

a cura di Ivo Caraccioli

## Riflessioni problematiche sui criteri di legittimazione dell'illecito fiscale (\*)

**SOMMARIO:** 1. Delimitazione del campo di indagine. - 2. Lo sviluppo storico delle forme di illecito fiscale. - 2.1. Segue: le prime forme di illecito fiscale e l'organizzazione sistemica della legge n. 4/1929. - 2.2. Segue: gli sviluppi successivi alla legge del 1929 e le riforme degli anni settanta. - 2.3. Segue: la stagione delle "manette agli evasori" e l'odierno D.Lgs. n. 74/2000. - 2.4. Prime conclusioni tratte dall'*excursus* storico degli illeciti fiscali; l'ultimo atto: la disarmonia fra i criteri ispiratori della riforma del 2000 e le scelte legislative successive. - 3. La concezione teorica del "bene giuridico" come criterio di legittimazione di politica criminale e la questione dello scopo della pena. - 3.1. Segue: cenni alla dottrina tedesca, alla supposta funzione "etica" del diritto penale e risvolti in ambito tributario. - 3.2. Segue: la concezione italiana del bene giuridico "costituzionalmente orientato". - 4. I risvolti delle concezioni penalistiche nella materia degli illeciti fiscali. Individuazione del criterio e dei limiti della legittimazione. - 4.1. Segue: i limiti di rilevanza e di effettività del concetto di bene giuridico costituzionalmente orientato ed i loro risvolti sull'illecito fiscale. - 5. Rapporti fra la funzione della pena e l'illecito fiscale. La concezione "personalistica" della pena. - 6. Conclusioni sui limiti di legittimazione teorica dell'illecito fiscale in rapporto al bene giuridico ed al finalismo della pena. Svalutazione della funzione "intimidatoria" se vista come criterio etico. - 7. L'illecito fiscale "contemporaneo" e la sua non rispondenza ai criteri di legittimazione tratti dal concetto di bene giuridico costituzionalmente orientato e dal finalismo della pena.

**1. Delimitazione del campo di indagine.** - Riteniamo che una delle odierne derive della fiscalità sia rappresentata dall'eccessiva risposta penale e dall'eccessivo utilizzo dello strumento della pena per reprimere condotte fiscalmente inadempienti. Non soltanto la disputa, in corso di svolgimento (e sulla quale solo sommariamente ci soffermeremo nel presente scritto, rimandando a future considerazioni in corso di elaborazione), sulla sanzionabilità penale dell'elusione (1), ma l'intero quadro del-

(\*) Il presente lavoro è dedicato agli "Scritti in Onore del prof. Andrea Parlato".

(1) Sul punto si veda PARLATO, *Considerazioni in tema di sanzionabilità penale dell'elusione fiscale*, in Scritti di diritto tributario. Studi e riflessioni, Bari, 2010, 271 ss. ed ivi ampie notazioni bibliografiche.

le novità legislative, pone con decisiva attenzione il problema dei limiti della corretta configurazione dell'illecito fiscale e tale problema può trovare soluzione soltanto attraverso la via obbligata dell'analisi dei criteri generali di legittimazione di tale figura illecita.

La prima considerazione che appare ovvia al giurista, e che ripeteremo più volte nel corso del presente scritto, è che il reato fiscale è, prima di tutto ed innanzitutto "reato", l'aspetto "fiscale", certo, ne è un elemento strutturale, se non altro perché è da tale aspetto che si ritrae il nucleo di configurazione della fattispecie; ma ciò è sufficiente per concludere che la "componente" tributaria può prendere il sopravvento e squadrare così gli ordinari criteri di configurazione e (soprattutto) di delimitazione dell'illecito? Riteniamo di no. La pena è e resta tale anche se consegue ad un illecito fiscale e dunque, quali che siano le conseguenze che si intendono ricollegare ad essa (afflittive, sociali, psicologiche, economiche, ecc.), tali conseguenze rimangono immutate se la pena viene applicata per effetto di una violazione tributaria. Sia perdonata, quindi, l'ovvietà della considerazione con la quale si principia questo scritto, ma sembra necessario ribadire che la privazione della libertà personale non è certo più tollerabile o meno invasiva se essa è conseguenza di un illecito tributario.

Tutto ciò suggerisce che l'uso dello strumento penale nella materia fiscale debba avvenire *cum grano salis*, o quantomeno con quella stessa ponderatezza e moderazione che sempre e comunque si richiede per l'uso di tale strumento.

L'analisi della prospettiva attuale, però, come avremo modo di vedere nelle pagine successive, non sembra confortare tale conclusione. Ma non è soltanto sull'analisi della prospettiva attuale che si può basare una ricerca approfondita; sarebbe, infatti, limitativo valutare esclusivamente il quadro normativo vigente omettendo del tutto la prospettiva storica. Per tale ragione il successivo paragrafo del presente scritto sarà dedicato ad una sintesi storica (per forza di cose circoscritta) dell'utilizzo della pena come strumento di repressione delle violazioni fiscali.

Si cercherà, successivamente, di individuare "se" e "quali" siano i criteri di legittimazione dell'illecito fiscale, partendo dal presupposto che tali criteri non possono che coincidere con quelli che la scienza penalistica ha elaborato per l'illecito *tout court*. Si tornerà quindi all'attuale comparto normativo per valutare la compatibilità dello stesso con tali criteri. Il nucleo centrale delle nostre valutazioni si concentrerà proprio su tale ultimo aspetto e cioè sulla rispondenza dell'attuale struttura di ta-

lune forme di illecito fiscale con i criteri generali di legittimazione di tale figura illecita.

Il quadro che verrà disegnato mostrerà che l'utilizzo, sia storico che contemporaneo, dello strumento penale in campo tributario non è bilanciato, ma ha finito con il pendere dal lato del versante fiscale. Il che, ovviamente, apre una serie di questioni sulla coerenza e razionalità delle scelte di produzione normativa in area fiscal-penalistica.

Lo scopo del presente scritto è proprio quello di porre problematicamente il tema di quanto l'attuale tendenza normativa (ma la questione può estendersi anche a recenti arresti giurisprudenziali) consenta di individuare una figura di illecito fiscale rispondente ai suoi criteri generali di legittimazione.

Ciò posto, si procederà adesso assai sinteticamente (non essendo il peculiare oggetto del nostro studio) ad analizzare l'*excursus* storico che ha caratterizzato la nascita e lo sviluppo del "diritto penale tributario" (2) e si cercherà di comprendere per quali ragioni e con quali modalità il legislatore ha utilizzato lo strumento della repressione penalistica per sanzionare condotte che hanno un disvalore tipicamente fiscale.

**2. Lo sviluppo storico delle forme di illecito fiscale.** - I tributi sono notoriamente, quantomeno negli ordinamenti moderni, la principale forma di finanziamento delle attività statali e l'importanza degli stessi, così come la dimensione del gettito, è esponenzialmente aumentata in quel graduale passaggio che, complici la rivoluzione industriale (quale fattore economico) ed il suffragio universale (quale fattore sociale), ha condotto - con un processo iniziato due secoli orsono - dalla cd. "finanza neutrale" alla cd. "finanza funzionale" (3).

Quanto più si è ampliato l'ambito di intervento dei diversi Stati nella fornitura di beni e servizi e nella correzione degli squilibri congiunturali (per le politiche di stabilità) o strutturali (per le politiche di sviluppo) degli ordinamenti economici, tanto più è cresciuto il fabbisogno finanziario dei diversi ordinamenti e ciò ha comportato la nascita e lo sviluppo dei moderni sistemi tributari per lo più basati su forme di tassazione della ricchezza mobile (il reddito) e su forme di imposizione sui consumi e sugli scambi.

(2) Per una più approfondita disamina di tale *excursus* si rimanda ampiamente a MARTINI, *Reati in materia di finanze tributi*, Trattato di Diritto Penale diretto da C.F. Grosso, T. Padovani, A. Pagliaro, Milano, 2010, 1 ss.

(3) Cfr. STEFANI, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1999, 13 ss.

Esigenze di praticità non consentono di dilungarsi su tali interessanti tematiche (che richiedono peraltro uno studio approfondito da una prospettiva storica della dinamica di formazione e sviluppo dei sistemi tributari (4)), ma ci inducono ad individuare un primo punto di partenza: sebbene tali aspetti formeranno oggetto di più approfondite analisi nelle seguenti pagine, possiamo però abbozzare un'idea di fondo secondo la quale la rilevanza che i tributi hanno svolto nella formazione e nello sviluppo dei moderni ordinamenti può certamente giustificare, ai fini della salvaguardia del loro gettito, il ricorso alla più severa delle sanzioni (5): la "pena".

Come ha osservato il professor Martini in un'imponente opera dedicata all'argomento (6), con specifico riguardo alla materia dei tributi la pena può svolgere la duplice funzione di strumento volto a garantire, in via intimidatoria e dunque "preventiva", la regolarità degli adempimenti da parte dei consociati (7) e di strumento repressivo volto a sanzionare le condotte degli stessi che si siano concretizzate in una violazione di tali adempimenti. La stessa dottrina ha osservato che la *ratio* dei più mo-

(4) Su tali argomenti si rimanda ampiamente a MARONGI, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano (1861-1876)*, Padova, 1988. Id. *L'opera della destra storica: dalla costruzione del sistema tributario al pareggio*; in Riv. dir. fin. sc. fin., 2000, 200 ss.

(5) Si è consapevoli che la questione dell'individuazione del bene giuridico oggetto di tutela, la cui violazione possa giustificare il ricorso alla pena, è assai complessa, talché potrebbe, in prima battuta, sembrare eccessivamente semplicistica l'affermazione secondo la quale l'importanza che i tributi hanno svolto nello sviluppo dei moderni Stati di diritto è di per sé idonea a giustificare il ricorso alla sanzione penale. E tuttavia, senza voler adesso anticipare questioni su cui ci soffermeremo più avanti, vale la pena ricordare già adesso che, se il fondamento della teoria del bene giuridico tutelato voglia riscontrarsi nel complesso dei principi di rilevanza costituzionale, il principio "solidaristico" del concorso di tutti alle spese pubbliche (che fonda la teoria del "sacrificio" quale criterio di legittimazione del riparto fiscale) sembra potersi annoverare in tale categoria. Il che, se non giustifica l'utilizzo della pena per la tutela di qualsivoglia adempimento fiscale, giustifica, invece, in linea di massima la possibilità di ricorrere alla stessa per la tutela del criterio cardine dell'imposizione. Lo sviluppo di tali questioni verrà successivamente affrontato nel testo. Per un'ampia disamina della problematica collocazione del concetto di "bene giuridico" come criterio guida delle scelte legislative di politica criminale, si veda FIANDACA, *Il "bene giuridico" come problema teorico e come criterio di politica criminale*, in Riv. it. dir. proc. pen., 1982, 42 ss. Ampia monografia dedicata all'argomento è quella di ANGIONI, *Contenuti e funzioni del concetto di bene giuridico*, Milano, 1982, *passim*.

(6) MARTINI, op. cit., 4.

(7) Circa la funzione "preventiva" del diritto penale si rimanda di nuovo a FIANDACA, op. cit., 42 ss.

dermi interventi legislativi, che hanno comportato una moltiplicazione delle norme di configurazione degli illeciti ed un inasprimento delle pene, è stata proprio quella di tentare di combattere la cronica disaffezione al tributo dei contribuenti italiani con la minaccia della repressione penale, non mancando, però, di sottolineare che l'effetto intimidatorio è stato assai sminuito dal continuo ricorso a strumenti condonistici e ad "amnistie" per gli illeciti fiscali che hanno ingenerato nei contribuenti una sorta di "fiducia" nella benevolenza del legislatore che, prima o poi, perdona l'evasore. Ma procediamo con ordine.

Il professor Martini osserva (8) che la funzione di "garanzia" dell'adempimento d'imposta attribuita allo strumento della repressione penale avrebbe potuto giustificare il ricorso agli istituti penalistici già all'alba degli ordinamenti tributari e, tuttavia, come osservato da altra acuta dottrina (9), l'uso della repressione penale in ambito fiscale è relativamente "giovane", in quanto "la nascita del diritto penale tributario può convenzionalmente farsi coincidere con l'entrata in vigore della legge 7 gennaio 1929, n. 4" (il corsivo è del professor Musco) e, dunque, la disciplina ha avuto una configurazione sistemica quando ormai la normativa tributaria era più che roduta. Tuttavia "segni" di un primigenio utilizzo della pena per garantire l'adempimento d'imposta si riscontrano già negli anni immediatamente successivi all'unità nazionale. Per tale ragione lo sviluppo del "diritto penale tributario" (pur nella consapevolezza che tale dizione può ancorarsi alla legge del 1929 e quindi soltanto da tale data può parlarsi di un sistema organico di norme) è stato suddiviso in tre periodi storici (10): dall'unità d'Italia sino al 1929; le riforme dei decenni successivi sino agli anni settanta; la stagione delle cd. "manette agli evasori" (che si fa coincidere con il DL n. 429/1982) che ha poi condotto alla moderna sistematica del D.Lgs. n. 74/2000.

Atteso che l'indagine è già stata ampiamente condotta dal professor Martini, ci possiamo limitare a richiamarne sinteticamente i contenuti (rimandando per una più approfondita analisi alle pagine dell'Autore).

**2.1. Segue: le prime forme di illecito fiscale e l'organizzazione sistematica della legge n. 4/1929.** - L'approccio del legislatore italiano postunitario alla materia fiscal-penalistica è stato assai timido, tanto da indurre la dottrina a ritenere che l'assolvimento dell'obbligo d'imposta,

(8) Op. cit., 4 ss.

(9) MUSCO, *Reati tributari*, in Enc. dir., Annali, I, Milano, 2007, 1039.

(10) Cfr. MARTINI, op. cit., 7.

per garantire il riparto della spesa pubblica, fosse più fondato sul "contenuto" che non sulla "forza" (11). Il *metus* della sanzione penale in quel periodo non era evidentemente considerato come un valido strumento di convincimento del contribuente, fidando più sulla spontanea adesione dello stesso.

Ciò era senz'altro determinato dalla prevalente disattenzione degli studiosi di diritto penale alla materia tributaria (che già al tempo mostrava un'asistematicità, per nulla comparabile — peraltro — con quella dei nostri giorni) ma, soprattutto, dalla circostanza che non era ben chiara la natura delle sanzioni collegate all'inadempimento dell'obbligo tributario e, cioè, se tali sanzioni fossero di carattere civile, amministrativo o penale. D'altro canto, però, l'impianto legislativo cominciava già a prevedere fattispecie illecite che non rientravano specificamente nel codice penale, ma erano previste da altre disposizioni. Il criterio discrezionale, tuttavia, non era basato sulla natura affittiva della sanzione prevista dalla norma, quanto sulla "sostanziale" illiceità della condotta. Non si guardava — cioè — alla pena, ma al "reato" (12).

La svolta, nel senso di una prima normazione sistematica, come anticipato, si ebbe negli anni 1928 e 1929 con la legge n. 2834/1928 e, soprattutto, con la legge n. 4/1929, la quale, peraltro, non entrerà in vigore fino all'1 luglio 1931. Tale svolta nacque dall'esigenza di dare una risposta legislativa più vigorosa al mancato adempimento dei doveri tributari e venne giustificata "dall'eccezionalità dei tempi e dalla gravità della crisi" (13). Il primo sintomatico esempio di come la legislazione penale tributaria sia stata asservita non alle logiche ed ai principi penalistici, ma alle necessità di cassa di uno Stato in "crisi" che individuava nello strumento penale il mezzo per garantire una maggiore rispondenza all'obbligo fiscale da parte dei contribuenti.

La forza della risposta legislativa si concentra, però, in quel periodo, più sulla sistematicità dell'impianto che non sull'asprezza delle pene, in quanto la legislazione del 1928 e del 1929 non è caratterizzata da un diffuso utilizzo dello strumento detentivo. Probabilmente il disvalore sociale dell'evasione non è ancora avvertito in misura così pregnante da giustificare la privazione della libertà personale o, forse, senza scomodare

(11) Cfr. MARTINI, op. cit., 9.

(12) Cfr. MARTINI, op. cit., 7, anche nel riferimento all'art. 21, comma 2, delle Disposizioni di Coordinamento al Codice Zanardelli (RD 1° dicembre 1889).

(13) Cfr. MARTINI, op. cit., 10, ed ivi nota 31 nel riferimento a DE MATTEIS, *Manuale di diritto penale tributario*, Torino, 1933, 20.

necessariamente assunti teorici in ordine al disvalore della condotta di evasione fiscale, assai più praticamente non si riteneva che la minaccia di reclusione fosse un valido strumento per combattere l'intento evasivo. Di fatti, la legge n. 2834/1928, rubricata "Penalità in materia di imposte dirette", non conteneva l'immediata previsione di pene detentive, ma prevedeva soltanto "multe ed ammende", e si segnalava soprattutto in quanto introduceva forme di illecito non caratterizzate esclusivamente da una condotta di ostacolo all'accertamento, ma dall'attività "fraudolenta" di evasione consistente nelle alterazioni dei registri contabili (14); un modello di illecito che il legislatore fiscale non avrebbe più abbandonato.

Ben altro spessore ebbe la legge n. 4/1929 e ciò è testimoniato dalla circostanza che essa è rimasta in vigore, seppur non nella sua totalità, per quasi settant'anni (tale legge, infatti, è stata definitivamente abrogata soltanto nel 1997 con la legge di riforma del sistema sanzionatorio fiscale n. 472), un arco di tempo "epocale" se ragguagliato alla breve vita della maggior parte degli odierni provvedimenti normativi in materia fiscale.

Come premesso, con la legge n. 4/1929 il diritto penale tributario asurge a "sistema" e, per di più, dotato di caratteri di evidente "specificità" rispetto al diritto penale comune.

In primo luogo tale legge chiarisce definitivamente i campi di intervento, distinguendo la materia di rilevanza penale da quella di rilevanza extrapenale: i reati, sia di natura delittuosa che contravvenzionale, venivano puniti con una delle pene previste dal codice penale, le violazioni meramente fiscali (senza rilievo penalistico) erano invece puniti con "pene pecuniarie" che generavano un'obbligazione di tipo civilistico. Il sistema era poi congegnato in modo da evitare il possibile cumulo fra le sanzioni di diversa natura (15).

Deve, però, rilevarsi che la legge del 1929 non prevedeva le specifiche fattispecie di illecito, limitandosi a razionalizzare sistematicamente il sistema sanzionatorio; la configurazione delle fattispecie era, invece, rimessa alla legislazione vigente e, soprattutto, futura. A riguardo la dottrina ha osservato che se l'auspicio del legislatore del 1929 era quello di attendere la realizzazione di un sistema "organico" e "razionale" di configurazione degli illeciti che facesse da contraltare alla razionalità dell'appena coniato sistema sanzionatorio, tale auspicio è stato certa-

(14) Cfr. MARTINI, op. cit., 10 ss.

(15) Cfr. MARTINI, op. cit., 12 ss.

mente disatteso negli anni a venire, in quanto i successivi provvedimenti normativi di identificazione degli illeciti si rivelarono frammentari ed asistematici (16).

La legge del 1929, però, non è degna di particolare nota soltanto perché ha razionalizzato il sistema delle pene, ma anche perché ha fissato i connotati di specialità della materia penal-tributaria; tali connotati, che poi verranno mantenuti per decenni, si riassumono nelle regole della “fissità”, dell’“ultrattività” e della “pregiudiziale tributaria”.

Il criterio della “fissità” era contenuto nell’art. 1, comma 2, il quale prevedeva che “*le disposizioni della presente legge, e in quanto questa non provveda, quelle del libro primo del codice penale, non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti singoli tribuiti, se non per dichiarazioni espresse del legislatore, con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate*”.

Il pensiero del moderno lettore, nell’approcciarsi a tale disposizione, corre immediatamente all’analogia norma contenuta nell’art. 1, comma 1, della legge n. 212/2000 (cd. “Statuto dei diritti del contribuente”) la quale prevede che le stesse disposizioni statutarie, qualificate come principi generali dell’ordinamento tributario, “*possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*” (17). Il criterio della “fissità”, dunque, in passato come oggi, è il pregevole tentativo del legislatore di ancorare ad una possibile “certezza” la disposizione tributaria (che contiene disposizioni di principio) a fronte dell’alluvione normativo che caratterizza tale materia (18), ed è sintomatico come già tale “pre-mura” fosse avvertita dal legislatore del 1929 a fronte di un quadro normativo che certamente non aveva la complessità di oggi.

La sfortunata sorte di tale sollecitudine, però, non è diversa, sia che si guardi in retrospettiva, sia che la si guardi oggi. La dottrina che ha commentato l’art. 1, comma 2, della legge del 1929 ha dovuto riconoscere che la disposizione niente conteneva più che un “monito”, o se vo-

(16) Cfr. MARTINI, op. e loco cit.

(17) Sulla “superiorità assiologica” e sulla “funzione di orientamento ermeneutico” di tale disposizione si veda MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, sec. ed., Torino, 2010, 54 ss. ove l’Autore opera un ampio riferimento alle sentenze della Suprema Corte che hanno riconosciuto natura di “*clausole rafforzative*” alle disposizioni statutarie di autoqualificazione. Sulla valenza delle disposizioni statutarie si vedano altresì FEDELE-FANTOZZI, *Lo Statuto del contribuente*, Milano, 2006, *passim*; URICCHIO, *Statuto del contribuente*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Agg. XI, Torino, 2003, 845 ss.

(18) In tal senso VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1938, 362.

gliamo, un “comando” al futuro legislatore che aveva la sola forza di una “esortazione”, che – però – non è stata accolta, se – come osservava Vinciguerra – “*l’esperienza normativa di circa un quarantennio dimostra che il precetto....non è stato tenuto in grande considerazione*” (19).

Analogamente, come detto, nonostante le esortazioni provenienti dalla Suprema Corte (20), sembra sia la sorte che oggi tocca all’art. 1, comma 1, dello Statuto; basti pensare che l’art. 37, commi 24, 25 e 26, del DL n. 223/2006 (disposizione che verrà di seguito meglio analizzata), che ha comportato il raddoppio (ed anche la riapertura) dei termini di accertamento (21), nonostante rechi un’evidente violazione dell’art. 3, comma 1, dello stesso Statuto (il quale prevede che “*i termini di accertamento e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*”), non contiene alcuna clausola di deroga “espressa” a tale ultima disposizione. La norma dell’art. 37 (commi 24, 25 e 26) del DL n. 223/2006, in altri termini, non contiene, in violazione dell’art. 1, comma 1, dello Statuto, la deroga espressa al principio di “improrogabilità” dei termini di accertamento contenuto nell’art. 3 dello stesso corpo normativo. In più occasioni, d’altronde, la Corte costituzionale ha chiarito che la censura relativa al contrasto fra una disposizione di legge e una disposizione statutaria non consente un giudizio di costituzionalità, in quanto le disposizioni dello Statuto non hanno rango costituzionale (22); segno

(19) Cfr. VINCIGUERRA, (voce) *Reato tributario*, in Noviss. dig. it., XIV, Torino, 1967, 1009.

(20) Cfr. MARONGIU, op. e loco cit. cit.

(21) Sul tema si veda SALVINI, *Ipotesi di reato e raddoppio dei termini per l’accertamento*, in AA.VV., La concentrazione della riscossione nell’accertamento, a cura di Cesare Glendi e Victor Uckmar, 2011, 387-393.

(22) In tal senso si veda, da ultimo, la sentenza n. 247/2011 con la quale la Corte costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi proprio sulla legittimità costituzionale del combinato disposto dell’art. 57, comma 3, del DPR n. 633/1972, introdotto dal comma 25 dell’art. 37 del DL n. 223/2006, e dell’art. 37, comma 26 dello stesso DL n. 223/2006 (e cioè le norme che hanno comportato il raddoppio e la riapertura dei termini di accertamento per effetto dell’obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000). Nel corpo di tale sentenza i Giudici della Consulta hanno osservato che “*l’art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (secondo cui i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati) non può essere qui evocato quale parametro di legittimità costituzionale. Come più volte osservato da questa Corte, infatti, le disposizioni di detta legge non hanno rango costituzionale e non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali*” (segue il richiamo ai precedenti: sent. n. 58/2009; ordinanze n. 13/2010, n. 185/2009, n. 180/2007, n. 428/2006, n. 216/2004).

evidente che il "monito" alla certezza, se non è assistito dalla superiorità del rango normativo, ha una tutela assai vana a fronte dell'asistematicità del nostro legislatore (23).

Tornando alla disposizione che stabiliva la "fissità" delle norme contenute nella legge del 1929 e, volendo fare un'esegesi di "ora per allora" fondata sulle odierne previsioni statutarie, è possibile ritenere che anche le disposizioni contenute in quella legge avessero la valenza di principi "generali" del sistema sanzionatorio fiscal-penalistico e per tal ragione il legislatore del tempo ha ritenuto opportuno salvaguardarle con la regola della deroga "espressa".

L'altro criterio di specialità della materia contenuto nella legge del 1929 era quello della cd. "ultrattività", previsto dall'art. 20, il quale stabiliva che "le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione" (24).

La portata dirimente, rispetto ad uno dei corollari del principio penalistico del *favor rei*, della norma in commento appare evidente (25): per i reati tributari non era applicabile il principio secondo il quale la successiva "depenalizzazione" della fattispecie, o la modifica *in bonam partem* della stessa, retroagiva ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore, applicandosi, invece, il contrario principio del *tempus regit actum*. E la contraddittorietà della previsione rispetto ai principi generali vigenti nella materia penale mostrava tutta la sua evidenza ove si consideri che la stesura della legge del 1929 era concomitante alla stesura del codice penale del 1930, ove — al comma 2 — veniva invece sancito il principio della retroattività della norma di favore al reo (26). Il criterio del *favor rei* per gli illeciti fiscali, dunque, trovava applicazione soltanto per le previsioni peggiorative, in quanto una norma che modificava *in malam partem* la sanzione penale applicabile all'illecito tributario non

(23) Con il che, beninteso, non si intende sminuire l'importanza di una norma di principio quale quella contenuta nell'art. 1 dello Statuto, quanto invece rimarcare la scarsa attenzione che il nostro legislatore dedica a tali norme di principio.

(24) Cfr. MARTINI, op. cit., 16 ss. Sul punto si veda altresì MEYER, *La legge penale tributaria nel tempo*, in AA.VV., I reati in materia fiscale, Torino, 1990, 5 ss.

(25) Ha osservato, a riguardo, GROSSO, *L'intervento penale in materia fiscale*, in Democrazia e diritto, 1977, 695, che la norma ha rappresentato un *quid unicum* nelle legislazioni penali dei paesi europei. Cfr. MARTINI, op. e loco ult. cit., ed ivi nota 52.

(26) In tal senso, MARTINI, op. cit., 17.

poteva retroagire (né poteva retroagire una norma di conio di una nuova figura di illecito), ma non per quelle "migliorative" che (esattamente come le previsioni peggiorative) erano inapplicabili per il passato.

La norma dell'ultrattività è sopravvissuta per quasi settant'anni, essendo stata abrogata dall'art. 24 del D.Lgs. n. 507/1999, e quindi ha mantenuto la sua efficacia pur nella ravvisata incompatibilità (da parte della dottrina) con l'intervenuto art. 25, comma 2, Cost. A riguardo la dottrina ha segnalato come la censura sia stata più volte tentata, ma i Giudici della Consulta non hanno riconosciuto il contrasto, evidenziando la peculiarità della disposizione volta alla salvaguardia del gettito erariale e ritenendo che l'art. 25, comma 2, Cost. non sancisca il divieto di "ultrattività" della norma penale, quanto il solo divieto di retroattività della norma penale incriminatrice (27). Acutamente è stato altresì rilevato che la Corte, seppur non ha ravvisato un'incompatibilità con la previsione dell'art. 25, comma 2, Cost. (28), avrebbe dovuto invece ravvisare un esplicito contrasto con la disposizione dell'art. 15, comma 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici del 1966, secondo il quale "se posteriormente alla commissione del reato la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, il colpevole deve beneficiarne" (29).

Tant'è, però, che la norma, nonostante l'evidente disarmonia con i principi generali che informano le legislazioni penali dei paesi continentali europei (30), nonostante la contrarietà con i principi di diritto inter-

(27) Osserva, a riguardo, MARTINI, op. cit., 19, che la Corte costituzionale "salvò la regola proprio forzando la mano sulla centralità del valore rappresentato dalla regolarità del gettito fiscale ed operando comunque una considerazione riduttiva del significato che deve assumere, nel contesto del principio di legalità, la regola costituzionalmente non espressa, della retroattività della norma di favore". Si veda ivi la nota n. 63 per il riferimento alle sentenze della Corte n. 164 del 6 giugno 1974, n. 192 del 22 aprile 1992 e n. 80 del 6 marzo 1995.

(28) Già con la sentenza n. 164 del 1974 i Giudici della Consulta ritennero non esservi alcun "ostacolo di carattere costituzionale, giacché l'art. 25 della Costituzione vieta la retroattività della legge penale, ma non concerne l'ultrattività che è disciplinata dall'art. 2 del codice penale". Per una nota critica alla posizione della Corte si veda FIORA, (voce) *La legge penale tributaria*, in Dig. disc. pen., VII, Torino, 391.

(29) Osserva, a riguardo, MARTINI, op. e loco ult. cit., che la norma internazionale è stata recepita nel nostro ordinamento dalla legge 25 ottobre 1977 n. 881 e, dunque, trattandosi di una norma di diritto internazionale generalmente riconosciuta (per di più espressamente recepita nel nostro ordinamento) la Corte avrebbe potuto, ai sensi dell'art. 10 Cost., ravvisare il contrasto fra la norma dell'art. 20 delle legge n. 4/1929 e la norma dell'art. 15, comma 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici del 1966.

(30) Cfr. GROSSO, op. e loco cit.

nazionale (31) e nonostante la ravvisata (ma non riconosciuta) incompatibilità con l'art. 25, comma 5, Cost., è sopravvissuta fino al 1999 e l'interprete non può non chiedersi come mai ciò sia avvenuto.

La domanda, invero, apre una più ampia questione alla quale, peraltro, è in parte dedicato il presente scritto, e cioè se il bilanciamento fra la tutela dei diritti dell'individuo e l'esigenza di repressione penalistica degli illeciti abbia la medesima ponderazione nel diritto penale comune e nel diritto penale tributario o se, in quest'ultimo settore, l'interesse erariale alla percezione del gettito fiscale non abbia comportato uno squilibrio con abbassamento della soglia di tutela dei diritti della persona.

Seppur la questione verrà ripresa in seguito, non si può non notare che un primo segnale di una diversa ponderazione dei contrastanti interessi nella materia penal-tributaria (rispetto al diritto penale comune) si ha già nella sentenza della Corte costituzionale n. 164 del 6 giugno 1974 (poc'anzi citata) con la quale, come premesso, i Giudici hanno salvato il principio dell'"ultrattività" valorizzando l'interesse di tutela del gettito. La Consulta ha infatti affermato che "la norma impugnata (art. 20 della legge n. 4 del 1929), diretta a garantire che la spinta psicologica all'os-

(31) Sul punto va immediatamente chiarito che la questione della valenza del principio di legalità negli ordinamenti europei è assai complessa. La dottrina che si è ampiamente occupata dell'argomento, cfr. NICOSIA, *Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino, 2006, 56 ss., nel commentare l'art. 7 della Cedu, ha osservato che "dei quattro principi-corollari del principio di legalità in materia penale che la dottrina penalistica tradizionale distingue (principio della riserva di legge, principio di irretroattività, principio di determinatezza, divieto di analogia), solo il principio di irretroattività della legge penale vi è espressamente sancito" (pag. 57, corsivo dell'Autore). Il principio della retroattività delle leggi penali più favorevoli, che — dunque — contrasta con l'"ultrattività" della norma penale — osserva ancora la medesima dottrina, non è stato recepito dall'art. 7 della Cedu e ciò "a differenza dell'art. 15 del Patto delle Nazioni Unite sui diritti civili e politici e, più di recente, dell'art. 11-109, comma 1, della nuova Costituzione Europea" (pag. 75, corsivo dell'Autore). La conclusione è che "la concezione di legalità accolta dalla Cedu appare meno garantista e più 'debole' rispetto a quella accolta — almeno in teoria — nell'ambito degli ordinamenti penali continentali". Sul punto, per un'analisi delle differenze in ordine alla portata del principio di legalità nella Cedu e nella Carta di Nizza, trasfusa nella Costituzione Europea, si veda altresì BERNARDI, *Art. 7*, in Bartole - Conforti - Raimondi, *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2011, 249 ss. In ultima analisi, la circostanza che la Cedu non preveda espressamente in principio della retroattività della norma penale di favore, se consente di affermare che la Convenzione accoglie una portata più ridotta del principio di legalità, non consente, di contro, di ritenere che il criterio di retroattività della norma in *bonam partem* non sia un principio "generale" del diritto penale, come conferma la circostanza che esso è accolto dagli ordinamenti penali continentali.

servanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte da questa Corte, è costituzionalmente differenziato (sentenze n. 45/1963, n. 91/1964, n. 50/1965) ed esige una tutela particolare. Non si ha pertanto la violazione dell'art. 3 della Costituzione" (32).

Desta immediatamente qualche perplessità, e suscita altrettanto immediate riflessioni, la motivazione che i Giudici hanno reso per giustificare (nell'ottica della censura di violazione dell'art. 3 Cost.) l'"ultrattività": essa è diretta a garantire che la "spinta psicologica" all'osservanza dell'adempimento fiscale non venga "sminuita" dalla "speranza" (e quindi dalla plausibile prospettiva) che la legge muti in modo più favorevole al contribuente e, per tal via, è indirettamente volta a tutelare il "primario interesse" alla riscossione dei tributi, che ha un presidio costituzionale nell'art. 53 Cost. In altri termini, se il contribuente sa che anziché un mutamento favorevole della legislazione non lo mette al riparo dalla configurazione dell'illecito di evasione (e dalla correlata sanzione) che si appresta a compiere, questi, spinto dal timore del consolidamento temporale della sanzione penale vigente al momento della realizzazione dell'illecito (fiscale), si guarderà bene dal compierlo.

All'argomentazione della Corte potrebbe replicarsi che non v'è prova che l'immutabilità nel tempo della sanzione penale determini una maggiore "spinta psicologica" all'osservanza delle leggi d'imposta, ma tale osservazione ci condurrebbe ad ambiti di indagine che trascendono le discipline giuridiche; il punto di maggiore incidenza della questione, invece, è proprio giuridico.

Le argomentazioni della Corte, infatti, sono pienamente condivisibili finché si rimane confinati all'area fiscale, lo sono meno quando si tratta di sanzione penale. Altrimenti detto: che l'immutabilità temporale della sanzione penale al momento della violazione possa essere utilizzata

(32) Si veda, sul punto, la nota di PADOVANI, in Foro. it., 1975, I, 28 ss. In senso critico rispetto a tale sentenza, osservano FIANDACA-MUSCO, *Diritto Penale. Parte generale*, VI ed., Bologna, 2010, 98, che l'interesse primario alla riscossione dei tributi, non era, in effetti, "così decisivo da far ritenere giustificata la disparità di trattamento che ne conseguiva alla stregua dell'art. 3 Cost.: infatti, vi erano non pochi interessi dotati di rilevanza costituzionale anche superiore a quello tributario, per la cui tutela non era invece prevista alcuna deroga al principio della retroattività della legge più favorevole". Sul tema dei rapporti fra principio di legalità e irretroattività anche prima della citata sentenza della Corte costituzionale, si veda CARACCIOLI, *Legalità ed irretroattività in tema di leggi tributarie*, in Dir. prat. trib., 1973, 205 ss.

zata come valido strumento giuridico di dissuasione al comportamento di evasione è certamente giustificabile in campo fiscale, in quanto l'auspicio nei "tempi migliori" formulato dal contribuente inadempiente può certamente non trovare tutela; così la speranza nella futura norma di legge che qualifichi esente ciò che oggi è imponibile (o nel futuro "condono" e nella futura "sanatoria") può anche non trovare tutela giuridica, per cui la sanzione esistente al momento della realizzazione della violazione fiscale può continuare ad applicarsi anche se, in base ad una norma edita successivamente, la condotta del contribuente non integri più gli estremi dell'evasione. Sappiamo che, invero, oggi neanche il sistema delle sanzioni amministrative fiscali prevede tale forma di "ultrattività", in quanto il rivoluzionario apparato sanzionatorio tributario introdotto con il D.Lgs. n. 472/1997 (ed adagiato su principi penalistici) prevede all'art. 3 il cd. "*principio di legalità*" che è in tutto simile al principio del *favor rei* di matrice penalistica, stabilendo la non irrogabilità di alcuna sanzione se non esiste la norma di configurazione della violazione al momento di commissione della stessa e prevedendo, altresì, la retroattività della legge fiscale più favorevole (33). È indubbiamente da apprezzare lo slancio del legislatore delle sanzioni fiscali verso forme di tutela del contribuente che tengono conto di un apparato normativo che non è mai uguale a sé stesso e che muta con una velocità sorprendente, configurando e disfacendo obblighi d'imposta nel ristretto tempo di pochi anni (se non di mesi); per cui il principio della retroattività delle norme di favore è il meno che si possa chiedere ad un legislatore così altalenante. E tuttavia, tale principio (retroattività della disposizione sanzionatoria più favorevole) non sembra abbia i connotati di un fondamentale criterio di "civiltà giuridico-fiscale"; come si è detto, infatti, l'"aspettativa" del contribuente nei "tempi migliori" può anche non trovare tutela normativa, per cui il sistema delle sanzioni fiscali potrebbe anche prevedere l'ultrattività senza perciò violare criteri generali. Tutto ciò — ovviamente — in ambito tributario; la prospettiva cambia totalmente in ambito penalistico.

Qui, se si obietta alla possibilità di applicare "ultrattivamente" la pena non è perché si ritiene non tutelabile l'auspicio del reo a che la norma futura depenalizzi (o rechi un trattamento penale più favorevole) il fatto che oggi costituisce reato, ma perché si aderisce ad una mutata va-

(33) Sul punto, senza pretesa di esaustività, si veda DEL FEDERICO, *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*, in Commento agli interventi di riforma tributaria, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 11 ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 637.

lutazione che coinvolge il comune sentire di un'intera civiltà. La *ratio* del principio di retroattività della norma penale più favorevole, infatti, non è certo quella di tutelare la speranza in "tempi migliori" di colui che si accinge a commettere un reato, quanto quella di prendere atto di un mutamento del sentimento collettivo della civiltà giuridica che non ravvisa più in una determinata condotta gli estremi di un reato: se in base alle valutazioni dell'odierno sentire una condotta non è più configurabile come illecita, non è giustificabile che chi in passato abbia commesso tale condotta continui oggi a scontare una pena.

Sono queste le ragioni (o almeno alcune delle ragioni) che hanno sostenuto l'introduzione del principio di retroattività della norma penale di favore (34).

Ebbene, quando l'illecito fiscale trasmoda in ambito penale e, quindi, quando la violazione fiscale costituisce reato, le ragioni del diritto penale rimangono immutate e non possono piegarsi alla logica (seppur degna della massima tutela) del "gettito". I due "beni giuridici" a confronto, infatti, non sembrano comparabili: da una parte v'è l'interesse, costituzionalmente rilevante, alla percezione dei tributi per garantire il corso di tutti alle spese pubbliche, dall'altro — però — v'è il bene "libertà dell'individuo"; il bilanciamento non appare attuabile.

Dunque, tornando alla sentenza della Corte costituzionale n. 164 del 6 giugno 1974, la considerazione secondo la quale l'"ultrattività" è giustificabile in quanto non può trovare tutela l'auspicio del contribuente/trasgressore nella modifica *in bonam partem* della norma, è certamente valida in ambito fiscale (ove, come si è detto, tale "auspicio" può anche non essere tutelato senza incorrere in violazioni di principi fondamentali di civiltà giuridica), ma non lo è nel risvolto penalistico, in quanto — come premesso — il principio dell'applicazione retroattiva della norma penale più favorevole non è volto a tutelare la "speranza" del reo in "tempi migliori", ma è volto a prendere atto del mutato sentimento giuridico della collettività in ordine alla qualificazione di una determinata condotta come reato.

(34) Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto Penale*, cit., 92 ss. Si veda altresì pag. 88, ove gli Autori, con riferimento al problema della successione nel tempo delle leggi penali e all'istituto dell'*abolitio criminis*, precisano che "*il fondamento della disposizione è evidente: se l'abrogazione di un illecito penale costituisce il risultato di una valutazione di compatibilità tra il comportamento incriminato e l'interesse collettivo, sarebbe contraddittorio e irragionevole continuare a punire l'autore di un fatto ormai tollerato dall'ordinamento*".



Pertanto, se la Corte fosse stata chiamata a pronunciarsi su una norma di "ultrattività" della sanzione fiscale, l'argomentazione volta a respingere l'opportunità di tutelare la "speranza" del contribuente nel mutamento delle norme d'imposta (e correlate sanzioni) sarebbe stata pienamente giustificabile: l'auspicio del contribuente nella "defiscalizzazione" dell'attuale condotta evasiva può non trovare tutela; la Corte, però, è stata chiamata a pronunciarsi sull'"ultrattività" delle norme che configuravano sanzioni "penali" per illeciti fiscali, in questo caso il richiamo alla tutela dell'auspicio del contribuente nel mutamento (favorevole) della norma non appare appropriato, in quanto — si ripete — in campo penalistico il principio della retroattività della legge successiva più favorevole non è volto a tutelare la speranza del reo, ma ad accogliere il mutato quadro di un diverso sentire giuridico in ordine alla qualificazione di una condotta come illecita.

È allora evidente la "trasposizione" operata dalla Corte costituzionale: quest'ultima ha valutato la questione riportandola esclusivamente al paradigma fiscale, non considerando che la veste "penalistica" della sanzione la spoglia dei suoi connotati (esclusivamente) fiscali e la rende soggetta ai principi del diritto penale. Ragionando in termini penalistici la Corte avrebbe dovuto riconoscere che il principio della retroattività della norma penale favorevole è un basilare principio del diritto penale italiano, in quanto volto alla tutela dei diritti fondamentali dell'individuo (non a caso è stato recepito dall'art. 15, comma 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici del 1966), e dunque avrebbe dovuto riconoscere che l'interesse alla riscossione del gettito (alla cui tutela la Corte subordina l'"ultrattività"), seppur certamente degno di tutela e seppur costituzionalmente rilevante, quando assume veste penalistica (in quanto lo strumento di tutela di quell'interesse è penale) non può che soggiacere ai principi ispiratori dell'ordinamento penale.

Si è voluto approfondire tale aspetto della sentenza in commento non soltanto per un'interessante analisi in una prospettiva "storica", ma in quanto tale sentenza è sintomatica di un generalizzato orientamento — che negli anni successivi a quello di redazione della stessa si andrà sempre più diffondendo — che induce a piegare i principi di tutela giuridica che identificano un sistema penale "garantista" (e dunque i criteri di salvaguardia dei diritti dell'individuo), alla "ferrea logica del gettito". I risvolti di tale orientamento, come si vedrà, non sono soltanto giurisprudenziali, ma sono anche — ed anzi soprattutto — legislativi in quanto è nella strutturazione degli illeciti fiscali che il legislatore ha mostrato, e mostra, di attribuire decisivo peso alla componente "tributaria" a scapito di quella penalistica.

Per tale analisi si rimanda alle successive pagine del presente scritto.

Tornando ora ai criteri di "specialità" rispetto al diritto penale comune, introdotti dalla legge n. 4/1929, il terzo (ed ultimo) di essi è quello della cd. "pregiudiziale tributaria". L'istituto venne introdotto dall'art. 21, comma 3, ed era previsto per i soli reati in materia di imposizione diretta. La norma stabiliva che "per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia".

La disposizione, come è ovvio e come risulta dalla stessa relazione di accompagnamento alla legge del 1929, muoveva dall'innegabile dato di fatto che la matrice dell'illecito è comunque "fiscale", e dunque appare corretto che l'accertamento degli elementi costitutivi della fattispecie sia rimesso al giudice che ha maggiore competenza "tecnica" in tale ambito (35). Sotto tale profilo può ritenersi che la "pregiudiziale tributaria" fosse ispirata da una duplice esigenza: evitare di appesantire il carico di lavoro del giudice penale con accertamenti che esulano dal suo specifico ambito di competenza e "garantire" al contribuente che l'accertamento degli elementi costitutivi dell'illecito fosse attuato, con carattere di definitività, dal giudice istituzionalmente deputato alla cognizione della materia fiscale.

Sul punto la dottrina ha altresì osservato che l'introduzione della "pregiudiziale", in un sistema fondato su criteri di determinazione dell'imponibile più presuntivi che analitici, "mostrava sostanziale insofferenza rispetto all'eventualità di incidere troppo a fondo nella sfera privatissima del patrimonio dei consociati" (36).

(35) Cfr. MARTINI, op. cit., 22. Sul punto cfr. altresì AVANZINI, *Pregiudizialità tributaria ed efficacia del giudicato penale nei rapporti tra processo penale, processo tributario e attività amministrativa degli uffici finanziari*, in AA.VV., I reati in materia fiscale, cit., 843 ss.

(36) Cfr. MARTINI, op. e loco cit., il quale aggiunge altresì che "in tal quadro, far precedere gli esiti del procedimento in sede tributaria e condizionare ad esso gli esiti del giudizio di responsabilità penale appare una comoda soluzione per evitare un eccessivo aggio del secondo sul primo". Si veda altresì il richiamo a GALLO, *Il progetto governativo sulla riforma del contenzioso tributario*, in AA.VV., 1982, 32 ss., richiamato alla nota 71 del testo di Martini. Quanto alla natura giuridica della pregiudiziale si osserva che la dottrina la definì come un "condizione di procedibilità" del reato (il riferimento è a Dus, *La prescrizione dei reati in materia di tributi diretti*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1957, II, 28) o come "presupposto" dello stesso (il riferimento è a CARBONE - TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, 249).

Nonostante gli effetti negativi che la “pregiudiziale tributaria” ha certamente prodotto, quindi, il giudizio su tale istituto non può essere totalmente sfavorevole. Esso muovendo dall’innegabile presupposto della comune matrice fiscale del fatto giuridicamente rilevante, attribuiva la cognizione dello stesso al giudice istituzionalmente competente e ciò anche (e vorremmo dire “soprattutto”) in considerazione della circostanza che quel fatto, recando conseguenze penalistiche, incideva sulla sfera di diritti fondamentali dell’individuo che, oggi come allora, appaiono certamente degni di una tutela superiore rispetto (ai pur rilevanti) diritti patrimoniali (su cui incide immediatamente il recupero d’imposta e la sanzione fiscale). Inoltre l’istituto della “pregiudiziale” evitava ciò che oggi spesso si verifica, e cioè l’esistenza di un “bicefalismo” giudiziario per cui la medesima fattispecie viene diversamente valutata, con diverse conseguenze sulla sfera patrimoniale e personale del contribuente/imputato, da due diversi giudici nell’ambito di due diversi processi. Di fatti, la possibilità che un medesimo fatto di rilevanza fiscale venga ricostruito diversamente in ambito penale ed in ambito tributario è tutt’altro che esclusa (vuoi per la diversa formazione culturale e tecnica dei due giudici, vuoi per la diversità degli strumenti di accertamento che caratterizzano i due riti), con la conseguenza che il contribuente potrebbe essere assolto dal reato contestato e, ciononostante, vedersi riconosciuto per intero il maggior imponibile accertato (o viceversa).

Si è consapevoli che la questione è assai complessa e che soprattutto non sembra appropriato dare una valutazione positiva o negativa della “pregiudiziale” in senso aprioristico ed assoluto, quanto – invece – è opportuno differenziare le tipologie di reato contestato e valutare per quali di esse una previa cognizione del giudice tributario possa apparire, se non essenziale, quantomeno auspicabile. Ed in tal senso, peraltro, si era già mossa la giurisprudenza che venne a formarsi sotto l’egida dell’istituto. I giudici penali, infatti, erano ben consapevoli che l’effetto “negativo” della “pregiudiziale” poteva ravvisarsi nello “*scollamento tra processo e fatto*” (37) e nell’eccessivo allontanamento “temporale” della sanzione penale che, combinato con una politica legislativa di ciclicità dei “condoni”, rinvigoriva la speranza del contribuente su una possibile amnistia che sarebbe intervenuta nel lungo arco di tempo necessario per la celebrazione dei due riti (tributario prima e penale dopo). La funzione “*intimidatoria*” della sanzione penale connessa all’illecito fiscale veniva,

(37) Cfr. MARTINI, op. cit., 23.

così, di gran lunga sminuita. La giurisprudenza, come si è detto, reagì, in quanto i giudici penali finirono con il dare un’interpretazione “restrittiva” della “pregiudiziale”, confinandolo nel campo di applicabilità dell’istituto alle sole ipotesi in cui l’illecito presupponesse una maggiore “imposta” da accertare (38). L’elemento della “stima” del tributo, dunque, fece da discriminante, riconoscendosi che tale operazione è propria delle specifiche competenze del giudizio fiscale. Laddove, invece, l’illecito presupponesse l’accertamento di un fatto non connesso alla stima di un imponibile (tipico è il caso della fattura che indica operazioni inesistenti) l’istituto non fu ritenuto operante dal giudice penale. Ancora, nei casi in cui l’operatività fu ammessa, il giudice penale si attribuì comunque la facoltà di stabilire “quando” l’accertamento dell’imposta potesse considerarsi “definitivo” (39).

Non è ovviamente questo il luogo per trarre conclusioni sul “se” la diversificazione delle fattispecie operata dalla giurisprudenza penale del tempo fosse la strada corretta per la sensata applicazione dell’istituto, ma è invece possibile giungere ad una sintetica, quanto provvisoria, conclusione: la “pregiudiziale tributaria”, se valutata sotto il profilo della *ratio*, aveva una sua precisa, quanto valida, ragion d’essere, che era quella di rimettere alla cognizione del giudice della materia l’accertamento di “fatti” che avevano un’inegabile origine fiscale ed evitare che due diversi giudici all’interno di due differenti processi potessero dare una diversa qualificazione giuridica della medesima fattispecie (40). Certo è che l’istituto necessitava di una maggiore articolazione normativa, come naturale conseguenza della differente tipologia delle condotte illecite (non tutti gli illeciti tributari, infatti, necessitano di un accertamento in termini di “quantificazione” della materia imponibile o dell’imposta evasa); la strada prescelta, però, non è stata quella dell’articolazione, ma quella del radicale abbandono dell’istituto. Per cui la soluzione (oggi vigente) del criterio dell’*esasperata “indipendenza”* dei due riti (formalizzata nel principio del “doppio binario” di cui all’art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000) desta oggi quelle medesime perplessità che in passato ha destato la soluzione

(38) Cfr. MARTINI, op. cit., 24.

(39) Cfr. MARTINI, op. e loco ult. cit.

(40) E, d’altro canto, non è forse ispirata a tali criteri la cd. “prognosi postuma” che la Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 247/2011, ha rimesso al giudice tributario allo scopo di valutare l’effettiva esistenza dell’obbligo di denuncia? E ancora: se l’istituto della “pregiudiziale”, opportunamente riveduto e corretto fosse ancora oggi operante, non si sarebbe potuta evitare tale doverosa forzatura?

dell'esasperata pregiudizialità. La via, riteniamo, debba essere "mediata" e ciò è una conseguenza dalla comune matrice del fatto, che è nella sua essenza un fatto "fiscale". Rimandiamo, però, tali riflessioni ad altri scritti in corso di elaborazione.

L'istituto della "pregiudiziale tributaria" rimase in vigore fino al 1982, quando la legge cd. "*manette agli evasori*" introdusse, invece, l'opposto principio secondo cui il giudicato penale faceva stato nel processo tributario (41) (mostrando, così, quanto le scelte di politica criminale in ambito fiscale non siano dettate da radicate concezioni dogmatiche ma dalle contingenze temporali e soprattutto dall'esigenza di utilizzare lo strumento della repressione penalistica come elemento di prevenzione del gettito fiscale).

In conclusione, richiamando ancora una volta la dottrina che si è occupata dell'argomento, si può sostenere che la legge n. 4/1929 ha certamente segnato la "*specialità di una materia* (il diritto penale tributario) *che assumeva una propria chiara autonomia*" (42).

**2.2. Segue: gli sviluppi successivi alla legge del 1929 e le riforme degli anni settanta.** - I decenni successivi alla legge del 1929 furono caratterizzati da altalenanti indirizzi che comportarono ora un inasprimento delle sanzioni penali, ora un ritorno alla mitezza del passato.

In attuazione delle delega contenuta nella legge n. 4/1929 venne emanato il RD 1608/1931 (occorre ancora rammentare che il 1931 è proprio l'anno di entrata in vigore della legge n. 4/1929) che introdusse, inoltre, un numero assai ridotto di reati (43). Un'ulteriore intervento venne

(41) Cfr. AVANZINI, *Pregiudizialità*, cit., 843 ss.

(42) Cfr. MARTINI, op. cit., 26.

(43) Osserva MARTINI, op. cit., 26 e 27, che il sistema normativo "si riduceva a prevedere tre ipotesi contravvenzionali (tutte punite con la sola ammenda: mancato ottenimento alle disposizioni date od alle richieste fatte dall'ufficio delle imposte (ipotesi di reato assi di recente tornata in auge; n.d.r.) o dalle commissioni amministrative nell'esercizio di alcuna delle facoltà loro conferite... occultamento da parte dell'operato del proprio stato di celibato al fine di sottrarsi al pagamento dell'imposta ... morosità per sei rate successive di imposte dirette...) e due delittuose (alterazione dei registri, falsificazione ideologica degli inventari, formazione di falsi documenti o altri fatti fraudolenti diretti al fine di sottrarre redditi alla imposta... atti fraudolenti compiuti dal contribuente moroso per sottrarsi al pagamento delle imposte 'sui propri o sugli altrui beni' tali da rendere inefficace l'esecuzione forzata"; l'Autore osserva, peraltro, come quest'ultima fosse la sola ipotesi in cui si prevedesse il ricorso alla pena detentiva. Anche il sistema penale del 1931, dunque, scoraggiava l'uso della privazione della libertà personale come strumento repressivo della condotta illecita fiscale.

attuato con la legge istitutiva dell'Ige (imposta generale sull'entrata), ma la prima vera riforma venne attuata nel 1947 con il D.Lgs. del Capo provvisorio dello Stato del 7 novembre (intitolato "*Disposizioni penali in materia fiscale*"), il quale si è caratterizzato soprattutto per una brusca virata verso l'irrigidimento delle pene e per l'uso più frequente della reclusione.

La dottrina ha osservato che l'impennata sanzionatoria è stata dettata da una situazione di "emergenza" finanziaria quale era quella della giovane Repubblica del dopoguerra (44); segno evidente dell'asservimento della legislazione penale incriminatrice alle esigenze di gettito. Infatti, venute meno le urgenze finanziarie dell'immediato dopoguerra, si ritornò, almeno parzialmente, ad un sistema penale più mite per gli illeciti fiscali, quale quello contenuto nel primo "Testo unico delle leggi sulle imposte dirette" emanato con il DPR 29 gennaio 1958, n. 645 (45).

(44) Cfr. MARTINI, op. cit., 27.

(45) Osserva MARTINI, op. cit., 30 ss., che con il testo unico del 1958 "l'impianto dello strumento penale si poneva il linea di continuità con le scelte operate in passato (prima dal legislatore del 1931 e poi da quello del 1951) anche se nel senso di una risposta repressiva nel complesso più severa...". L'Autore aggiunge che l'impianto normativo del 1958 si caratterizzava ancora per una preferenza verso le forme di illecito contravvenzionale, limitandosi l'uso dei delitti ai soli reati di "frode", e che, pertanto, anche le norme del 1958 erano caratterizzate da una "complessiva mitezza", che si ritiene "incomprensibile" se ragguagliata ai valori aggrediti dalle condotte illecite (il patrimonio, la regolarità del gettito e l'equa ripartizione del carico tributario). Il punto di vista dell'Autore, più volte ripreso nella corposa opera, è che il valore dei beni giuridici tutelati nei reati fiscali è di decisiva importanza, tanto da giustificare certamente il ricorso alla più grave delle sanzioni: la "pena"; e tuttavia, soprattutto nel passato, la risposta repressiva del legislatore non è sembrata adeguata al valore dei beni giuridici in giuoco. Soprattutto con riferimento alla normativa in commento (il testo unico del 1958; ma - come detto - la tesi è sostenuta anche con riferimento a taluni aspetti dell'odierno sistema, si veda, per esempio, il riferimento alla fattispecie illecita di cui all'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000, pag. 622 ss. Sul punto sia consentito richiamare il mio "*Limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10 quater del D.Lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*; in questa Rivista, 2011, III, 137 ss.) l'Autore osserva come le ipotesi di frode fiscale rappresentino vere e proprie norme speciali di favore per il contribuente in quanto punite in maniera esponenzialmente inferiore rispetto ad analoghe fattispecie non caratterizzate dalla "coloritura" fiscale. Ciò sarebbe il sintomo di come in ambito fiscale vi sia una "*sottostima del significato offensivo di una condotta fraudolenta nei modi e lesiva del patrimonio dello Stato, negli effetti*" (ivi, pagg. 33; il corsivo è dell'Autore). La giustificazione è ravvisata nella circostanza che il diritto penale tributario non può non avere una connessione con l'elevato grado di disaffezione all'obbligo d'imposta che caratterizza i contribuenti. Sembra cioè (se si è ben compreso il pensiero dell'Autore) che il grado di disvalore "etico" dell'illecito fiscale non sia percepito dalla comunità, o comunque non sia paragonabile a quello di altre ipotesi di fro-

Le riforme successive rimandano, poi, ad un'epoca straordinariamente produttiva in ambito tributario: gli anni settanta.

Tale decennio, come è noto, è quello delle grandi riforme dell'area fiscale, un decennio aperto con la legge delega n. 825/1971 e sviluppato, e ciò anche se il valore dei beni giuridici in rilievo è di primaria intensità. Sul punto è innegabile, senza che appaia necessario a riguardo un approfondimento statistico, essendo elemento "notorio" comune, che l'obbligo fiscale non è percepito dai contribuenti italiani come un obbligo "deontico", ma come un obbligo "normativo", per cui il rispetto non fida sul consenso quanto sull'imposizione, sull'entità della sanzione e sul rischio di essere scoperti. Nel quantificare l'entità della pena degli illeciti fiscali è quindi certamente possibile che il legislatore abbia storicamente avvertito tale aspetto, ponderando il disvalore "erariale" della condotta con il disvalore "etico" della stessa. Pur tuttavia riteniamo che sui piatti della bilancia vadano posati anche altri elementi che, in ultima analisi, sembrano farla pendere dal lato del fisco piuttosto che da quello del contribuente. In primo luogo potrebbe citarsi l'incidenza dell'imposta o, più tecnicamente, la "pressione fiscale"; il livello dell'imposizione *pro capite*, ragguagliato al livello dei servizi, è certamente uno dei fattori principali che contribuisce a configurare la "giustizia" dei tributi; un'imposizione elevata (o eccessivamente elevata), congiunta ad un inefficiente livello di servizi, rende difficilmente criticabile la propensione del contribuente all'evasione e rende ancor più "ingiusta" la comminatoria della sanzione penale. Certo è, di contro, che il livello di imposizione dipende anche dal livello di evasione (quanto più alta è la seconda, tanto più deve crescere la prima) e, dunque, si ha un cane che si morde la coda, per cui è facile replicare che un elevato livello repressivo della sanzione penale (supposto che effettivamente essa abbia una funzione deterrente rispetto all'evasione fiscale), garantendo l'adempimento tributario, riduce l'evasione e, nel lungo periodo, consente altresì di ridurre la pressione fiscale. In secondo luogo non possono non considerarsi le modalità di accertamento del fatto illecito (fiscale). Questo è il peso che certamente fa pendere la bilancia dal lato del fisco. Se infatti è vero che assai spesso (soprattutto in una prospettiva storica) gli illeciti fiscali sono stati sanzionati in misura essenzialmente inferiore rispetto ad analoghi illeciti del diritto penale comune, è però altrettanto vero che le modalità di accertamento del fatto fiscalmente rilevante (e, dunque, anche di quello penalmente rilevante quando l'evasione integra un reato) hanno nettamente privilegiato la posizione del fisco. Le norme tributarie, soprattutto negli ultimi decenni, hanno sacrificato le regole dell'integrità probatoria sull'altare della posizione di inferiorità del fisco, abusando di strumenti presuntivi, o assai spesso, "para-presuntivi", che sembra abbiano scardinato le regole del probabilismo (sia esso logico o statistico). Gli effetti di ciò si riverberano in ambito penalistico tutte quelle volte che l'evasione assume i connotati delle, ormai molteplici, condotte illecite fiscali, per cui non sembra errato sostenere che in nessun altro campo dell'ordinamento il livello di tutela (probatoria) del contribuente abbia subito flessioni come in ambito tributario. Dunque, se è vero che il diritto penale tributario è stato storicamente caratterizzato da una maggiore mitezza delle pene per condotte illecite che ricevono più pesanti trattamenti nel diritto penale comune, è però altrettanto vero che il diritto penale tributario è caratterizzato da una semplicità probatoria per l'accertamento del fatto penalmente rilevante che non sembra possa riscontrarsi in altri ambiti penalistici.

tosì con la formazione di un sistema organico basato su tributi fondamentali (Irpef, Irpeg, Ilor ed Iva) e caratterizzato da una valorizzazione degli obblighi di contabilizzazione delle operazioni fiscalmente sensibili, con uno speculare sistema di accertamento basato essenzialmente sull'analiticità. Tale, infatti, era l'orientamento ravvisabile nella prima formulazione normativa del sistema di disposizioni che regolavano l'accertamento fiscale (DPR n. 600/1973 per le imposte dirette e lo stesso DPR n. 633/1972 per l'Iva).

La dottrina tributaria (46) ha tuttavia osservato come l'era della "fiducia" nell'analiticità sia durata ben poco. Gli anni successivi a tali riforme, infatti, hanno dimostrato che l'analiticità degli obblighi contabili non mette a riparo dal pericolo di evasione, in quanto soprattutto nel "microcosmo" della piccola e media imprenditoria (il cd. tessuto connettivo dell'economia italiana) l'illiceità fiscale non traspare giocoforza dalla contabilità e non comporta necessarie alterazioni della stessa; in altri termini, ad una contabilità perfettamente tenuta non corrisponde necessariamente una perfetta ortodossia fiscale. Anzi nella piccola e media impresa, così come nell'esercizio delle professioni, normalmente l'evasione si riscontra nel "celato" e cioè nell'introito di corrispettivi e compensi che non transitano dalle scritture contabili e che quindi rimangono totalmente "in nero". Tale consapevolezza ha aperto la strada (normativa) a forme di accertamento che, prescindendo dalle risultanze contabili, privilegiano strumenti presuntivi (47) che tengono conto delle "caratteristiche" del contribuente, del suo stile di vita, delle modalità di svolgimento della sua attività, e della compatibilità di tutti questi parametri con il reddito dichiarato: è l'inizio dell'era del cd. "reddito normale".

Sul piano delle metodologie concrete di accertamento gli strumenti utilizzati rispecchiano, poi, l'orientamento normativo, in quanto le ricostruzioni in rettifica dei volumi d'affari dei contribuenti di piccole e medie dimensioni vengono fatte, non tanto sulla base delle risultanze contabili, ma sulla base di percentuali di ricarica, medie di settore, dati relativi al consumo di materie prime, di fonti di energia, ecc. E d'altro canto, quanto all'aspetto procedimentale, sia sul piano normativo, sia su quello giurisprudenziale, l'accertamento cd. "analitico-induttivo", basato su presunzioni "qualificate" (e cioè dotate dei requisiti della gravità, pre-

(46) Cfr. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 361-362.

(47) Cfr. CIPOLLA, op. cit., 366 ss.

cisione e concordanza) si affranca dalla subordinazione al previo accertamento "analitico" per divenire un ordinario metodo di verifica (48).

Nei decenni successivi alla riforma degli anni settanta, insomma, si assiste ad una sorta di controtendenza che comporta una svalutazione, ai fini delle metodologie di accertamento del fatto fiscale, del valore certificatorio della scrittura contabili, aprendo la strada al diffuso utilizzo di metodi presuntivi.

Le riforme degli anni settanta, comunque, non si limitano alla materia prettamente fiscale, ma hanno il loro significativo risvolto penalistico.

Un primo punto degno di nota è già nella legge delega n. 825/1971 che, all'art. 10 (n. 11), seppur limitandosi a dare delle direttive di massima (invero assai generiche) circa il "perfezionamento" del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, imprime invece una decisiva svolta all'aspetto repressivo, stabilendo un limite massimo per le pene detentive — pari a "cinque anni di reclusione per i fatti più gravi" — per nulla comparabile con la mitezza dei sistemi precedenti. La "svolta", in altri termini, è operata: il legislatore sembra assumere consapevolezza della gravità dell'illecito fiscale o, forse, che l'inasprimento della sanzione è un valido deterrente all'evasione; sta di fatto, come acutamente osservato, che la legge delega del 1971 "proietta il diritto penale tributario ben oltre i confini degli illeciti bagatellari, in un diverso e più consapevole contesto di serietà e gravità" (49).

Il secondo aspetto degno di nota merita qualche ulteriore riflessione. Il legislatore della riforma degli anni settanta, infatti, ha compiuto una precisa scelta di metodo, individuando nella materia penale l'orbita di attrattiva del sistema di accertamento e di sanzionabilità delle violazioni tributarie. L'art. 70 del DPR n. 600/1973 (in tema di accertamento delle imposte sui redditi) stabilisce, al comma 1, che "per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e delle sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale..."; identica è la disposizione contenuta nell'art. 75 del DPR n. 633/1972 in materia di imposta sul valore aggiunto.

Le norme in esame individuano una precisa contaminazione fra i criteri di accertamento delle violazioni fiscali — a prescindere dal loro risvolto penalistico (deve infatti precisarsi che i citati artt. 70 e 75 non li-

mitano la loro portata applicativa ai soli fatti fiscali di rilevanza penale) — e la materia penale, così come individuano la contaminazione fra i due modelli sanzionatori. E, si badi, il richiamo non è circoscritto a singole disposizioni, ma è riferito all'intero apparato codicistico (penale e di procedura penale). Che il criterio di accertamento del fatto fiscalmente rilevante abbia punti di contatto con la materia penale è dunque una consapevolezza già maturata dal legislatore degli anni settanta.

Questo è uno dei motivi che ha indotto parte della dottrina tributaria a modellare i criteri di accertamento del fatto fiscale sui criteri di accertamento del fatto penalmente rilevante (50).

Quanto, poi, alla specifica disciplina degli illeciti, l'impianto delinato con i decreti delegati degli anni settanta conferma le linee guida della delega, in quanto le singole disposizioni si segnalano per un generale inasprimento delle sanzioni e per l'uso più diffuso della pena detentiva con minimi edittali certamente superiori a quelli della previgente normativa. I reati vengono distinti in reati di "danno" (che configurano come illecito l'evasione nella forma dell'omessa o infedele contabilizzazione degli imponibili e nella forma dell'omesso versamento dell'imposta) e reati di "pericolo" (nella forma della fatturazione per operazioni inesistenti) e a ciò si accompagna una severa disciplina per la repressione delle diverse forme di "frode fiscale", concepita come delitto e sanzionata con la pena della reclusione da sei mesi a cinque anni (51).

(50) Il riferimento è a MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 117 ss. L'Autore affronta altresì il problema dell'attuale permanenza e vigenza di tali norme e conclude nel senso che le stesse devono ancor oggi considerarsi operanti.

(51) Cfr. MARTINI, *Reati*, cit., 35 ss., il quale individua le diverse ipotesi di "frode" (per lo più frode "documentale" in dichiarazione o nella contabilità sulla base della quale veniva redatta la dichiarazione), osservando altresì che il sistema prevedeva una norma contenente una clausola generale di chiusura, contenuta alla lett. e), comma 3, dell'art. 56 (abrogato dal DL n. 429/1982) del DPR n. 600/1973, che identificava ogni atto fraudolento concepito "al fine di sottrarre redditi alle imposte". Nelle pagine successive (41 e 42) l'Autore analizza altresì il sistema delle sanzioni penali in materia di tributi minori (imposta di bollo) ed in materia di riscossione, rilevando come già il legislatore della riforma degli anni settanta abbia configurato come illecito l'omesso versamento delle ritenute ed altresì il compimento di atti fraudolenti volti a rendere inefficace la riscossione (una fattispecie illecita che trova oggi la sua collocazione nell'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000), segno evidente di come già il legislatore degli anni settanta fosse consapevole che uno dei principali ostacoli alla effettiva percezione dei tributi consiste nelle dismissioni patrimoniali con le quali il contribuente sottrae fraudolentemente i beni all'azione esecutiva.

(48) Cfr. CIPOLLA, op. e loco ult. cit.

(49) Cfr. MARTINI, op. cit., 34.

Conclusivamente, si può sostenere che la stagione riformista degli anni settanta, se ha maggiormente interessato l'aspetto "sistemico" della materia fiscale, congegnando un ordinamento tributario basato su tributi fondanti e correlato da tributi minori, non ha però tralasciato i riflessi penalistici della materia stessa.

**2.3. Segue: la stagione delle "manette agli evasori" e l'odierno D.Lgs. n. 74/2000.** - Il diritto penale tributario "contemporaneo" nasce certamente con il DL 10 luglio 1982, n. 429, conv. con modif. nella legge n. 516/1982, eufemisticamente definita dalla stampa del tempo, ma anche dagli addetti ai lavori, come legge delle "manette agli evasori" (52).

Desta, innanzitutto, non poca attenzione lo "strumento" legislativo utilizzato per introdurre, non una singola disposizione di emergenza, ma un corpo normativo che aveva la pretesa di dare una disciplina sistematica alla materia degli illeciti fiscali, sia con riferimento all'individuazione delle tipologie che con riferimento alle sanzioni, e che è rimasto in vigore (seppur con vari rimaneggiamenti) fino al 2000. Ad un impianto normativo mosso da tali finalità sarebbe stato certamente più congeniale lo strumento della legge, o - considerato il tecnicismo della materia - lo strumento del decreto delegato. Il legislatore, invece, ha utilizzato lo strumento della decretazione d'urgenza, in quanto ha ravvisato la "necessità e l'urgenza di disporre norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e conseguentemente di prevedere disposizioni per agevolare le definizioni delle pendenze in materia tributaria".

Il citato "preambolo" del DL 10 luglio 1982, n. 429, dice, probabilmente, più di quanto non sia immediatamente percepibile dalla lettura dello stesso.

Intanto, chiarisce che il corpo normativo appena coniato rispondeva ad una precisa esigenza: combattere il dilagante fenomeno dell'"evasione di massa" in materia di imposte dirette ed Iva. La dottrina (53) ha infatti osservato che gli strumenti repressivi pregressi avevano fallito e che il fenomeno dell'evazione aveva assunto proporzioni pandemiche. Le ragioni erano diverse: la capillare diffusione delle norme d'imposta che,

(52) Osserva, a riguardo, MARTINI, op. cit., 47, nota 146, come la frase in questione sia altresì divenuto il titolo di un saggio di commento alla disciplina del 1982 (cfr. DI AMATO, *Manette agli evasori*, Roma, 1982).

(53) Cfr. MARTINI, op. cit., 46.

unita alle necessità di finanziamento di una spesa pubblica esponenzialmente (e sconsideratamente) crescente, aveva fatto raggiungere livelli di pressione fiscale assai elevata; la connaturale disaffezione al tributo del contribuente italiano, unita alla convinzione psicologica che l'evazione d'imposta non fosse un comportamento connotato da un grave disvalore etico e sociale; un atteggiamento "tollerante" da parte delle istituzioni che, sebbene sulla carta dichiarassero guerra aperta all'evazione, nella pratica quotidiana sembravano assecondare le istanze dei contribuenti scorretti (e mortificare quelle dei contribuenti corretti) attraverso il metodico ricorso a forme di "sanatoria fiscale" (non ultima quella introdotta proprio con la legge di conversione del decreto n. 429/1982).

Quelle individuate, ovviamente, sono solo plausibili ragioni del fallimento delle discipline repressive precedenti, ma il dato di fatto è il fallimento in sé che, dunque, richiedeva certamente un intervento legislativo. Il problema è che tale "intervento" non necessariamente doveva essere fatto con lo strumento della decretazione d'urgenza. Per quanto preoccupante, la situazione non era al "collasso" e, dunque, lo strumento della legge ordinaria o del decreto delegato ben poteva essere utilizzato.

Le ragioni del presumibile utilizzo della decretazione d'urgenza, forse, sono altre. In primo luogo l'affezione del legislatore fiscale allo "strumento" in sé; già negli anni passati, infatti, ma soprattutto negli anni a venire il decreto legge sarebbe divenuto l'"ordinario" strumento di legiferazione in materia tributaria, tant'è che è dovuto intervenire lo "Statuto dei diritti del contribuente" per limitarne opportunamente l'utilizzo (l'art. 4 della legge n. 212/2000, infatti, prevede l'impossibilità di introdurre tributi, o di estendere ad altri soggetti tributi già esistenti, mediante il decreto legge). In secondo luogo la circostanza che, come indicato nel preambolo, il DL n. 429/1982 prevedeva "disposizioni per agevolare le definizioni delle pendenze in materia tributaria", e cioè un "condono". Dunque, è stata probabilmente l'esigenza della rapida introduzione del "condono" (con l'altrettanto rapida percezione del gettito) che ha imposto l'utilizzo della decretazione d'urgenza per l'introduzione di un corpo normativo che mal si attagliava allo strumento (54).

(54) A riguardo osserva MARTINI, op. cit., 47, che se le spinte all'introduzione del DL n. 429/1982 erano quelle di reagire con forza (e con premura) al dilagare del fenomeno dell'evazione, non può che porsi in contraddizione con tali istanze la scelta di "inaugurare la nuova stagione della implacabile repressione dei reati tributari con una amnistia, associata ad un meccanismo di definizione del contenzioso pendente".

Quanto ai contenuti, il primo aspetto saliente del nuovo corpo normativo fu quello di ridurre i profili di "specialità" del diritto penale tributario, abolendo sia la "pregiudiziale", sia il criterio di "fissità" delle norme penali tributarie (55). Il secondo aspetto fu quello di incentivare la funzione preventiva della repressione penale confidando, evidentemente, nella convinzione che l'aumento delle pene potesse condurre ad una riduzione degli illeciti (56). Il terzo aspetto, infine, si può racchiudere in un mutamento di prospettiva rispetto alle previgenti discipline: da un sistema basato fondamentalmente su reati con disvalore di evento, si passò ad un sistema basato fondamentalmente su reati con disvalore di condotta (57). Quest'ultimo è certamente l'aspetto più importante, in quanto — come detto — già nel periodo riformista degli anni settanta il legislatore aveva compiuto la virata verso l'inasprimento delle pene; di contro, la modifica della struttura dei reati, con un'incentivazione dei reati di condotta, è invece aspetto peculiare delle legge "manette agli evasori".

E, d'altro canto, è possibile ritenere che la scelta del legislatore del 1982 sia stata "veicolata" dalle evoluzioni di un sistema tributario che, sempre più caratterizzato da una fiscalità di massa, valorizzava gli obblighi strumentali dei contribuenti che, come contraltare, avrebbero dovuto consentire un più agevole accertamento da parte degli operatori dell'amministrazione finanziaria.

Gli anni ottanta sono stati il periodo della proliferazione degli obblighi contabili strumentali alla dichiarazione d'imposta e all'adempimento dell'obbligazione tributaria. Nel legislatore, infatti, maturava la consapevolezza della rilevanza di tali obblighi, che consentivano di ricostruire i momenti preliminari e prodromici all'elaborazione della dichiarazione, e correlativamente maturava la convinzione (è opinabile quanto

(55) Cfr. ancora MARTINI, op. e loco ult. cit., il quale rileva altresì (ivi nota 145) che rimase, invece, in vigore l'ultrattività. Per un'analisi approfondita dei contenuti del DL n. 429/1982 si rimanda alla già citata monografia *I reati in materia fiscale*, AA.VV. Torino, 2000, *passim*.

(56) Osserva ancora MARTINI, che "l'idea forte della riforma del 1982, infatti, fu quella di incrementare la minaccia penale come strumento dissuasivo, nella constatazione della impossibilità di ottenere altrimenti un consenso significativo e quindi lo spontaneo conformarsi dei consociati ai loro obblighi". Circa la rispondenza dell'adempimento dell'obbligo all'incremento della sanzione, è stato osservato (ivi nota 146) che non v'è prova della diminuzione delle violazioni come risposta alla recrudescenza delle sanzioni.

(57) In tal senso MARTINI, op. cit., 48 ss.

fosse fondata) che la moltiplicazione degli obblighi strumentali rendesse più complessa e difficile l'evasione. Così l'emissione dei documenti certificativi delle operazioni fiscalmente rilevanti, l'annotazione di tali documenti sui registri contabili, la previsione di documenti di accompagnamento per i beni viaggianti, la predisposizione di elenchi per clienti e fornitori, l'obbligo di vidimazione e bollatura dei libri contabili, ecc. (volendo fare soltanto alcuni dei numerosissimi esempi), arricchirono il panorama degli adempimenti del contribuente in quel decennio.

Sul fronte penalistico il legislatore si è adeguato ed ha individuato tipologie di reato strutturate su condotte che non comportavano un'immediata evasione delle imposte ma il solo inadempimento di obblighi strumentali (i reati di "condotta", appunto). E così vennero configurati come illeciti l'omessa annotazione nelle scritture contabili delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi oltre determinate soglie, l'omessa fatturazione ai fini Iva (con analogo limite), l'omessa tenuta o conservazione delle scritture contabili, ecc. Tali condotte, com'è evidente non venivano punite in quanto causative del "danno" di evasione, ma in quanto prodromiche allo stesso e in quanto l'omessa o irregolare tenuta dei documenti contabili o la mancata attuazione degli obblighi strumentali costituiva un ostacolo all'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria (58).

Infine, anche la legge "manette agli evasori", conteneva (ovviamente) la fattispecie della frode fiscale che veniva articolata sotto diversi profili quali l'allegazione di documenti contraffatti o alterati, la distruzione o occultamento delle scritture contabili, l'emissione o l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, la falsità ideologica delle certificazioni rilasciate dal sostituto d'imposta, ecc. (59).

Nonostante le premesse (e le pretese) e nonostante la sistematicità e l'organicità del corpo normativo, la legge "manette agli evasori" non ebbe i risultati attesi e, già poco tempo dopo la sua emanazione cominciò a subire notevoli ritocchi, innesti ed integrazioni (60).

Non è possibile in tal sede analizzare con specificità i motivi dello scarso successo ottenuto dalla legge n. 516/1982; la dottrina ne ha pun-

(58) Cfr. MARTINI, op. cit., 53.

(59) Sull'ambito di operatività delle diverse ipotesi di frode fiscale di cui all'art. 4 della legge n. 516/82 si vedano GUERINI-ZANOTTI, *L'art. 4*, in I Reati in materia fiscale, cit., 299 ss. ed ivi per ampi riferimenti bibliografici.

(60) Per un'analisi dettagliata delle integrazioni normative successive alla legge n. 516/1982 si rimanda a MARTINI, op. cit., 60-67.

tualmente individuati taluni: la dubbia utilità di ricorrere ad un sistema di politica criminale che privilegiasse la funzione di "prevenzione generale" (il corsivo è di Martini (61)), l'altrettanto dubbia utilità di individuare tipologie illecite con scarsa offensività, il sistematico ricorso (anche dopo l'emanazione della legge) a provvedimenti condonistici ed amnistie che mitigarono notevolmente l'asprezza delle scelte legislative sanzionatorie contenute nella legge, un sistema giudiziario che, anche in ragione della scarsa offensività di talune condotte illecite, privilegiò il ricorso all'oblazione dei reati, ecc.

Pur con i limiti individuati, la legge n. 516/1982 rimane comunque una fondamentale tappa normativa nell'evoluzione dell'odierno diritto penale tributario, se non altro perché, come è stato detto, con tale impianto legislativo, la materia acquisisce definitivamente i contorni di una propria autonomia e specificità.

La stagione delle "manette agli evasori" si chiude all'inizio del nuovo millennio con l'introduzione di un nuovo, sistematico, corpo normativo che è quello che attualmente regola la materia fiscal-penalistica: il D.Lgs. n. 74/2000.

Anche in questo caso è d'obbligo puntualizzare che gli scopi specifici del presente scritto ed evidenti esigenze di sinteticità non consentono di diffondersi sull'analisi dell'impianto legislativo, sulle sue partizioni, sulla scelta del legislatore di dedicare l'articolo di apertura alle "definizioni", e sulle singole ipotesi illecite, anche perché tali aspetti sono stati diffusamente studiati nell'opera del professor Martini, cui, ancora una volta, rimandiamo (62).

Ai nostri fini può essere sufficiente rammentare che l'alba della riforma è contenuta nella legge delega n. 205/1999 ("Delega al governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale tributario") che già si segnala per due importanti novità: lo "strumento" utilizzato e la scelta di depenalizzare condotte di scarsa offensività. Lo strumento utilizzato per la riforma, questa volta, è congeniale agli scopi; non la decretazione d'urgenza, ma una legge quadro contenente le linee

(61) Osserva MARTINI, op. cit., 68 che è dubbia la possibilità di verificare la concreta efficacia di un impianto normativo sotto il profilo della capacità di prevenzione generata dalle condotte illecite. Sulla funzione "preventiva" del diritto penale si rimanda ancora a FIANDACA, *Il "bene giuridico"* cit., 67 ss.

(62) MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., *passim*. È doveroso altresì ricordare, senza pretesa di esaustività, un'altra ampia monografia sul tema: *Diritto penale tributario*, in AA.VV., a cura di Enzo Musco, Milano, 2002. Sul punto si vedano altresì i richiami bibliografici di cui alle note successive.

guida e che ha poi condotto al concepimento del D.Lgs. n. 74/2000. Come si è detto, la tecnica della delega legislativa è senz'altro più appropriata ai particolarismi della materia tributaria, anche nei suoi risvolti penalistici, ed è segno di una maggiore ponderazione delle scelte legislative (63). Senz'altro appropriata è poi l'ulteriore scelta di fondo di depenalizzare fattispecie con scarsa offensività, se è vero, come osserva Martini, che proprio la proliferazione di tali fattispecie è stata una delle ragioni di insuccesso della precedente riforma (del 1982).

Quanto ai criteri guida della legge delega si deve, per inciso, rilevare come i principi ispiratori della riforma – previsti dal comma 2, lett. a) dell'art. 9 della citata legge 25 giugno 1999, n. 205 – fossero improntati ad un obiettivo di semplificazione delle fattispecie di reato tributario, richiedendo un quadro normativo sistematico, la necessaria natura delittuosa degli illeciti (e dunque escludendo le fattispecie contravvenzionali) e configurando specificamente reati di evento e con dolo specifico di evasione (64). Il fine era quello di spostare il centro di attenzione dalla fase prodromica e preparatoria all'evasione (che aveva caratterizzato le fattispecie di reato contenute nella legge "manette agli evasori") all'evento di evasione in sé e di punire tale evento all'atto del suo manifestazione in dichiarazione.

L'impianto normativo che ha seguito la delega (il D.Lgs. n. 74/2000) ne ha rispettato le direttive di semplificazione e di sistematicità,

(63) La problematica della "tecnica legislativa" in materia fiscale è stata diffusamente affrontata dalla dottrina. Senza pretesa di esaustività si vedano: PARLATO, *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale*, in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno I settant'anni di Dir. prat. trib., Genova, 2-3 luglio 1999, 224 ss.; MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 81 ss.

(64) Cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 174. Sulla delega per la riforma del sistema penale tributario si veda CARACCIOLI, *La delega al governo per la riforma dei reati tributari ed un ordine del giorno della Camera*, in Fisco, 1999, 9031, ss.; LO MONTE, *Luci (poche) ed ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1999, 149 ss.; MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, in Rivista Guardia di Finanza, 1999, 2459 ss.; PERINI, *Verso la riforma del diritto penale tributario. Osservazioni sulla legge di delegazione*, in Riv. trim. dir. pen. econ., 1999, 680 ss.; Id., *Prime considerazioni sullo schema di decreto legislativo di riforma del diritto penale tributario*, in Fisco, 2000, 1982 ss.; CORSO, *Riflessioni sulla legge delega per la riforma del diritto penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2000, 9 ss.; BERSANI, *La riforma del diritto penale tributario ex art. 9 legge n. 205/1999*, in Riv. pen., 2000, 196 ss.; FLORA, *Analisi della nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'art. 9 della legge n. 25/6/1999 n. 205*, in *Legislazione pen.*, 2001, 17 ss.



prevedendo pochi articoli (in tutto 25, quantomeno nell'originaria stesura), adottando una tecnica di normazione che configura le fattispecie attraverso i caratteri della generalità e dell'astrattezza, ed incentrando le ipotesi delittuose sull'evasione conclamata nella dichiarazione d'imposta (65). L'obiettivo della riforma è stato ben sintetizzato dalla Corte costituzionale la quale ha rilevato che "il legislatore, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, con una scelta di radicale alteratività rispetto al pregresso modello di legislazione penale tributaria, ha inteso abbandonare il "modello del cd. reato prodromico", caratteristico della precedente disciplina di cui al DL 10 luglio 1982, n. 429... - modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente preparatoria dell'evasione d'imposta - a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Questa strategia - come si legge nella relazione ministeriale - ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni a monte della dichiarazione stessa" (66).

(65) Cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 185. Sulla riforma del sistema penale tributario, attuata con il D.Lgs. n. 74/2000, senza pretesa di esaustività, oltre alle già citate monografie, si veda ASCANI, DE RISO, *Il nuovo sistema penale tributario*, Milano 2000, *passim*; CARACCIOLI, *Nuovo sistema penal tributario e Statuto del contribuente*, in Fisco, 2000, 9825 ss.; CARACCIOLI, FALSITTA, *Le valutazioni estimative della riforma penale tributaria tra violazioni costituzionali ed ambiguità lessicali*, in Fisco, 2000, 10012 ss.; CIMINELLO, QUERCIA, *I nuovi reati tributari*, Roma, 2000, *passim*; Id., *I reati tributari*, Napoli 2007, *passim*; CORSO, GUADALUPI, *I nuovi reati fiscali*, in Tascabili Corr. trib., dicembre 2000; CAPOLUPO, PEZZUTO, *La riforma del sistema penale tributario: D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Milano 2000, *passim*; DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari: imposte dirette ed Iva*, Milano, 2000, *passim*; DOVERE, *I nuovi reati tributari*, Napoli, 2000, *passim*; NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Milano, 2000, *passim*; MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in Riv. trim. dir. pen. econ., 2000, 119 ss.; SCIELLO, *Prime osservazioni sui nuovi reati tributari*, in Dir. prat. trib., 2000, 312 ss.; CARACCIOLI, GIARDA, LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al D.Lgs. n. 74/2000*, Padova, 2001; LUALDI, *I reati tributari tra riforma processuale e sostanziale*, in Giur. pen., 2001, III, 252 ss.; DI AMATO, PISANO, *I reati tributari*, in Trattato di diritto penale dell'impresa, diretto da A. Di Amato, VII, Padova, 2002, *passim*; CAROTENUTO, *La riforma dei reati tributari ed i delitti in materia di dichiarazione*, in Fisco, 2003, 4532 ss.; BELLAGAMBA, CARITI, *I reati tributari*, II ed., Milano, 2004, *passim*; CERQUA, *Reati tributari*, in Il diritto (Enc. giur.), 12, Milano, 2007, 736 ss. Sulla specifica questione della tecnica di normazione utilizzata per il varo del nuovo sistema penale tributario si veda MONTANARA, *Nuovi reati tributari e tecnica di formulazione normativa: rilievi critici*, in Temi Romana, 2002, 67 ss.

(66) Cfr. Corte costituzionale, sent. 15 marzo 2002, n. 49.

Quanto alle partizioni, il decreto è suddiviso in tre titoli: il Titolo I, che consta di un solo articolo (art. 1) e contiene le "definizioni" rilevanti per la comprensione delle successive norme (cosa debba intendersi per fatture o documenti "inesistenti", per "elementi attivi o passivi", per "dichiarazione", per "fine di evadere le imposte", ecc.), il Titolo II, suddiviso nei capi I (concernente i "delitti in materia di dichiarazione" e il (concernente i "delitti in materia di documenti e pagamento di imposte") ed il Titolo terzo (concernente "disposizioni comuni").

Il decreto delegato reca non poche novità di rilievo fra cui vanno necessariamente segnalate, in questa sede, il principio di "specialità" fra norma sanzionatoria penale e norma sanzionatoria amministrativa (art. 19) (67) e il principio del cd. "doppio binario" nei rapporti fra procedimento penale e processo tributario (art. 20) che comporta, come detto, l'autonomia dei due processi (68).

Purtroppo l'encomiabile scelta del legislatore della riforma di configurare un corpo normativo dotato di organicità e semplicità, si è presto scontrata con l'inguaribile tendenza "tipizzante" delle norme fiscali, per cui l'originario impianto del decreto delegato ha cominciato a subire ri-maneggiamenti dovuti ad innesti normativi svincolati dai criteri direttivi della legge delega e forgiati su una tecnica di normazione "casistica" che contraddice l'originaria scelta di procedere per fattispecie generali ed astratte (69).

(67) Il principio in questione comporta che, nel concorso fra la norma che sanziona penalmente la condotta e la norma che sanziona amministrativamente la medesima condotta si debba applicare la disposizione che contenga maggiori elementi di "specialità" e cioè elementi aggiuntivi che caratterizzano in maniera più dettagliata la fattispecie. L'applicazione del principio di "specialità" di matrice penalistica (art. 15 c.p.) nel concorso di norme ha variamente interessato la giurisprudenza ed è stata diffusamente analizzata in dottrina e, da ultimo, anche con riferimento alla questione del concorso fra il reato di frode fiscale e quello di truffa aggravata ai danni dello Stato. Sul punto si veda GIACONA, *Il concorso apparente di reati al vaglio delle Sezioni Unite: due pronunzie ambigue*, in Cass. pen., 2011, II, 3844 ss. Cfr., altresì, MARTINI, op. cit., 223 ss.; G. GALLO, *Il principio di specialità*, in Diritto penale tributario cit., 467 ss.

(68) Sul punto cfr. MARTINI, op. cit., 238 ss.; G. GALLO, *Rapporti tra processo penale e processo tributario*, in Diritto penale tributario, cit., 495 ss.

(69) Quanto al rapporto fra criterio "casistico" e criterio "generale", gli studi sulla tecnica di costruzione della fattispecie in campo fiscale - si veda in particolare, PARLATO, *Scritti di diritto tributario. Studi e riflessioni*, Bari, 2010, 245 - hanno evidenziato un perenne rincorrersi dei due modelli strutturali della legislazione per "principi" e della legislazione per "casi", evidenziando che il cd. "criterio codicistico-generale" affida la "struttura della norma tributaria ad un enunciato di identificazione generale della fattispecie, talché l'interprete sarà chiamato a valutare il collegamento tra fattispecie nor-

È il caso, per esempio, degli artt. 10-bis (introdotto dall'art. 1, comma 414, della legge n. 311/2004), 10-ter e 10-quater (introdotti dall'art. 35, comma 7, del DL n. 226/2006), aggiunti all'originario quadro normativo, e strutturati con un modello di formazione della fattispecie che procede per progressiva individuazione di "casi" e ne detta la disciplina giuridica. Con tre singole norme, infatti, il legislatore ha punito tre specifiche condotte che rientrano tutte nella fattispecie di "omesso versamento", differenziando l'omesso versamento delle ritenute, dall'omesso versamento iva, dall'omesso versamento attuato mediante indebita compensazione. Inoltre, a differenza di quanto è avvenuto per la configurazione dei precedenti illeciti (contenuti nel D.Lgs. n. 74/2000), il legislatore, per le citate fattispecie, non ha previsto il dolo specifico di evasione (70).

Un ulteriore innesto normativo è stato attuato con riferimento all'art. 11 (modificato dall'art. 29, comma 4, del DL n. 78/2010) che, nell'attuale stesura, prevede un'aggravante di pena se le imposte, le sanzioni e gli interessi, complessivamente sottratti al pagamento superano l'importo di euro 200.000,00 e prevede (al comma 2) un'autonoma fattispecie di reato attuabile nella procedura di cd. "transazione fiscale" (71).

Ancora, assai di recente, con il DL n. 138 del 13 agosto 2011 (conv. nella legge n. 148/2011), il legislatore è ulteriormente intervenuto, e questa volta non ha introdotto o emendato singole norme, ma ha modificato un complesso di disposizioni dell'originario ordito normativo del D.Lgs. n. 74/2000.

Le riforme del 2011 sono tutte orientate nel senso di una maggiore

*mativa astratta e fattispecie concreta*" – con la conseguenza che viene esaltata "la funzione interpretativa" – laddove, invece, nel cd. "criterio casistico-enunciativo" non trova più applicazione "il principio di generalità della norma, bensì l'enunciato normativo consiste in una pluralità di determinazioni casistiche", con la conseguenza di esaltare una supposta "certezza attuativa che limiti la discrezionalità operativa" (i corsivi sono dell'Autore). Altra dottrina – il riferimento, in questo caso, è a MELIS, *L'interpretazione*, cit., 122 ss. – ha altresì individuato ed analizzato un percorso storico che ha condotto da un primigenio modello di costruzione della fattispecie fiscale per cd. "clausole generali" ad un diverso modello di costruzione "casistica" della stessa, vedendo prevalere (negli ultimi decenni) tale ultimo modello attuativo.

(70) Cfr. MARTINI, op. cit., 577 ss. Sui limiti di applicabilità dell'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000 sia nuovamente consentito il rinvio al mio scritto *Limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10 quater del D.Lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, in questa Rivista, 2011, III, 137 ss.

(71) Sul punto si veda MEREU, *La tutela penale della riscossione tributaria*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione*, cit., 395 ss.

severità in quanto hanno notevolmente ritoccato al ribasso le soglie di punibilità di diversi reati fiscali (previsti dagli artt. 3, 4 e 5), hanno escluso riduzioni di pena originariamente previste (dagli artt. 2, comma 3, e 8, comma 3) nel caso in cui gli elementi passivi o attivi fittizi derivanti dall'utilizzo o emissione di fatture per operazioni inesistenti fossero inferiori ad euro 154.937,07 (trecento milioni delle vecchie lire), hanno incrementato le pene accessorie (previste dall'art. 12), hanno limitato la possibilità di avvalersi dell'istituto dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. (cd. "patteggiamento) e ridotto l'attenuante ad effetto speciale prevista dall'art. 13 e, infine, hanno aumentato i termini di prescrizione dei delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 (72).

In conseguenza delle modifiche introdotte, nell'attuale quadro normativo, per voler fare soltanto qualche breve esemplificazione, è sufficiente un'evasione d'imposta pari ad euro trentamila (con un soglia di scostamento del 5 per cento dal dichiarato) per incorrere nel reato di "dichiarazione fraudolenta" previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 e punito con la reclusione da un anno e sei mesi a cinque anni; ancora, è sufficiente una semplice evasione d'imposta pari ad euro trentamila, conseguente ad omessa presentazione della dichiarazione, per incorrere nel reato di "omessa dichiarazione", previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 e punito con la reclusione da uno a tre anni; infine, è sufficiente che l'evasione d'imposta, conseguente all'indicazione nelle dichiarazioni annuali (delle imposte sui redditi e dell'Iva) di elementi "attivi" inferiori all'ammontare effettivo o di elementi passivi "fittizi", superi l'importo di euro cinquantamila (con l'ulteriore soglia del 10 per cento nel raffronto fra componenti dichiarati e componenti evasi) per configurare

(72) Sul punto si veda FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in Dir. pen. proc., 2012, I, 15 ss., il quale evidenzia come le modifiche introdotte con la cd. "manovra bis" sono in evidente distonia con i principi che avevano ispirato la riforma del 2000, comportando un eccessivo abbassamento delle soglie di punibilità e quindi reintroducendo la perseguibilità di reati "bagatellari" per i quali è concretamente dubitabile l'effettivo rischio di danno sociale. L'Autore evidenzia inoltre possibili profili di incostituzionalità della disposizione che ha limitato le possibilità di accesso all'istituto dell'applicazione della pena su richiesta, rilevando altresì come la scelta del legislatore del 2011 sembra propendere verso una concessione dell'istituto che ne privilegia la natura "beneficiale". In estrema sintesi è possibile ritenere che la conclusione di Flora sia fortemente critica verso una scelta di politica criminale che, nel tentativo di sublimare la funzione di prevenzione generale del diritto penale tributario attraverso la maggiore severità, rischia di confinare all'angolo i principi fondanti del sistema penale liberal-democratico. Su tale questione si tornerà diffusamente nel testo.

il reato di “dichiarazione infedele” previsto dall’art. 4 e sanzionato con la reclusione da uno a tre anni.

Ma non è tutto.

L’ultimo atto del rimaneggiamento di un corpo normativo stranamente (per la materia fiscale) dotato di semplicità ed organicità si è celebrato con l’art. 11 del DL 6 dicembre 2011, n. 201 (conv., con modif., nella legge 22 dicembre 2011, n. 214; cd. “*decreto salva Italia*”) che, con una disposizione di problematica esegesi (73), ha introdotto il reato di cd. “false risposte” all’amministrazione finanziaria o alla Guardia di finanza, la cui condotta si realizza allorché il contribuente, nel rispondere alle richieste fatte nell’esercizio dei poteri istruttori previsti dagli artt. 32 e 33 del DPR n. 600/1973 e dagli artt. 51 e 52 del DPR n. 633/1972, esibisce o trasmette atti o documenti falsi, ovvero fornisce dati e notizie false.

I vizi di asistematicità di tale ultima novella sono di immediata evidenza: in primo luogo il reato è direttamente configurato dalla norma dell’art. 11 del DL 6 dicembre 2011, n. 201, che non è contenuta nel D.Lgs. n. 74/2000, inaugurando – in tal modo – un possibile percorso di disorganicità codicistica che la riforma del 2000 aveva inteso evitare; in secondo luogo la norma (nonostante il richiamo alle fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74/2000 contenuto nell’ultimo periodo del comma 1 dell’art. 11) non sembra affatto prevedere un delitto di evasione che si concretizza in dichiarazione, punendo piuttosto un comportamento reticente o fraudolento che miri ad ostacolare l’esercizio dell’attività di “accertamento” dell’amministrazione ed evidenziando quindi, anche sotto il profilo dei contenuti, uno scollamento dalle linee guida della riforma, che – come si è detto – aveva inteso privilegiare la punibilità dell’effettiva evasione d’imposta all’atto del suo manifestarsi in dichiarazione. Sotto tale profilo, dunque, la norma in esame sembra più aderente ai principi ispiratori della legge n. 516/1982 che non a quelli del D.Lgs. n. 74/2000.

Ve n’è a sufficienza per rendersi conto che, ancora una volta, i buoni intendimenti rivolti all’obiettivo della sistematicità dei reati tributari si sono infranti sullo scoglio delle pressanti esigenze di gettito, per cui il percorso storico-evolutivo sopra delineato è l’ideale campo sul quale coltivare le successive riflessioni intorno all’esistenza degli odierni criteri di legittimazione dell’illecito fiscale.

(73) Evidenzia la particolarità difficoltà interpretative della disposizione e la sua disorganicità rispetto ai principi generali del diritto penale FLORA, op. cit., 21 ss.

**2.4. Prime conclusioni tratte dall’excursus storico degli illeciti fiscali; l’ultimo atto: la disarmonia fra i criteri ispiratori della riforma del 2000 e le scelte legislative successive.** – La sintetica ricostruzione storica sopra riproposta mostra come il legislatore della materia fiscal-penalistica abbia ripetuto, negli anni, un copione assai simile, in cui il tentativo di dare una configurazione sistemica alla disciplina dei reati tributari ha ceduto all’impulso dell’innesto; e così il quadro organico volta per volta tentato si è progressivamente disarmonizzato in singole disposizioni (volte a sanzionare singole condotte) scarsamente coerenti con l’obiettivo di una codificazione generale ed astratta e non in linea con i criteri guida per l’identificazione delle condotte di violazione fiscale penalmente rilevanti.

L’ultimo atto di tale copione è il D.Lgs. n. 74/2000 (che è poi quello che maggiormente interessa, attesa la sua attuale vigenza). Se infatti l’obiettivo della riforma era quello di centrare la punibilità su condotte di evasione che si manifestavano nella dichiarazione d’imposta (mediante l’indicazione di elementi attivi o passivi non effettivi), ci si chiede quale compatibilità possa avere con tale obiettivo la configurazione di fattispecie di reato che sanzionano l’omesso versamento di tributi correttamente dichiarati o che incidono più direttamente sulla tutela dell’attività di accertamento (come il reato di “false risposte” all’amministrazione).

Ancora, sotto diverso profilo, l’interprete deve domandarsi quali siano le ragioni che possano giustificare un ridotto utilizzo dell’istituto del cd. “patteggiamento” per i reati fiscali, o l’allungamento dei termini pre-scrizionali per gli stessi, così come deve domandarsi se l’evasione d’imposta entro le ridotte soglie individuate dal DL n. 138 del 13 agosto 2011 abbia un carico di offensività tale da giustificare la privazione della libertà personale; ciò anche in considerazione del fatto che alla riduzione della soglia di punibilità non si è accompagnata la riduzione del minimo della pena edittale, per cui l’evasione d’imposta pari a trentamila euro – quando l’ammontare degli elementi attivi o passivi fittizi supera la soglia del 5 per cento del dichiarato (il che quasi sempre avviene attesa la modestissima entità della percentuale di scostamento prevista dalla norma) – può oggi essere sanzionata con una pena che va da un anno e sei mesi fino a sei anni. Pur volendo confidare nella benevolenza dei giudici, che auspicabilmente condanneranno al minimo edittale, rimane comunque il quesito se un’evasione d’imposta pari a trentamila euro possa giustificare una pena detentiva (base) di un anno e sei mesi (analogamente la derazione può farsi per la pena base, da uno a tre anni, prevista dall’art. 5 nel caso di omessa dichiarazione).

Le soglie di punibilità previste dall'originario estensore della norma erano ben altre. Volendo, infatti, confinare l'analisi al solo art. 3 (ma analoghe considerazioni possono farsi per gli artt. 4 e 5), la pena editta-le base di un anno e sei mesi era originariamente prevista per un'evasione pari a centocinquanta milioni delle vecchie lire, e cioè 77.468,53 euro; gli interventi del 2011 hanno ridotto tale ammontare a meno della metà, ponendo problematicamente la questione se un'evasione così ridotta possa realmente giustificare la massima delle sanzioni configurate dal nostro ordinamento giuridico: la privazione della libertà personale.

Le perplessità crescono, poi, ove si consideri che nello stesso anno 2011, con l'art. 39, comma 12, del DL n. 98/2011 (conv. con modif. dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) è stato previsto un intervento "condonistico" di chiusura delle liti fiscali "minori", che il legislatore ha individuato in quelle che recano un carico d'imposta non superiore ai ventimila euro. Ancora, l'art. 9 dello stesso decreto, introducendo l'art. 17-bis nel D.Lgs. n. 546/1992, ha poi previsto per le controverse il cui valore non superi la soglia dei ventimila euro, il procedimento preliminare del "reclamo" e della "mediazione", che è condizione di ammissibilità dell'eventuale e successivo ricorso e che va proposto all'ufficio fiscale (Direzione Provinciale o Regionale) che ha emanato l'atto impositivo, con lo scopo di addivenire ad un "mediazione" fra il fisco ed il contribuente (74). È dunque evidente che lo stesso legislatore fiscale riconosce che le liti con valore non superiore a ventimila euro sono liti "minori" per le quali è stata ammessa l'ennesima definizione agevolata delle controverse pendenti ed è stata prevista, a regime, una forma preliminare, e necessaria, di definizione. È allora spontaneo domandarsi quale compatibilità vi sia fra la qualificazione "bagatellare" delle liti che raggiungono una soglia d'evasione d'imposta pari a ventimila euro e la norma che configura reato nell'evasione d'imposta che raggiunge i trentamila euro. La soglia di rilevanza penale e di concreta offensività della condotta evasiva, che possa effettivamente giustificare la pena detentiva, è davvero così bassa da rasentare il limite di qualificazione delle liti minori? Riteniamo di no.

Il vero è che, come dimostra la sintetica ricostruzione storica sopra richiamata, da un certo momento in poi il legislatore ha utilizzato la minaccia della repressione penale e l'ingravescenza della pena come strumento di dissuasione al compimento delle violazioni fiscali e con un an-

(74) Per un'analisi sistematica degli istituti si veda PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 65 ss.

damento costantemente altalenante ha, da un canto, mirato alla configurazione di un sistema razionale ed organico (l'ultimo tentativo, come detto, è stato fatto con la legge del 1999 e con decreto delegato del 2000) e, dall'altro, ha scosso le fondamenta di tale sistema con interventi multipli, episodici ed asistematici, spinti dall'obiettivo di arginare, tramite il *modus* della pena, il fenomeno dell'evasione di massa. Tutto ciò è legittimo? La pena può essere strumentalizzata all'obbiettivo della lotta all'evasione? O in ciò vi è un utilizzo quantomeno discutibile della cd. funzione di "prevenzione generale negativa" che, se è propria del diritto del penale, deve però raccordarsi con gli altri criteri penalistici della "sussidiarietà" e della "meritevolezza" della pena?

Il quadro disegnato, com'è evidente, non risolve problemi, ma lo pone, in quanto rimanda a note questioni della scienza penalistica. In particolare rimanda alla questione della concezione teorica del "bene giuridico" tutelato come criterio "guida" per fornire un supporto teorico alle scelte della legislazione incriminatrice (75) e, non secondariamente, rimanda alla questione della funzione della sanzione penale; questioni che riteniamo non estranee ai reati tributari se è vero, come ci sembra risultati innegabilmente dalle superiori conclusioni, che il settore dei tributi è quello in cui si è verificata la maggiore erosione dei criteri penalistici, appena sopra richiamati, della "sussidiarietà" e della "meritevolezza" della pena. Ebbene, la soluzione al problema della legittimità teorica delle scelte del legislatore fiscale in ambito penale richiede inevitabilmente l'analisi del concetto (e dei relativi confini) di bene giuridico tutelato e l'analisi della correlata funzione della pena.

Infatti, se, come si crede, la concezione teorica del "bene giuridico" segna un limite "negativo" di legittimità al ricorso dello strumento penalistico ed il criterio (positivo) per fornire una giustificazione teorica alle scelte di politica criminale, allora la concreta analisi dei confini strutturali di tale "bene", darà, in primo luogo, risposta alla domanda se esiste un criterio di legittimazione penalistica del reato di evasione fiscale; inoltre, i confini del concetto teorico del bene giuridico, non soltanto possono giustificare il "se" della tutela penalistica dei fatti di evasione fiscale, ma, anche – e vorrei dire soprattutto – i "limiti" di tale tutela, possono cioè dare la misura (si scusi il bisticcio di parole) della "legittimità" (o "illegittimità") di talune leggi penali tributarie (non tutte, ovviamente). I reati tributari, infatti, sono in primo luogo

(75) FIANDACA, *Il "bene giuridico"* cit., 42 ss. Sul tema si veda ampiamente ANGIONI, *Contenuto e funzioni* cit., 161 ss.

“reati” e, come tali, dovrebbero sottostare ai connotati strutturali di tutti i “reati”.

Altrimenti detto: il concetto e i limiti della concezione teorica del bene giuridico (così come il concetto e i limiti della funzione della pena) valgono per i reati fiscali esattamente come valgono per tutti gli altri reati. E allora l'ulteriore quesito è: le attuali fattispecie di reati tributari rispondono ai limiti di tali concezioni teoriche? Senza voler anticipare successive conclusioni, riteniamo che l'attuale comparto della legislazione fiscal-penalistica abbia seguito, e stia continuando a seguire, una strada di discutibile “indipendenza”, in cui le esigenze di gettito sembrano prevaricare le fondamenta delle concezioni teoriche. Se così è, allora (e questo cercheremo di dimostrare nei successivi paragrafi) bisognerebbe trovare delle valide ragioni per cui, nel versante fiscale, la compressione dei diritti fondamentali dell'individuo (fra cui quello della libertà personale) possa spingersi più che in altri rami del diritto.

Il passaggio necessario per tentare di dare soluzione a tali problemi, però, è l'ostacolo della concezione teorica del “bene giuridico” come criterio di legittimazione degli oggetti della tutela penale (anche in campo fiscale) ed il connesso problema dello scopo o funzione della pena; per superare tale ostacolo ci avvarremo delle autorevoli considerazioni della dottrina penalistica.

**3. La concezione teorica del “bene giuridico” come criterio di legittimazione di politica criminale e la questione dello scopo della pena.**  
- In un saggio del 1982 (76) (risalente nel tempo, quanto attuale nei contenuti) il professor Fiandaca ha affrontato la complessa questione teorica dell'elaborazione di una *teoria materiale* del bene giuridico muovendo dalla consapevolezza dei limiti di una concezione esclusivamente dogmatica – che non riesce a dare direttive in qualche modo “vincolanti” per le scelte legislative di politica criminale – e, dunque, nel tentativo di superamento della stessa. L'occasione di studio è nata dalla imminente riforma della parte speciale del codice penale (e quindi proprio sul piano dell'elaborazione dei singoli reati) ed il precipuo scopo dello studio è stato quello di valutare se una concezione teorica del bene giuridico possa realmente assicurare a criterio “vincolante” come linea guida per le scelte di politica criminale.

Il punto di partenza dell'indagine muove dalla constatazione che la questione del substrato teorico del bene giuridico non è concetto defini-

tivamente acquisito alla scienza penalistica (77), la quale individua almeno due prospettive differenti: una orientata ad un approccio “giuridico-costituzionale” e l'altra orientata ad un approccio “sociologico”. Entrambe le concezioni hanno avuto elaborazione in Germania ove sono stati compiuti i più fecondi studi sulla tematica oggetto d'interesse.

Per delimitare immediatamente il nostro campo d'indagine va subito precisato che, ovviamente, non è nostro intendimento risolvere (ammesso che una soluzione vi sia) la questione del fondamento teorico del bene giuridico quale criterio guida per l'individuazione delle fattispecie di reato, né stabilire se il concetto di bene giuridico possa ancora oggi es-

(77) Per un'ampia analisi della funzione dogmatica e critica del bene giuridico e per le diverse concezioni storicamente sviluppatesi si veda ANGIONI, *Contenuto e funzioni cit.*, I ss. Deve, sul punto, osservarsi che le più recenti produzioni scientifiche sottolineano come lo stesso concetto di bene giuridico, inteso quale criterio generale di legittimazione della politica criminale, sia oggi in crisi. Osserva, a riguardo, CADOPPI, *Liberalismo, paternalismo e diritto penale*, in AA.VV., Sulla legittimazione del diritto penale – Culture europeo-continentale e anglo-americana a confronto; collana Istituti di Diritto Penale, 2008, 83-85, che “il nostro caro vecchio bene giuridico mostra da tempo evidenti segnali di crisi” e segnala altresì come tale concetto “faccita oggi fatica a svolgere il suo ruolo di stella polare delle scelte del legislatore penale”. Le ragioni della “crisi” del concetto di “bene giuridico”, inteso quale “esclusivo” punto di riferimento della scienza penalistica per individuare i criteri di legittimazione delle scelte di criminalizzazione del legislatore penale, secondo l'Autore vanno individuate, da un canto, nella difficoltà del concetto in sé – seppur ancorato a punti di riferimento quali la Costituzione, i diritti umani fondamentali, la coscienza sociale, ecc. – “a trovare un ubi consistam tale da chiarirne fino in fondo l'identikit” (e, dunque, nelle difficoltà di identificazione e concettualizzazione del “bene giuridico” in sé), e dall'altro nel pluralismo dei moderni contesti sociali. Si badi, però, che l'Autore, non propone affatto di abbandonare il concetto di bene giuridico, rilevando che (pag. 88) “ciò non è né auspicabile né realistico” in quanto “il giurista continentale è da troppo tempo abituato ad avere a che fare con il bene giuridico per disfarsene. E del resto, notevoli sono stati gli approfondimenti sul tema della nostra scienza penale, e non avrebbe senso rimargarli o sciuparli”. Pertanto, seppur l'Autore rileva l'esistenza di una “crisi” concettuale del “bene giuridico” non propone di abbandonare tale concetto e ne segnala il ruolo ancora preminente che esso svolge nella scienza penalistica; piuttosto egli rileva come nei confronti di recenti evoluzioni del diritto penale, che hanno portato alla ribalta questioni di “bioetica” e di integrazione razionale e di culture diverse che si agitano all'interno del medesimo contesto geografico e sociale, al concetto di “bene giuridico” possa affiancarsi, quello anglosassone, di matrice “milliana, dell'harm principle (criterio del “danno”) “nel senso che sia il bene giuridico da un lato che l'harm principle dall'altro potranno essere impiegati congiuntamente e sinergicamente per meglio inquadrare i problemi delle scelte di incriminazione”. La prospettiva di studio proposta da Cadoppi è di stimolante interesse anche nel campo degli illeciti fiscali, per cui nel testo verrà successivamente ripresa la presente problematica.

(76) Cfr. FIANDACA, op. e loco cit.

sere considerato come l'unico fondamento teorico per la individuazione dei criteri guida delle politiche di criminalizzazione (78). Per tal motivo, pur consapevoli che ciò comporta una necessaria limitazione delle prospettive di studio (peraltro giustificata dai circoscritti fini del presente scritto), operiamo subito una scelta di campo decidendo di analizzare la questione dei limiti di legittimazione dell'illecito fiscale alla luce della teoria che ha riscosso maggiori consensi in dottrina, quella che ha privilegiato l'approccio "giuridico-costituzionale" (79).

Sotto tale profilo è sin d'ora utile anticipare future conclusioni, in quanto ciò è funzionale alla linea di evoluzione che si è deciso di dare al presente lavoro, chiarendo subito che se si aderisce all'approccio giuridico costituzionale, l'"illecito" fiscale (come cercheremo di dimostrare) trova, nel nostro ordinamento, un solido fondamento di legittimazione teorica; il problema, semmai, sul versante degli illeciti fiscali, non è tanto il "se" della legittimazione, ma il "quantum", e cioè i limiti di legittimazione. La dottrina penale, infatti, ha designato una morfologia del concetto di bene giuridico che ovviamente ne segna altresì i confini, quegli stessi confini su cui deve misurarsi l'illecito fiscale e, dunque, il quesito che oggi deve porsi l'interprete non è soltanto quello della legittimità dell'illecito fiscale come concetto, ma anche quello della concreta legittimità delle diverse modalità in cui esso oggi si articola. Altrimenti detto: il "limite" della corretta sanzionabilità penale di una condotta non dipende — come vedremo — esclusivamente dall'aggressione al bene giuridico tutelato, ma anche dalla "misura" di tale aggressione. Ebbene è proprio sul terreno della "misura" che le odierne scelte del legislatore fiscalpenalistico mostrano il loro limite evidente e fanno concretamente dubitare della loro legittimità. Ma procediamo con ordine.

Il punto di partenza è, come detto, la dottrina tedesca.

(78) Si veda la nota precedente.

(79) Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale*, cit., 12 ss. Sul punto, problematicamente, ANGIONI, *Concetto e funzioni*, cit., 156, propone la distinzione fra: "a) beni giuridici di livello non costituzionale (per es. il prestigio della pubblica amministrazione); b) beni giuridici di livello costituzionale ma non tutelabili penalmente (in ipotesi, il buon andamento della pubblica amministrazione: tutelabile con sanzioni disciplinari); c) beni giuridici di livello costituzionale superiore e perciò tutelabili penalmente (per es. l'imparzialità della pubblica amministrazione)". Deve, peraltro, rilevarsi che la dottrina che aderisce alla concezione del bene giuridico "costituzionalmente orientato" non ritiene che tutti i valori di rilevanza costituzionale debbano formare necessariamente oggetto di tutela penale (in tal senso si veda FIANDACA, *Il "bene giuridico"*, cit., 73).

3.1. *Segue: cenni alla dottrina tedesca, alla supposta funzione "etica" del diritto penale e risvolti in ambito tributario.* - Il professor Fiandaca segnala come alla fine degli anni sessanta e all'inizio degli anni settanta del secolo scorso le posizioni dei giuristi tedeschi fossero accomunate dall'intento di isolare un concetto di bene giuridico "materiale" che fungesse da fattore di "orientamento" per le scelte legislative di politica criminale e tale funzione orientativa, secondo gli studiosi d'oltralpe, non poteva che essere reperita se non ancorando la teoria del bene giuridico ad un testo normativo sovraordinato alla legge ordinaria, che essi individuano nella Costituzione di Bonn.

Occorre ancora premettere, in quanto altresì rilevante ai fini circoscritti del nostro studio, che le riflessioni degli studiosi tedeschi — il riferimento (compiuto dal Fiandaca) è a Sax (80) e Roxin (81) — non erano prioritariamente incentrate sul concetto di "bene giuridico" in sé, quanto sulla questione, per nulla secondaria, dello "scopo della pena"; il concetto di bene giuridico, quindi, rimane sullo sfondo e non è la premessa dell'indagine, ma ne è la conseguenza.

La premessa è, invece, la funzione della pena e, in ciò, le indagini di Sax e Roxin sono accomunate dalla condivisione di un nucleo concettuale di fondo. In particolare, come segnalato da Roxin (82), lo scopo della pena, nei moderni sistemi giuridici liberal-democratici e di ispirazione pluralista, non è quello di forgiare la "morale", e cioè di educare cittadini adulti, ma di tutelare i beni giuridici fondamentali (quali la vita, la salute, ecc.) e di contribuire al raggiungimento delle finalità di uno Stato che non si limita a fornire beni e servizi pubblici essenziali (e/o indivisibili), ma promuove — attraverso prestazioni pubbliche — gli obiettivi dello sviluppo sociale e del *welfare*. Da ciò due fondamentali conseguenze: la prima è che la pena deve essere vista come *extrema ratio*, e cioè come strumento da utilizzare soltanto nei casi di riscontrata necessità (e ciò in quanto essa si traduce in una "pesante violazione di valori morali del destinatario" (83)) e da ciò consegue la natura "sussidiaria" del diritto penale (84); la seconda è l'impossibilità di configurare un di-

(80) Cfr. SAX, *Grundsätze der Strafrechtspflege*, in Betterman-Nipperday-Scheuter, *Die Grundrechte*, Bd. 3, 2, Halbband, 1959, 909 ss.

(81) Cfr. ROXIN, *Sinn und Grenzen der staatlicher Strafe*, in *Strafrechtliche Grundprobleme*, 1973, 1 ss.

(82) Cfr. ROXIN, op. e loco cit.

(83) Il corsivo è di SAX, op. e loco cit.

(84) La problematica dell'incidenza della pena sul complesso dei valori dell'individuo, del limite finalistico della stessa e della configurazione della sanzione penale come

ritto penale “morale” che abbia come obiettivo quello di indirizzare le condotte etiche degli individui.

Riservandoci di approfondire tale questione nelle prossime pagine, si rende, però, immediatamente necessario un inciso.

La questione dell’“etica” del diritto penale ha vivamente interessato la scienza penalistica italiana, anche sotto il profilo dei rapporti fra i valori etici ed il bene giuridico, domandandosi se la “morale” possa assurgere al rango di bene giuridico tutelabile. Sul punto lo stesso Fiandaca, in un suo saggio più recente, ha osservato che “*se utilizziamo la teoria del bene giuridico in termini astrattamente concettualistici non abbiamo – credo – vie d’uscita: ... nulla in realtà impedisce di definire bene giuridico anche la morale*” (85).

L’apparente contraddizione fra una concezione “non etica” del diritto penale (che Fiandaca condivide nelle teorie di Sax e Roxin) ed un teoria del bene giuridico che include (potenzialmente) fra i valori tutelabili anche la “morale”, viene però appianata dallo stesso Autore, il quale osserva che “*ciononostante, se tendiamo a negare che la morale come tale sia oggi suscettibile di assurgere legittimamente a oggetto di tutela, è per una ragione di fondo che possiamo esplicitare così: non è compito di un moderno Stato secolarizzato, laico, pluralistico e conforme a Costituzione, imporre coercitivamente ai cittadini la morale o determinate visioni morali*” (86). Potrebbe, invero, obiettarsi che tale conclusione non pare giustificata a livello teorico (nella concezione teorica del bene giuridico) la scelta di escludere la “morale” dal novero dei beni tutelabili; in realtà non è così, la giustificazione teorica c’è, ed è esplicitata nel riferimento alla costituzione. L’Autore, infatti aggiunge, “*se così è, non è un’aprioristica impostazione concettuale relativa al modo di concepire il bene giuridico (o il danno), bensì sono quelli che riteniamo i prin-*

“*extrema ratio*”, con riguardo anche alle implicazioni del criterio dell’*harm principle*, è affrontata da FORTI, *Principio del danno e legittimazione “personalistica” della tutela penale*, in AA.VV. Sulla legittimazione del diritto penale – Culture europeo-continentale e anglo-americana a confronto; collana Itinerari di Diritto Penale, 2008, 43 ss.

(85) FIANDACA, *Diritto penale, tipi di morale e tipi di democrazia*, in AA.VV. Sulla legittimazione del diritto penale – Culture europeo-continentale e anglo-americana a confronto; collana Itinerari di Diritto Penale, 2008, 154. La questione dei limiti etici del diritto penale è affrontata dallo stesso Autore in *Problematica dell’osceno e tutela del buon costume*, Padova, 1984; Id., *Laicità del diritto penale e secolarizzazione dei beni tutelati*, in AA.VV., Studi in memoria di Pietro Nuvoletone, vol. I, Milano, 1991, 167 ss.; Id., *Considerazioni intorno a bioetica e diritto penale, tra laicità e post-secolarismo*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2007, 546 ss.

(86) FIANDACA, *Diritto penale, tipi di morale*, cit., 154.

*cipi di fondo dell’ordinamento democratico costituzionale i fattori decisivi che concorrono a influenzare la selezione dei beni legittimamente tutelabili*” (87). In altri termini (se si è ben compreso il pensiero dell’Autore) – e qui siamo costretti a fare delle anticipazioni su conclusioni alle quali giungeremo successivamente – se il concetto di bene giuridico viene ancorato ai principi fondamentali dell’ordinamento democratico, così come tracciati dalla Costituzione, e si è altresì d’accordo che fra tali principi (che sono quelli di un moderno stato laico e pluralista) non v’è quello di forgiare l’etica di cittadini adulti e responsabili, possiamo escludere che la morale sia bene suscettibile di tutela penale.

Come si è anticipato, tali considerazioni hanno una influenza sui temi del nostro studio maggiore di quella che, a prima vista, potrebbe pensarsi. L’obbligo fiscale, infatti, non è esente da implicazioni etiche, che si colgono soprattutto su due versanti: il dovere “morale” (prima che giuridico) di concorrere alla spesa pubblica e quindi al perseguimento degli obiettivi economici e sociali dello Stato, attraverso il proprio contributo all’imposizione (il che, altro non è se non il substrato etico del dovere di solidarietà); il rapporto di “lealtà”, fra contribuenti “onesti” e contribuenti “disonesti” che viene incrinato dalla condotta del contribuente che si sottrae all’adempimento fiscale. Sul punto è sufficiente ricordare la nota sentenza n. 51 del 18 febbraio 1992, con la quale la Corte costituzionale ha giustificato le limitazioni normative al cd. “segreto bancario” con la necessità di salvaguardare le esigenze (evidentemente ritenute preminenti) dell’accertamento fiscale. In quel caso i giudici della Consulta hanno affermato che “*alla luce dei principi costituzionali, infatti, l’evazione fiscale costituisce in ogni caso una ipotesi di particolare gravità, per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini ...*” (88). Il sottrarsi al proprio dovere fiscale viene dunque visto come una rottura del “vincolo” di “lealtà” che lega fra loro i cittadini. È inevitabile cogliere nelle parole della Corte il senso di un “rimprovero sociale” all’evasione, e cioè un rimprovero che la comunità (intesa come “tutti noi”) manifesta a parte di sé stessa per un comportamento, tenuto

(87) FIANDACA, *Diritto penale, tipi di morale* cit., 154. Si veda ivi anche per la concezione di un “minimo etico” del diritto penale.

(88) Sul contenuto della sentenza e sulla sua collocazione nel procedimento di progressiva abrogazione del “segreto bancario” in ambito fiscale sia consentito il richiamo al mio scritto *Le indagini bancarie. Contributo allo studio delle presunzioni nel diritto tributario*, Bari, 2009, 13 ss.

da alcuni suoi componenti, che incrina il *vincolo di lealtà* con la comunità stessa. Ebbene, la rimproverabilità “sociale” di un determinato comportamento non è forse l’essenza stessa della “sanzionabilità” per coloro che individuano nella componente “personalistica” il criterio di legittimazione della pena (89)? Se, volendo condividere le posizioni di studiosi quali Hart (90) e Feinberg (91), si ritiene che la “riprovazione sociale” (il cd. “*reprobative symbolism*”) sia essenza della pena ancor più della sua afflittività, non si può che ritenere che la Corte costituzionale, nel richiamare la “*rottura del vincolo di lealtà minimale*” fra consociati, non abbia fatto altro che sottolineare la “riprovazione sociale” dell’evasione che, dunque, sarebbe inevitabile componente di legittimazione per la sua sanzionabilità (anche penale).

V’è allora un aspetto “morale” della fiscalità (le implicazioni “etiche” del concetto di “lealtà” sono, infatti, di immediata percezione), che si lega a quello giuridico, e che dovrebbe comportare, al di là dell’“obbligo” (giuridico) di conformarsi alle disposizioni normative in ragione della loro coerenza, l’intima convinzione del cittadino (adulto e responsabile) della “correttezza”, in sé, dell’imposizione, per cui sottrarsi alla stessa è, prima ancora un comportamento “amorale” che antiggiuridico, un comportamento che lede i vincoli di “lealtà” fra gli individui che compongono una comunità.

Non v’è dubbio che una simile visione troverebbe (e trova) innumerevoli sostenitori e le odierne campagne pubblicitarie, volte a descrivere in termini parassitari l’evasore di professione, ne sono un sintomatico esempio; ma il punto non è questo, non è concordare o meno sugli aspetti etici del dovere fiscale, è piuttosto stabilire se la norma penale possa assurgersi a “tutore” anche della “morale” della fiscalità. Può, cioè, darsi al diritto penale anche il compito di forgiare l’etica fiscale dei cittadini?

Se, rispondendo con le parole del professor Forti, che cita una nota formulazione di Nigel Walker, si ritiene che “*il diritto penale di una generazione può diventare la morale di quella successiva*” (92), diremo di

(89) Sul punto si veda FORTI, *Principio del danno*, cit., 44.

(90) Cfr. H.M. HART, *The aims of the criminal law*, in *Law & Contemp. Prob.*, 23, 1958, 23, 404 ss.; FORTI, op. cit., 45, ed ivi (per il richiamo al pensiero di Hart) nota 8.

(91) Cfr. FEINBERG, *The moral limits of the criminal law*, vol. I, *Harm to others*, New York-Oxford, 1984, 24; FORTI, op. cit., 44, ed ivi (per il richiamo al pensiero di Feinberg) nota 5.

(92) Cfr. WALKER, *Morality and the criminal law*, in Howard L.J., 1964, 214.

si: la morale “fiscale” può essere veicolata dalla sanzione penale che, nel lungo periodo, potrebbe sortire quello che lo stesso Forti chiama “*l’effetto-Pascal*” (93) e cioè il lento ingenerarsi della convinzione della giustezza (etica) di un comportamento come conseguenza della doverosità giuridica dello stesso. Ma anche volendo condividere il fondo di tale prospettiva, la domanda successiva è: esiste un limite minimo al di sotto del quale la pena perde ogni funzione “educativa” e diviene esclusivamente strumento di intimidazione? Per cui l’adeguamento al comando fiscale è frutto della sola doverosità della norma (e del connesso timore di incorrere nelle conseguenti sanzioni penali) e non (anche) dell’intimo convincimento della correttezza, in sé, dell’imposizione e della giusta finalità dei suoi scopi. Ancora una volta è evidente come in ambito fiscal-penalistico il problema di fondo è quello del “limite” della gravosità della condotta, per cui la precedente domanda potrebbe anche porsi nel modo seguente: ammesso che lo strumento della sanzione penale possa avere effetti positivi nel forgiare l’etica fiscale dei cittadini adulti e responsabili, è giustificabile (in termini etici e, almeno per il momento, non giuridici) l’irrogazione di una pena per violazioni fiscali che abbiano scarsa gravosità? La pena, in questo caso, mantiene la sua funzione “educativa” o viene percepita come “ingiusta”, o quantomeno sproporzionata, e dunque finisce con il sortire l’effetto contrario? La domanda, com’è ovvio, apre le porte alle moderne frontiere del diritto penale tributario e cioè anche alla questione della sanzionabilità penale dei comportamenti che provocano erosione della base imponibile senza accompagnarsi ad una diretta violazione di legge (e cioè la questione della sanzionabilità penale dell’elusione). Qui la tesi della supposta funzione “morale” (*id est*: educativa), nel lungo periodo, della pena comincia a claudicare, in quanto si tratta di comprendere se allo strumento penale può essere affidato anche il compito di ingenerare – con l’“*effetto-Pascal*” di cui si è detto – il convincimento della giustezza (etica) di una regola che abbia come fondamento la massimizzazione del carico fiscale quale obiettivo da perseguire per ogni contribuente onesto (94).

(93) FORTI, op. cit., 78.

(94) Presenta, quindi, non pochi profili problematici l’attuale tendenza della Corte di cassazione che ha ritenuto penalmente sanzionabile l’elusione, configurando l’ipotesi di omessa dichiarazione in Italia nel caso di “esterovestizione” di una società fiscalmente residente all’estero (sent. n. 7739 del 28 febbraio 2012). A parte la dubbia compatibilità con il cd. “dolo specifico” (che è tipicamente richiesto nei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000), la possibilità di sanzionare penalmente l’elusione pone evidenti problemi di coordinazione con i criteri di “sussidiarietà” e di “meritevolezza della pena”, così come



Per queste ragioni alle superiori domande, quanto meno in prima battuta, siamo tentati di rispondere negativamente: se anche voglia ammettersi che la pena ha una funzione, non soltanto (ri)educativa in senso proprio, ma anche “educativa” – nel senso che nel lungo periodo ingenera la convinzione della giustezza (etica) dell’adempimento tributario come obbligo solidaristico “morale” – non può, però, chiedersi troppo allo strumento penale e, soprattutto, bisogna effettuare la giusta ponderazione fra le conseguenze che la pena provoca all’individuo e il carico etico di cui essa può farsi portatrice. Un conto, infatti, è la funzione “pulsiva” che il diritto penale può avere nel fornire uno sfondo di giustificazione alle condotte fiscalmente ortodosse, e ben altra cosa è l’utilizzo dello strumento penale come criterio di “educazione fiscale” dei cittadini. La via del rispetto “civico” della legalità dell’imposizione, riteniamo, non si può seguire con lo strumento della pena, la quale – semmai – intimidisce, ma non educa; tale via, invece, va perseguita attraverso la predisposizione di un sistema equo di tassazione e, soprattutto, attraverso la “trasparenza” e cioè rendendo evidenti gli effetti (se ci sono) della promozione e dello sviluppo sociale raggiunti con le prestazioni pubbliche finanziate con le imposte.

Come si è detto, però, si tratta di una risposta data in prima battuta e, per lo più sostenuta da una spinta emozionale; una più convincente giustificazione scientifica della stessa potrà trarsi soltanto dopo che si saranno analizzate le interessanti considerazioni del professor Forti circa la legittimazione “personalistica” della tutela penale.

Piuttosto è utile adesso rilevare che la ricostruzione storica ripresa nel precedente paragrafo ha evidenziato come, a far data da un certo momento, il legislatore, non sappiamo quanto consapevolmente, sembra abbia utilizzato lo strumento penale, non solo per reprimere, ma anche come leva per veicolare la “moralità tributaria”. Il progressivo inasprimento delle sanzioni, il carico di disvalore eufemisticamente portato dalla legge “*manette agli evasori*”, la puntigliosa ricerca (adesso nuovamente in atto) delle condotte che potevano costituire semplice “intraicio” all’at-

con la “funzione” stessa della pena. Sul punto si rimanda a più diffuse considerazioni sull’argomento in corso di pubblicazione. Considerazioni problematiche e critiche sulla possibilità di sanzionare penalmente la fattispecie della cd. “esterovestizione” sono state autorevolmente formulate da CARACCIOLI, *Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell’“esterovestizione”*: preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria, in questa Rivista, 2008, III, 89 ss.; Id., *Rischi penal-tributari in materia di fiscalità internazionale*, in questa Rivista, 2010, III, 106-108.

tività di accertamento, ci convincono che l’aspetto etico ha fatto (e fa) da sfondo alle scelte di politica criminale nel versante degli illeciti fiscali; per tali ragioni riteniamo di non poterci esimere dall’analizzare successivamente tale questione.

Ferme, per ora, tali conclusioni, torneremo sull’argomento.

Nel riprendere, invece, la problematica dell’assetto teorico del bene giuridico, si deve rilevare che gli studi di Sax e Roxin sono stati ripresi, sempre nell’ambito della dottrina tedesca, da altri due studiosi, Rudolphi e Marx, i quali, mantenendo fermo il nucleo concettuale di fondo secondo il quale il compito del diritto penale non è quello di educare i cittadini ma quello di preservare le condizioni fondamentali per una convivenza pacifica dell’ordinamento, si spingono oltre nel tentativo di dare una definizione materiale di quel concetto di bene giuridico che rimaneva sullo sfondo nelle teorie dei precedenti studiosi.

Senza voler approfondire le particolarità delle due teorie è invece più utile, ai fini ristretti del nostro studio, riprendere le conclusioni che il professor Fiandaca trae dall’analisi degli scritti di Rudolphi (95) e Marx (96): il tratto comune alle due teorie è quello di costruire un concetto di bene giuridico che ha il punto di riferimento nella Costituzione. Si badi, gli Autori citati non offrono un criterio così circoscritto di bene giuridico da potervi ravvisare un parametro di selezione certo (per il legislatore) per il riconoscimento dei fatti a rilevanza penale, quanto, invece, indicano delle *guidelines* che hanno più la valenza di “clausole generali” (97). Segnatamente, il tratto innovativo di tali studiosi è quello di ancorare la definizione di bene giuridico a principi di matrice costituzionale, nonché quello di accentuare una visione “personalistica” della Co-

(95) La definizione di beni giuridici data da RUDOLPHI, *Die verschiedenen Aspekte des Rechtsgutbegriffs*, in *Festschrift für Honig*, 1970, 159 e 164, è quella di “unità sociali di funzione”, e cioè, osserva FIANDACA, op. cit., 48, “entità strumentali... indispensabili alla vita sociale che si svolge nel quadro della Costituzione”: tale sarebbe una vita sociale basata sulla libertà e responsabilità del singolo”.

(96) Nella concezione di MARX MICH., *Zur Definition des Begriffs “Rechtsgut”*, 1972, 62, il quale accentua l’aspetto “personalistico” della Costituzione, sono ben giuridici “quegli oggetti di cui l’uomo ha bisogno per la propria libera auto-realizzazione”. Sull’argomento FIANDACA, op. e loco cit., richiama altresì gli studi di altro Autore tedesco, OTTO, *Rechtsgutbegriff und Deliktatbestand*, in Muller Dietz, *Strafrechtsdogmatik und Kriminalpolitik*, 1971, 8, il quale definisce il bene giuridico come “una relazione reale della persona con un valore concreto riconosciuto dalla comunità giuridica – unità sociale di funzione” – nella quale il soggetto di diritto si sviluppa personalmente con l’approvazione dell’ordinamento”.

(97) In tal senso FIANDACA, op. cit., 48.

stituzione che indirizza l'esegesi della carta fondamentale sublimando il privilegio delle posizioni del singolo individuo (98).

**3.2. Segue: la concezione italiana del bene giuridico "costituzionalmente orientato".** - Gli echi della dottrina tedesca non lasciano indifferenti i nostri studiosi.

L'Autore italiano che per primo ha indicato nella Costituzione il principale parametro di riferimento normativo per il fondamento di una concezione materiale del bene giuridico è il professor Bricola (99), il quale, nel condividere con la dottrina tedesca la convinzione che la carta fondamentale orienti il legislatore nel confinare l'utilizzo dello strumento penale ai limiti dell'effettiva necessità, si sforza di compiere un ulteriore passo avanti, individuando una norma ben definita che possa costituire il faro che guida le scelte del legislatore penale nel selezionare le linee guida dei fatti penalmente rilevanti. Tale norma viene indicata nell'art. 13 Cost., che — non a caso — è posto a salvaguardia della libertà personale, sancendone (al comma 1) l'inviolabilità e confinandone (al comma 2) la restrizione ai soli casi e modi previsti dalla legge e a seguito di provvedimento motivato dell'autorità giudiziaria. Nella concezione dell'Autore, la lettura dell'art. 13 induce a ritenere che *"la sanzione penale può essere adottata soltanto in presenza della violazione di un bene, il quale se pure non di pari grado rispetto al valore (libertà personale) sacrificato, sia almeno dotato di rilievo costituzionale"*, con la precisazione che il concetto di bene giuridico trova il suo confine non soltanto (negativamente) nel contrasto alla Costituzione, ma (positivamente) nell'aderenza ai *"valori esplicitamente o implicitamente garantiti dalla Carta Costituzionale"* (100).

La conclusione dell'Autore è che gli oggetti della tutela penale debbono avere una necessaria significatività costituzionale *"che si riflette sulla misura della pena"*. Il criterio di legittimazione della pena e la gravità della stessa trovano, dunque, il loro parametro nel rilievo costituzionale che assume il bene aggredito dalla condotta illecita, con la conseguenza che sarà possibile (e necessario) ordinare gerarchicamente i valori di matrice costituzionale.

Nell'analizzare le tesi di Bricola, Fiandaca osserva come l'Autore

(98) Cfr. FIANDACA, op. cit., 49.

(99) BRICOLA, (voce) *Teoria Generale del reato*, in Noviss. Dig. it., 1973, estratto, 14 ss.

(100) Cfr. BRICOLA, op. cit., 15 e 16.

italiano sia più radicale della dottrina tedesca nell'ancorare necessariamente alla Costituzione i beni suscettibili di tutela penale, anche se poi la rigosità delle conclusioni si stempera nei due corollari che completano le teorie di Bricola: il primo corollario estende la possibilità di tutela penale anche a quei beni che non hanno una rilevanza costituzionale diretta e immediata ma che trovino nella Carta un riconoscimento soltanto "implicito"; il secondo corollario estende la configurabilità dell'illecito penale anche a quelle condotte che ledono un valore privo di immediato rilievo costituzionale, ma che risulti *"legato ad un valore costituzionale da un rapporto di presupposizione necessaria; talché, cioè, la lesione del primo sia necessariamente ed inequivocabilmente idonea a mettere in pericolo il secondo"* (101).

La questione, seppur di estremo interesse, sconfinava però dalle direttive del nostro studio in quanto non riteniamo necessario dover approfondire il problema della tutelabilità penale dei beni che hanno rilevanza costituzionale soltanto "implicita" o che siano legati da un rapporto secondario di "presupposizione necessaria" con beni a diretta rilevanza costituzionale, e ciò in quanto il nucleo centrale delle teorie di Bricola appare già sufficiente per giungere ad una soluzione che indichi i confini del bene giuridico tutelabile negli illeciti fiscali.

Se, infatti, si condivide il concetto di fondo secondo il quale la tutela penale deve necessariamente sposarsi con la rilevanza costituzionale

(101) Il corsivo è di BRICOLA, op. cit., 19. Osserva FIANDACA, op. cit., 53, che — a questo proposito — Bricola formula l'esempio della sicurezza nel traffico stradale come bene volto a tutelare l'incolumità dei cittadini, aggiungendo che *"per vero quest'ultimo esempio risulta convincente e la sua persuasività dipende dalla circostanza che il bene 'sicurezza nel traffico' riflette in fondo la tutela anticipata di beni dotati di rilevanza costituzionale, in altri termini esso è concettualmente rappresentabile come 'mera concretizzazione dei divieti di lesione personale e di omicidio nello specifico ambito della circolazione stradale'"*, e tuttavia — aggiunge Fiandaca — non sempre il nesso tra il bene penalmente tutelato e quello d'immediata rilevanza costituzionale è ravvisabile e, a riguardo, formula problematicamente l'esempio della tutela penale della "libera concorrenza" nel rapporto con il bene, costituzionalmente tutelato, della libertà di iniziativa economica privata. Anche il primo corollario della teoria di Bricola (concernete la tutelabilità dei beni ad "implicita" rilevanza costituzionale) desta, secondo Fiandaca, qualche interrogativo, in primo luogo perché l'"implicita" rilevanza costituzionale può accomunare i più svariati beni tutelabili, talché la teoria finirebbe con il perdere la sua forza selettiva, e in secondo luogo, a voler restringere il concetto della rilevanza "implicita", si finirebbe con il lasciar fuori dei beni (quali, per es., la "pietà verso i defunti") che non sembrano (nell'accezione restrittiva) assumere implicita rilevanza costituzionale. Sul tema della tutelabilità penale dei beni a rilevanza costituzionale implicita o secondaria, si veda ANGIOLI, *Contenuto e funzioni*, cit., 195 ss.

di un bene, non sarà necessario aggiungere altro, atteso che la rilevanza del bene "fiscale" — come avremo modo di vedere successivamente — è di primario peso nella Costituzione italiana e, dunque non serve cercare collegamenti "impliciti" o "sussidiari" per giustificare la sanzionabilità penale dell'illecito tributario.

Piuttosto è utile valutare sinteticamente taluni appunti critici che sono stati sollevati al concetto di fondo delle teorie di Bricola.

Rileva Fiandaca che una prima obiezione potrebbe muoversi già alla scelta dell'art. 13 Cost. come parametro di riferimento; la norma, infatti, tutela la libertà personale nei rapporti con l'autorità giudiziaria e non nei rapporti con il legislatore penale (ai quali sono invece dedicati gli artt. 25 e 27 Cost.) e, dunque, non potrebbe costituire un vincolo per quest'ultimo. Lo stesso Autore, però, limita la portata dell'obiezione osservando che non può escludersi a priori la "fecondità di una ricerca rivolta ad individuare eventuali nessi intercorrenti tra le norme che la Costituzione dedica al settore penale e altre norme Costituzionali" (il corsivo è di Fiandaca).

La seconda obiezione fa maggiore breccia, in quanto si rileva che l'art. 13 Cost., invero, pone quale baluardo della garanzia della libertà personale la "riserva di legge" e, dunque, una riserva *tout court* allo strumento, non un vincolo specifico ai contenuti. Per vero lo stesso Bricola sembra anticipare tale obiezione allorché precisa che la Costituzione (art. 16) consente restrizioni, da attuare tramite legge, alle libertà personale dell'individuo (quale quella di circolazione) per ragioni di tutela della sicurezza o della sanità e dunque il limite che la Carta pone alla restrizione delle libertà personali si racchiude in un rapporto ponderale fra i valori in contestazione, nel senso che il peso del valore che si intende tutelare mediante la restrizione delle libertà personali deve essere comparabile al peso che ha il valore della libertà personale. La conclusione è, quindi, ovvia: il rapporto ponderale deve tanto più valere nei casi in cui si attui la più intensa forma di restrizione della libertà, il che avviene, appunto, con la pena. Se, dunque, per consentire forme più blande di restrizione della libertà (quale la restrizione della libertà di circolazione) la Costituzione richiede che il valore da tutelare sia quantomeno ragguagliabile a quello compromesso, ciò deve tanto più valere per le forme di più severa restrizione della libertà e, quindi, per la pena, che non può essere giustificata se non in presenza di valori che assurgono a dignità costituzionale.

La considerazione è ineccepibile, ma lo è anche la replica di Fiandaca, il quale osserva che la Costituzione precisa le condizioni di restri-

zione della libertà personale quando tale restrizione avviene per ragioni di ordine amministrativo (come nel caso dell'art. 16), ma nel caso in cui la restrizione è invece attuata per ragioni di carattere giurisdizionale (come nel caso dell'art. 13, ove si fa riferimento ai provvedimenti dell'a.g.) la sola condizione che la Costituzione pone è il rapporto della giurisdizione con il reato, il che significa che il valore, di pari dignità costituzionale, che si rapporta — nel legame ponderale di cui si è detto — a quello della libertà personale, è l'interesse dello Stato alla punizione dei reati. I due valori, dunque, sono comparabili: da un canto il valore della libertà personale e dall'altro quello a che siano perseguiti gli autori dei reati. La conclusione cui giunge Fiandaca è quindi consequenziale, laddove egli osserva che "vero questo, voler desumere dall'art. 13 l'ulteriore indicazione che ogni singola norma incriminatrice debba — a sua volta — mirare alla tutela di un valore costituzionale, non significa forse tendere troppo l'arco delle possibilità interpretative?" (102).

L'interesse che si è dedicato alla superiore questione non deve apparire eccessivo (103), in quanto è proprio muovendo dalle premesse poste da tale questione che lo stesso Fiandaca giunge ad una conclusione che è, per noi, al contempo approdo teorico e punto di partenza dell'ulteriore indagine. La conclusione è la seguente: la pena non sacrifica soltanto il valore della libertà personale, ma altri valori di pari dignità (uno per tutti la dignità "sociale" dell'individuo) e "frustra una piena estrinsecazione della personalità umana" (il corsivo è dell'Autore) (104); vero ciò, allora, la pena incide anche su altri valori che hanno piena tutela nella Costituzione e che sono compendiabili negli artt. 2 e 3. L'ulteriore, evidente, conseguenza è che una tesi che intenda ancorare il concetto di bene giuridico tutelabile (quale fondamento teorico di legittimazione delle politiche criminali) alla Costituzione funziona meglio se il riferimento non è limitato ad una sola norma, ma ai "principi cardine che incarnano il volto 'personalistico' della nostra Carta fondamentale" (il corsivo è dell'Autore) (105).

(102) Cfr. FIANDACA, *Il "bene giuridico"*, cit., 51.

(103) Peraltro, ai fini di una compiutezza dell'indagine, non si può omettere di richiamare la tesi di MUSCO, *Bene giuridico e tutela dell'onore*, Milano, 1974, 111 ss., il quale individua nell'art. 27, comma 3, Cost. la norma di principio dalla quale desumere i caratteri tipizzanti dell'illecito penale. Su tale concezione, con cenni problematici, si veda FIANDACA, op. cit., 56-57.

(104) Su tale questione, rimandando alle pagine successive, si veda FORTI, *Principio del danno e legittimazione "personalistica" della tutela penale*, cit., 43 ss.

(105) Cfr. FIANDACA, op. cit., 52.

La concezione di un bene giuridico costituzionalmente orientato, quale criterio selettivo delle linee guida dei fatti penalmente rilevanti, dunque, giunge ad un approdo teorico che individua, non nella singola norma, ma nei principi fondanti della Costituzione i valori che devono fungere da baluardo per la giustificazione della pena, e quindi ravvisa il parametro di riferimento nel "complesso di norme tra le quali, innanzitutto, gli artt. 2 e 3 Cost. — che compendiano riassuntivamente i valori sacrificati dalla pena — nonché sull'art. 27 comma 3 Cost. — argomentando nel senso che le pene sproporzionate risultano diseducative" (106). Da qui è veramente breve il successivo passo che individua nei classici principi a sfondo "garantistico" e nei predominanti principi a sfondo "solidaristico" della nostra Costituzione i criteri direttivi per la selezione dei fatti oggetto di tutela penale (107).

E' d'uopo, però, una precisazione: il concetto di bene giuridico così delimitato nella sua dimensione costituzionale non è, secondo la dottrina penalistica, la chiave di volta per la precisa identificazione dei fatti illeciti e per la distinzione fra le condotte sanzionabili e non sanzionabili (non foss'altro che per la mancata coincidenza fra la categoria degli oggetti della tutela penale e i valori costituzionalmente rilevanti (108)), è — piuttosto — un criterio guida ed una rotta da seguire per il legislatore nella selezione dei fatti a rilevanza penale (109).

(106) Cfr. FIANDACA, op. e loco ult. cit., il quale rileva che, peraltro, quella indicata nel testo sembra essere la conclusione cui poi è giunto lo stesso BRICOLA, *Legalità e crisi: l'art. 25, commi 2 e 3, della Costituzione rivisitato alla fine degli anni '70*, ne La questione criminale, 1980, 226.

(107) Beninteso, con ciò la dottrina penalistica non ha inteso individuare una sovrapposizione necessaria e combaciante fra i fatti di rilievo penale e i valori di rilevanza costituzionale. Lo stesso Fiandaca è ben consapevole che il catalogo dei fatti di reato è più ampio di quello dei valori costituzionalmente rilevanti, ma ciò è una diretta conseguenza della *diversità di funzione* della Costituzione rispetto all'ordinamento penale. Sul punto si veda FIANDACA, op. cit., 58 e 59; ANGIONI, op. e loco ult. cit. Ancora una volta, però, la questione non ha immediata attinenza con l'oggetto del nostro studio, in quanto, una volta che si ammetta che l'insieme dei valori costituzionali debba fungere da "limite" (anche "negativo") per la selezione dei fatti penalmente rilevanti, ciò è già sufficiente a giustificare l'incriminazione *tout court* dell'illecito fiscale. Come infatti si vedrà immediatamente nel testo, se fra i principi fondanti della Carta costituzionale si ravvisino quelli di matrice "solidaristica" (ed è ovvio che non si può fare altrimenti), ne discenderà, come diretta conseguenza, che il principio "solidaristico" del concorso alle spese pubbliche, in quanto fondante del nostro sistema Costituzionale, è certamente degno di tutela penale.

(108) Cfr. nota precedente.

(109) Così FIANDACA, op. cit., 65 ed ivi nota 82 nel riferimento a Roxin, il quale

Ciò posto, la stessa dottrina penalistica rileva come tale criterio guida debba tener conto delle due direttrici di fondo della nostra Costituzione: quella "liberale" e quella "solidaristica". Ed è proprio su quest'ultimo versante che si sviluppano le più interessanti considerazioni circa una funzione "propulsiva" dello strumento penalistico, visto, non soltanto nei termini della storica funzione repressiva e protettiva, ma anche nella contemporanea funzione di strumento per il perseguimento degli obiettivi di uno Stato sociale improntato ai criteri di solidarietà (110). Ciò è, ovviamente, il prodotto dell'approdo teorico: riconoscere, infatti, che la Costituzione deve rappresentare lo sfondo delle linee programmatiche per lo sviluppo della legislazione penale non può che comportare un raffronto con i principi ispiratori della Carta, ed è noto come fra tali principi rivesta ruolo decisivo quello "solidaristico".

In questa prospettiva il penalista attento non può disconoscere che diviene fortemente riduttiva l'esclusiva concezione "statica" del limite "negativo" della Costituzione, come parametro per misurare l'irrazionalità della previsione punitiva incompatibile con i suoi principi, ma si deve accogliere, di contro, una concezione "dinamica" che individui nello strumento penale anche un fattore di spinta alla realizzazione degli obiettivi sociali della Costituzione. Ciò, ovviamente, non significa che l'apporto costituzionale possa divenire un semplice espediente per la "strumentalizzazione" di scelte di politica legislativa che poco o nulla hanno a che vedere con tali obiettivi (111). Altrimenti detto: un conto è ritene-

osserva che "il concetto di bene giuridico, benché orientato secondo la Costituzione, non è neppure questa volta un cappello magico mediante il quale siano separabili tramite sussunzione e deduzione le condotte penalizzabili da quelle non penalizzabili". Osserva, a riguardo, MARINUCCI, *Politica criminale e riforma del diritto penale*, in *Democrazia e diritto*, 1975, 85, che al concetto di bene giuridico compete la funzione di predisporre "direttive programmatiche di tutela potenzialmente vincolanti". In tal senso anche PULLITANO, *La teoria del bene giuridico fra codice e costituzione*, ne *La questione criminale*, 1981, 120.

(110) In tal senso FIANDACA, op. cit., 67, richiama le considerazioni di NEPPI MODONA, *Tecnicismo e scelte politiche nella riforma del codice penale*, in *Democrazia e diritto*, 1977, 682, il quale ha particolarmente sottolineato la funzione "propulsiva" e "promozionale" del diritto penale. A riguardo si rimanda anche a quanto di seguito indicato nel testo. Deve, però, rilevarsi che, sebbene Fiandaca condivide la tesi di fondo dell'Autore, formula invece qualche riserva su talune delle ipotesi concrete formulate da Neppi Modona. Sul punto si veda altresì FORTI, *Principio del danno*, cit., 43 ss.

(111) Osserva, a riguardo, FIANDACA, op. cit., 68, che "l'interrogativo pregiudiziale cui non si deve sfuggire è questo: fino a che punto una accentuazione della finalità promozionale del diritto penale non provochi il pericolo... di trasformare il diritto penale da strumento giuridico di tutela in "strumento di governo" in quanto tale non immune da una strumentalizzazione politica intesa in senso stretto".

re che i principi fondanti della Carta costituzionale possano fungere da criterio ("guida") per individuare il solco selettivo delle scelte della legislazione incriminatrice, altra cosa è che tali principi rimangano sullo sfondo e vengano (o possano essere) utilizzati come criteri "politici" e cioè per il perseguimento di finalità politiche "transitorie" che vengono veicolate attraverso la scelta dell'incriminazione o dell'inasprimento delle pene; il che, come avremo modo di vedere, è forse quello che si è verificato proprio nella materia fiscale.

**4. I risvolti delle concezioni penalistiche nella materia degli illeciti fiscali. Individuazione del criterio e dei limiti della legittimazione.** - Come si è detto, l'approdo teorico cui è giunto il professor Fiandaca può, per noi, costituire un buon punto di partenza per rispondere al primo quesito che ci eravamo originariamente posti sul finire del paragrafo secondo: esiste un criterio di legittimazione penalistica del reato di evasione fiscale?

Se il concetto teorico di bene giuridico viene ancorato ai principi di fondo della Costituzione, e fra tali principi si annoverano non soltanto quelli a sfondo garantistico, ma anche quelli a scopo "solidaristico", non sono necessari particolari approfondimenti per rispondere positivamente. Il criterio di riparto del carico fiscale che il nostro Costituente ha privilegiato, infatti, riposa su criteri solidaristici, e segnatamente sul principio del "sacrificio", che si estrinseca nel concorso di tutti alle spese pubbliche (art. 53 Cost.) come strumento per la realizzazione dei doveri di solidarietà economica e sociale (art. 2 Cost.) (112).

(112) Sul criterio del "sacrificio" quale principio di legittimazione del riparto tributario in alternativa al principio del "beneficio" (o della controprestazione) intervenne, già nel 1945, EINAUDI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, V, il quale osserva che "il principio della "controprestazione" o del "beneficio" è assurdo (il problema dell'imposta nasce appunto dall'ignoranza in cui gli uomini si trovano del vantaggio individuale di servizi "indivisibili", per i quali soltanto si chiede l'imposta ai cittadini)". Osserva, a riguardo, FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, III ed., Padova, 1999, 140-141 che "tra 'concorso alle spese pubbliche e capacità contributiva' sussiste un rapporto che prescinde dalla considerazione delle utilità che il singolo soggetto può ricavare dalla spesa sostenute dallo Stato (teoria commutativa o della corresponsività, propugnata inizialmente da una isolata dottrina, ma successivamente confutata e disattesa dalla quasi generalità degli scrittori in quanto estranea ai principi solidaristici cui è ispirata la Costituzione repubblicana); il sacrificio rappresentato dalla contribuzione alle spese pubbliche deve essere correlato... alla attitudine, alla idoneità del singolo a sopportarlo...", aggiungendo altresì che "non è senza significato che chi ha propugnato (F. Maffezzoni) un collegamento, in sede di interpretazione dell'art. 53, tra concorso alle

La manualistica di diritto tributario, e gli approfonditi studi della dottrina, legano l'obbligo fiscale al principio di "solidarietà" (113). Il pagamento dei tributi, nella nostra Carta costituzionale, trova legittimazione quale strumento di realizzazione di finalità solidaristiche: è proprio pagando i tributi che "tutti" partecipano alla realizzazione di quelle spese pubbliche — *id est*: "prestazioni pubbliche" — che consentono il raggiungimento degli obiettivi di un moderno Stato che promuove il fine del benessere (non soltanto "economico") dei cittadini. Proprio per tale ragione il carico della fiscalità è graduato in ragione della "capacità contributiva" e non in ragione della misura della fruizione dei servizi pubblici; proprio per tale ragione l'imponibilità del nostro sistema tributario è quella della "progressività" dell'imposizione.

L'aggancio dell'obbligo fiscale ai principi fondanti della Costituzione *spese pubbliche e godimento dei servizi pubblici indivisibili, ha poi dovuto riconoscere che i soli strumenti di rilevazione e misurazione di tale godimento sono gli indici di ricchezza riferibili al contribuente...*

(113) In tal senso, e senza pretesa di esaustività, si veda FALSITTA, *Manuale*, cit., 142, il quale osserva che "corretta è... la posizione della dottrina prevalente, cui aderisce la stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, che considera l'art. 53 una sorta di protezione, nella nostra materia, sia del principio cardine codificato dall'art. 2 della Costituzione, il quale chiama tutti i membri della collettività all'adempimento 'dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale', sia del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost.". Analogamente FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 33-34, ove l'Autore osserva che "la regola del concorso di tutti alle spese pubbliche si ricalca in primo luogo dal Rapporto della Commissione Economica all'Assemblea Costituente, dal quale risulta chiaramente che la formula della "capacità contributiva" aveva lo scopo di contrastare il principio della controprestazione e del beneficio. Con tale regola (come illustrava chiaramente Vanoni nel Rapporto) si abbandona la ricostruzione del tributo quale corrispettivo del godimento di pubblici servizi, giustificandolo con la necessità del concorso di tutti all'esistenza stessa dello Stato in quanto collettività organizzata". Aggiunge ancora l'Autore che "questo carattere solidaristico del concorso alle spese pubbliche risulta ulteriormente dal collegamento con l'art. 2 Cost. che richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale", nonché: "la corrispondente formula dell'art. 53, sia pure collocata nel diverso Titolo dedicato ai rapporti politici, svela la comune matrice solidaristica che è poi, secondo la dottrina, confermata dalla funzione redistributiva del secondo comma dell'art. 53". In tal senso altresì MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 59; Id., *La capacità contributiva*, in Trattato di diritto tributario diretto da Amatucci, I, t. 1, Padova, 1994, 223 segg.; Russo, *Manuale di diritto tributario*, quarta ed., parte generale, Milano, 2002, 48 ss.; Lupi, *Diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002, 25; Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, VII ed., Torino, 2000. Isolata, ma autorevole, voce di dissenso è quella di GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2002, 32.

ne è così evidente che non necessita di ulteriori riflessioni (con ciò, beninteso, non si intende negare che possa anche esistere una commutatività fra il pagamento del tributo e la fruizione dei servizi pubblici, quanto, invece, ribadire che appare innegabile la valenza costituzionale, in chiave solidaristica, dell'obbligo di adempimento fiscale, visto come strumento per realizzare il concorso di tutti alle prestazioni pubbliche).

Vero questo, allora, la soluzione al problema della legittimazione teorica della criminalizzazione dell'evasione fiscale appare a portata di mano: infatti, se, riprendendo le precedenti conclusioni, si ritiene che il concetto di bene giuridico "costituzionalmente orientato" possa costituire fondamento teorico che indica i criteri guida per l'identificazione degli oggetti di tutela penale, non è allora difficile trovare il supporto che consente di sanzionare penalmente le condotte di mancato adempimento dell'obbligo fiscale: il bene giuridico tutelato negli illeciti fiscali è un principio fondante della nostra Costituzione, il principio del necessario "concorso" di tutti alle spese pubbliche come viatico per realizzare le finalità solidaristiche della Carta.

Si ribadisce che la dottrina penalistica ha ritenuto che i valori costituzionali non possono rappresentare soltanto il "limite negativo dell'intervento penale", ma vanno visti "come presupposto di una concezione promozionale e propulsiva del diritto, affiancando alla funzione tradizionalmente protettiva e repressiva del diritto penale il ruolo di strumento che concorre alla realizzazione del modello e degli scopi di promozione sociale prefigurati dalla Costituzione" (114). Ebbene, i tributi sono proprio lo strumento (*recte*: uno degli strumenti) attraverso il quale, tramite le "prestazioni pubbliche" (con essi finanziate), si perseguono gli scopi di promozione sociale di matrice costituzionale.

Nell'ottica di una funzione "propulsiva" del diritto penale, che si fa altresì tutore dei valori costituzionali di promozione e sviluppo sociale, la legittimazione alla criminalizzazione dei reati di evasione non sembra possa porsi in dubbio. Il fondamento teorico dei reati tributari può dunque trovarsi nell'essenza stessa della moderna fiscalità.

Fin qui, verrebbe da dire, nulla di nuovo sotto il sole, in quanto la dottrina penalistica (almeno quella più recente) ha già individuato le ragioni di legittimazione della penalizzazione dei fatti di evasione nel collegamento esistente fra l'obbligo di adempiere i tributi e il criterio di solidarietà di matrice costituzionale (estrinsecantesi nell'art. 53 Cost.), co-

(114) Il corsivo citato nel testo è di NEPPI MODENA, op. e loco cit.

si come ha riconosciuto che la punibilità della condotta di chi si sottrae volontariamente all'adempimento fiscale è "strumento di politica preventiva essenziale: sia in una prospettiva di prevenzione generale negativa (ovvero nell'ottica di incentivare alla condotta virtuosa mediante la minaccia degli effetti negativi della infedeltà scoperta), che in quella della prevenzione generale positiva (affermando l'importanza del dovere di fedeltà mediante il ricorso alla pena), che, infine, in quella della cd. prevenzione generale integratrice (garantendo indirettamente l'inflazione della pena una ricompensa per il sacrificio che si autoimpone il contribuente onesto, una conferma della libertà della scelta dallo stesso liberamente operata)" (115). E tuttavia, l'aver ricondotto i fatti di evasione sotto l'ombrello teorico del concetto di bene giuridico e, dunque, entro i confini dello stesso, non consente soltanto di dare legittimazione ad una giustificazione già in atto, ma consente altresì di affrontare in chiave scientifica l'aspetto del "limite" di quella giustificazione, il che ci riporta all'altro quesito che ci eravamo posti alla fine del secondo paragrafo: le attuali fattispecie di reato tributario rispondono ai limiti della concezione teorica del bene giuridico?

Si è già detto, e va ora ribadito, che i reati "tributari" sono comunque e sempre "reati", e le "pene" previste per tali reati, sono comunque e sempre "pene". La cd. "particolarità" del diritto tributario, che la dottrina fiscale ha anatomizzato fin nel suo nucleo (116), può dar ragione di

(115) Cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 107.

(116) Si richiama, a riguardo, il volume di CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario* cit., *passim*, ove numerosi sono i riferimenti alla "particolarità" della materia fiscale che comporta, quanto al giudizio di fatto, la necessità di ricostruire eventi del passato, per cui non i "fatti" ma le "enunciazioni fattuali" sono gli oggetti della prova tributaria. Ciò comporta una situazione di "inferiorità" conosciuta da parte dell'amministrazione finanziaria che "spiega il continuo intervento del legislatore tributario in campo probatorio a vantaggio della prima" e comporta "delle vere e proprie preclusioni tributarie a carico del privato anche quanto ad esso non sia imputabile alcun comportamento negligente", nonché l'alleggerimento dell'"onere probatorio degli uffici attraverso il ricorso ad argomentazioni presuntive a carattere relativo...ed in alcuni casi anche a carattere assoluto" (i corsivi dell'Autore sono riportati a pag. 21 e 22). Le "particolarità" del diritto tributario sono state altresì affrontate, più di recente, nel volume di VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, 96 ss. ove, nel compendio fra le teoriche "retorico-dialettico-argomentativa" e "razionale-probabilistica" (che secondo l'Autore non sono necessariamente contrastanti, ma mostrano punti di contatto che possono fondare una moderna teoria sulla prova tributaria), si suggerisce una particolare classificazione dei fatti fiscali in fatti "eticamente" e fatti "scientificamente" determinabili. Il moderno caposcuola delle ricostruzioni "particolaristiche" della materia fiscale è probabilmente MULEO, *Contributo allo studio*, cit., *passim*, il quale nei primi capitoli del

diversi sistemi di accertamento del fatto fiscale, può forse (ma se ne dubita) dar ragione dell'utilizzo generalizzato di strumenti "indiziari" per la ricostruzione del presupposto o oggetto del tributo, può giustificare diversificazioni (o forse è più corretto parlare di "attenuazioni") al regime probatorio, ma non può imporre una diversa qualificazione, sotto il profilo strutturale, dei "reati fiscali" rispetto ai reati *tout court*, né può imporre una diversa qualificazione degli scopi e delle conseguenze della "pena" (connessa ai reati tributari) rispetto alla pena *tout court*. Altri menti detto, e scusando di nuovo l'ovvietà della considerazione, l'afflittività della pena detentiva, il suo "frustrare" (per dirlo con le parole del professor Fiandaca) la "piena estrinsecazione della personalità umana", o il suo essere (per dirlo con le parole del professor Feinberg) un "*mark of censure e condanna che lascia in effetti chi lo subisce in uno stato di disgrazia permanente*" (117), non vengono certamente meno per il fatto che essa è conseguenza di un reato fiscale. Il fatto di "reato", dunque, quando è tale, nella connotazione affittiva delle sue conseguenze perde la sua connotazione "fiscale", per restare semplicemente "reato". Vero ciò, allora, l'inquadramento dei reati tributari entro il concetto di bene giuridico costituzionalmente orientato non segna soltanto il criterio di legittimazione, ma anche il "limite" di essa, in quanto se la giustificazione teorica della penalizzazione della condotta evasiva è nella sua rispondenza ai parametri del bene giuridico, vi è però che il confine della rispondenza è altresì il confine della condotta punibile. Dunque i limiti della concezione teorica del bene giuridico sono altresì i limiti della legittimazione alla punibilità dei fatti di evasione fiscale.

Dovremo allora individuare i limiti della concezione teorica del bene giuridico (nella sua accezione del "costituzionalmente orientato") e verificare la rispondenza ad essi delle fattispecie di reato tributario. Anche in questo caso le nostre considerazioni si fonderanno sulle conclusioni della scienza penalistica.

**4.1. Segue: i limiti di rilevanza e di effettività del concetto di bene giuridico costituzionalmente orientato ed i loro risvolti sull'illecito fiscale.** - Nella seconda parte del saggio d'ianzi citato il professor Fiandaca affronta la questione dei "limiti di rilevanza del concetto di bene giu-

*ridico come criterio di criminalizzazione*" (118) e, dall'analisi delle sue considerazioni, ci sembra di poter individuare tre tipologie di limiti: la prima attiene alla "non obbligatorietà" della rilevanza penale del fatto lesivo di un valore di matrice costituzionale; la seconda attiene alla cd. "necessità della pena" ed all'osservanza del principio di "sussidiarietà" dello strumento penale; la terza attiene alla cd. "meritevolezza di pena".

La prima tipologia di limite non sembra necessitare, attesi i ristretti fini del presente scritto, di particolari approfondimenti. Ritenere, infatti, che il valore costituzionale di un bene non comporti per il legislatore l'obbligo della necessaria penalizzazione delle condotte lesive dello stesso, suona come un monito inutile in ambito tributario, ove, come si è visto dianzi, la tendenza del legislatore è stata (ed è) esattamente inversa, volta com'è alla massimizzazione dei fatti di reato. Piuttosto, nel versante dei tributi è presente quell'altro timore che la dottrina penalistica ravvisa nel ribadire con forza la non doverosità della criminalizzazione: il rischio che l'appiglio costituzionale diventi, non più criterio di "legittimazione", ma criterio di "giustificazione" (approssimativa) della penalizzazione. In altri termini, proprio la circostanza che il dovere fiscale sia strettamente legato alle finalità solidaristiche della Carta fondamentale (e quindi sia legato ad un indubbio valore costituzionale) potrebbe costituire un facile pretesto per giustificare la scelta di criminalizzare qualsiasi condotta evasiva, il che determinerebbe quell'effetto perverso (segnalato dallo stesso professor Fiandaca) di far perdere alla concezione del bene giuridico "costituzionalmente orientato" la funzione "critica" di "limite alla punibilità" per cui essa è nata (119).

Dunque, nella materia fiscale è decisamente più importante segnalare che una teoria del bene giuridico orientato verso valori di matrice costituzionale non può essere il comodo pretesto per giustificare una legittimazione "massificante" che individui condotte illecite in ogni forma di aggressione o pericolo dell'obbligo fiscale sol perché esso ha radice costituzionale. Tale segnale va dato con forza nel tentativo di delegittimare (scientificamente) la, già criticata, tendenza attuale a ripescare forme di reato che puniscono condotte che recano semplice "intralcio" all'attività di accertamento (come il reato di "false risposte" all'amministrazione finanziaria).

Quanto detto rimanda direttamente agli altri limiti della concezione

suo volume pone in risalto le particolarità del procedimento tributario rispetto a quello civile, amministrativo e penale (con il quale ravvisa maggiore comunanza strutturale).

(117) Cfr. FEINBERG, *The moral limits of the criminal law*, cit., 24.

(118) Cfr. FIANDACA, *Il "bene giuridico"*, cit., 73 ss. Sul punto si veda altresì ANTONI, op. cit., 205 ss.

(119) Cfr. FIANDACA, op. e loco, ult. cit.

teorica del bene giuridico che, ai nostri fini, servono per definire esattamente il perimetro della punibilità degli illeciti fiscali.

È stato osservato che “*se la pena è l'arma più forte di cui lo Stato dispone per limitare la libertà del singolo, e se tale libertà ha un alto riconoscimento nella Costituzione, ne deriva che il ricorso alla pena statale è legittimo soltanto quando risulta 'razionale', e cioè conforme ai principi della 'necessità' e della 'conformità allo scopo'*” (120). È il cd. limite della “necessità della pena” di cui si è detto prima, che si esplica nella “razionalità” dell'uso dello strumento penale.

Per evitare che il concetto rimanga privo di concreto significato, va ulteriormente precisato che l'uso “razionale” della pena richiede un'indagine volta a valutare che “*il comportamento da sottoporre a controllo sanzionatorio sia davvero idoneo a ledere o porre in pericolo il bene che si intende proteggere; in caso contrario, il ricorso alla pena risulterebbe più dannoso che utile e illegittimo, di conseguenza, ne apparirebbe l'infrazione*” (121). La legittimazione “razionale” della pena, dunque, è figlia di un'indagine che abbia preventivamente appurato la concreta ed effettività idoneità della condotta (punita) a ledere o porre in pericolo il bene che si intende proteggere; il che, tradotto nel linguaggio dei tributi, significa che la “razionalità” dell'illecito fiscale è figlia di una valutazione che abbia preventivamente appurato la concreta idoneità della condotta di evasione a ledere il bene giuridico tutelato e cioè: garantire il concorso di tutti alle spese pubbliche come strumento di perseguimento delle finalità solidaristiche dello Stato sociale.

Su questo versante le considerazioni della scienza penalistica svelano tutta la loro aderenza alla problematica dei limiti di legittima punibilità degli illeciti fiscali. Risulta qui evidente, infatti, quanto si è detto più volte, e cioè che in ambito tributario il problema non riguarda solamente il “se” della legittimazione (problema che, come si è visto sopra, è risolvibile), ma anche il “quanto” della stessa, e cioè i “confini” del legittimo utilizzo della pena per le violazioni d'imposta.

Posto, quindi, che il canone della “razionalità” – o della “necessità della pena” – è connotante la sanzione penale, e ribadito che la “pena” non muta la sua natura per essere conseguenza di un fatto fiscale, il giurista non può che concludere che il criterio della “razionalità” è altresì elemento di connotazione dei reati tributari. Da qui la domanda: l'illecito fiscale, in una prospettiva storica, ma soprattutto nel suo prodotto at-

(120) FIANDACA, op. ult. cit., 74.

(121) Cfr. FIANDACA, op. e loco, ult. cit.

tuale, risponde al canone della “razionalità” o risponde piuttosto all'urgenza di un situazione deficiaria del bilancio pubblico (connessa, ovviamente, anche all'evasione fiscale)? Per cui la graduazione della punibilità non è fatta in ragione della “razionalità” – *id est*: della concreta “offensività” della condotta – ma in ragione della misura dell'intimidazione che spinge (o dovrebbe spingere) all'adempimento fiscale. In altri termini: siamo certi che la configurazione dell'illecito fiscale, nella sua prospettiva storica e nel suo prodotto attuale, sia il frutto di una effettiva valutazione dell'idoneità delle condotte evasive a ledere il bene giuridico tutelato; o, viceversa, nella materia dei tributi i criteri di legittimazione della pena vengono sacrificati sull'altare dell'efficienza del gettito? Se così è (e non ci pare si possa negare), l'ulteriore inevitabile questione che il giurista si pone è questa: è giustificabile che l'esigenza del gettito possa squademare i criteri fondanti della struttura del reato e della pena? O, il che è lo stesso, esiste un diritto penale dell'emergenza (fiscale)?

Lasciamo, per il momento, in sospenso tali interrogativi, in quanto per rispondere agli stessi è preliminare un'ulteriore considerazione che attiene alla cd. “sussidiarietà” del diritto penale. Si è detto che il canone della “razionalità” è legato a quello della “sussidiarietà” che, a sua volta, apre un ulteriore scenario di complessità.

Osserva (nello scritto citato) il professor Fiandaca che il principio della “sussidiarietà” si può predicare in modo “ristretto” o in modo più ampio: “*secondo una concezione ristretta della sussidiarietà, il ricorso allo strumento penale appare senz'altro superfluo tutte le volte in cui lo scopo della disciplina (e cioè l'impedimento della lesione del bene) sia già conseguibile attraverso sanzioni di natura extrapenale*”; la concezione più ampia ritiene invece che “*la sanzione penale sarebbe comunque da preferire anche nei casi di non strettissima necessità, quando la sua funzione 'stigmatizzante' risulti indispensabile per una più energica riaffermazione del valore tutelato*” (122).

Non è necessario aggiungere altro per comprendere che le superiori considerazioni riportano sul tavolo della discussione la questione della “funzione” della pena che avevamo lasciato in sospenso poche pagine or sono. Ancora, è altrettanto evidente che la risposta alle domande formulate pochi righe prima (come si è anticipato) richiede una preliminare va-

(122) FIANDACA, op. ult. cit., 75. Cfr. altresì, FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale*, cit., 16 ss.



lutazione di tale questione, che è stata aperta dall'introduzione del limite della cd. "sussidiarietà".

La concezione più ampia della sussidiarietà, infatti, potrebbe portare nuovo crisma di legittimità agli illeciti fiscali qualora si attribuisse alla pena una funzione "educativa" e cioè qualora si ritenesse che il "segno" della pena (cioè la *funzione "stigmatizzante"* di cui ha parlato Fiandaca) valga più (o almeno "quanto") la sua afflittività, per cui la massima sanzione nel comparto degli obblighi d'imposta potrebbe sortire l'effetto di una *moral suasion* che trae legittimazione da se stessa, in quanto spinge e orienta le condotte verso l'ortodossia fiscale. La concezione "ampia" della "sussidiarietà", dunque, potrebbe consentirci di dare riposta negativa alla questione dell'esistenza del diritto penale dell'emergenza "fiscale", in quanto verrebbe a sostenersi che la pena, nel versante degli illeciti tributari, ha anche funzione di "orientamento culturale" (123) e serve, da un canto a porre l'evasore di fronte alla "gravità" della sua condotta ed a manifestare il "rimprovero sociale" della collettività (di cui lo stesso evasore è parte) per un comportamento che lede il vincolo di lealtà fra i consociati (per cui "tutti" devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità di contribuzione), e dall'altro a rafforzare la convinzione di correttezza del proprio operato da parte del contribuente "onesto". Tali sembrano essere, se non si è male interpretato il pensiero dell'Autore, le conclusioni cui giunge anche il professor Martini (124).

Così ragionando, ovviamente, il limite della sanzionabilità penale dell'illecito fiscale si abbassa di misura, atteso che il problema del "quanto" (dell'evaso), nell'ottica della *moral suasion*, potrebbe divenire scarsamente significativo. Altrimenti detto: se si riconosce che la pena ha altresì la funzione di educare all'etica della fiscalità, stigmatizzando la gravità della condotta evasiva, non avrebbe forse più senso parlare di un effettivo grado di offensività della condotta, in quanto il criterio di legittimazione della sanzione sarebbe il disvalore "in sé" dell'evasione e non il "quantum" dell'evaso.

La conclusione non è del tutto convincente; per due ragioni: in primo luogo vanno ben valutati i limiti della problematica funzione "morale" della pena (e ciò cercheremo di fare nelle prossime pagine); in secondo luogo va ancora analizzato il terzo limite alla rilevanza del bene

giuridico come criterio di legittimazione delle scelte di criminalizzazione, e cioè la cd. "meritevolezza della pena".

È ovvio, infatti, che, per quanto "ampia" possa essere la concezione della "sussidiarietà" dello strumento penale, essa deve comunque tenere conto del grado di "lesività" del bene giuridico tutelato che una condotta può avere. Il canone della "meritevolezza della pena" richiede appunto di valutare tale grado, riconoscendosi che "la sanzione penale deve essere applicata non in presenza di qualsivoglia attacco ad un bene degno di tutela, bensì nei soli casi in cui l'aggressione raggiunga un tale livello di gravità da risultare intollerabile" (125).

Come è evidente il problema dei "limiti" di legittimazione dell'illecito fiscale riaffiora. Anche volendo riconoscere la funzione di orientamento educativo alla pena, ciò non consente di colpire (con la sanzione penale) qualsiasi condotta evasiva, ma si impone comunque un bilanciamento che tenga conto dell'innegabile connotato di afflittività dello strumento penale e che possa giustificare tale afflittività in ragione del grado di lesione del bene giuridico.

È allora inevitabile ripescare il "quantum" dell'evaso che avevamo momentaneamente messo alla porta; il che significa che i canoni che danno la misura della legittimazione dell'illecito fiscale non possono prescindere dal grado di offensività del fatto di evasione. Inoltre, preso atto che il criterio della "meritevolezza della pena", individua il "nucleo minimo" di legittimazione del ricorso alla sanzione penale, torna pressante l'esigenza di rispondere all'interrogativo se l'attuale configurazione dei reati tributari sia conforme ai confini del concetto teorico di bene giuridico o se invece non vi sia un utilizzo "strumentale" della pena che, mercé l'effetto intimidatorio e repressivo, miri a raggiungere l'obiettivo "politico" della piena attuazione del gettito fiscale; obiettivo, si ribadisce, perfettamente lecito ed auspicabile, ma che è dubbio possa essere perseguito con il generalizzato ricorso alla "più forte" arma di cui uno Stato dispone.

Atteso l'elevato numero di problematiche sollevate, prima di procedere oltre riteniamo sia necessario un sintetico riassunto delle conclusioni cui siamo giunti.

Si è visto che il concetto teorico di bene giuridico "costituzionalmente orientato" può ben servire da criterio di legittimazione della punibilità delle condotte di evasione fiscale. Si è però precisato che tale con-

(123) L'espressione è di FIANDACA, *Il "bene giuridico"*, cit., 76 ed ivi nota 120.

(124) Cfr. MARTINI, *Reati*, cit., 95 ss.

(125) FIANDACA, *Il "bene giuridico"*, cit., 77.

retto costituisce non soltanto criterio di legittimazione, ma anche il confine della stessa, in quanto i limiti di rilevanza del concetto di bene giuridico devono valere anche per i reati tributari, i quali, dunque, devono rispondere ai criteri della "sussidiarietà" e della "meritevolezza della pena"; viceversa la struttura dell'illecito fiscale perderebbe la bussola del diritto penale per navigare verso una rotta "autonoma" che difficilmente potrebbe trovare giustificazione se non nella necessità di utilizzare la pena come strumento di "convincimento" (forzoso) della correttezza dell'adempimento d'imposta. Il che impone delle considerazioni sui confini della funzione "morale" della pena e pone, comunque, il problema che potremo definire delle "alternative rilevanti", e cioè: siamo certi che la pena sia l'unico modo, o – comunque – sia il modo più corretto per perseguire il, pur legittimo, obiettivo dell'induzione "morale" all'ortodossia fiscale dei contribuenti? Non esistono criteri alternativi maggiormente validi?

È evidentemente giunto il momento di affrontare l'altro campo di indagine oggetto del nostro studio: quello dei rapporti fra la funzione della pena e l'illecito fiscale.

**5. Rapporti fra la funzione della pena e l'illecito fiscale. La concezione "personalistica" della pena.** - Anche in questo caso si è ben consapevoli della vastità del problema e della profondità delle riflessioni scientifiche che vi sono state dedicate e non è certo nostro intendimento, dati i circoscritti fini del presente studio, giungere a delle conclusioni o analizzare sistematicamente le diverse scuole di pensiero.

Volendo, dunque, operare una scelta di campo, riteniamo certamente proficuo il riferimento alle considerazioni che il professor Forti ha affidato ad un suo saggio del 2008 e ciò in quanto nel saggio in questione il problema dei limiti "moral" del diritto penale viene affrontato proprio nell'ottica della finalità della pena (126).

Il punto di partenza delle riflessioni del professor Forti è il riferimento alla monumentale opera del filosofo americano Joel Feinberg (127), e cioè colui che ha teorizzato, riprendendo il pensiero di John Stuart Mill, il criterio del cd. "*harm pinciple*" ("principio del danno") quale fondamento della rimproverabilità (penale) di una condotta e che viene

(126) Cfr. FORTI, *Principio del danno*, cit., 42 ss.

(127) FEINBERG, *The moral limits of the criminal law*, cit. 24 ss.; Id., *The expressive function of punishment*, in *Doing and deserving*, Princeton, NJ, 1970, 96 ss.

oggi visto come criterio di legittimazione alternativo o concorrente a quello del "bene giuridico tutelato" (128).

È sintomatico a riguardo che le teorie di Feinberg traggano fondamento dal pensiero di Mill, il quale è altresì il progenitore della teoria del "sacrificio individuale" inteso come criterio di legittimazione del riparto del carico fiscale, e cioè quella teoria su cui si fonda il concetto di "capacità contributiva" e che, quindi, sta oggi alla base della scelta "solidaristica" quale parametro di legittimazione dell'imposizione nella nostra Costituzione. Ciò, qualora ve ne fosse bisogno, è un'ulteriore riprova degli innegabili addentellati che esistono fra funzione sociale della fiscalità e dannosità sociale del comportamento di mancato adempimento degli obblighi di imposta.

Ebbene, nel riferirsi alla famosa opera di Feinberg, *Harm to others*, il professor Forti rileva come, nell'ottica del filosofo americano, l'essenza della pena vada ravvisata, ancor prima che nell'afflittività della punizione (*penalty*), nel cd. "*reprobative symbolism*" (*punishment*) e cioè nella riprovazione simbolica di cui essa si fa portatrice in quanto espressione di una condanna da parte della comunità di consociati.

Osserva Forti che Feinberg condivide la tesi di Henry Hart (129), secondo cui elemento di caratterizzazione della pena è "*l'attitudine a esprimere la condanna della comunità*" e, dunque, secondo tali concezioni, la pena ha una funzione "*stigmatizzante*" (di cui, peraltro già aveva parlato il professor Fiandaca nel suo saggio del 1982, chiarendo, però, che tale funzione non può costituire un comodo pretesto per una facile "*inversione di rotta dell'attività di criminalizzazione*" (130)), esprime cioè una riprovazione sociale nei confronti di una condotta che la collettività ritiene non conforme ai propri valori. Rispetto alla tesi di Hart, però, il pensiero di Feinberg si distingue nell'enfatizzare la funzione di sanzione "sociale" connessa alla pena (che viene vista come "*marchio di censura e condanna che lascia in effetti chi lo subisce in uno stato di disgrazia permanente*") e nel ritenere pertanto che la pena abbia carattere "descrittivo" (o "espressivo") ancor prima che un carattere "retributivo", per cui più che distinguere fra "condanna morale" e "conseguenze spiacevoli" (la detenzione) – come proponeva Hart – Feinberg ritiene che "*sarebbe più accurato dire che il trattamento spiacevole esprime di per sé la con-*

(128) CADOPPI, *Liberalismo, paternalismo e diritto penale*, cit., 83-85.

(129) HART, *The aims of the criminal law*, cit., 404 ss.; FORTI, op. cit., 45 ed ivi nota 8.

(130) FIANDACA, *Il "bene giuridico"*, cit., 69.

danna e che questo aspetto espressivo della detenzione è esattamente l'elemento in forza del quale essa è principalmente caratterizzata come pena (punishment) e non semplicemente come punizione (penalty)" (131). Nel pensiero di Feinberg, dunque, l'aspetto predominante di connotazione strutturale della pena è proprio l'espressione di "disapprovazione sociale", la sua attitudine ad esprimere una "condanna della comunità". La conseguenza è che l'afflittività (la privazione della libertà personale) viene vista come un "annesso convenzionale", per di più "contingente", e cioè rispondente alle concezioni storiche e culturali del contesto sociale di riferimento. L'afflittività, dunque, non vale a connotare la pena, ma si giustifica solo in quanto "veicolo simbolico della pubblica condanna".

Osserva, a riguardo, il professor Forti come il pensiero filosofico-morale di Feinberg si raccordi con i moderni assunti criminologici i quali rilevano che il "timore della pena", e quindi la sua afflittività, riveste un ruolo subordinato rispetto al primario ruolo che ricopre, invece, il "legame con la norma" che è espressione di conformità sociale. Il ruolo primario, dunque, compete al cd. "controllo interno" realizzato dalla comunità che esprime "riprovazione" per la condotta, piuttosto che al "controllo esterno" che esprime il carico di intimidazione legato alla sanzione penale (132).

Il successivo passaggio del pensiero di Forti è quello di "calare" tali considerazioni nel contesto giuridico e, segnatamente, nel contesto costituzionale, osservando che "particolare rilievo in tal senso assume, in ogni discorso anche solo descrittivo, prima ancora che prescrittivo, sulla punibilità, il dettame della Costituzione italiana che afferma, all'art. 27, comma 1, la 'personalità della responsabilità penale'" (133).

Secondo l'Autore, dunque, è nell'art. 27 Cost. che si trova il risponente giuridico della concezione "espressiva" della pena come veicolo per manifestare la "disapprovazione della comunità", ed il nesso del collegamento è proprio nell'affermazione (contenuta nel comma 1 della norma) della "personalità" della responsabilità, che si traduce nell'enfaticizzazione del richiamo (operato dalla collettività) alla responsabilità della persona che viene posta di fronte alla gravità della propria condotta. Per cui, secondo l'Autore, l'art. 27 cit. presenta, oltre alle forme di let-

(131) FEINBERG, *The expressive function of punishment*, cit., 99; FORTI, op. e loco cit.

(132) FORTI, op. cit., 47.

(133) FORTI, op. cit., 48.

tura più tradizionali, una moderna chiave di lettura che enfatizza il carattere *personalistico* della pena, ossia la sua configurazione quale fatto di "descrizione, prima ancora che prescrizione, dell'effetto prodotto dalla sanzione penale già nel momento in cui viene irrogata, prima ancora che in quello nel quale dovrebbe essere scontata secondo certe modalità: nel senso che colui a cui la pena viene inflitta è già indicato, segnato, come bisognoso di rieducazione" (134).

L'aspetto rieducativo (contenuto nel comma 3 dell'art. 27 Cost.), dunque, è consequenziale all'affermazione della responsabilità "personale" ed alla funzione "espressiva" della pena, per cui la rieducazione viene la conseguenza del rimprovero "personale" al soggetto, in quanto la collettività nell'emettere quel rimprovero individua in quel soggetto la necessità di una rieducazione che è poi rimessa alle "modalità" con cui la pena viene scontata. E, d'altro canto, osserva ancora Forti, è innegabile che il carico "emotivo" annesso alla sanzione penale è ben più forte di quello che si riscontra nelle sanzioni amministrative o civili e proprio tale aspetto della "criminalizzazione" è il risvolto dello "stigma sociale" della pena.

Che la responsabilità penale sia "personale", dunque, se si è ben compreso il pensiero dell'Autore, significa "personalità del rimprovero" che la comunità muove all'autore della violazione, per cui se il diritto penale è (ancora) "diritto della protezione dei ben giuridici", la sanzione penale persegue la tutela dei beni giuridici "attraverso l'affermazione di responsabilità personali, tanto più tali in quanto ricommesse al bisogno di un intervento 'rieducativo', che coinvolge necessariamente, appunto, la 'persona' del reo" (135).

Da tali premesse è breve il passo successivo che induce a ritenere che l'aspetto dell'afflittività non possa considerarsi come caratterizzante la pena in via "essenziale". Per cui lo stesso professor Forti condivide l'idea di fondo di Feinberg secondo cui la limitazione della libertà personale non è l'elemento principale della pena, ma è un "annesso", storico e contingente, di cui la pena si carica come "conseguenza" del rimprovero sociale (che è invece caratterizzante), per cui in una "ideale società civile" in cui l'aspetto del controllo "interno" da parte dei consociati fosse così radicato da poter consentire di esprimere una riprovazione unitaria, dell'afflittività (teoricamente) si potrebbe pure fare a meno. Le implicazioni che le precedenti riflessioni hanno sulla funzione "mo-

(134) FORTI, op. cit., 50.

(135) FORTI, op. cit., 51.

rale" della pena, sulla sua attitudine a costituire mezzo di "orientamento culturale" appaiono evidenti. Come infatti osserva lo stesso professor Forti, se la caratteristica della penalità è essenzialmente quella di "esprimere" un rimprovero personale (cioè: un rimprovero alla persona) è consequenziale ritenere che la pena "implica il riferimento ad un modello di condotta 'buona'", nel senso che "l'individuo viene rimproverato per essersi discostato da un tale modello" (136).

L'idea "etica" del diritto penale diviene quindi palpabile: la pena non ha soltanto funzione repressiva e rieducativa, né serve soltanto ad intimidire e ad indirizzare le condotte per l'effetto indotto del timore della detenzione, ma serve anche (anzi essenzialmente) ad esprimere un rimprovero "personale" all'autore della violazione in quanto con il suo comportamento si è discostato da un ideale modello di condotta "buona", che la collettività esprime in un determinato contesto storico e contingente, e con riferimento al quale la stessa collettività attua il controllo "interno". È in conseguenza di tale "rimprovero", che esprime la "riprovazione sociale", che l'individuo viene individuato come "bisogno" di rieducazione ed è già al momento del rimprovero che tale bisogno è evidente.

Non vogliamo, né possiamo, diffonderci oltre sulla questione della configurabilità o meno della funzione etica del diritto penale, ci limitiamo, però, a segnalare che lo stesso professor Forti ritiene limitante l'"alternativa secca" che consiste nell'accettare o, viceversa, nel rifiutare, l'idea secondo la quale non è compito di uno Stato quello di intromettersi nelle "concezioni morali dei cittadini"; l'Autore suggerisce invece una terza via che individua la legittimazione delle scelte coercitive di uno Stato (fra cui, appunto, le sanzioni penali) nella circostanza che tali scelte siano espressione di "principi condivisi dall'intera comunità sociale" (137). In quest'ottica la pena deve sempre possedere un criterio di giustificazione che convinca "della sua necessità", e tale criterio di giustificazione potrebbe ravvisarsi nella visione di una comunità politica che esprime valori morali di cui lo Stato si fa portatore. In tale senso il "rimprovero" (che l'Autore ritiene elemento di connotazione della sanzione penale) ha la sua ragione non esclusivamente nella "protezione degli interessi" o "nella riaffermazione dei diritti della vittima", ma primariamente "nell'esigenza di comunicare all'autore il senso della serietà della sua violazione, che è anche un riconoscimento della sua appartene-

(136) FORTI, op. cit., 77.

(137) Cfr. FORTI, op. cit., 74-75.

enza a una comunità, la quale a propria volta si riconosce in certi valori" (138).

Può forse trovarsi un fondo di condivisione a tali idee nelle recenti riflessioni del professor Fiandaca, il quale ha osservato che non v'è contraddizione fra la necessità di riconoscere come legittima la tutela penale di un "minimo etico" e le concezioni liberiste secondo le quali la morale non può formare oggetto di protezione penale; non v'è contraddizione in quanto bisogna ricordarsi su cosa si intenda per "morale" o "minimo etico" legittimamente tutelabile nella sfera penale. Secondo tale Autore bisogna distinguere tra "una morale minima, passibile di essere fatta oggetto di un consenso tendenzialmente universale" e una "morale restante" che, invece, nella moderne culture pluralistiche è oggetto di "visioni inevitabilmente contrastanti" (139). Il nucleo etico "minimo" che potrebbe legittimamente assurgere ad oggetto di tutela penale verrebbe quindi a coincidere con questa morale "minima" e, al contempo, "universale".

Fermiamo qui l'analisi di tali interessanti riflessioni che, se ulteriormente sviluppate, rischierebbero di far debordare le tracce che guidano l'oggetto del nostro studio specifico, e vediamo invece come le idee finora raccolte possano dare risposta agli interrogativi che avevamo lasciato in sospenso.

6. *Conclusioni sui limiti di legittimazione teorica dell'illecito fiscale in rapporto al bene giuridico ed al finalismo della pena. Svalutazione della funzione "intimidatoria" se vista come criterio etico.* - Il risultato che lo studio delle superiori riflessioni consente di ottenere è quello di chiarire in che misura i concetti di bene giuridico e di scopo della pena possano fungere da criteri di legittimazione dell'illecito fiscale. Le conclusioni che seguono verranno poi calate nell'assetto normativo oggi vigente allo scopo di valutare se le odierne fattispecie rispondano ai parametri ed ai confini del reato *tout court* o se, invece, gli illeciti tributari non stiano percorrendo una strada di discutibile "indipendenza strutturale" che pone seriamente in dubbio i profili della loro legittimazione.

Un primo approccio teorico, come si è visto, è la compatibilità, in termini potenziali, dell'illecito fiscale con un concetto critico di bene giuridico costituzionalmente orientato. Se si ritiene che il bene giuridico tutelabile, filtrato alla luce dei massimi principi costituzionali, sia strumento

(138) FORTI, op. e loco ult. cit.

(139) Cfr. FIANDACA, *Diritto penale, tipi di morale*, cit., 156 ss.

idoneo a predisporre quelle “*direttive di tutela potenzialmente vincolanti*” di cui si è detto dianzi, si avrà un valido criterio di legittimazione dei reati tributari che sono posti a presidio del valore costituzionale del corso “solidaristico” di tutti alle spese pubbliche. Nell’ottica della tutela delle prestazioni pubbliche e dello sviluppo degli strumenti dello Stato sociale ed in armonia con quella funzione “propulsiva” che la scienza penalistica già da tempo riconosce al diritto penale, non è davvero possibile negare che i reati tributari abbiano un solido fondamento di legittimazione.

Ciò, come si è detto, non è l’arrivo, ma è il nastro di partenza, in quanto l’ulteriore quesito se l’esistenza di un criterio generale di legittimazione dell’illecito fiscale possa consentire la configurazione di *qualisiasi* fattispecie di reato tributario, giustificando tale generalizzazione con l’argomento della tutela del bene giuridico “concorso solidaristico di tutti alle spese pubbliche”. In altri termini: la circostanza che l’illecito fiscale tragga il suo fondamento di legittimazione dall’essere presidio di tutela di un valore a rilevanza costituzionale, giustifica la generalizzazione per cui è consentita al legislatore la criminalizzazione di ogni condotta di evasione, quale che sia il limite e la modalità di attuazione della stessa?

In questo caso si è ritenuto di dare risposta negativa, muovendo dalla considerazione che il concetto di bene giuridico non è privo di limiti strutturali ed a tali limiti deve rispondere anche il reato tributario. Segnatamente, si è ritenuto che anche l’illecito fiscale debba rispondere ai criteri di “necessità della pena” (o “razionalità”), “sussidiarietà” e “meritevolezza di pena”, viceversa dovrebbero trovarsi valide ragioni che consentano una strutturazione dei limiti di tale illecito in termini dissimili rispetto al reato *tout court*.

Si è sottolineato, invero, che la questione è complessa, in quanto il criterio della “razionalità” (che richiede la conformità allo scopo della pena) si coniuga con quello della “sussidiarietà”, che nella sua accezione più “ampia” attribuisce alla sanzione penale più dell’effetto meramente repressivo, riconoscendo che essa persegue altresì una funzione “simbolica”, un effetto di “*orientamento culturale*” che scaturisce dalla minaccia della pena, che al contempo intimidisce ed educa al rispetto della condotta. In tal senso, si è detto, potrebbe allora risolversi negativamente il problema dei “limiti” del reato tributario, in quanto, se si ammette che l’effetto intimidatorio della pena ha funzione educativa, potrebbe non aver senso fissare un *quantum* o un *quomodo* di evasione che concretizzi un’effettiva lesione del bene; la pena, quindi, avrebbe una

funzione simbolica, “*stigmatizzante*”, di orientamento culturale alla corretta etica fiscale, che – in quanto tale – prescinde dal *quantum* evaso o dal *quomodo* dell’evasione.

Proprio sulla cd. funzione “morale” della pena ci eravamo arenati, osservando che le risposte ai quesiti posti non potevano prescindere dall’approfondimento del concetto e dei limiti di tale funzione.

Dopo aver analizzato (si ribadisce: sinteticamente) tali ultimi aspetti, possiamo ora racciordare le precedenti conclusioni alle ulteriori riflessioni sul finalismo della pena.

Senza voler prendere posizione sull’irrisolta questione dell’effettivo valore “morale” della pena, possiamo però dar per conseguito un risultato che è certamente utile per la nostra indagine. Tale risultato è il seguente: se la pena ha una funzione morale, essa non è equivalente di funzione “intimidatoria”; la funzione “intimidatoria” – che è poi connessa al carico afflittivo della pena (e cioè alla privazione della libertà personale) – è, semmai, un “annesso” dell’aspetto morale, nel senso che può essere soltanto uno strumento, che si ritiene utile nel contesto contingente, in quanto si fa veicolo per “esprimere” altro, e cioè la riprovazione manifestata dalla collettività per una condotta che si è discostata da un “modello” che esterna i valori della stessa collettività e che lo Stato si fa carico di perseguire. L’aspetto morale della pena, invece, è tutto nell’espressione di tale “rimprovero” e nella conformità del “rimprovero” all’ideale di condotta “buona” che la collettività esprime e di cui lo Stato si fa portatore.

Le ricadute sul versante degli illeciti fiscali sono immediate. Qualora si ritenga che l’effetto intimidatorio della sanzione penale sia un valido strumento per indurre all’adempimento fiscale si deve aver ben chiaro che tale funzione intimidatoria va presa per quello che è, ma non la si può vestire di un carico di “moralità” che non le appartiene (o che le appartiene solo “indirettamente”, in quanto si riconosca che la funzione “intimidatoria” è, a sua volta, un “annesso” che nel contesto contingente è collegato all’espressione del rimprovero). Altrimenti detto: se si decide di utilizzare la pena come “strumento”, in quanto il *metus* della pena può indurre al pagamento del tributo (supposto che effettivamente esista la correlazione timore della pena = pagamento del tributo), si deve essere consapevoli che ciò può essere giustificato in chiave utilitaristica, in quanto è “funzionale” allo scopo di adeguare “coercitivamente” le condotte di adempimento fiscale e, dunque, aumentare il gettito. Se invece la giustificazione la si vuol trovare sul campo della (supposta) funzione morale del diritto penale, appare riduttivo sostenere che la funzione “in-

timidatoria”, che è espressione dell'afflittività, possa *ex sé* ingenerare l'etica della corretta fiscalità, e si deve essere consapevoli che la (sopposta) funzione “morale” della pena non coincide con l'effetto di “intimidazione”, che è — invece — strumento correlato alla funzione (primaria) di “rimprovero sociale” che la pena persegue. Il baricentro della legittimazione, allora, si sposta, e l'utilizzo dell'effetto intimidatorio della pena (quale strumento di coercizione fiscale) si può giustificare solo in quanto si ammette, *a monte*, che il comportamento di evasione è diffidente rispetto ad un principio condiviso dall'intera comunità sociale e, come tale, è suscettibile di un rimprovero che esprime tale “disapprovazione sociale”; non solo, bisogna anche (e forse soprattutto) valutare “quale” comportamento di evasione può legittimamente esprimere tale “rimprovero sociale”.

Il rapporto, allora, è inverso: è l'esistenza di un principio di etica fiscale *già in atto* che giustifica l'intimidazione correlata alla pena come annesso contingente che si lega al rimprovero sociale verso un comportamento diffidente rispetto a quel principio, e non, invece, il contrario, e cioè l'intimidazione che crea i presupposti per la formazione del principio dell'etica fiscale.

Invero, anche tale conclusione è dubbia, in quanto non si può escludere che la componente afflittiva della pena, oltre ad essere annesso contingente del rimprovero, sia anche strumento di sviluppo delle condizioni di piena autodeterminazione dell'individuo che lo inducono ad esprimere quel rimprovero. Sono quelle che il professor Forti chiama “retroazioni” della componente afflittiva della pena (140), e che altro non sono se non un ulteriore portato della sua essenza “personalistica”, e cioè, parafrasando le parole di Mill, l'attitudine a rendere gli uomini “*capaci di progredire in virtù della discussione libera e tra uguali*”. L'assetto personalistico della penalità, dunque, non comporta soltanto che la componente afflittiva sia espressione del “rimprovero”, ma che, a sua volta, sia idonea a sviluppare quelle condizioni che hanno dato luogo al “rimprovero” (141). Il che, nel versante degli illeciti fiscali, comporta l'impossibilità di escludere aprioristicamente che la componente afflittiva della

pena (e, dunque, anche la funzione di intimidazione) possa intervenire a corroborare il principio della correttezza “sociale” della condotta di ortodossia fiscale.

Si deve però osservare come lo stesso professor Forti individui fra le conseguenze di tali “retroazioni” una concezione “estesa” del principio dell'*extrema ratio* che vale ad escludere l'utilizzo della sanzione penale non soltanto quando essa non sia strettamente necessaria alla tutela, ma anche quando “*tale espressione di riprovazione sociale non manifesti alcuna ragionevole attitudine a favorire, in prospettiva, scelte consapevoli, 'capaci', e dunque responsabili tra i consociati, come tali indipendenti dal condizionamento della componente convenzionale, afflittiva della pena*” (142) (enfasi aggiunta). In altri termini, perché vi sia una funzione di progressione sociale intesa come “retroazione” della componente afflittiva della pena, il comportamento dell'individuo non deve essere totalmente condizionato da tale componente afflittiva, ma deve essere dalla stessa indipendente, altrimenti l'adeguamento è conseguenza della sola intimidazione e non della convinzione della giustizia in sé della condotta. Come osserva, ancora, Forti: “*il rimprovero espresso con l'affermazione di responsabilità personale dovrebbe almeno in parte trarre la propria giustificazione (e criterio di necessità) dall'aspettativa che nel medio-lungo periodo, come conseguenza della previsione, oggi, di una sanzione penale, vi si possa rinunciare domani*” (143).

La concezione “estesa” dell'*extrema ratio*, comporta, quindi, non soltanto la valutazione dell'idoneità dello strumento penale a tutelare l'aggressione al bene giuridico in alternativa con altri strumenti, ma anche l'attitudine della pena a farsi strumento di progressione sociale *indipendentemente* dalla sua componente afflittiva.

È allora consequenziale la domanda che si pone sul versante degli illeciti fiscali: siamo certi che la sanzione penale possa fornire uno stimolo di orientamento culturale che, nel lungo periodo, si rende indipendente dalla sua componente afflittiva? O, viceversa, l'adeguamento alla condotta prevista dalla norma è solo veicolato dal timore della pena, talché anche in una prospettiva di lungo periodo, venendo meno la pena, verrebbe meno anche l'adeguamento? Il che significa disconoscere qualsiasi funzione educativa della pena.

Sarei propenso a rispondere negativamente, ma tale risposta sarebbe semplicistica, in quanto presta il fianco alla seguente obiezione: dipende

(140) Cfr. FORTI, op. cit., 76.

(141) Così FORTI, op. cit., 73: “*Ecco allora che le legittimazione personalistica di una pena chiamata primariamente a esprimere un giudizio di rimprovero nei confronti di chi abbia cagionato un danno potrebbe almeno in parte derivare anche dalla finalità di intervenire, modificandole, su quelle condizioni che definiscono la cornice convenzionale e storicamente contingente dei suoi presupposti normativi*”.

(142) Cfr. FORTI, op. cit., 76.

(143) FORTI, op. cit., 79.

dalla condotta che si considera. La generalizzazione, cioè, non appare produttiva, in quanto per talune condotte (e, segnatamente, si pensa a quelle di frode fiscale) è assai probabile che la sanzione penale possa, nel lungo periodo, ed *indipendentemente* dalla sua componente affittiva, rimuovere quelle condizioni di piena autodeterminazione dell'individuo per cui (volendo riprendere la già citata frase di Walker) il diritto penale-tributario di oggi può divenire l'etica fiscale di domani, ingenerando la convinzione della scorrettezza dell'evasione (frode) indipendentemente dall'effetto intimidatorio della pena. Per altre condotte, invece (e qui il pensiero corre alle ipotesi di reato di omesso versamento dell'Iva ed al reato di indebita compensazione), si può legittimamente pensare che è la *solita* carica affittiva (ed intimidatoria) della pena ad esercitare pressione sul contribuente, talché non sembra possibile, anche nel lungo periodo, pensare alla dismissione della pena, in quanto, in assenza della stessa, non vi sarebbe l'adeguamento alla condotta.

Tali riflessioni, seppur con il loro carico di problematicità irrisolte, ci sembra possano già condurre ad una conclusione: la supposta funzione "morale" della pena come criterio di giustificazione dell'illecito fiscale (così come per qualsiasi altro illecito), apre a spigolose questioni ed a pericolose generalizzazioni. È allora, forse, semplicistica l'affermazione secondo la quale la funzione intimidatoria della pena è "utile" alla lotta all'evasione. Se tale affermazione è un cartello "politico" la si può condividere, ma se la si vuole raccordare con i parametri scientifici del diritto penale la questione si complica e non di poco, in quanto la funzione "intimidatoria" della pena è rispondente a tali parametri solo in quanto: vengano rispettati i criteri che definiscono il concetto teorico di bene giuridico; si sia consapevoli che la funzione intimidatoria della pena deve annettersi alla necessità di poter esprimere un rimprovero, che manifesta "disapprovazione sociale" per un tal comportamento di evasione. Viceversa l'equazione, funzione intimidatoria della pena = maggiore correttezza fiscale, diviene un pretesto per giustificare scelte legislative che perseguono la logica di "cassa" (*id est*: l'incremento del gettito fiscale), che — si ribadisce — è certamente e giustamente perseguibile, ma non necessariamente con lo strumento penale.

La conclusione appena raggiunta ne suggerisce un'altra: pur aderendo ad una concezione estesa del criterio dell'*extrema ratio*, difficilmente potrà trovarsi in tale criterio il parametro di legittimazione per la criminalizzazione di *ogni* condotta fiscale. Si può certamente riconoscere che la pena ha funzione di "orientamento culturale" anche nel campo della fiscalità, ma ciò non consente di utilizzare l'ombrello della funzio-

ne *stigmatizzante* della pena per legittimare l'utilizzo della sanzione penale per colpire *ogni* condotta di evasione. Il limite alla sanzionabilità dell'illecito fiscale può subire restrizioni in ragione della riconosciuta funzione educativa della pena, ma non può ridursi fino a scomparire.

Come si è detto più volte, quindi, la questione giuridica della sanzionabilità dell'illecito fiscale non pone soltanto il problema dell'*am*, ma anche il problema del *quantum*, che è la vera barriera di legittimità con la quale deve misurarsi la struttura dell'illecito fiscale.

Ma come identificare il *quantum* di legittimità dell'illecito fiscale? O, il che appare lo stesso, come individuare i limiti oltre i quali la configurazione del reato fiscale comincia a perdere di legittimità?

La risposta a tali domande appare più semplice di quanto non si pensi, se solo si considera che il reato tributario è, prima di tutto, un reato. Diventano allora attuali le conclusioni cui trent'anni addietro è giunto il professor Fiandaca, in quanto riteniamo che i limiti di rilevanza del concetto di bene giuridico individuati nel suo saggio del 1982 siano applicabili alla struttura del reato fiscale in quanto primariamente "*reato*".

L'illecito fiscale, dunque, deve rispondere al criterio della "necessità della pena" (o "razionalità"), al criterio della "sussidiarietà" ed al criterio della "meritevolezza di pena".

Nell'ottica della "razionalità", dunque, l'illecito fiscale si giustifica in quanto la condotta fissata dalla norma di configurazione sia "*davvero idonea a ledere o porre in pericolo il bene che si intende proteggere*" (144), e quindi a ledere il bene giuridico del concorso di tutti alle spese pubbliche come strumento di perseguimento delle finalità solidaristiche dello Stato sociale.

Aderendo, poi, alla concezione "estesa" di *extrema ratio* (secondo l'insegnamento del professor Forti), deve ritenersi che la sanzione penale in ambito fiscale, pur riconoscendole una funzione "simbolica" che non ne confina l'utilizzo ai soli in casi in cui non sia possibile sostituirla con altre sanzioni, sia comunque legittima soltanto quando essa sia idonea a fornire uno stimolo di orientamento culturale che, nel lungo periodo, si rende indipendente dalla sua componente affittiva.

Infine, come già anticipato, per quanto "ampia" possa essere la concezione della "sussidiarietà" dello strumento penale, essa deve comunque tenere conto del grado di "lesività" del bene giuridico tutelato che una condotta può avere. Anche nel diritto penal-tributario, dunque, deve valere il canone della "meritevolezza della pena", per cui "*la sanzione*

(144) FIANDACA, Il "bene giuridico", cit., 74.

*penale deve essere applicata non in presenza di qualsivoglia attacco ad un bene degno di tutela, bensì nei soli casi in cui l'aggressione raggiunga un tale livello di gravità da risultare intollerabile*" (145).

In conclusione, riteniamo che, se in via potenziale la legittimazione in sé dell'illecito fiscale trae fondamento dall'essere strumento di tutela del principio costituzionale del concorso "solidaristico" di tutti alle spese pubbliche, è poi soltanto l'aderenza ai canoni appena sopra individuati che può conferire concreta legittimazione alle fattispecie di illecito fiscale.

7. *L'illecito fiscale "contemporaneo" e la sua non rispondenza ai criteri di legittimazione tratti dal concetto di bene giuridico costituzionalmente orientato e dal finalismo della pena.* - Le considerazioni e le conclusioni che precedono non sono, ovviamente, fini a se stesse, ma consentono di dare risposta al quesito che ci eravamo originariamente posti e intorno al quale ruota il presente scritto e cioè se nella configurazione dell'illecito fiscale il legislatore, sia in una prospettiva storica che (soprattutto) nell'attuale assetto normativo, abbia mantenuto aderenza al concetto di bene giuridico ed ai suoi limiti di rilevanza, così come elaborati dalla scienza penalistica, o abbia invece subito la determinante influenza della "componente tributaria" di tale illecito configurandolo con un "autonomia" di struttura che pone nel dubbio i suoi stessi criteri di legittimazione.

Di fatti, la circostanza che l'illecito fiscale trovi il suo fondamento nell'essere presidio di tutela di un valore di rilevanza costituzionale non è, come si è visto, elemento sufficiente a consentire la criminalizzazione di *qualsiasi* condotta di evasione, in quanto il problema della legittimazione non si pone soltanto nella prospettiva dell'*'an*, e cioè "se" sia legittimo configurare l'illecito fiscale in quanto tale, ma anche in quella del *quantum* e del *quomodo* dell'evazione, e cioè se sia altresì legittima la criminalizzazione di *qualsiasi* condotta di evasione fiscale. In questo caso la risposta è più articolata, in quanto si è visto che la corretta configurazione dell'illecito fiscale deve assicurare la rispondenza ai limiti di rilevanza del bene giuridico e cioè ai parametri della razionalità, della sussidiarietà, della meritevolezza di pena, ecc., così come deve assicurare che l'utilizzo della pena sia conforme agli scopi che la dottrina penalistica le ha riconosciuto.

(145) FIANDACA, *Il "bene giuridico"*, cit., 77.

Stabiliti pertanto i limiti di rilevanza del concetto di bene giuridico e di finalismo della pena, dobbiamo allora chiederci se (nelle due prospettive: storica ed attuale) l'illecito fiscale vi risponda.

Ebbene, quanto alla prospettiva storica, la sintetica ricostruzione sopra effettuata, che ha ripreso gli studi del professor Martini, sembra dimostrare che non sempre v'è stata nel passato (e non v'è oggi) aderenza fra l'ampiezza dell'illecito fiscale e i limiti di rilevanza del concetto di bene giuridico come criterio di criminalizzazione. Il tentativo di far combaciare tali estremi, invero, vi è stato, in quanto il legislatore ha più volte cercato di conferire ai reati tributari caratteristiche strutturali consone e conformi ai reati propriamente detti e ha cercato di conferire organicità al sistema, ma — come si è visto — tale tentativo è fallito di fronte all'emergenza contrassegnata dalla "crisi di gettito" delle casse erariali (indubbiamente addebitabile, in buona parte, all'evazione) che ha invece condotto nel senso opposto di una legislazione episodica in cui il conio delle nuove fattispecie di reato è stato strumentalizzato dalla finalità di utilizzare la funzione intimidatoria della pena con lo scopo di incrementare il gettito.

L'illecito fiscale, dunque, negli anni, ha subito le influenze della sua "componente tributaria" più che della sua "componente penale", strutturandosi non come strumento per la repressione di condotte che manifestavano effettiva lesione del bene giuridico tutelato ma come mezzo per indurre all'adempimento fiscale tramite la minaccia della pena; e ciò non sembra sia sempre avvenuto nell'ottica di una funzione propulsiva per cui alla pena si è attribuita la funzione di contribuire alla autodeterminazione degli individui rendendoli consapevoli della gravità della loro condotta di evasione. Di fatti, è la stessa prospettiva storica degli illeciti tributari che mostra il fallimento dello strumento della sanzione penale in tal senso. Sintomatico è, a riguardo, l'altalenante orientamento del legislatore, che da un lato ha ricercato la sistematicità e l'organicità anche attraverso la depenalizzazione di una serie di condotte che non manifestavano un significativo carico di offensività, e dall'altro ha sistematicamente invertito la rotta, recuperando poi la criminalizzazione di tali condotte, ogni qual volta ciò è stato necessario per adeguarsi alle incrementate esigenze di gettito. È ovvio che un orientamento così ondivago difficilmente può conciliarsi con un supposto "finalismo" della pena e con una concezione personalistica della stessa.

Il quadro odierno non è diverso, in quanto l'obiettivo di sistematicità ed organicità che era stato affidato al D.Lgs. n. 74/2000 è stato stravolto dai recenti innesti normativi che sembrano dettati, ancora una volta, dalla logica dell'emergenza.



È dunque proprio sulla struttura attuale che vogliamo centrare le conclusioni del presente scritto.

Di fatti, le riflessioni svolte nelle pagine precedenti ci forniscono ora migliori strumenti di analisi per tentare una rivisitazione in chiave di legittimità di talune forme di illeciti fiscali contemporanei.

E così, è inevitabile chiedersi se l'attuale tendenza del legislatore penal-tributario si raccordi con i canoni della "razionalità", della "sussidiarietà" e della "meritevolezza di pena". La risposta riteniamo sia negativa. Sembra, infatti, difficilmente conciliabile con tali criteri l'attuale scelta di ridurre il limite della punibilità nelle ipotesi di "omessa dichiarazione" (art. 5 D.Lgs. n. 74/2000) o di "dichiarazione infedele" (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000) entro la soglia dei trentamila euro, o cinquantamila euro. In altri termini: un'evasione d'imposta entro tali limiti, se non accompagnata da elementi fraudolenti, integra davvero una lesione del bene giuridico tutelato di gravità tale da considerarsi non tollerabile e da giustificare la sanzione penale? Entro tali limiti non è forse sufficiente il ricorso alle (pur consistenti) sanzioni amministrative, per cui l'utilizzo della pena appare davvero una forzatura? E ancora: esiste, in tali casi, proporzione fra la sanzione e l'offesa al bene giuridico? Difficilmente potremo dare una risposta positiva a tali domande.

Ma non è tutto. Il quadro dell'analisi, infatti, si carica di un'ulteriore elemento di valutazione.

È noto, infatti, che il comma 25 dell'art. 37 del DL 4 luglio 2006, n. 223 ("Disposizioni urgenti per rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e contrasto all'evasione fiscale"), conv. con modif. dalla legge n. 248/2006, ha introdotto nel corpo normativo dell'art. 57 del DPR n. 633/1972 e dell'art. 43 del DPR n. 600/1973 un nuovo comma 3 che stabilisce che "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti (e cioè i termini decadenziali per la notifica degli avvisi di accertamento) sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione". Il comma 26 dello stesso art. 37 del DL n. 223/2006 ha altresì stabilito che "le disposizioni di cui ai commi 24 e 25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al comma 1 e 2 dell'art. 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 57 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (e cioè i termini decadenziali per la notifica degli avvisi di accertamento)".

Dunque il quadro normativo oggi vigente prevede che in presenza di una violazione fiscale che comporti l'obbligo di denuncia per uno degli illeciti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 i termini di accertamento raddoppiano da quattro ad otto anni (se la dichiarazione d'imposta è stata regolarmente presentata) e da cinque a dieci anni (in caso di omessa presentazione della dichiarazione) e tali termini possono addirittura essere "riaperti".

Diversi sono gli aspetti di interesse che tale disposizione suscita, ma ai circoscritti fini della nostra valutazione, ciò che assume significativa rilevanza è che il "raddoppio" dei termini (così come la loro "riapertura") è collegato al semplice "obbligo di denuncia". Ciò significa che l'effetto non consegue al passaggio in giudicato di una sentenza penale di condanna che abbia definitivamente accertato l'esistenza di un illecito fiscale di cui al D.Lgs. n. 74/2000, né consegue all'accertamento processuale (seppur non definitivo) dell'illecito; neanche consegue all'esistenza di un procedimento penale in atto (volto all'accertamento dell'illecito) o all'esistenza di una denuncia; la norma – infatti – non richiede la presentazione della denuncia, ma che sia esistente il solo "obbligo di denuncia". È sufficiente, dunque, che nel corso di una verifica fiscale il funzionario dell'Ufficio (o il militare della Guardia di finanza) ravvisi gli estremi di uno degli illeciti fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 e constatati tale violazione per far automaticamente scattare il "raddoppio" dei termini di verifica.

In altre parole, il "raddoppio", secondo la norma di legge, non è sottoposto ad una valutazione, seppur incidentale, di alcun giudice, ma è rimesso al mero "apprezzamento" del funzionario verificatore. Tale "apprezzamento" – indiscutibilmente "partigiano" – potrebbe poi rivelarsi del tutto infondato, ma il "raddoppio" dei termini è già in atto (146).

Ebbene, la norma collega l'effetto ad uno *qualsiasi* dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000. È quindi sufficiente che venga riscontrata un'evasione d'imposta, conseguente ad omessa presentazione della dichiarazione, superiore a trentamila euro (art. 5), o un'evasione d'imposta da infedele dichiarazione superiore a cinquantamila euro (quando, contestualmente, l'ammontare degli elementi passivi o attivi sottratti a imposizione superi il dieci per cento del dichiarato (art. 4) per far scattare, anche

(146) Per un sintetico riferimento alla cd. "prognosi postuma" che la Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 247/2011, ha rimesso al giudice tributario si rimanda alla nota 40.

in assenza di elementi fraudolenti, l'*obbligo di denuncia* e quindi il "raddoppio" dei termini.

Come già detto, chiunque abbia dimistichezza con gli esiti di una verifica fiscale sa che non è affatto difficile che le contestazioni mosse dai verbalizzanti raggiungano tali soglie. La conseguenza è che la maggior parte delle verifiche avranno uno sbocco penalistico e, viepiù, comporteranno il "raddoppio" (o la riapertura) dei termini di accertamento.

Sul contribuente, dunque, non soltanto grava la minaccia della sanzione penale, ma anche quella del prolungamento dei termini di accertamento, con l'aggravante che tale prolungamento opererà anche se successivamente si rivelerà l'insussistenza del reato ipotizzato.

Ve n'è a sufficienza per poter ritenere che la "potenza di fuoco" messa in atto dall'odierno legislatore fiscale sia eccessiva rispetto all'effettiva lesione del bene giuridico concretizzata dalle condotte di evasione in esame.

Beninteso, ciò non significa che tali condotte debbano essere tollerate, ma che lo strumento per la repressione non è quello penale, ma quello della sanzione amministrativa.

Se, infatti, i criteri della "razionalità", della "sussidiarietà" e della "meritevolezza di pena" sono applicabili al reato "tributario", e se essi impongono un utilizzo misurato dello strumento penale in cui il pesante fardello della pena, con tutte le conseguenze simboliche ed afflittive di cui essa si carica, sia proporzionato al grado di lesione del bene giuridico tutelato, non può che concludersi che per talune ipotesi di illecito fiscale oggi vigenti sia in atto una "sproporzione" tra il grado di offensività della condotta ed il grado di afflittività dello strumento utilizzato per reprimerla.

L'analisi può ulteriormente ampliarsi per valutare quale rispondenza ai cennati principi abbiano le due fattispecie illecite, non previste nell'originaria stesura del D.Lgs. n. 74/2000 e aggiunte con il DL n. 226/2006, dell'*omesso versamento di Iva* (art. 10-ter) e dell'*indebita compensazione* (art. 10-quater). In questo caso deve considerarsi non soltanto il grado di offensività del bene giuridico che ha il *quantum* dell'evaso, ma anche *quale* grado di offensività manifesti il *quomodo* dell'evasione, ed, in ciò, appare inevitabile il richiamo alle conclusioni sul finalismo della pena cui si è giunti sopra analizzando le riflessioni del professor Forti (147). Se, infatti, la pena, nella sua primaria essenza, è

(147) FORTI, op. e loco cit.

espressione di un rimprovero sociale per una comportamento che si è discostato da un ideale modello di condotta "buona", quale viene espresso dalla collettività e del quale lo Stato si fa garante, tale gravosa sanzione ha un senso soltanto in quanto la condotta dell'agente sia allo stesso effettivamente "rimproverabile" e in quanto la pena sia finalizzata ad un processo di sviluppo dell'individuo che lo induca a rimuovere quelle condizioni che lo hanno determinato a compiere la condotta (148). Ebbene, siamo certi che tutto ciò ricorra nel caso in cui il contribuente ometta il versamento di un tributo (Iva) quando tale "scelta" omissiva sia il frutto di una condizione "necessitata"? In altri termini: se l'omissione del contribuente è conseguente, come spesso avviene oggi, a condizioni di carenza di liquidità che lo inducono a "scegliere" il male minore — fra il non pagare i propri fornitori (o altri creditori) o il non versare il tributo — siamo certi che il comportamento del contribuente sia suscettibile di una "disapprovazione sociale" tale da legittimare la sanzione penale? Ancora una volta deve essere chiaro che non si intende giustificare la condotta di omesso versamento del tributo, ma si ritiene che per sanzionare tale condotta sia sufficiente la pena pecuniaria che l'ordinamento già prevede per le ipotesi di omesso versamento.

Piuttosto, deve riflettersi sulla circostanza che l'utilizzo dello strumento penale, nel caso specifico dell'omesso versamento, sembra finalizzato a "veicolare" la scelta del contribuente, il quale, nella prospettata condizione di carenza di liquidità, se non vi fosse la sanzione penale, dovendo decidere fra il mancato pagamento dei propri fornitori e il mancato versamento del tributo, assai probabilmente opterebbe per pagare i primi. La sanzione penale, dunque, diviene strumento di condizionamento della scelta; la conseguente conclusione è che tutto ciò ha poco a che vedere con le finalità che la moderna dottrina penalistica si sforza di attribuire alla pena.

Traendo ora le file delle superiori riflessioni si può concludere che, sia nella prospettiva storica che nell'attuale assetto normativo, la configurazione degli illeciti fiscali non sembra sia stata esclusivamente determinata da valutazioni sulla concreta ed effettiva carica offensiva delle condotte criminalizzate, ma che abbia invece avuto un ruolo preponderante la componente "tributaria", per cui alla pena è stato anche attribuito il singolare ruolo di strumento di "forzoso" convincimento del contribuente. L'illecito fiscale presenta, quindi, un'autonomia di struttura e

(148) FORTI, op. cit., 63.

funzione che difficilmente lo rendono equiparabile alle forme più tradizionali di reato e che lo connotano per una spiccata "indipendenza".

Esiste, quindi, un diritto penale dell'emergenza fiscale. Ciò posto, il quesito che deve porsi il giurista è se esistano altresì criteri di legittimazione della legislazione di emergenza e cioè se vi siano esigenze talmente pressanti da giustificare, in ambito fiscale, lo sviamento da quei parametri generali che la scienza penalistica si sforza di individuare come criteri per la legittima criminalizzazione di una condotta. A ben vedere non sembra che le esigenze di gettito, per quanto certamente pressanti, possano aver una tale forza distorsiva, anche perché lo strumento del forzoso adempimento fiscale si può avvalere (e si avvale) di altri, e più congeniali, sistemi di coercizione (le sanzioni amministrative, l'immediata esecutività degli atti di accertamento, l'ipoteca ed il sequestro conservativo, l'accelerazione delle procedure di riscossione coattiva, etc.). Quanto poi alla funzione propulsiva della pena, che certamente non si nega, occorre riflettere se non possa sortire maggiore effetto in tal senso un più razionale e trasparente utilizzo della spesa pubblica che più della componente afflittiva può rendere consapevole il contribuente dei benefici effetti della tassazione di massa.

Quelle appena cennate sembrano essere le nuove frontiere della fiscalità con le quali il diritto penale-tributario deve necessariamente misurarsi se vuole evitare di rimanere un pesante, quanto anacronistico, sistema di cui, sia gli addetti ai lavori, sia l'uomo comune, continuano a domandarsi l'utilità.

ANTONIO PERRONE