinea che non vi era però obbligata da una specifica disposizione di legge, non essendovi norme transitorie che lo imponessero, come invece previsto da molte leggi di depenalizzazione.

²⁵ Oltre alla dottrina sopra citata a nota 19, cfr. A. D'AVIRRO, in A. D'Avirro, M. Giglioli, M. D'Avirro (cur.), *Reati tributari e sistema normativo europeo. La riforma della frode fiscale e della dichiarazione infedele*, Milano 2017, 177 s., che sottolinea in specie come anche la violazione di specifiche norme antielusive (ad es. sul *transfer price* o sul *dividend washing*) non potrà ora più integrare il delitto di dichiarazione infedele. Per un bilancio favorevole vedi altresì, dopo un'aggiornata analisi, M. BOSI, [La rilevanza penale dell'abuso del diritto](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2016 (Atti del Seminario "Diritto penale e processo oggi" organizzato da ISISC e Gruppo italiano AIDP, Noto 18-20 settembre 2015), 54 s., in specie 63.

un punto di svolta verso il necessario rispetto se non “ripristino” del principio di stretta legalità nel diritto penale tributario²⁶.

Sul piano dell’efficacia temporale, autorevole dottrina ha altresì affermato, in un primo commento, che la disposizione in esame, stabilendo la “non punibilità” delle condotte integranti abuso del diritto, le escluderebbe dal “perimetro” di *tipicità* dei reati tributari e quindi avrebbe l’efficacia di “una *abolitio criminis* parziale, dal momento che ad essere espunta dall’ordinamento non è una figura di reato nella sua interezza, ma soltanto un tratto della fattispecie astratta, che il legislatore ha in tal modo ridisegnato, delimitandone i confini in modo diverso (e ridotto)”²⁷.

Quest’ultima conclusione, cui sembra condurre anche la sentenza della Cassazione commentata²⁸, però non convince, necessitando la questione di una più approfondita disamina.

Ferma restando l’indiscutibile efficacia retroattiva *in bonam partem* della nuova disposizione ai fini penali, a prescindere dal limite temporale dell’avvenuta notifica dell’atto impositivo, rilevante solo ai fini tributari, non può a mio avviso parlarsi di *abolitio criminis*, seppur parziale, riconducibile cioè alla disciplina di cui al comma 2 dell’art. 2 c.p., in forza della quale non solo il fatto “non costituisce” più reato, ma anche se vi è stata condanna passata in giudicato “ne cessano l’esecuzione e gli effetti penali” (c.d. iperretroattività della legge abolitrice).

Piuttosto trattasi di una *lex mitior* sopravvenuta, riconducibile allo schema di cui al comma 4 del medesimo art. 2 c.p., in forza del quale “se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile”.

E questa conclusione si fonda su tre ordini di ragioni.

La prima, di natura non solo formale, è che non vi è stata alcuna *abrogazione* espressa – neppure parziale – di fattispecie legali incriminatrici, ma piuttosto l’introduzione di una nuova causa di non punibilità di carattere generale. Le norme penali sono state invero in parte ridefinite dal successivo d.lgs. 158/2015, di cui si dirà nel prossimo paragrafo: ma è evidente la volontà legislativa di mantenere la “continuità” del tipo, o meglio: dei tipi di illeciti penali in questione, nel momento in cui ha previamente introdotto la disposizione sull’abuso del diritto²⁹. Continuità

²⁶ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto*, cit., § 7.

²⁷ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto*, cit., § 5; in senso analogo A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 270 s., in specie nota 26.

²⁸ Trattandosi di un procedimento penale pendente, la motivazione si è limitata ad un indiretto cenno all’art. 2 comma 2 c.p. (Cass. Sez. III, 1° ottobre 2015, cit., § 18, 23), adottando poi la formula assolutoria “perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato”.

²⁹ La “continuità del tipo di illecito” – alla cui stregua si deve valutare se vi sia mera modificazione della disciplina penale, anziché *abolitio criminis*, seppur parziale – si fonda sulla permanenza “di uno stesso *nucleo essenziale di disvalore*” che si riproduce anche con la nuova legge, nonostante l’abrogazione di una norma, in quanto confrontando le fattispecie astratte si mantengono “per lesione del bene giuridico e violazione dell’obbligo, in un’area di illiceità *sostanzialmente corrispondente*” (M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale [artt. 1-84]*, 3^a ed., Milano 2004, vol. I, in specie § 21, 62 s., con ampi richiami di dottrina e giurisprudenza). Un diverso orientamento, di natura formale, ritiene invece decisivi i “rapporti

avvalorata anche dal fatto che le condotte “elusive” che lo integrano, pur essendo dichiarate “non punibili”, permangono espressamente illecite per l’ordinamento tributario (alle condizioni più precisamente stabilite dalla nuova norma, anche in termini di modalità d’accertamento) e sottoposte quindi alle gravi sanzioni amministrative, di natura senz’altro *punitiva*³⁰, che “restano ferme” (art. 10 bis, comma 13, ultima parte, legge 212/2000). Appare in definitiva incongruo, rispetto alla *ratio legis* ed al contesto richiamato, ravvisare nella norma in questione una declaratoria “implicita” di abolizione, seppur parziale, di fattispecie (o sottofattispecie) penali, avente un’efficacia *ex tunc* capace di travolgere anche gli “effetti” del giudicato formatosi in altri processi.

La seconda e più forte ragione, di natura dogmatica, che porta ad escludere che si sia in presenza di una *abolitio criminis* (seppur parziale), muove dalla natura giuridica della disposizione in questione, che come detto introduce nel sistema penale tributario una nuova causa *espressa* di “non punibilità” in senso stretto, definita da una norma extrapenale (l’abuso del diritto)³¹.

strutturali” fra fattispecie, non dovendo un problema di legalità dipendere da un giudizio di valore che chiami in causa il bene giuridico. Per cui va risolto secondo il parametro della specialità “diacronica” alla luce dei diversi elementi costitutivi, consentendo facile soluzione nel caso in cui la norma che succede sia di carattere generale rispetto a quella abrogata, che vi è ricompresa integralmente, ma richiedendo una più delicata analisi nel caso inverso, soprattutto quando il rapporto di specialità sia c.d. bilaterale, come più frequentemente accade. Per tale ultimo criterio si veda soprattutto T. PADOVANI, *Tipicità e successione di leggi penali. La modificazione legislativa degli elementi della fattispecie incriminatrice o della sua sfera di applicazione, nell’ambito dell’art. 2, 2° e 3° comma, c.p.*, in *Riv.it. dir. proc. pen.*, 1982, 1354 s., cui aderisce con talune puntualizzazioni, fra gli altri, D. PULITANÒ, *Legalità discontinua? Paradigmi e problemi di diritto intertemporale*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.* 2002, 1270 s.; ed in giurisprudenza, per tutte, Cass. Sez. un., 26 marzo 2003 (dep. 16 giugno 2003), n. 25887, in *Cass. Pen.* 2003, m. 949, 3310 s., con commento favorevole di T. PADOVANI. *Contra* M. DONINI, *Discontinuità del tipo di illecito e amnistia. Profili costituzionali*, ivi, n. 838, 2857 s. Per un ampio quadro di dottrina e giurisprudenza, vagliato alla stregua di un complesso di casi concreti, vedi G. L. GATTA, *Abolition criminis e successione di norme “integratrici”: teoria e prassi*, Milano 2008.

³⁰ Come noto, la categoria delle “sanzioni punitive” anche non penali in senso stretto, che comprendono dunque quelle amministrative aventi caratteristiche di gravità e di connessione con illeciti simili a quelli costituenti reato (secondo i c.d. criteri “Engel” dal nome del ricorrente nella celebre sentenza Corte EDU 8 giugno 1976: cfr. per tutti E. NICOSIA, *Convenzione europea*, cit., 42 s.), godono delle garanzie convenzionali di cui agli art. 6 e 7 CEDU, compreso il divieto di *bis in idem*, su cui si tornerà, come statuito dalla stessa Corte EDU (Grande Camera), 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia, censurando l’applicazione del “doppio binario” contro gli abusi di mercato. In questa sede basti il rinvio, nella vastissima dottrina sul tema, anche per le ulteriori indicazioni bibliografiche e giurisprudenziali, a F. VIGANÒ, [Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani](#), in *questa Rivista*, 8 febbraio 2016. In argomento cfr. anche la Relazione di orientamento dell’Ufficio del Massimario penale della Corte di Cassazione, n. 26/2017: *Ne bis in idem. Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea* (a cura di M. Brancaccio).

³¹ Sul punto cfr. M. ROMANO, *Commentario*, cit., § 9, 57, che esclude che possa costituire un’*abolitio criminis*, seppur parziale, l’introduzione di una causa di punibilità (in senso stretto) in quanto – a differenza di quanto si verifica introducendo una causa di giustificazione – il legislatore lascia “sussistere la disapprovazione dell’ordinamento” sia in termini di anti giuridicità, che di colpevolezza. *Contra* con generica affermazione D. PULITANÒ, *Diritto penale*, 6^a ed., Torino 2015, 593, secondo cui la “L’effetto di restrizione dell’area della punibilità – e quindi di *abolitio criminis* parziale – potrebbe derivare anche dall’introduzione di una causa di non punibilità”.

Questa certamente impedisce l'applicazione concreta di pene (strettamente intese) anche a "fatti" prima ricondotti dalla giurisprudenza – proprio *in quanto* ritenuti "elusivi" – alle menzionate ipotesi delittuose dell'omissione di dichiarazione o della dichiarazione infedele, in presenza di tutti gli altri requisiti oggettivi e soggettivi richiesti dalle corrispondenti fattispecie legali: ma senza incidere su queste ultime. Ma come in casi analoghi d'introduzione di mere cause di non punibilità, per fatti che non perdono il loro carattere illecito, restando soggette *soltanto* alle sanzioni amministrative specificamente previste, giurisprudenza e dottrina, seppur con talune incertezze, hanno escluso che si possa parlare di *abolitio criminis*, evidenziando la permanente illiceità, ad altri fini, dei comportamenti dichiarati "non punibili" per ragioni di opportunità politico-criminale³².

E che si tratti di mera causa di esclusione dell'applicabilità di sanzioni penali si evince, innanzitutto, dalla stessa formulazione letterale della disposizione in esame ("Le operazioni abusive *non danno luogo* a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni *amministrative* tributarie": corsivi aggiunti), che ricorre con una certa frequenza nel diritto penale tributario proprio per definire le cause di esclusione della punibilità in senso stretto (sia "concomitanti" che "successive" rispetto alla condotta tipica)³³.

In secondo luogo si deve rilevare che proprio in termini letterali analoghi era formulata la soppressa causa di non punibilità (invece "sopravvenuta") prevista dall'originario art. 16 d.lgs. 74/2000, abrogato dal citato d.lgs. 158/2015, in cui la locuzione "non dà luogo a fatto punibile" era collegata alla condotta elusiva di chi si fosse *successivamente* "uniformato" ai pareri del Ministero delle Finanze o del Comitato consultivo "per l'applicazione delle norme *antielusive*". Soppressione, come è stato puntualmente sottolineato³⁴, che deriva per l'appunto dalla sua perdita di rilevanza a seguito della riforma in tema di disciplina delle condotte "elusive" portata dal d.lgs. 128/2015.

Dunque appare integrata, anche da questo punto di vista, una successione di norme che disciplinano cause di non punibilità, applicabili a condotte integranti "abuso del diritto", sia prima che dopo l'intervento novellistico, fra le quali deve prevalere quella "più favorevole" al reo, da accertare in concreto ex art. 2, comma 4

³² Il caso più noto era stato quello della previsione di "non punibilità" della detenzione di "modica quantità" di sostanza stupefacente ai sensi dell'art. 80 legge 22 dicembre 1975, n. 685: in argomento cfr. M. ROMANO, *Commentario*, cit., § 9, 57, con richiami di giurisprudenza; *amplius* M. DONINI, *Discontinuità*, cit. 2872 s., che qualifica la norma come "causa soggettiva di esclusione della punibilità" coeva al fatto.

³³ Si considerino quelle di cui agli abrogati artt. 7 e 16 d.lgs. 74/2000 (cfr. anche *supra* § 2), la prima sostituita in parte, in forza del d.lgs. 158/2015, dal nuovo comma 1 ter dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, per il quale "non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette". E la causa di punibilità "sopravvenuta" introdotta dal d.lgs. 158/2015 all'art. 13 d.lgs. 74/2000, costituita dal pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento. In argomento, sui dubbi applicativi insorti, cfr. da ultimo Cass. Sez. III, 12 aprile 2017 (dep. 15 giugno 2017), n. 30139, Fregolent, *questa Rivista*, 4 luglio 2017, con osservazioni di A. TERMINE, [Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: una norma di favore 'ibrida'?](#)

³⁴ A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 84.

c.p., che non potrà che essere quella introdotta dal d.lgs. 128/2015 (in quanto dispone una non punibilità incondizionata delle condotte elusive), salvo che già antecedentemente il contribuente si fosse “uniformato” ai pareri indicati dalla norma oggi abrogata.

E come ogni causa di non punibilità in senso stretto, secondo l’insuperato inquadramento sistematico di Giuliano Vassalli³⁵, la disposizione non va ad incidere sulla *tipicità* dei “fatti di reato” come tali, che restano *normativamente* identici (salve le modifiche di taluni loro elementi costitutivi, successivamente intervenute con il d.lgs. 158/2015, di cui si dirà *infra* § 5). Per cui non può parlarsi di *abolitio criminis*, seppur parziale.

La conclusione appare conforme alla *ratio legis* di garantire certezza di “non punibilità” nei rapporti con i contribuenti, rispetto ai quali l’amministrazione finanziaria accerti o possa accertare che le operazioni poste in essere, pur *formalmente* legittime, risultano *sostanzialmente* “elusive”; ed alla concomitante necessità di evitare che vi sia “duplicazione” di sanzioni penali in senso stretto e di sanzioni amministrative punitive, per i medesimi fatti, in violazione del divieto di *bis in idem*, avente rango di diritto fondamentale³⁶.

La nuova norma del 2015 assume dunque una funzione eminentemente *dichiarativa* della *voluntas legis* (non però d’interpretazione autentica, essendo stata *abrogata* la disposizione che avrebbe dovuto esserne oggetto: l’art. 37 bis D.P.R. 600/1973), senza alcun effetto abrogatore e, dunque, neppure d’*abolitio criminis* parziale delle fattispecie penali previgenti, non essendo questo stato neppure previsto dalla delega di cui all’art. 8 legge 24/2014, che ha riservato la possibilità d’interventi sul sistema sanzionatorio penale alla “revisione” portata dal successivo d.lgs. 158/2015, sulla base della distinta delega di cui all’art. 5.

Vi è infine un ultimo ordine di considerazioni di carattere “sistematico” che vengono in rilievo in questa sede, pur senza addentrarci nell’impegnativo dibattito di

³⁵ G. VASSALLI, *Cause di non punibilità*, in *Enc. Dir.*, VI, Milano 1960, 609 s., in specie 636. Sul riconoscimento dell’esistenza ed autonomia di detta categoria, anche nelle ipotesi in cui “ineriscano alla commissione stessa del reato” (in quanto antecedenti o concomitanti) cfr. T. PADOVANI, *Diritto penale*, 10^aed., Milano 2012, 364 s.; D. PULITANÒ, *Diritto penale*, cit., 241 s., che ne sottolinea la distinzione da quelle di giustificazione e dalle scusanti; G. MARINUCCI, E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. P. gen.*, 5^aed. (agg. da E. Dolcini, G.L. Gatta), Milano 2015 403 s., 409 in cui menziona la “particolare tenuità del fatto” (ex art. 131 bis c.p.) che può presentare senz’altro forti assonanze con la pur diversa ipotesi in esame. M. DONINI, *Discontinuità del tipo*, cit., 2874 s., riconosce l’autonoma esistenza delle cause di non punibilità in senso stretto “concomitanti” al fatto, dogmaticamente differenti dalle ipotesi di atipicità, ma le restringe a quelle “sogettive” o personali (ivi, 2875), soprattutto per escluderne le “soglie di punibilità” previste per le false comunicazioni sociali di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c., che ritiene siano elementi costitutivi della tipicità.

³⁶ Oltre ai riferimenti di cui alla precedente nota 29, con specifico riferimento al doppio binario in campo tributario cfr. Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11 in *questa Rivista*, 18 novembre 2016, che ne restringe in realtà la portata, con osservazioni critiche di F. VIGANÒ, [La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio](#); e sugli ultimi sviluppi Id., [Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari](#), a commento di Corte EDU, sez. I, 18 maggio 2017, Jóhannesson e a. c. Islanda, ric. n. 22007/11, in *questa Rivista*, 22 maggio 2017.

teoria generale sugli effetti e la disciplina che devono avere i mutamenti nel tempo della giurisprudenza penale³⁷ o più precisamente, in questa ipotesi, della legge penale *rispetto* ad essa.

Basti qui sottolineare che proprio per essere il nostro un ordinamento di *civil law*, fondato cioè sui principi di soggezione del giudice soltanto alla legge (art. 101 Cost.) e di stretta legalità in materia penale (art. 25, comma 2 Cost.), non si può per coerenza sistematica sostenere che la pregressa e criticata estensione, in sede giudiziaria, dell'*applicazione* delle fattispecie penali tributarie sopra menzionate alle condotte di "elusione" possa ora essere equiparata al rango formale di una "fonte" di *tipizzazione* delle predette ipotesi delittuose, per cui la clausola di "non punibilità" in esame avrebbe *rispetto ad esse* un effetto (seppur parzialmente) "abrogativo".

In altri termini: non può parlarsi di *abolitio criminis sine abrogatio legis*, visto che non esisteva la "legge" che sarebbe stata ora (parzialmente) abrogata.

Ne consegue che le singole vicende processuali, definite in sede giudiziaria sulla base di quelle pur criticate estensioni *interpretative*, restano irrevocabilmente concluse, con il passaggio in giudicato delle relative sentenze, applicandosi la nuova norma alle sole vicende processuali ancora pendenti o future, pur se relative a fatti *pregressi* rispetto all'entrata in vigore della nuova legge "più favorevole" che ha introdotto la menzionata nuova causa di non punibilità (in senso stretto).

Un'ultima notazione *a contrario*. Se è vero che si distinguono, in dottrina e giurisprudenza, le ipotesi di *abolitio criminis* da quelle di *abrogatio legis*, configurandosi cioè la possibilità di un'*abrogatio legis sine abolitio criminis*, questa riguarda situazioni opposte rispetto a quella in esame, nelle quali cioè la formale abrogazione di una *norma* incriminatrice lascia sopravvivere la punibilità (per lo più parziale) di fatti di reato che ricadono nella previsione di *altre* disposizioni vigenti, sia di carattere generale³⁸, sia di carattere più specifico, anche contestualmente introdotte³⁹.

Nel caso in esame, come detto, ci si trova di fronte all'opposta ipotesi dell'introduzione di una causa (espressa) di esclusione della punibilità in senso stretto, che riguarda comportamenti valutati come non meritevoli di pena per il loro carattere

³⁷ Sul punto il dibattito è vivace, per l'indubbia penetrazione di istanze di *common law* – che danno riconoscimento al ruolo di "fonte" della giurisprudenza, pur senza i vincoli e bilanciamenti tradizionali di quei sistemi – nei nostri ordinamenti di *civil law*, specie a seguito dell'incidenza delle pronunce delle Corti sopranazionali (in particolare Corte EDU e Corte di Giustizia dell'unione europea). In argomento basti qui il rinvio alla penetrante indagine di A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale*, 2^aed. Torino 2008 ed ai contributi di M. DONINI, *Europeismo giudiziario e scienza penale. Dalla dogmatica classica alla giurisprudenza-fonte*, Milano 2011, in specie 67 s.

³⁸ Come era accaduto nel caso dell'oltraggio a pubblico ufficiale, abrogato dalla legge 25 aprile 1999, n. 205, ma rimasto punibile quale ingiuria aggravata dalla qualità di pubblico ufficiale della vittima, ai sensi degli artt. 594 e 61 n. 10 c.p. (fino a quando è stato reintrodotta quale art. 341 bis c.p. dalla legge 15 luglio 2009, n. 94).

³⁹ Come era ad esempio avvenuto nell'ipotesi di abrogazione dell'art. 324 c.p. che puniva il delitto di interesse privato in atti d'ufficio, nel caso in cui fossero comunque integrati in concreto tutti gli elementi costitutivi del delitto di abuso d'ufficio di cui all'art. 323 c.p., quale riformulato dalla medesima legge 26 aprile 1990, n. 86 (in argomento si veda Cass. Sez. un., 26 giugno 1990, Monaco, in *Cass. Pen.*, 1990, 1896, oltre ai riferimenti di cui alla nota 28).

di mere “operazioni elusive” costituenti “abuso del diritto” (da accertare *in concreto* ed *ex post*, senza essere vietate in astratto *ex ante*) in cui non si può ravvisare alcun fenomeno di abolizione (seppur parziale) delle *astratte* fattispecie incriminatrici.

5. Cenni alla “revisione” del sistema penale tributario del 2015: le operazioni “simulate”.

Il legislatore delegato ha completato il quadro degli interventi voluti dalla legge di delega 24/2014 con l’emanazione del d.lgs. 158/2015.

È già stato opportunamente sottolineato⁴⁰, che non si è trattato di un’organica ed incisiva riforma del sistema penale tributario, ma – come si evince anche dal titolo – di una sua semplice “revisione” in plurimi punti, che non ha sconvolto il quadro delle fattispecie incriminatrici, ma ne ha solo più precisamente delineato alcuni elementi costitutivi, anche tramite la riformulazione o l’aggiunta di disposizioni definitorie su aspetti controversi, in ogni caso cercando di evitare duplicazioni fra sanzioni penali in senso stretto ed amministrative di natura punitiva, per le medesime condotte illecite⁴¹.

In questa sede, fra gli interventi novellistici (oltre a quello già considerato riguardante l’abrogazione dell’art. 16 d.lgs. 74/2000) interessa quello che ha introdotto la definizione di “operazioni *simulate* oggettivamente o soggettivamente” (corsivo aggiunto), cui è dedicata la *nuova* lettera g bis) dell’art. 1 d.lgs. 74/2000, con concomitante inserimento di questo elemento costitutivo nella fattispecie penale di “dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici” di cui all’art. 3, corrispondentemente modificata.

Per la nuova disposizione si intendono *simulate* “le operazioni *apparenti, diverse* da quelle disciplinate dall’art. 10 bis” legge 212/2000 “poste in essere con la *volontà di non realizzarle* in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti *fittiziamente interposti*” (corsivi aggiunti).

Così definito, tale elemento integra un requisito essenziale della fattispecie di “dichiarazione *fraudolenta* mediante altri artifici”, che si differenzia dunque nettamente dalle condotte integranti la residuale fattispecie di “dichiarazione *infedele*” (di cui al parimenti riformulato art. 4 d.lgs. 74/2000; corsivi aggiunti), limitate ai soli casi d’indicazione di “elementi attivi per un ammontare inferiore a quello *effettivo* od elementi passivi *inesistenti*” (corsivi aggiunti). È così radicalmente superata l’ipotesi di indicazione di elementi meramente “fittizi”, sulla cui interpretazione in senso normativo (anziché di inesistenza “naturalistica”) si era precedentemente basata la giurisprudenza sopra esaminata per dare rilevanza penale anche alle condotte “elusive” (cfr. *supra* § 2 e note 12 e 13).

⁴⁰ Cfr. fra i primi commenti quello dell’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, a cura di P. MOLINO, P. SILVESTRI (28 ottobre 2015).

⁴¹ Al riguardo si deve sottolineare che l’art. 8 della legge delega 23/2014 prevedeva “la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare *sanzioni amministrative anziché penali*, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità” (corsivi aggiunti).

In sintesi, la “fraudolenza” è integrata anche dalla “simulazione” intesa come *apparenza* “ingannatoria” difforme dal vero; mentre l’“infedeltà” si ha per la pura *inesistenza* “oggettiva” degli elementi esposti, che rendono comunque la dichiarazione ideologicamente “falsa” o mendace.

Entrambe si distinguono allora chiaramente dall’“elusione”, in cui vi sono invece operazioni *reali e veridicamente esposte*, seppur *strumentali* a conseguire indebiti vantaggi fiscali. Per cui tali ultime operazioni, per espressa volontà legislativa, non sono punibili, sul presupposto che *manchino* contorni fraudolenti od ingannatori, compresi quelli “simulati” od anche solo ideologicamente “falsi” (cioè mendaci), che integrerebbero le fattispecie penali⁴².

Non sembra, in questo nuovo quadro, che possa parlarsi dunque di un’*abolitio criminis* parziale, per la sostituzione del controverso requisito della “fittizietà” con quello della “inesistenza”, nella fattispecie di cui all’art. 4 d.lgs. 74/2000. Non solo la prima nozione non era definita normativamente nell’art. 1 d.lgs. 74/2000, per cui non può dirsi “abrogata”, ma la sua interpretazione come oggettiva inesistenza era già stata sostenuta in via interpretativa, quale nozione “naturalistica”, in contrapposizione a quella invece “normativa” accolta dalla giurisprudenza e da una parte minoritaria della dottrina (cfr. supra § 2 e note 12 e 13). Per cui anche qui si deve parlare di una mera “modificazione” rispetto della norma incriminatrice, di cui all’art. 4 d.lgs. 74/2000, che *permane* nel suo “nucleo essenziale” di disvalore penale, dovendosi del resto, in caso di costi o elementi passivi già contestati come “fittizi”, applicarsi comunque la previgente disposizione più favorevole, sia che ne risulti l’oggettiva “inesistenza”, sia che ne emerga invece il carattere “simulato”, che integrerebbe oggi la più grave (ma meno favorevole, ex art. 2, comma 4 c.p.) ipotesi di dichiarazione fraudolenta di cui all’art. 3, inapplicabile retroattivamente. Mentre in caso di semplice elusione, si applicherà la causa di non punibilità dell’abuso del diritto, sempre che non si sia formato il giudicato su pregresse condanne.

6. Conclusioni.

In conclusione, anche questi pochi cenni all’intervento di “revisione” del sistema penale tributario di cui al d.lgs. 158/2015 confermano la chiara volontà del legislatore delegato di tracciare una precisa linea di demarcazione fra l’“abuso del

⁴² Sul punto cfr. già Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, cit., 21, § 17. Non convince quindi la tesi di chi ritiene che simili “elementi” possano riscontrarsi *anche* in operazioni aventi “valenza elusiva” per cui potrebbero “essere qualificate in termini di abuso del diritto in sede amministrativa” (C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto*, cit., 93, corsivo aggiunto). Infatti, se sussistono *tutti* gli estremi dell’abuso del diritto, compreso quello che ne segna il limite *negativo* (per cui esso assume carattere “residuale”), andando escluso in presenza di violazione di altre (specifiche) disposizioni ed in particolare di quelle sanzionabili ai sensi del d.lgs. 74/2000 (comma 12 art. 10 bis legge 212/2000), non può logicamente esservi reato, e viceversa. In termini parzialmente simili cfr. anche A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 274 s. e note 29, 30 e 31.

diritto" (od elusione), rilevante ai fini sanzionatori fiscali, ma da contrastare soltanto con il disconoscimento dei vantaggi conseguiti e con sanzioni amministrative, ed i delitti di "evasione fiscale" nelle loro diverse forme – ivi compresa la "dichiarazione infedele" – per i quali soltanto, alle condizioni previste, vanno invece riservate le più incisive sanzioni penali in senso stretto.

Tale risultato sembra normativamente raggiunto (salva più estesa verifica in sede giurisprudenziale), a conferma che solo se e quando il legislatore prende seriamente in mano la propria funzione e responsabilità di operare le scelte di fondo della politica criminale, di sua competenza, segnando il confine fra lecito ed illecito penale *tramite disposizioni di legge* il più possibile chiare e precise, può sia dare razionale attuazione alle istanze sovranazionali di armonizzazione, sia garantire il rispetto dei diritti fondamentali – *in primis* di prevedibilità della legge penale e di divieto di *bis in idem* – sia (ri)stabilire un corretto equilibrio con il potere giudiziario, evitando gli eccessi del "diritto penale giurisprudenziale", che non dovrebbe avere cittadinanza nel nostro ordinamento giuridico, fondato sul principio di stretta legalità dei reati e delle pene, ma che trova inevitabilmente spazio laddove si manifestino aporie del sistema.